

Sérgio Brigas Afonso

**Regime Societário e Fiscal dos Créditos por Prestações Suplementares e Prestações
Acessórias**

Sérgio Brigas Afonso

Advogado na CMS RPA



Resumo

O presente trabalho faz o enquadramento das prestações acessórias, bem como das prestações suplementares, quer no plano do direito societário, quer no plano do direito fiscal.

No plano do direito societário, é identificado o objeto destas prestações e os seus elementos essenciais, nomeadamente, os seus sujeitos passivos, as condições para que estas se tornem exigíveis, bem como as condições de que depende a sua restituição aos sócios prestadores.

Seguidamente, é feito o enquadramento contabilístico destas prestações, quer na perspetiva do sócio prestador, quer na perspetiva da sociedade beneficiária, abordando aquele que tem sido o entendimento da doutrina sobre esta matéria e o registo contabilístico destas prestações e dos respetivos créditos.

Por fim, o presente trabalho aborda o enquadramento fiscal das prestações suplementares e acessórias. Para alcançar este desiderato, é abordada a problemática do tratamento fiscal dos gastos incorridos para a realização destas prestações e do entendimento que tem sido adotado pela doutrina e pela jurisprudência, a problemática do tratamento fiscal das perdas e menos-valias com prestações suplementares e acessórias.

Palavras-chave:

Prestações Suplementares; Prestações Acessórias; Partes de Capital; Capital Próprio; Gastos;

Mais-Valias e Menos-Valias

Abstract

This work makes the framework, according to corporate law and tax law, for additional payments as well as supplementary payments.

Concerning to corporate law, this work analyses the main elements of each payment, in particular, the taxpayers, when they become chargeable, and the conditions for its refund to the partners.

Moreover, it is analyzed the accounting treatment of each payment and its credits, either in the perspective of the partners but also in the company`s perspective, according to the legal literature and in our point of view.

Finally, our work describes the tax treatment for the additional and supplementary payments, namely, regarding the tax treatment of the costs to realize those payments and the opinion of the legal literature and the case law. Linked to this matter, we also describe the tax treatment of the losses and capital losses with those payments.

Keywords: Supplementary payments; Additional payments; Share capital; Equity capital; Costs; Capital gains and losses

1. Regime societário das prestações suplementares

1.1 Previsão legal e objeto

As prestações suplementares encontram-se consagradas, no atual Código das Sociedades Comerciais (CSC), nos artigos 210.º a 213.º, mas apenas para as sociedades por quotas.

Resulta do n.º 1 do artigo 210.º do CSC que, nas sociedades por quotas, a realização de prestações suplementares está dependente, sob pena das mesmas não serem exigíveis, da sua consagração no contrato de sociedade originário ou, por força do disposto no artigo 197.º, n.º 2, do CSC e do artigo 980.º, do Código Civil (CC), através da alteração ao mesmo. O que significa que, se a obrigatoriedade de prestações suplementares não tiver sido estipulada no contrato de sociedade original, as mesmas apenas serão exigíveis, por força do disposto nos artigos 85.º, n.º 1, 246.º, n.º 1, alínea h) e 265.º, n.º 1, do CSC, mediante alteração do contrato tomada através de deliberação social aprovada por uma maioria de três quartos dos votos correspondentes ao capital social ou por número ainda superior de votos exigido pelo contrato de sociedade. Importa, contudo, referir que, se a exigência de prestações suplementares resultar da introdução de nova cláusula no contrato de sociedade ou do alargamento da obrigação já existente, atento o disposto no artigo 86.º, n.º 2, do CSC, a nova obrigação apenas abrange os sócios que aprovem essa nova obrigação.

Outra questão relevante é a de saber se será possível aos sócios realizar prestações suplementares que não tenham sido consagradas no contrato de sociedade. Em nossa opinião, ainda que a realização de prestações suplementares não tenha sido estipulada no contrato de sociedade, a sua realização pode ser determinada por deliberação dos sócios tomada por unanimidade. Este entendimento resulta do facto de o n.º 1 do artigo 86.º, do CSC, estabelecer que, só por unanimidade, pode ser atribuído efeito retroativo à alteração do contrato de sociedade e apenas nas relações entre sócios. A regra da unanimidade deve-se ao facto de a alteração do contrato de sociedade implicar um aumento das obrigações exigidas aos sócios, o que só é admissível se todos os sócios derem o seu consentimento.

Um traço distintivo das prestações suplementares relativamente às demais prestações acessórias resulta do facto de aquelas terem sempre dinheiro por objeto, de acordo com o disposto no artigo 210.º, n.º 2, do CSC. Esta disposição legal é clara na sua intenção de

excluir a realização de prestações suplementares sob a forma de outros bens ou direitos, evitando, deste modo, que o seu valor seja sobrevalorizado no momento em que as mesmas são efetuadas, o que implicaria um prejuízo para os credores da sociedade. Acompanhamos, pois, a doutrina¹ que sustenta que a obrigatoriedade das prestações suplementares apenas terem dinheiro por objeto se justifica pelo facto de estas terem por finalidade o aumento do capital da sociedade, através do reforço de capitais próprios.

O contrato de sociedade deverá, ainda, de acordo com o disposto no artigo 210.º, n.º 3, alínea a), do CSC definir o montante global das prestações suplementares. Por força da primeira parte do n.º 4 do artigo 210.º do CSC, a fixação do montante global das prestações suplementares constitui um elemento essencial do contrato de sociedade que consagre a obrigação de realização destas prestações, sancionando-se com nulidade a cláusula contratual que imponha a sua realização, sem definir o montante global destas prestações.

O CSC estabelece, ainda, no artigo 210.º, n.º 3, alínea b), a obrigatoriedade de o contrato de sociedade definir quais são os sócios que se encontram obrigados à realização destas prestações.

Por último, o artigo 210.º, n.º 3, alínea c), do CSC impõe, ainda, que o contrato de sociedade defina qual o critério de repartição das prestações suplementares entre os sócios obrigados à sua realização, sob pena de, por força do disposto na parte final do n.º 4 daquela disposição legal, a obrigação de realização de prestações suplementares recair sobre os sócios na proporção das quotas respetivas.

O n.º 5, do artigo 210.º, do CSC, regulamenta, ainda, um aspeto fundamental do regime legal das prestações suplementares ao determinar que estas prestações não vencem juros. Esta característica das prestações suplementares afasta, em nossa opinião, de forma inequívoca, estas prestações dos suprimentos, que vencem juros, e alicerça a ideia, que desenvolveremos mais adiante, segundo a qual, quer do ponto de vista contabilístico, quer do ponto de vista fiscal, estas prestações são enquadráveis como capital próprio atento o seu cariz societário.

1.2 Exigibilidade da obrigação de prestações suplementares

¹ Neste sentido, MANUEL ANSELMO TORRES (setembro de 2011), "Prestações suplementares, seu regime comercial, contabilístico e tributário", em Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama (orgs.), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Volume IV, 1.ª Edição, Coimbra Editora, pp. 899-918.

A exigibilidade das prestações suplementares, nas sociedades por quotas, é regulada pelo artigo 211.º em conjugação com o disposto no artigo 246.º, n.º 1, alínea a), ambos do CSC. Como a deliberação que determine a realização de prestações suplementares não altera o contrato de sociedade, pode ser tomada, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 211.º e os artigos 246.º, n.º 1, alínea a) e 250.º, n.º 3, todos do CSC, por maioria simples dos sócios presentes ou representados.

O n.º 1, do artigo 211.º, do CSC determina, ainda, o conteúdo da deliberação a tomar pelos sócios, ao referir que a deliberação deverá tornar exigível parte ou a totalidade das prestações suplementares, fixando o montante tornado exigível e o prazo para realização da prestação, que não poderá ser inferior a 30 dias. Esta disposição legal não impõe que a totalidade das prestações sejam exigidas de uma só vez, permitindo aos sócios, em cada momento, decidir o montante tornado exigível, em face das necessidades da sociedade beneficiária. A lei também não impõe a proporcionalidade na chamada, podendo acontecer que, estando estabelecido o montante da obrigação de cada sócio, os sócios ao deliberarem a realização de prestações suplementares apenas façam recair, num determinado momento, esta obrigação sobre determinados sócios ou mais agravadamente sobre alguns.

A parte final do n.º 1, do artigo 211.º do CSC estabelece que a deliberação que determine a realização de prestações suplementares deverá ser comunicada aos sócios com uma antecedência mínima de 30 dias. Embora a lei não esclareça se a deliberação que torne exigível a realização de prestações suplementares deverá ser comunicada a todos os sócios ou apenas àqueles que não participaram na deliberação, entendemos, acompanhando a doutrina², que o dever de comunicação não exclui os sócios que participaram na deliberação.

Se o sócio não cumprir com a deliberação que determine a realização da prestação suplementar, estabelece o artigo 174.º, n.º 1, alínea a), do CSC, que o sócio entrará em mora, iniciando-se a contagem do prazo de prescrição de cinco anos.

O CSC faz, ainda, depender a exigibilidade das prestações suplementares da prévia interpelação dos sócios para liberação das suas quotas. Com efeito, o artigo 211.º, n.º 2, do CSC estabelece que a deliberação para realização de prestações suplementares apenas será válida se todos os sócios tiverem sido interpelados para liberarem as suas quotas de capital, sendo este requisito inderrogável, quer através de cláusula contratual, quer através de

² RAÚL VENTURA (setembro de 2004), *Sociedades por Quotas, Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, Vol. I, 2.ª edição, Almedina, p. 249.

deliberação de chamada. Na verdade, a lei não impõe que as quotas tenham sido, efectivamente, liberadas, bastando-se com a exigência de que os sócios tenham sido interpelados a liberá-las, o que se compreende, uma vez que se não as liberarem ficarão sujeitos ao regime de incumprimento regulado pelos artigos 204.º e seguintes do CSC. Subjacente a esta solução legal, está o entendimento segundo o qual não faz sentido permitir aos sócios a realização de prestações suplementares antes de liberadas as suas entradas de capital, uma vez que as prestações suplementares poderão ser, posteriormente, restituídas, beneficiando de um regime mais favorável do que as entradas de capital.

A exigibilidade de prestações suplementares fica, ainda, dependente, de acordo com o artigo 211.º, n.º 3, do CSC, da não dissolução da sociedade. Esta condição é facilmente compreensível, uma vez que se a sociedade tiver sido dissolvida deixam de existir interesses sociais que justifiquem a obrigação de realização de prestações suplementares por parte dos sócios.

1.3 Sujeitos passivos das prestações suplementares

A preocupação de determinação dos sujeitos passivos das prestações suplementares está patente no artigo 210.º, n.º 3, alínea b), do CSC, no qual se prevê que o contrato de sociedade deverá fixar os sujeitos passivos das prestações suplementares. Assim, pode estabelecer-se, no contrato de sociedade, que todos os sócios que, no momento da deliberação que determine a realização de prestações suplementares, ou no momento em que estas se vençam, tenham a qualidade de sócios, ficam obrigados à realização de prestações suplementares, mas também se poderá determinar que apenas alguns sócios ficarão sujeitos a esta obrigação perante a sociedade.

Nas situações em que não tiver sido estipulado, no contrato de sociedade, quais os sócios obrigados à realização de prestações suplementares, estabelece o artigo 210.º, n.º 4, do CSC que serão sujeitos passivos das prestações suplementares todos os sócios na proporção das respetivas quotas.

1.4 Cumprimento da obrigação de prestações suplementares

No que diz respeito ao cumprimento da obrigação de realização de prestações suplementares, o artigo 212.º, n.º 1, do CSC remete para o disposto nos artigos 204.º e 205.º deste Código.

Se o sócio não cumpriu nem com as suas obrigações de capital, nem com as obrigações de prestações suplementares deverá aplicar-se o regime previsto nos artigos 204.º a 208.º, do CSC, procedimento que poderá conduzir à exclusão do sócio da sociedade e à perda, total ou parcial, da quota detida na sociedade. Na eventualidade de se cumular o incumprimento por falta de pagamento da prestação de capital e da prestação suplementar, deverá distinguir-se a situação em que já foi deliberada a exclusão do sócio por incumprimento da prestação de capital, hipótese em que a obrigação de realização de prestações suplementares já não abrangerá o sócio excluído e a situação em que essa deliberação ainda não ocorreu, hipótese em que deverá proceder-se à cumulação de processos por incumprimento.

A lei veda, ainda, através do n.º 2, do artigo 212.º do CSC a possibilidade de compensação do crédito por prestações suplementares, o que significa que o sócio está impedido de compensar créditos normais que detenha perante a sociedade, bem como de compensar um crédito da sociedade relativamente a uma prestação acessória com um crédito do sócio relativamente a uma prestação complementar.

De acordo com o disposto no artigo 212.º, n.º 3, do CSC, a sociedade beneficiária das prestações suplementares não pode exonerar os sócios da obrigação de realização de prestações suplementares, quer estas estejam ou não exigidas. O que não impede que a sociedade possa, nas situações em que as prestações suplementares ainda não foram exigidas aos sócios, eliminar ou reduzir esta obrigação mediante alteração do contrato de sociedade.

A transmissão, por parte da sociedade, do direito de exigir prestações suplementares e de sub-rogação dos credores da sociedade é vedada pelo n.º 4, do artigo 212.º do CSC. Importa, contudo, sublinhar que esta proibição não impede que, após a deliberação de realização de prestações suplementares, prevista no artigo 211.º do CSC, o crédito da sociedade relativo à prestação suplementar seja transmitido e que nele se sub-roguem os credores da sociedade.

1.5 Restituição das prestações suplementares

Contrariamente ao que parece resultar de uma primeira leitura do artigo 213.º do CSC, disposição legal que estabelece os pressupostos e as regras a observar na restituição das prestações suplementares, em regra, estas prestações são restituíveis. Esta característica aproxima, de acordo com alguma doutrina³, as prestações suplementares dos suprimentos, afastando-as das prestações de capital que, por regra, não são restituíveis.

Antes de analisar os pressupostos de que depende a restituição de prestações suplementares, importa referir que estes são imperativos, com exceção do disposto no n.º 5 do artigo 213.º do CSC.

O n.º 1, do artigo 213.º, do CSC começa por salvaguardar que a restituição das prestações suplementares depende de a situação líquida da sociedade não ficar, depois da restituição, inferior à soma do capital e da reserva legal. Subjacente a este requisito está o princípio da intangibilidade do capital social, consagrado no artigo 32.º, do CSC, que poderá impedir a restituição integral das prestações suplementares.

A segunda parte do n.º 1, do artigo 213.º, do CSC impõe, ainda, que a restituição das prestações suplementares só possa ocorrer quando o sócio já tenha liberado a respetiva quota. Ou seja, o sócio não pode beneficiar da restituição da prestação suplementar se ainda não satisfizer a sua obrigação de realizar a sua quota parte no capital subscrito. Esta disposição não é, contudo, isenta de críticas por parte da doutrina⁴ que refere que a lei deveria ter mantido, conforme decorria do artigo 21.º, § 3.º, da Lei de 1901, a exigência de que fossem liberadas todas as quotas, uma vez que só assim se salvaguardaria os interesses dos credores da sociedade, impedindo que a sociedade restituísse créditos por prestações suplementares sem que o capital tivesse sido completamente liberado. No entanto, em nossa opinião, a explicação para a solução legal adoptada poderá estar no facto de se pretender minimizar a desigualdade entre os sócios que estão obrigados a realizar prestações suplementares e aqueles que não estão abrangidos pelas mesmas.

³ Neste sentido cf. RAÚL VENTURA, *op. cit.*, p. 264. No mesmo sentido e a propósito da distinção entre partes de capital e capital próprio: FERNANDO CARREIRA ARAÚJO; ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA (setembro de 2011), "O Código do IRC e os Conceitos de (I) Capital, (II) Partes de Capital, (III) Prestações Suplementares e (IV) Créditos pela Realização de Prestações Suplementares", em Paulo Otero, Fernando Araújo e João Tabora da Gama (orgs.), *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Vol. IV, 1.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, p. 681 e ss.

⁴ RAÚL VENTURA, *op. cit.*, p. 266.

Por força do disposto no artigo 213.º, n.º 2 em conjugação com o artigo 246.º, n.º 1, alínea a), ambos do CSC, a restituição de prestações suplementares fica, ainda, dependente de deliberação que a determine. Embora o contrato de sociedade possa impor uma maioria qualificada, a Lei não impõe qualquer maioria qualificada para esta deliberação, pelo que deverá concluir-se que, por força do disposto no artigo 250.º, n.º 3, do CSC, a mesma pode ser tomada por maioria simples. Ou seja, a restituição das prestações suplementares não ocorre, automaticamente, quando se encontrem reunidos os requisitos previstos no n.º 1, do artigo 213.º do CSC, sendo sempre necessário que a sociedade beneficiária exteriorize, através de uma deliberação, a intenção de restituir esses créditos a quem os realizou.

Embora a Lei não conceda aos credores sociais a possibilidade de contestar a deliberação de restituição de prestações suplementares, o n.º 3 do artigo 213.º, do CSC vem impedir a restituição destas prestações em data posterior à declaração de falência da sociedade. Com efeito, não faria sentido permitir que os sócios pudessem exigir, mesmo depois de declarada a falência da sociedade, a restituição das prestações suplementares, concorrendo, desse modo, com os créditos dos credores sociais. A restituição de prestações suplementares está ainda subordinada, de acordo com o disposto no n.º 4, do artigo 213.º, do CSC, ao princípio da igualdade, o que significa que os sócios obrigados à realização de prestações suplementares deverão ser reembolsados proporcionalmente aos montantes que tenham realizado, em conformidade com o critério de repartição que tenha sido contratualmente estabelecido ao abrigo do disposto no artigo 210.º, n.º 3, alínea c), do CSC.

Relativamente ao regime de restituição das prestações suplementares importa, ainda, fazer referência à regra consagrada no n.º 5, do artigo 213.º, do CSC. Esta disposição legal vem salvaguardar que não podem ser exigidas prestações suplementares enquanto for atingido o montante máximo fixado no contrato de sociedade. Será, pois, necessário determinar o montante total das prestações suplementares já exigidas aos sócios, deduzindo-se as prestações já restituídas aos sócios, pois, será esse saldo (positivo) que a sociedade poderá exigir aos sócios mediante deliberação.

Relativamente à restituição dos créditos por prestações suplementares aos sócios, mostra-se também indispensável averiguar qual a natureza jurídica e a tutela da expectativa do sócio relativamente à restituição destes créditos. Como vimos, o n.º 2, do artigo 213.º, do CSC, estabelece que a restituição de prestações suplementares depende, obrigatoriamente, de deliberação da sociedade, ou seja, é necessário um ato volitivo da sociedade, não podendo o

sócio exigir, nem mesmo judicialmente, que a sociedade lhe restitua o seu crédito. Sobre esta matéria, consideramos que deverá acompanhar-se o entendimento da doutrina⁵, fazendo claramente a distinção entre dois momentos: até iniciar-se a fase da liquidação e depois de esta se iniciar. Enquanto não se iniciar a liquidação da sociedade, não se vislumbra base legal para que um sócio, que tenha realizado prestações suplementares, possa exigir a sua restituição, ficando a sua restituição na exclusiva disponibilidade da sociedade, mediante deliberação que observe os requisitos consagrados no n.º 1, do artigo 213.º, do CSC. Se for iniciado um processo de liquidação da sociedade, deverá dar-se primazia à satisfação dos créditos dos credores da sociedade, mas nada impede que, após a satisfação desses créditos, seja determinada a restituição dos créditos por prestações suplementares. Partilhamos, pois, do entendimento de Raúl Ventura, quando este autor refere que, nas situações de liquidação da sociedade, os créditos por prestações suplementares devem ser satisfeitos antes da partilha do saldo entre os sócios, atenuando, deste modo, a desigualdade em que estes sócios se encontram ao terem sido forçados a liberar as suas quotas e a realizar estas prestações que poderão não ter abrangido todos os sócios.

1.6 Admissibilidade de prestações suplementares nas sociedades anónimas

Como vimos, o CSC apenas regula a obrigação de prestações suplementares no âmbito das sociedades por quotas, consagrando o seu regime nos artigos 210.º a 213.º, não prevendo o seu regime para as sociedades anónimas. Poderá, pois, questionar-se se o legislador pretendeu excluir a possibilidade de realização das prestações suplementares para as sociedades anónimas ou se, na ausência de uma regulamentação específica das prestações suplementares para as sociedades anónimas, deverá ser aplicado o regime previsto para as sociedades por quotas com as necessárias adaptações.

⁵ RAÚL VENTURA, *op. cit.*, pp. 272 e 273. Embora não partilhem das conclusões alcançadas, sobre esta matéria, refere o Parecer n.º 107/04 do CEF, proferido em 30 de novembro que, "(...) em face deste regime não é possível configurar nestas prestações suplementares "créditos exigíveis" por parte dos sócios sobre a sociedade, ou, pelo menos, a sua exigibilidade apresenta-se como muito enfraquecida, dado que não existe a faculdade de livremente as exigir, antes a sua restituição encontra-se dependente de factos alheios à vontade do sócio concedente."

Alguma doutrina⁶ em Portugal tem sustentado não ser possível a realização de prestações suplementares nas sociedades anónimas com fundamento no facto de não existir uma ligação íntima entre o sócio e a sociedade, o que impede, na opinião dos subscritores deste entendimento, a realização destas prestações no âmbito destas sociedades. Para Rui Pinto Duarte⁷, um dos autores que nega a possibilidade de realização de prestações suplementares no âmbito das sociedades anónimas, a impossibilidade de realização de prestações suplementares no âmbito das sociedades anónimas seria colmatada através das prestações acessórias pecuniárias.

Contudo, existe também doutrina⁸, com a qual concordamos, que sustenta que nada na lei impede a realização de prestações suplementares nas sociedades anónimas, uma vez que a existência de vários tipos de sócio, designadamente, de sócios com ações ao portador, não impede a imposição de prestações suplementares aos sócios, do mesmo modo que o artigo 287.º, n.º 2, do CSC permite, relativamente às sociedades anónimas, a realização de prestações acessórias em dinheiro. Consideramos, pois, que deverá ser acolhido o entendimento dos autores que defendem a aplicação analógica do disposto na primeira parte do artigo 287.º do CSC desde que as mesmas estejam previstas no pacto social.

2. Regime societário das prestações acessórias

2.1 Previsão legal e objeto

As prestações acessórias estão previstas nos artigos 209.º e 287.º, ambos do CSC, respetivamente, para as sociedades por quotas e para as sociedades anónimas. A sociedade pode, pois, através do contrato de sociedade, obrigar os seus sócios a efetuar prestações para além das entradas de capital. Como refere alguma doutrina⁹, o legislador não teve a preocupação de definir o que se entende por prestação acessória, limitando-se a consagrar o

⁶ PAULO OLAVO CUNHA (2007), *Direito das Sociedades Comerciais*, 3.ª edição, Almedina, p. 441.

⁷ RUI PINTO DUARTE (2008), *Escritos sobre Direito das Sociedades*, Coimbra Editora, p. 259.

⁸ HELENA CLÁUDIA FERREIRA DA SILVA (2011), *As Obrigações de Prestações Acessórias e a Obrigação de Prestações Suplementares no Direito Societário Português*, Cascais, Principia, p. 51 e ss., p. 108 e PEDRO PAIS DE VASCONCELOS (2006), *A Participação Social nas Sociedades Comerciais*, 2.ª edição, Coimbra, pp. 277 e 278, autor que sustenta a possibilidade de recurso às prestações suplementares através de analogia do artigo 287.º, 1.ª parte, do CSC e BRITO CORREIA (1989), *Direito Comercial*, Vol. II, AAFDL, Lisboa, 1989, p. 298.

⁹ Neste sentido, HELENA CLÁUDIA FERREIRA DA SILVA, *op. cit.*, p. 45.

seu regime, quer para as sociedades por quotas, quer para as sociedades anónimas. Não obstante, o recorte legal das prestações acessórias permite-nos concluir que estas consistem em quaisquer prestações a que os sócios se obriguem, entre si, para além da obrigação de entrada para realização do capital social.

A obrigação de prestações acessórias apenas é válida quando prevista no contrato de sociedade inicial ou, posteriormente, alterado. No entanto, se as prestações acessórias apenas forem estabelecidas através da alteração do contrato de sociedade, o artigo 86.º, n.º 2, do CSC estabelece que apenas ficarão obrigados à sua realização os sócios que as tenham aprovado. O que não impede que, uma vez consagrada no contrato de sociedade a obrigação de realização de prestações acessórias, estas possam recair apenas sobre alguns dos sócios ou que estas sejam qualitativa ou quantitativamente distintas entre si.

No que respeita ao objeto das prestações acessórias, o artigo 209.º, do CSC não estabelece qualquer limitação, permitindo que estas tenham por objeto dinheiro ou qualquer outro objeto e possam materializar-se, nomeadamente, em obrigações de *dare, facere e non facere* ou até mesmo em obrigações de suportar ou tolerar.

Embora inicialmente, e à semelhança do que sucedia noutros ordenamentos jurídicos, não fosse possível a realização de prestações acessórias pecuniárias, o legislador nacional parece não ter pretendido estabelecer essa limitação ao prever, quer nas sociedades por quotas, quer nas sociedades anónimas, a possibilidade de realização de prestações acessórias pecuniárias. Uma leitura *a contrario sensu* do disposto nos artigos 209.º, n.º 2 e 287.º, n.º 2, do CSC não deixa qualquer dúvida de que o legislador quis introduzir no ordenamento jurídico português a possibilidade de realização de prestações acessórias pecuniárias.

2.2 Exigibilidade da obrigação de prestações acessórias

Conforme já referido anteriormente, para que as prestações acessórias possam ser exigidas aos sócios será necessária a sua prévia consagração no contrato de sociedade originário ou alterado.

De acordo com o n.º 1, do artigo 209.º, do CSC, a exigibilidade de prestações acessórias fica dependente da fixação, no contrato social, dos elementos essenciais dessa obrigação e, bem assim, se as mesmas deverão ser efetuadas onerosa ou gratuitamente.

Neste ponto, Raúl Ventura¹⁰ faz a distinção entre a natureza unilateral e bilateral da obrigação que recai sobre o sócio e o carácter oneroso ou gratuito dessa mesma prestação. Existem situações em que o sócio, obrigado contratualmente a realizar uma prestação acessória à sociedade, não tem qualquer contrapartida por parte da sociedade beneficiária, as quais deverão ser qualificadas de prestações unilaterais e situações em que à prestação do sócio corresponde uma contrapartida por parte da sociedade beneficiária, prestações que, neste caso, se qualificarão de bilaterais.

A sociedade beneficiária das prestações poderá, ainda, retribuir onerosamente a prestação acessória realizada pelo sócio, quer restituindo o dinheiro que lhe foi entregue, acrescido de juros ou pagando o preço em contrapartida do bem recebido ou do serviço prestado ou, em alternativa, beneficiar da prestação acessória sem que haja qualquer contrapartida financeira para o sócio, ou seja, não suportando juros ou não pagando o preço do bem que lhe foi entregue pelo sócio ou pelo serviço que por este lhe foi prestado. Esta classificação das prestações acessórias, em onerosas ou gratuitas, tem suscitado algum debate na doutrina, esclarecendo Manuel António Pita¹¹ que, à luz da classificação do contrato de empréstimo em oneroso e gratuito "(...) haveria prestação gratuita se a vantagem para a sociedade fosse apropriada por ela sem contrapartida de uma prestação efetuada ou a efetuar em benefício do sócio; ao contrário, a prestação seria onerosa se a apropriação pela sociedade se realizasse em contrapartida de uma prestação a pagar ao sócio".

No caso de ser convencionada a onerosidade da prestação, o n.º 3, do artigo 209.º do CSC esclarece que a sociedade poderá pagar ao sócio a contraprestação independentemente da existência de lucros de exercício, o que significa que não é ilegal pagar ao sócio a contrapartida pela realização dessa prestação acessória, mesmo que esse pagamento afete a conservação do capital.

Outro dos elementos essenciais da obrigação de prestações acessórias é a determinação da sua duração, a qual deverá, em regra, estar fixada no contrato, estabelecendo o n.º 5, do artigo

¹⁰ RAÚL VENTURA, *op. cit.*, p. 216.

¹¹ MANUEL ANTÓNIO PITA, (abril-junho 2012) "As Prestações Acessórias em Dinheiro", *Revista Revisores e Auditores*, 57, pp. 38-45.

209.º, do CSC a regra supletiva segundo a qual as obrigações acessórias se extinguem com a dissolução da sociedade. Não faria sentido que as obrigações acessórias perdurassem para lá da sociedade, pelo que o legislador optou por esclarecer que as obrigações acessórias teriam como limite máximo a dissolução da sociedade. Assim sendo, nas situações em que o contrato não estabelece a duração máxima da obrigação acessória, deverá entender-se que esta terá como limite a dissolução da sociedade.

Poderão, ainda, existir prestações acessórias de natureza continuada ou periódica, sendo discutido pela doutrina se é admissível a consagração de prestações acessórias instantâneas, ou seja, aquelas que se executam num só momento ou ato. Para os subscritores deste entendimento¹², uma vez que o CSC não impõe qualquer restrição à liberdade contratual, deverá entender-se que nada impede que o contrato de sociedade imponha a realização de uma prestação instantânea, opinião que partilhamos também.

A parte final do n.º 1, do artigo 209.º do CSC estabelece que, quando o conteúdo da obrigação corresponder ao de um contrato típico, deverá aplicar-se a regulamentação própria e nuclear desse contrato, a qual poderá ser imperativa ou supletiva. Ou seja, neste caso, embora a fonte da obrigação acessória seja o contrato de sociedade, são aplicáveis as disposições regulamentares do contrato típico que esteja em causa. Já no que respeita aos demais elementos, vigora a regra geral, do direito das obrigações, de autonomia das partes. Apoiando-se na doutrina alemã, refere Raúl Ventura¹³ que não é exigível que o contrato de sociedade fixe, pormenorizadamente, a regulamentação dessas obrigações, sendo apenas exigível que o mesmo fixe, como decorre do próprio n.º 1, do artigo 209.º, do CSC, os elementos essenciais dessa obrigação, nomeadamente, o objeto da sua obrigação, a sua espécie, qualidade e quantidade.

Por último, importa referir que se as cláusulas contratuais não fixarem o conteúdo essencial da obrigação acessória com o grau de certeza imposto pelo artigo 209.º, n.º 1, do CSC, ficarão feridas de nulidade, por violação daquela disposição legal, o que poderá implicar, ou não, a nulidade de todo o contrato.

¹² Neste sentido, MANUEL ANTÓNIO PITA, *As Prestações...*, *op. cit.*, p. 40.

¹³ RAÚL VENTURA, *op. cit.*, p. 214.

2.3 Sujeitos passivos das prestações acessórias

Os sujeitos passivos da obrigação de prestações acessórias são os sócios obrigados à realização destas prestações, assumindo a sociedade o papel de sujeito ativo da prestação, enquanto beneficiária das mesmas.

Se relativamente ao sujeito ativo da prestação acessória não se suscitam grandes dúvidas, o mesmo não se pode dizer do sujeito passivo. Desde logo, e conforme anteriormente afluído, o artigo 209.º, n.º 1, primeira parte, do CSC estabelece que o contrato de sociedade pode estipular que todos os sócios ficam obrigados à realização de prestações acessórias ou que apenas alguns ficam obrigados à sua realização. Ou seja, a lei não impõe a igualdade entre os sócios, permitindo que o contrato de sociedade imponha a apenas alguns sócios a obrigação de realização de prestações acessórias. Atenta esta particularidade, a lei impõe a identificação, no contrato de sociedade, dos sócios obrigados à realização de prestações acessórias, sendo esse cuidado especialmente evidente no caso das sociedades anónimas, relativamente às quais o artigo 299.º, n.º 2, alínea c), do CSC estabelece que as ações tituladas por sócios obrigados a prestações acessórias deverão ser nominativas. É, pois, patente o cuidado do legislador, relativamente às sociedades anónimas, na identificação dos sócios obrigados à realização de prestações acessórias, o que bem se compreende, pois, de outro modo, seria impossível determinar quais são os sócios obrigados à realização destas prestações.

Já no caso das sociedades por quotas, a identificação dos sócios obrigados a prestações acessórias é mais simples, estabelecendo o artigo 209.º, n.º 1, do CSC, que será obrigado à prestação acessória o sócio que for titular da quota no momento em que ocorrer o facto previsto no contrato de sociedade. Existem, contudo, situações em que as prestações acessórias não acompanham a transmissão das quotas, nomeadamente, quando as prestações acessórias estão ligadas a uma pessoa em concreto, ou seja, as designadas prestações pessoais, conforme dispõe o artigo 209.º, n.º 2, do CSC.

2.4 Transmissibilidade das prestações acessórias

Embora o legislador pareça ter pretendido sublinhar a intransmissibilidade das prestações não pecuniárias, razão pela qual o artigo 209.º, n.º 2, do CSC está redigido na negativa, deverá

concluir-se que, por regra, as prestações acessórias, são transmissíveis, nomeadamente, aquelas que sejam pecuniárias.¹⁴

O mesmo não acontece com a possibilidade do sócio transmitir a obrigação de prestação acessória, uma vez que a lei nada refere quanto à possibilidade da sua transmissão. Conforme sublinha Raúl Ventura¹⁵, tem-se entendido que a obrigação acessória é parte integrante da quota, pelo que a mesma só poderá ser transmitida conjuntamente com a quota. Nas situações em que as prestações acessórias acompanham a transmissão da quota, o sócio cedente deixa de estar obrigado às mesmas, recaindo essa obrigação sobre o cessionário que fica obrigado, perante a sociedade, à realização da prestação acessória nos mesmos termos do cedente.

Já nas situações em que, atenta a natureza pessoal da prestação acessória, esta não acompanha a transmissão da quota, ou o cedente continua, não obstante a transmissão da quota ao cessionário, obrigado perante a sociedade à realização da prestação acessória ou esta extingue-se, hipótese que será mais frequente, uma vez que para que a prestação acessória continue a obrigar o sócio será necessário que uma cláusula contratual estabeleça essa obrigação.

2.5 Cumprimento da obrigação de prestações acessórias

Vimos que a parte final do n.º 1, do artigo 209.º, do CSC estabelece que são aplicáveis ao cumprimento das obrigações acessórias as disposições reguladoras do tipo de contrato em causa, limitada às finalidades ou disposições especiais aplicáveis à obrigação assumida. Deverá, pois, no cumprimento da obrigação acessória, observar-se primeiro o que esteja especialmente previsto para esta obrigação e só depois a regulamentação própria do tipo de contrato e as regras gerais de direito¹⁶.

Estabelece o n.º 4, da mesma disposição legal que, salvo estipulação contratual em contrário, o incumprimento da obrigação acessória não prejudica a situação do sócio enquanto tal, o que

¹⁴ RAÚL VENTURA, *op. cit.*, p. 224.

¹⁵ RAÚL VENTURA, *ibidem*, p. 225, refere que a fundamentação para a inseparabilidade entre a obrigação acessória e a respetiva quota poderia "(...) ser de duas ordens: ou incidir sobre a inseparabilidade da obrigação acessória e respetiva quota, ou consistir em características especiais da própria obrigação acessória. Uma vez que, em princípio, as obrigações acessórias são transmissíveis *com a quota*, parece preferível utilizar para aquele efeito a inseparabilidade."

¹⁶ Sobre a dificuldade prática de conjugação entre as normas reguladoras da obrigação assumida e da regulamentação própria do tipo de negócio assumido, RAÚL VENTURA, *op. cit.*, p. 228.

significa que o incumprimento destas obrigações é sancionado através do regime próprio das obrigações. No entanto, os sócios poderão estabelecer, no contrato de sociedade, que o incumprimento da obrigação acessória tenha consequências na situação do sócio na sociedade. Importa, contudo, referir que a perda da qualidade de sócio impede, na maioria das situações, a realização das prestações acessórias, o que apenas não acontecerá quando, conforme anteriormente referido, atenta a natureza pessoalíssima da prestação acessória, o cedente da quota continue obrigado perante a sociedade à sua realização.

Regime Contabilístico das Prestações Suplementares e das Prestações Acessórias

3. Contabilização das prestações suplementares e das prestações acessórias sob o regime das prestações suplementares

3.1.1 Na perspectiva da sociedade beneficiária

Conforme decorre da análise do regime societário das prestações suplementares, a sociedade beneficiária das prestações suplementares não assume, perante os sócios, qualquer obrigação de restituição dos créditos decorrentes da realização destas prestações. O mesmo sucede com as prestações acessórias que sigam o regime das prestações suplementares¹⁷. A inexistência de uma obrigação, por parte da sociedade beneficiária, de restituição destas prestações, quer através da restituição do capital entregue à sociedade, quer através do pagamento de juros e, simetricamente, a inexistência, na esfera dos sócios, e até à deliberação que determine a sua restituição, de um direito de crédito sobre a sociedade, leva-nos a acompanhar a doutrina¹⁸ que sustenta que estas prestações têm a natureza de capitais próprios da sociedade e não de passivos financeiros.

Deverá, pois, distinguir-se dois momentos: o momento que medeia entre a realização da prestação e a deliberação que determine a restituição das prestações suplementares e o momento posterior à deliberação que determine a restituição de prestações suplementares.

No primeiro momento, o que existe é uma expectativa, por parte do sócio, de que a sociedade beneficiária poderá, futura e eventualmente, deliberar a restituição das prestações suplementares ou das prestações acessórias, sob o regime das prestações suplementares, expectativa essa que é equiparável, por exemplo, à expectativa de um sócio receber dividendos.

Num segundo momento, após a deliberação, por parte da sociedade beneficiária, que determine a restituição das prestações suplementares ou das prestações acessórias, sob o mesmo regime legal, nasce, na esfera do sócio, um direito de crédito oponível à sociedade e, consequentemente, suscetível de transmissão a terceiros.

¹⁷ As prestações acessórias seguem o regime das prestações suplementares quando tiverem i) dinheiro por objeto; ii) não vencerem juros a favor do sócio prestador; iii) a sua devolução ficar dependente de deliberação dos sócios nos termos previstos no artigo 213.º do CSC e iv) ficar sujeita à intangibilidade do capital social.

¹⁸ MANUEL ANSELMO TORRES, *op. cit.*, p. 913.

Embora seja possível, em abstrato, conceber-se situações em que a restituição das prestações suplementares ou das prestações acessórias, sob o mesmo regime, ocorra num curto período de tempo, não podemos deixar de ter em atenção que, contrariamente ao passivo, em que existe, *ab initio*, uma obrigação de restituição dos recursos entregues à sociedade, em regra, associada ao pagamento de juros como forma de remuneração desses mesmos capitais, a restituição de prestações suplementares ou das prestações acessórias, sob o mesmo regime, está, como vimos, dependente de deliberação da sociedade e não pode ser remunerada através do pagamento de juros, o que inviabiliza, do nosso ponto de vista, o enquadramento destas no passivo¹⁹.

Aqui chegados, podemos concluir que, na perspetiva da sociedade beneficiária, as prestações suplementares e as prestações acessórias, sob o mesmo regime legal, deverão ser registadas na conta 53 (Outros Instrumentos de Capital Próprio)²⁰. Esta conclusão é suportada nas contas da classe 5 e nas notas de enquadramento, aprovadas pela Portaria n.º 1011/2009, de 9 de setembro, nomeadamente, nas notas enquadramento à conta 53.

3.1.2 Na perspetiva dos sócios

Conforme já referido, os sócios que realizam prestações suplementares ou prestações acessórias, sob o mesmo regime, não possuem, perante a sociedade à qual aportaram estas prestações, um direito crédito que possa ser exigido unilateralmente, estando a sua restituição dependente de deliberação. No entanto, e conforme também já referimos, se e quando a sociedade determinar a restituição das prestações suplementares ou das prestações acessórias, sob o mesmo regime legal, estas não serão remuneradas através do pagamento de juros, uma vez que o seu pagamento se encontra vedado pelo disposto no artigo 210.º, n.º 5, do CSC. Nesse pressuposto, as prestações suplementares constituem, para os sócios que as realizam, um ativo financeiro que deverá ser registado como um custo adicional do investimento financeiro na sociedade participada por débito numa conta 41 (Investimentos Financeiros) para a subsequente aplicação do método de equivalência patrimonial. O que significa que o

¹⁹ Sobre esta problemática cfr. também FERNANDO CARREIRA ARAÚJO; ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 688.

²⁰ Neste sentido MANUEL ANSELMO TORRES, *op. cit.*, p. 914 e JOÃO PEDRO SANTOS (julho-dezembro de 2012), "Pareceres - Menos-Valias decorrentes da alienação de Prestações Suplementares", *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 429, pp. 285-293.

investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e, posteriormente, ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do sócio nos ativos líquidos da investida.

Coloca-se, contudo, a questão de saber se estes investimentos deverão ser contabilizados na mesma conta das partes de capital ou numa conta autónoma para que seja possível segregar o custo de aquisição das partes de capital dos demais investimentos financeiros. Sobre esta matéria acompanhamos Manuel Anselmo Torres²¹ quando este autor refere que as boas práticas contabilísticas aconselham a inscrição segregada, em subcontas 41, do custo de subscrição de aquisição das partes de capital e dos custos decorrentes da realização de prestações suplementares e diríamos nós também das prestações acessórias, sob o regime de prestações suplementares, por forma a distinguir o custo de aquisição das partes de capital, por um lado, e das prestações suplementares ou acessórias, sob o mesmo regime, por outro. Consideramos, pois, atenta a diferença entre titularidade de partes de capital e titularidade do crédito por prestações suplementares ou de prestações acessórias, sob o mesmo regime das prestações suplementares, que o registo contabilístico destes créditos deverá ser efetuado numa conta segregada das "partes de capital", ou seja, deverá ser efetuado na conta 4155 (Outros Investimentos Financeiros - Prestações Suplementares).

3.2 Contabilização das prestações acessórias

3.2.1 Na perspetiva da sociedade beneficiária

Para que possamos melhor compreender o tratamento contabilístico das prestações acessórias, devemos, em primeiro lugar, socorrer-nos da distinção efetuada, quer no artigo 209.º, n.º 1, do CSC para as sociedades por quotas, quer no artigo 287.º, n.º 1, do CSC, para as sociedades anónimas, entre prestações acessórias gratuitas e onerosas, pois, é desta distinção que resultará o enquadramento das mesmas no "Capital Próprio" ou no "Passivo" da sociedade beneficiária. Conforme tivemos oportunidade de referir aquando da diferenciação destes dois tipos de prestações, quando a prestação acessória é gratuita, a sociedade beneficiária não assume, perante o sócio, qualquer contrapartida financeira decorrente da realização da

²¹ MANUEL ANSELMO TORRES, *op. cit.*, p. 915.

prestação acessória, ou seja, a sociedade não paga qualquer quantia em troca da prestação (bem entregue ou serviço prestado) ou não suporta os juros relativos às quantias entregues. Já quando a prestação acessória é onerosa, à prestação realizada pelo sócio corresponde uma contraprestação financeira por parte da sociedade beneficiária, o que significa que a sociedade retribui financeiramente a prestação recebida, quer pagando o preço do bem ou serviço, quer suportando o juro sobre as quantias entregues.

Esta diferenciação entre prestações acessórias gratuitas e onerosas e o facto de as segundas terem de ser pagas aos sócios independentemente da existência de lucros leva-nos a acompanhar a doutrina que sustenta que as prestações acessórias onerosas deverão ser enquadradas contabilisticamente como passivo da sociedade beneficiária, ou seja, na conta 25 (Financiamentos Obtidos) ²².

Relativamente às prestações acessórias gratuitas, uma vez que a sociedade não entrega ao sócio, em contrapartida da prestação recebida, qualquer contraprestação, deverão estes créditos ser enquadrados no capital próprio da sociedade beneficiária e registados numa subconta apropriada da conta 53 (Prestações Suplementares)²³ e não na subconta 51 (Capital) atenta a distinção entre "Partes de Capital" e "Capital Próprio".

3.2.2 Na perspetiva dos sócios

No âmbito do POC, não existia, na perspetiva do sócio prestador, uma conta ou subconta específica para registo contabilístico dos créditos por prestações acessórias. Entendia-se, contudo que, simetricamente ao registo destas prestações na sociedade beneficiária, na perspetiva do sócio prestador, os créditos por prestações acessórias deveriam ser registados

²² No âmbito do POC, a Comissão Executiva da CNC através do n.º 17/96, de 28 de fevereiro de 1996 pronunciou no sentido de enquadrar estas prestações no Passivo (Conta 25). Importa, contudo, referir que este parecer traça a fronteira entre prestações acessórias gratuitas e onerosas na existência ou não de uma obrigação de restituição destas prestações aos sócios. Este entendimento é criticado por Manuel António Pita, *As Prestações...*, *op. cit.*, p. 45, por entender que as prestações acessórias pecuniárias são sempre reembolsáveis, com exceção para as designadas "prestações acessórias a fundo perdido", razão pela qual este autor considera que a fronteira entre prestações acessórias gratuitas e onerosas deve ser traçada com recurso à classificação do contrato de empréstimo, ou seja, as prestações acessórias serão onerosas se à prestação acessória obtida pela sociedade beneficiária corresponder uma prestação a pagar ao sócio e será gratuita quando à prestação obtida pela sociedade não corresponder qualquer prestação a favor do sócio.

²³ Neste mesmo sentido pronuncia-se MANUEL ANTÓNIO PITA, *As Prestações...*, *op. cit.*, p. 45, referindo este autor que esta subconta deverá ser designada de "Prestações Acessórias Gratuitas".

numa conta distinta da conta 41 (Investimentos Financeiros²⁴ e subconta 411 - Partes de Capital)²⁵.

Acompanhando o entendimento de Manuel António Pita²⁶ que considera que o critério diferenciador entre prestações acessórias onerosas e gratuitas assenta na existência ou inexistência de uma contrapartida na esfera do sócio prestador, entendemos que as prestações acessórias onerosas, ou seja, aquelas relativamente às quais a sociedade assume uma contraprestação a favor do sócio, deverão ser registadas na conta 413 (Investimentos em entidades conjuntamente controladas). Já relativamente às prestações acessórias gratuitas, ou seja, aquelas em que o sócio não beneficiará de qualquer contraprestação por parte da sociedade beneficiária, consideramos que deverão ser registadas na conta 4155 (Outros Investimentos Financeiros - Prestações Suplementares / Prestações Acessórias). Ou seja, em nossa opinião, deverá separar-se contabilisticamente os créditos por prestações acessórias das partes de capital (registadas na conta 411 (Partes de Capital)). Afastamo-nos, pois, da doutrina acolhida, nomeadamente, pelo Parecer do CEF n.º 14/2010, de 24 de fevereiro, no qual se sustenta que as prestações acessórias gratuitas deveriam ser registadas, na perspetiva do sócio prestador, na conta 411 (Partes de Capital) e as onerosas na Conta 413 (Empréstimos de Financiamento). Conforme tivemos já oportunidade de observar o enquadramento das prestações acessórias gratuitas na conta 411 (Partes de Capital) parte do pressuposto, errado, em nossa opinião, segundo o qual as partes de capital e os créditos por prestações acessórias são incidíveis, entendimento que não se coaduna com a realidade, razão pela qual consideramos que estes créditos deverão ser registados numa conta própria e distinta das partes de capital.

²⁴ Conta afeta às aplicações financeiras de carácter permanente.

²⁵ Neste sentido JOSÉ AZEVEDO RODRIGUES, *op. cit.*, p. 6, no qual este autor cita também o entendimento do Prof. Doutor Rogério Fernandes Ferreira.

²⁶ MANUEL ANTÓNIO PITA, *As Prestações...*, *op. cit.*, p. 41.

Capítulo IV - Regime Tributário das Prestações Suplementares e Acessórias sob o Regime das Prestações Suplementares

4.1 Na perspetiva da sociedade beneficiária

O Código do IRC, na redação anterior à entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que procedeu à reforma do IRC, não esclarecia, expressamente, se as variações patrimoniais decorrentes da realização e restituição de prestações suplementares ou de prestações acessórias, sob o mesmo regime legal, estavam excluídas de tributação, uma vez que não fazia referência expressa a estas prestações. Contudo, entendia alguma doutrina²⁷ que esta exclusão de tributação decorria quer do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), sob a epígrafe "Variações Patrimoniais Positivas" do Código do IRC, quer do artigo 24.º, alínea c), do Código do IRC, sob a epígrafe "Variações Patrimoniais Negativas". Não obstante as referidas disposições legais do Código do IRC não se referissem, expressamente, às prestações suplementares, sustenta Manuel Anselmo Torres²⁸ que as prestações suplementares são entradas feitas pelos titulares do capital (social) com a natureza de capital (próprio) da sociedade, e a sua restituição são saídas de dinheiro a favor dos mesmos. Ou seja, para este autor, embora o Código do IRC não se refira, expressamente, às prestações suplementares, deverá entender-se que as referências nos artigos 21.º e 24.º do CIRC a "entradas feitas pelos titulares do capital" abrangem também estas prestações.

Encontramo-nos, pois, em condições de concluir que, até à entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, o englobamento das "entradas de capital" no âmbito das variações patrimoniais positivas e negativas - excluídas de tributação - significa que os aumentos e as reduções do capital próprio originados pelas prestações suplementares e acessórias, sob o mesmo regime, não devem ser considerados lucros, sendo, assim, neutra, do ponto de vista fiscal, a sua entrada na esfera da sociedade, bem como a sua restituição ao sócio prestador.

Embora a nova redação dos artigos 21.º e 24.º do Código do IRC, introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, continue a não esclarecer, de forma expressa, se as variações patrimoniais positivas e negativas decorrentes da realização e restituição das prestações

²⁷ MANUEL ANSELMO TORRES, *op. cit.*, p. 915.

²⁸ MANUEL ANSELMO TORRES, *ibidem*, 916. No mesmo sentido pronunciaram-se FERNANDO CARREIRA ARAÚJO E ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, *op. cit.*, pp. 716 e 717.

suplementares ou das prestações acessórias, sob o regime das prestações suplementares, concorrem para a determinação do lucro tributável, não vemos razão para nos afastarmos do entendimento que já era acolhido pela doutrina relativamente à anterior redação destas disposições legais. Ou seja, em nossa opinião, o Código do IRC, ainda que de forma não expressa, exclui as variações patrimoniais positivas e negativas decorrentes da realização das prestações suplementares e das prestações acessórias, sob o mesmo regime, da determinação do lucro tributável, no pressuposto de que estas prestações têm em vista o reforço de capitais próprios da sociedade beneficiária.

4.2 Na perspectiva dos sócios

De acordo com o regime que vigorou até à entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, se a sociedade já tivesse deliberado a restituição das prestações suplementares, a transmissão, por parte do sócio, do crédito por prestações suplementares não concorria para o saldo das mais e menos-valias fiscais embora pudesse constituir, por força do disposto no artigo 45.º, n.º 3, do Código do IRC, uma perda, que concorria para a formação do lucro tributável, ainda que limitada a cinquenta por cento.²⁹ Não restam, pois, dúvidas de que o artigo 45.º, n.º 3, do Código do IRC, na redação introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, regulava, expressamente, o tratamento fiscal, em sede de IRC, das perdas decorrentes da realização de prestações suplementares e, diríamos nós, as prestações acessórias que seguissem o mesmo regime, limitando o seu concurso para a formação do lucro tributável em apenas cinquenta por cento.

Com a entrada em vigor da Lei 2/2014, de 16 de janeiro, o artigo 45.º do Código do IRC foi revogado, sendo introduzido um novo artigo 23.º-A no Código do IRC, disposição legal que regula agora os "encargos não dedutíveis para efeitos fiscais". Com a entrada em vigor do artigo 23.º - A, do Código do IRC, as menos-valias e outras perdas decorrentes da realização de prestações suplementares ou de prestações acessórias sujeitas ao regime das prestações suplementares abrangidas pelo regime da *participation exemption* deixaram de relevar para efeitos de apuramento do lucro tributável.³⁰

²⁹ O artigo 42.º, n.º 3, do Código do IRC, na redação dada pela Lei n.º 32.º-B/2002, de 30 de dezembro não fazia referência às prestações suplementares, só tendo sido introduzida com a Lei n.º 60.º-A/2005, de 30 de dezembro.

³⁰ Relatório Final da Comissão do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - 2013, 30 de junho de 2013, p. 107.

A atual redação do artigo 23.º - A, n.º 2, do Código do IRC permite-nos concluir, através de uma leitura *a contrario sensu* desta disposição legal que, nos casos em que não estejam reunidos os pressupostos legais para benefício da *participation exemption*, as menos-valias e outras perdas relacionadas com instrumentos de capital próprio concorrem, na sua totalidade, para a formação do lucro tributável. Na atual redação desta disposição legal, são individualizadas, claramente, as "menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio", o que nos leva a concluir, acompanhando a jurisprudência do CAAD relativamente ao anterior artigo 45.º, n.º 3, do Código do IRC, que as menos-valias e perdas com as prestações suplementares e acessórias, sob o mesmo regime legal, as quais são enquadradas no capital próprio da sociedade beneficiária, concorrem para a formação do lucro tributável.

4.3 Encargos financeiros suportados com a realização de prestações suplementares e de prestações acessórias sob o mesmo regime legal

A possibilidade de a sociedade que recorre a capitais alheios, suportando encargos financeiros, nomeadamente, juros, para, posteriormente, realizar prestações suplementares ou prestações acessórias, sob o regime das prestações suplementares, em benefício das sociedades suas participadas tem sido objeto de grande debate, quer na doutrina, quer em conflitos que opõem os contribuintes à Administração Tributária. O âmago da questão está em saber se uma sociedade quando se financia, perante terceiros, suportando os juros respetivos e depois entrega esses recursos, sob a forma de prestações suplementares ou de prestações acessórias, sob o regime das prestações suplementares, a sociedades suas participadas está ou não a exercer a sua atividade produtiva, ou seja, se estas prestações são, ou não, realizadas para manutenção da sua fonte produtora e, conseqüentemente, se estes gastos são dedutíveis na determinação do lucro tributável. Importa, pois, debruçarmo-nos sobre a interpretação do artigo 23.º do Código do IRC, sob a epígrafe "gastos e perdas".

O artigo 23.º, do Código do IRC, na redação introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que aprovou a reforma do IRC, veio consagrar um princípio geral segundo o qual, na determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo, desde que por este incorridos ou suportados. Recorde-se, a este propósito,

que esta disposição, na redação que vigorou até à entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, fazia depender a aceitação dos gastos da densificação do conceito indeterminado de "indispensabilidade". Para melhor concretização dos gastos que esta disposição legal considerava ilegíveis para a manutenção da fonte produtora e para a obtenção de rendimentos, o n.º 1, do artigo 23.º do Código do IRC, elencava, ainda que de forma meramente exemplificativa, como demonstra a utilização do advérbio "nomeadamente", diversos exemplos dos gastos que seriam fiscalmente aceites. Em face da dificuldade de concretização do critério de "indispensabilidade", a jurisprudência tem firmado, consistentemente, uma linha interpretativa na qual se sustenta que este critério foi criado para impedir a consideração fiscal de gastos que não se inscrevem no âmbito da atividade das empresas sujeitas a IRC, isto é, encargos que foram incorridos no âmbito da prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios. Sobre a concretização do conceito de "indispensabilidade", utilizado pelo artigo 23.º, do Código do IRC, na redação que vigorou até 2014, pronunciou-se a jurisprudência dos Tribunais Superiores³¹ e a doutrina³² concluindo que a aceitação dos gastos depende, essencialmente, da demonstração de que os gastos incorridos são aptos à atividade desenvolvida pela sociedade, ou seja, que os gastos visam prosseguir o interesse da sociedade e a obtenção de lucro e não interesses alheios à atividade da sociedade e do seu escopo lucrativo. Podemos, pois, concluir que o artigo 23.º do Código do IRC, na redação que vigorou até à entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, ao restringir os gastos fiscalmente aceites àqueles que fossem indispensáveis à obtenção de rendimentos e à manutenção da fonte produtora apenas tinha por finalidade evitar que a sociedade incorresse em gastos no interesse exclusivo dos seus sócios.

Transpondo para o objeto do presente estudo, quando uma sociedade recorre a capitais alheios, suportando encargos financeiros para realizar, posteriormente, prestações suplementares ou prestações acessórias, sob o mesmo regime, em favor das suas participadas, reforçando os capitais próprios destas, não o está a fazer de forma desinteressada ou alheia ao seu escopo lucrativo. Pelo contrário, quando uma sociedade incorre em encargos financeiros para realizar prestações suplementares ou acessórias, sob o mesmo regime, pretende, através desse meio, reforçar os capitais próprios da sociedade participada com vista à futura obtenção de lucros, quer através das mais-valias resultantes da transmissão de partes de capital, quer

³¹ cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em 12 de janeiro de 2012 no processo n.º 00624/05.0 BEPRT e disponível em: www.dgsi.pt.

³² ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Almedina, 2004, pp. 112 e ss.

através da distribuição de lucros. Deverá, pois, em nossa opinião, considerar-se que, mesmo nas situações em que os recursos financeiros, obtidos junto de terceiros, para a realização de prestações suplementares ou prestações acessórias sob o mesmo regime, não são aplicados diretamente na atividade da sociedade que recorre aos capitais alheios, mas nas suas participadas, a sociedade que suporta os gastos, nomeadamente, através do pagamento de juros, está a prosseguir a sua atividade lucrativa.

Foi, pois, num contexto de incerteza e de querela doutrinária e jurisprudencial quanto à concretização do conceito de indispensabilidade dos gastos que a Comissão de Reforma do IRC veio propor a alteração da redação do artigo 23.º do Código do IRC no sentido de uma maior uniformização com a terminologia contabilística, substituindo a terminologia "partes de capital" por "instrumentos de capital próprio". Em nossa opinião, se dúvidas existiam, até 2014, quanto ao enquadramento dos encargos financeiros suportados com as prestações suplementares e as prestações acessórias, sob o mesmo regime, nos gastos fiscalmente aceites ao abrigo do artigo 23.º do Código do IRC, desde a entrada em vigor Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, foram dissipadas quaisquer dúvidas de que os referidos gastos têm por finalidade "garantir os rendimentos sujeitos a IRC". Com efeito, embora num primeiro momento, a sociedade que reforça os capitais próprios da sociedade participada não obtenha, de forma direta e imediata, rendimentos do seu investimento financeiro, esses rendimentos poderão ser gerados futuramente, nomeadamente, através da distribuição de lucros.³³

Consideramos, pois, acompanhando a doutrina e a jurisprudência que já se pronunciava nesse sentido relativamente à anterior redação do artigo 23.º do Código do IRC, que a expressão "para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC" deverá ser interpretada no sentido de que são dedutíveis os gastos incorridos pela sociedade, desde que estes se mostrem, em abstrato, suscetíveis de gerar rendimentos futuros para a sociedade que realiza prestações suplementares ou prestações acessórias, sob o regime das prestações suplementares.³⁴

Chegamos, assim, à conclusão que, ainda que levantando algumas dificuldades interpretativas, o artigo 23.º do Código do IRC, na redação que vigorou até 2014, apenas procurava evitar a utilização abusiva dos gastos por parte das sociedades, ou seja, evitar que os fundos fossem aplicados fora da sua atividade produtiva e no exclusivo interesse dos

³³ Neste mesmo sentido pronunciou-se MANUEL ANSELMO TORRES, *op. cit.*, p. 917.

³⁴ Sobre esta questão e pronunciando-se em idêntico sentido pode ler-se a decisão do Centro de Arbitragem Administrativa proferido no âmbito do processo n.º 12/2013-T, em 8 de julho de 2013, o acórdão proferido no processo n.º 570/2015-T, em 8 de fevereiro de 2016, em especial pp. 24 e ss., bem como o Acórdão proferido, em 14 de outubro de 2013, no processo n.º 39/2013-T, ambos disponíveis em: <https://www.caad.org.pt/>.

sócios. Não restam, pois, em nossa opinião, quaisquer dúvidas de que os juros suportados por uma sociedade em favor da sua participada são dedutíveis a coberto do disposto no artigo 23.º, n.º 1 e do n.º 2, alínea c), do Código do IRC. Se este raciocínio era válido antes da entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro ficou, em nossa opinião, ainda mais evidente com a nova redação do artigo 23.º do Código do IRC.

4.4 Das menos-valias com prestações suplementares e das prestações acessórias, sob o mesmo regime legal

Por último, importa debruçarmo-nos sobre o tratamento fiscal das, eventuais, menos-valias decorrentes das prestações suplementares e acessórias, sob o mesmo regime.

Conforme referido anteriormente, pode acontecer que o sócio (sociedade participante) pretenda, após a deliberação que determine a restituição das prestações suplementares ou acessórias, sob aquele regime, transmitir a terceiros o crédito que detém sobre a sociedade beneficiária daquelas prestações. Através desta operação a sociedade participante pode apurar uma menos-valia.

Após a entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 6 de janeiro, que instituiu o regime da *participation exemption*³⁵, as menos-valias decorrentes da transmissão de prestações suplementares ou acessórias, sob o mesmo regime, deixaram, desde que reunidos os requisitos previstos nos artigos 51.º e 51.º - C do Código do IRC, de concorrer para a formação do lucro tributável. Deverá, pois, concluir-se que, nos casos em que as menos-valias com a transmissão de prestações suplementares e acessórias, sob o mesmo regime, não se encontrem abrangidas pela exclusão prevista no artigo 23.º-A, n.º 2, do Código do IRC, que as mesmas serão dedutíveis a coberto do disposto no artigo 23.º, n.º 2, alínea l), do Código do IRC.

Relativamente às mais-valias, as mesmas apenas poderão ser apuradas em resultado da transmissão das partes de capital, ações ou quotas, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea h), do Código do IRC.

³⁵ Reportamo-nos à redação do artigo 51.º do CIRC entretanto introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 20 de março, que aprovou o Orçamento de Estado para 2016.

Capítulo V - Regime Tributário das Prestações Acessórias

5.1 Variações patrimoniais decorrentes da realização de prestações acessórias gratuitas

Conforme já tivemos oportunidade de referir anteriormente, o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, relativo às variações patrimoniais positivas e, simetricamente, o artigo 24.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, relativo às variações patrimoniais negativas, estabelecem que as variações patrimoniais, quer positivas, quer negativas, relativas a entradas de capital realizadas pelos sócios não concorrem para a formação do lucro tributável.

Se este entendimento é, como vimos, válido relativamente às prestações suplementares e acessórias, que sigam o mesmo regime, com fundamento no facto de os sócios reforçarem, por essa via, os capitais próprios da sociedade participada parece-nos ser também válido para as prestações acessórias que, tais como aquelas, se enquadrem no capital próprio da sociedade beneficiária. Consideramos, pois, que, também relativamente às prestações acessórias, de natureza gratuita, se deverá concluir que as variações patrimoniais positivas e negativas resultantes da sua realização e posterior restituição ficam excluídas da formação do lucro tributável.

5.2 Prestações acessórias sob a forma de bens imóveis: tratamento fiscal

Como vimos, as prestações acessórias podem ter por objeto dinheiro, serviços prestados pelos sócios ou bens entregues pelos sócios a favor da sociedade. A prestação acessória poderá, ainda, materializar-se, nomeadamente, na entrega de um bem imóvel à sociedade³⁶, hipótese em que se colocam questões sobre qual o tratamento fiscal a conceder a estas prestações. Atenta a distinção, já realizada no presente trabalho, entre prestações acessórias onerosas e gratuitas, consideramos que a entrega, a título de prestação acessória, de um imóvel à sociedade, por parte do sócio, deverá ser qualificada de gratuita nas situações em que o sócio não recebe o preço do imóvel e de onerosa, nas situações em que a sociedade beneficiária

³⁶ Sobre esta matéria, RAÚL VENTURA, *op. cit.*, p. 210, refere que considera que a prestação acessória poderá ser realizada logo no momento da celebração do contrato de sociedade, dando como exemplo a subscrição da quota por valor superior ao nominal, em que o ágio pode ser tomado como prestação acessória, "(...) (como na hipótese de o sócio entrar para a sociedade, no momento e por força do contrato, com a propriedade de um bem cujo valor é 1000, para liberar uma quota cujo valor nominal é 100)."

paga o preço do imóvel ao sócio. O artigo 2.º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (Código do IMT) estabelece a regra geral em matéria de incidência objetiva e territorial deste imposto ao referir que o IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional, pelo que podemos, desde logo, concluir que, se o sócio realizar uma prestação acessória, sob a forma de entrega de um bem imóvel à sociedade, a entrada do bem imóvel na esfera da sociedade não ficará sujeita a este imposto se a prestação for realizada a título gratuito, uma vez que, neste caso, a sociedade beneficiária não pagou o preço do imóvel, o que afasta a incidência objetiva deste imposto³⁷. O mesmo já não sucede quando a sociedade fica obrigada, perante o sócio, a pagar o preço do imóvel. Em nossa opinião, estas situações deverão ser enquadradas no artigo 2.º, n.º 5, alínea e), do Código do IMT, uma vez que neste caso estamos perante entradas dos sócios com bens imóveis para a realização do capital das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial. Através de uma interpretação meramente literal da lei, poderia concluir-se que o IMT apenas incidiria sobre a transmissão de bens imóveis para realização do capital social da sociedade, excluindo a sua transmissão para efeitos de realização das prestações acessórias em espécie. Consideramos, contudo, não ser esse o sentido da lei, devendo incluir-se nesta disposição não só as entradas, efetuadas pelos sócios, para realização do capital social subscrito, mas também as prestações acessórias onerosas que tenham por objeto bens imóveis, ou seja, em que a sociedade fica obrigada a pagar o preço do imóvel ao sócio.

Em sede de Imposto do Selo (IS), relativamente às prestações acessórias onerosas que tenham imóveis por objeto, aplicar-se-á a Tabela 1.1 do IS, o que significa que sobre o seu valor incidirá uma taxa de 0,8%.

Já relativamente às prestações acessórias gratuitas que tenham por objeto bens imóveis, deverá ser liquidada a taxa de IS de 0,8% prevista na Tabela 1.1, acrescida da taxa de 10%, prevista na Tabela 1.2 para as aquisições gratuitas, uma vez que estes bens imóveis ficarão, simultaneamente, sujeitos à taxa que incide sobre as aquisições de bens imóveis e sobre as aquisições gratuitas de bens.

Por último, importa fazer uma breve referência à hipótese de serem apuradas mais-valias decorrentes da, eventual, transmissão dos bens imóveis. Em abstrato, podem ser apuradas

³⁷ Cfr. Informação Vinculativa proferida no âmbito do processo n.º 151/2010, e que mereceu o Despacho concordante da Senhora Subdiretora-Geral dos Impostos da Área do Património de 26 de março de 2010.

mais-valias decorrentes da realização de prestações acessórias, quer no momento em que o sócio (pessoa singular ou sociedade participante) realiza a prestação acessória, transmitindo o bem imóvel para a sociedade beneficiária da prestação acessória, quer na eventualidade da sociedade beneficiária da prestação acessória transmitir a terceiros o bem imóvel adquirido. No primeiro caso, aplicar-se-ão as regras previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS) e no segundo caso as regras do Código do IRC.

5.3 Dedutibilidade dos gastos, das perdas e menos-valias decorrentes da realização das prestações acessórias

Conforme já referido anteriormente, o artigo 42.º, n.º 3, do Código do IRC, na redação anterior à entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2006, restringia a relevância fiscal das mais-valias e das menos-valias à transmissão onerosa de partes de capital que integrassem o ativo imobilizado. Posteriormente, com a entrada em vigor da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, o artigo 45.º, n.º 3, do Código do IRC, passou a atribuir relevância fiscal às perdas e menos-valias relativas a "outras componentes de capital próprio", nomeadamente, relativamente às prestações suplementares. Com efeito, se observarmos a redação do artigo 45.º, n.º 3, do Código do IRC, introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2006, constatamos que apenas as prestações suplementares passaram a estar, expressamente, incluídas nesta disposição legal. Não obstante, consideramos que a utilização do advérbio "nomeadamente" demonstra que o legislador pretendia restringir, a cinquenta por cento, as perdas e menos-valias com prestações suplementares, para a formação do lucro tributável, bem como as perdas e menos-valias relativas a quaisquer outras componentes de capital próprio. Nesse pressuposto, consideramos que esta disposição legal, entretanto, revogada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, pretendia abranger não só as prestações suplementares e as prestações acessórias sujeitas aquele regime legal, como também as prestações acessórias gratuitas.

Posteriormente, e conforme já deixámos anteriormente nota, com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, esta disposição legal foi revogada e introduzido o artigo 23.º-A do Código do IRC que estabeleceu que não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenham beneficiado, no próprio

período de tributação ou nos quatro períodos anteriores da dedução prevista no artigo 51.º - C. Consideramos, pois, através de uma leitura *a contrario sensu* que, a partir da entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, as perdas e as menos-valias decorrentes de prestações acessórias que não beneficiem da *participation exemption*, concorrem, na sua totalidade, para a formação do lucro tributável.

Conforme já tivemos oportunidade de referir, por força do disposto no artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, sob a epígrafe "Gastos e perdas", na determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Sendo que, por força do disposto no artigo 23.º, n.º 2, alínea c), do Código do IRC, são dedutíveis no apuramento do lucro tributável os gastos e perdas, de natureza financeira, nomeadamente, com juros de capitais alheios aplicados na exploração³⁸.

5.4 Das menos-valias com prestações acessórias

Após a entrada vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que, como vimos, instituiu o regime da *participation exemption*, as menos-valias decorrentes da transmissão de acessórias deixaram de concorrer para a formação do lucro tributável, desde que preenchidos os requisitos previstos nos artigos 51.º e 51.º - C do Código do IRC. Deverá, pois, concluir-se que, nos casos em que as menos-valias com a transmissão das prestações acessórias não se encontrem abrangidas pela exclusão prevista no artigo 23.º-A, n.º 2, do Código do IRC, as mesmas serão dedutíveis a coberto do disposto no artigo 23.º, n.º 2, alínea l), do Código do IRC.

Consideramos, pois, que, atenta a natureza de capitais próprios das prestações acessórias gratuitas na esfera da sociedade beneficiária, não se mostra possível o apuramento de qualquer mais-valia em resultado da sua transmissão. Com efeito, importa lembrar que estando em causa prestações que reforçam os capitais próprios da sociedade beneficiária, das mesmas não decorrerá qualquer benefício para o sócio, razão pela qual se mostra, em nossa opinião, impossível a futura obtenção de mais-valia decorrente da sua transmissão. A mais-valia, a existir, apenas poderá ser apurada em resultado da transmissão das partes de capitais, ou seja, das ações ou quotas.

³⁸ Sobre a dedutibilidade dos juros incorridos com a realização das prestações acessórias *vide*, entre outros, o já citado Acórdão proferido pelo CAAD no processo n.º 12/2013-T e disponível em: <https://www.caad.org.pt/>.