

# Tributação das Empresas Rendimentos e Gastos Contabilísticos e Fiscais As Relações Complexas Entre o Direito (Fiscal) e a Contabilidade

Domingos Pereira de Sousa<sup>1</sup>  
[domingospsousa@gmail.com]

## Sumário:

Os conceitos de Rendimento e Gasto na Contabilidade e na Fiscalidade.

1. *Tributação do rendimento real das empresas.* 2. *O balanço como instrumento de gestão.* 3. *Principais problemas de quantificação do lucro tributável.* 4. *Os rendimentos e ganhos.* 5. *Gastos e perdas.* 6. *Mensuração de inventários e perdas em ativos correntes.* 7. *Depreciações e Amortizações.* 8. *Valor base dos bens na depreciação ou amortização.* 9. *Provisões.* 10. *Gastos não dedutíveis no balanço fiscal.* 11. *Tributação autónoma.*

**Palavras chave:** Tributação; Direito fiscal; Contabilidade

## 1 Tributação do rendimento real como direito subjectivo público

O lucro coletável das empresas é determinado geralmente de forma *real*<sup>2</sup> tendo por única base a contabilidade organizada. A avaliação por presunção da matéria coletável é excecional nos países desenvolvidos. Na maior parte das legislações fiscais o lucro coletável das empresas é determinado a partir da *teoria do balanço*<sup>3</sup>, segundo a qual o lucro fiscal é igual à variação do ativo líquido da sociedade no decur-

1 Docente na Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias

2 Para um estudo das modalidades de determinação do lucro coletável das sociedades ver Pierre Beltrame (1976), p. 86 e segs.

3 A teoria do balanço, segundo a qual o rendimento tributável resulta da comparação dos balanços no princípio e no fim do período da tributação e que autoriza a tributação de todos os ganhos, independentemente da origem e natureza, realizados pela empresa no período considerado. Neste sentido, ver Jacques Grosclaude e Philippe Marchessou (1997, pp. 59-64 e 83-85); Pierre Beltrame (1998, pp. 68-72); Jean-Jacques Bienvenu e Thierry Lambert (1987, p. 200 e segs.); Isabelle de Kerviler (1986); Henry Tilbery (1982, p.187).

so do período da tributação, no sentido de um lucro realizado, o que implica que a tributação incide sobre um resultado líquido (o lucro de exploração) corrigido dos eventuais ganhos e perdas nos ativos da empresa. Ao resultado do exercício são adicionadas as receitas acessórias e os ganhos de capital ou mais-valias e subtraídas as despesas gerais com encargos, perdas, amortizações e provisões.

O artigo 17.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) estabelece que o **lucro tributável** das pessoas coletivas é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período (rendimentos e ganhos menos gastos e perdas) 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 do CIRC.

Consagrou-se, assim, a teoria do acréscimo<sup>4</sup> ou do incremento patrimonial, em que o lucro tributável é, de acordo com o balanço, reportado à diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação.

Esta solução adotada pelo CIRC resulta da exigência da Constituição da República Portuguesa que no seu artigo 104.º, n.º 2 determina que «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real»<sup>5</sup>. Tributar o rendimento real significa atingir a matéria coletável realmente auferida pelo sujeito passivo<sup>6</sup>.

A Constituição portuguesa aponta claramente no sentido da tributação da matéria coletável real e só desta<sup>7</sup>, consagrando expressamente

4 O International Accounting Standards Board (IASB) define o regime contabilístico de acréscimo como o regime sob o qual “os efeitos das operações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrem (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago), sendo registadas nos livros contabilísticos e relatadas nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem”.

5 A opção pela tributação dos rendimentos reais em detrimento da tributação dos rendimentos normais foi introduzida em Portugal pela Reforma fiscal de 1958-1965. Alguns autores continuam a manifestar dúvidas sérias e pertinentes relativamente a esta nova solução, chamando a atenção para as injustiças muitas vezes causadas pela tributação de rendimentos supostamente reais e na maior parte dos casos resultantes de valores fictícios. Este fenómeno ocorre em especial ao nível das grandes empresas que tem maiores possibilidades “para rodearem de ficções a realidade dos seus rendimentos, em detrimento dos pequenos e médios contribuintes. Nesse sentido, ver Soares Martinez (1993, pp. 521-525).

6 Sobre a tributação do rendimento real em Portugal, ver José Xavier de Basto (2001, pp. 5-21).

7 Neste sentido, ver Diogo Leite de Campos (2003, pp.127-129).

o direito subjectivo público do contribuinte de ser tributado de acordo com o seu rendimento real (entenda-se como efetivo e contabilístico). De resto, como refere Nabais (2012), “o princípio do rendimento real mais não é do que uma concretização, uma explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal”<sup>8</sup>.

Mas, a imposição constitucional da tributação do rendimento empresarial de acordo com o princípio do rendimento real não exclui qualquer possibilidade de recurso à tributação dos rendimentos empresariais baseada nos rendimentos normais, designadamente em relação aos pequenos contribuintes e às empresas com elevado potencial de evasão fiscal<sup>9</sup>.

Deste princípio constitucional da tributação do rendimento real, resultam quatro questões essenciais:

- a. O **direito subjectivo** dos contribuintes (empresas e profissionais independentes) de serem tributados com base exclusiva na sua contabilidade.

Como é natural, a contabilidade, enquanto instrumento de informação e avaliação da empresa deve ser o espelho que reflete a vida da empresa, no sentido em que retrata com transparência todas as operações realizadas<sup>10</sup>, condição indispensável para que desempenhe um papel essencial na determinação do lucro tributável, em termos reais.

As relações entre contabilidade e fiscalidade constituem um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia, circunstância que levou o legislador a adotar uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico, embora com as correções administrativas - positivas ou negativas - enunciadas

---

8 José Casalta Nabais (2012, p. 174).

9 Nesse sentido, Teixeira Ribeiro (1995, p. 307).

10 Nesse sentido, ver Saldanha Sanches (2002, p. 272 e segs.); Domingos Pereira de Sousa (2013, pp. 482 e segs.).

na lei em razão dos objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade<sup>11</sup>.

Assim, o lucro tributável reporta ao resultado líquido do exercício constante da demonstração de resultados líquidos, a que acrescentam as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado. O período de tributação, em princípio, é de um ano e coincide com o ano civil (artigo 8.º), sem prejuízo da adoção do mecanismo do reporte dos prejuízos como instrumento de salvaguarda da solidariedade dos exercícios. A continuidade da unidade económica não pode ser posta em crise pela segmentação temporal do rendimento.

O apuramento do IRC é feito com base na declaração do sujeito passivo (artigo 17.º, do CIRC). Esta é a regra geral para o apuramento da matéria coletável, sem prejuízo do controlo pela administração fiscal (artigo 16.º, n.º 1, do CIRC);

- b. A legitimação constitucional da lei fiscal. A definição em abstrato na lei fiscal do que deve ser considerado gasto é problema de **legitimação**, isto é, o legislador fiscal deve respeitar os princípios constitucionais da justiça fiscal.

Se é certo que, regra geral, a lei fiscal faz um uso normal dos conceitos legais, acontece que, por vezes, o legislador fiscal procede a adaptações de alguns conceitos jurídicos, conferindo-lhes conteúdo diverso daquele que assumem noutros ramos do direito, o que chega a configurar mesmo claras derrogações de normas da lei comercial e de regras da contabilidade.

Não se recusa ao legislador fiscal a necessária liberdade de conformação para definir quais os gastos fiscalmente relevantes. Mas sempre que adultera conceitos já firmados noutros ramos de direito, tais opções carecem de ser plenamente justificadas à luz do indispensável equilíbrio entre os princípios constitucionais, os

---

11 Ver o ponto 10 do Preâmbulo do diploma que aprova o CIRC (Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30/11).

quais constituem o fundamento e o limite da própria legitimidade do legislador fiscal.

É razoável que as coimas pagas pela empresa não possam ser consideradas como gastos fiscais – elas incluem um juízo de censura (sanção) de um comportamento ao qual deve ser retirada a vantagem. Mas já será discutível que os juros compensatórios pagos deixem de ser considerados gastos, tendo em conta que estes juros não têm natureza sancionatória;

- c. As **correções administrativas** à declaração do sujeito passivo justificam-se quando se trate de verdadeiras correções técnicas a certas qualificações ou quantificações feitas pelo sujeito passivo. Nesse sentido, pode aceitar-se que a correção administrativa desconsidere um determinado gasto ou altere o valor de uma determinada despesa, respeitando e mantendo inalterada a estrutura inicial do balanço.

A não-aceitação de “gastos comprovados” tem sempre uma natureza excecional e deverá ser legitimada, nomeadamente, pelo carácter sancionatório da medida;

- d. O **direito ao balanço** comercial enquanto direito subjectivo não pode sofrer restrições excessivas, mas tão só as que forem legítimas (proporcionais e adequadas)<sup>12</sup>. Sendo a tributação de acordo com o rendimento real (efetivo e não presumido) um direito do contribuinte, “as correções ao resultado contabilístico são apenas as que a lei permite” (STA, Acórdão de 20-10-1999).

O direito ao balanço é a garantia de uma tributação pelo rendimento líquido e objetivo (contabilístico), no respeito pelo princípio da especialização dos exercícios, o qual exige a delimitação do período temporal a que respeitam os rendimentos e gastos<sup>13</sup>.

---

12 As medidas restritivas estão sujeitas ao princípio da proporcionalidade, no sentido de que devem ser adequadas, isto é, equilibradas e não excessivas. Proporcionalidade significa proibição do excesso. Sobre a proporcionalidade e a proibição do excesso, ver Vitalino Canas (1997, p. 325 e segs.).

13 Uma análise do procedimento de cálculo do lucro em IRC e das correções pode ser vista em Freitas Pereira (1990, pp- 119-136).

Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, do CIRC, os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica. Os recebimentos e os pagamentos integram-se na demonstração de resultados dos períodos a que respeitam as respectivas transações.

## 2 O balanço como instrumento de gestão

O balanço comercial funciona como instrumento de gestão empresarial; descreve e reflete a situação patrimonial da empresa; é a base de cálculo económico do seu lucro ou prejuízo; serve de referência para a definição dos direitos dos sócios e das relações com terceiros (credores e devedores).

O balanço fiscal corresponde ao balanço comercial corrigido de acordo com as normas fiscais e nesse sentido serve de instrumento de quantificação do imposto. Daí resulta que as empresas são obrigadas a ter contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que permita o controlo do lucro tributável. Isto implica que a contabilidade deve estar organizada em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (NIC), tal como adotadas pela União Europeia<sup>14</sup>. É fundamental que as contas anuais proporcionem uma imagem fiel da situação patrimonial da empresa<sup>15</sup>.

A este propósito, estabelece o artigo 123.º, n.º 1 do CIRC que as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de

14 O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho procedeu à adaptação do CIRC às normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

15 Saldanha Sanches (2002, p. 272).

contabilidade organizada nos termos da lei [comercial e fiscal] que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável.

Tais requisitos, por serem indispensáveis ao apuramento do lucro tributável, determinam que a contabilidade deve: *i)* Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código; *ii)* Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Assim, a contabilidade deve ser executada sempre com base em documentos, isto é, todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário; As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos.

### **3 Principais problemas de quantificação do lucro tributável**

#### **3.1 Autonomia da contabilidade ou predeterminação legal**

O apuramento do lucro tributável das empresas é feito com base no balanço. Os problemas mais significativos que aí se levantam prendem-se com a complexidade das normas fiscais. A complexidade reside essencialmente na indeterminação imanente de alguns conceitos que se contêm em boa parte das regras contabilísticas, indeterminação que não desaparece, antes se agrava, quando o legislador fiscal confere uma formulação específica a tais conceitos<sup>16</sup>.

Como estamos perante um fenómeno de massas – tal a dimensão do universo de contribuintes e de declarações tributárias – a solução em

---

16 Saldanha Sanches (2002, pp. 268-270).

termos de praticabilidade e de normalidade de funcionamento da Administração tributária que dê garantias de um controlo fiscal racional e eficiente dos milhares de declarações de pequenas e médias empresas passa pela predeterminação legal<sup>17</sup> de um conjunto de critérios em matéria de apuramento do lucro. Ou seja, a solução passa pela normalização na base de tabelas e de quotas padrão, identificando e tipificando de forma taxativa os chamados casos excepcionais conhecidos de desvio ao padrão, como é o caso de certas amortizações especiais e de algumas provisões.

Fora destes casos, a rigidez da predeterminação legal tem de ser compensada com a previsão de procedimentos de avaliação para casos especiais que escapam aos critérios gerais previstos na lei.

Do nosso ponto de vista, estes procedimentos devem caminhar no sentido de aprofundar os mecanismos de autonomia da Administração e dos contribuintes, criando espaços ou margens de negociação na quantificação destes elementos da base tributária.

As amortizações devem reflectir com verdade a perda anual de valor dos bens do activo imobilizado da empresa, por razões económicas e por razões fiscais.

Em termos simples, o lucro tributável é igual à diferença positiva entre os valores do património em dois tempos distintos, antes e no fim do período. Isto, sem levar em conta as mais e menos-valias latentes (ou não realizadas) que, embora presentes no património da sociedade, não são consideradas nem no balanço comercial nem no balanço fiscal.

#### **4 Os rendimentos e ganhos**

Nos termos do artigo 20.º, n.º 1 do CIRC, consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em con-

---

<sup>17</sup> É desejável que o legislador evite cair no exagero de tudo tipificar, tolhendo a Administração e os contribuintes que ficariam amarrados a uma legalidade estrita e ultrapassada.



seqüência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente:

- a) Os relativos a vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens;
- b) Rendimentos de imóveis;
- c) De natureza financeira, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) Rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;
- e) Prestações de serviços de carácter científico ou técnico;
- f) Ganhos por aumentos de justo valor em instrumentos financeiros;
- g) Ganhos por aumentos de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- h) Mais-valias realizadas;<sup>18</sup>
- i) Indemnizações auferidas seja a que título for;
- j) Subsídios à exploração.

Destas normas resulta que o conceito de lucro tributável é o resultado de uma complexa e minuciosa previsão normativa que encerra um conjunto de formulações legais específicas (para efeitos fiscais)

---

18 Com a Reforma fiscal de 2001, passaram a ser tributadas em IRC as mais-valias realizadas com a transmissão de ativos fixos tangíveis (então designados de ativos do imobilizado corpóreo) quando os mesmos sejam objeto de reinvestimento. Alargou-se, assim, a base de tributação, adotando uma solução então em vigor na maior parte dos sistemas fiscais da União Europeia.

de conceitos extraídos das técnicas e práticas contabilísticas,<sup>19</sup> como acontece com os conceitos de “rendimentos” e de “gastos”.

#### 4.1. As mais-valias e as menos-valias

Nos termos do n.º 1 do artigo 46.º, consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a:

- a) Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda;
- b) Instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º

Nos termos do n.º 2 do artigo 46.º, as mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A e 31.º-B e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 31.º-A.

De acordo com o estabelecido no n.º 3 do artigo 46.º, considera-se valor de realização:

- a) No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga;

---

<sup>19</sup> Boa parte da doutrina fiscal tem vindo a enquadrar no âmbito da chamada “discrecionabilidade técnica” o uso pelo legislador de conceitos formulados por uma ciência ou técnica. Mas, ao transportar para o Direito Tributário conceitos que extrai das práticas de uma ciência ou técnica, o legislador está, mesmo quando os reformula, a juridicizar tais conceitos que, assim, passam a ser conceitos jurídicos.

- b) No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização;
- c) No caso de bens afetos permanentemente a fins alheios à atividade exercida, o seu valor de mercado;
- d) Nos casos de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais, o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência daquelas operações;
- e) No caso de alienação de títulos de dívida, o valor da transação, líquido dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão, bem como da diferença pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;
- f) No caso de afetação dos elementos patrimoniais referidos no n.º 1 a um estabelecimento estável situado fora do território português relativamente ao qual tenha sido exercida a opção pelo regime previsto no n.º 1 do artigo 54.º-A, o valor de mercado à data da afetação;
- g) Nos demais casos, o valor da respetiva contraprestação.

O artigo 48.º, n.º 1, do CIRC (Reinvestimento dos valores de realização) estabelece que «para efeitos da determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, calculadas nos termos dos artigos anteriores, realizadas mediante a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos não consumíveis, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, quando:

- a) O valor de realização correspondente à totalidade dos referidos ativos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos intangíveis ou, de ativos biológicos não consumíveis, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do 2.º período de tributação seguinte;
- b) Os bens em que seja reinvestido o valor de realização:
  - 1) Não sejam bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º;
  - 2) Sejam detidos por um período não inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização.

#### 4.2. *Mais-valias e menos-valias excluídas*

A lei fiscal contraria o princípio da contabilidade quando considera que concorrem para a formação do lucro tributável todas as variações patrimoniais positivas e negativas, ainda que não estejam refletidas no resultado líquido do período de tributação. Não obstante, admite algumas exceções, como são os casos previstos nos artigos 21.º e 24.º do CIRC.

O artigo 21.º enumera taxativamente as variações patrimoniais positivas que não entram para o lucro fiscal:

- a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de ações ou quotas, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;

- b) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- c) As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;
- d) As relativas a impostos sobre o rendimento;
- e) O aumento do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.

Assim, de acordo com a regra do artigo 21.º do CIRC, em princípio, a uma qualquer variação patrimonial positiva, mesmo que não seja reflectida no resultado líquido do período corresponde um acréscimo patrimonial e com ele um aumento do lucro; ao invés, uma variação patrimonial negativa provoca a sua diminuição.

O artigo 24.º do CIRC enumera as variações patrimoniais negativas que não entram para o lucro tributável, considerando como tais:

- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC;
- b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;
- c) As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;

- d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;
- e) As relativas a impostos sobre o rendimento;
- f) A diminuição do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.

Assim, por exemplo, se um sócio faz uma entrada de capital na sociedade, temos uma variação patrimonial positiva, mas que não entra no lucro tributável.

O mesmo acontece quando um sócio retira bens da empresa em proveito próprio, caso em que ocorre uma variação patrimonial negativa que não entra para a determinação do lucro, por expressa exclusão feita pela lei.

## **5 Gastos e perdas**

### **5.1 O conceito de gasto**

Gasto é todo e qualquer decréscimo patrimonial sofrido pela empresa, do ponto de vista do balanço comercial e do cálculo do lucro tributável. Não há um conceito comercial e um conceito fiscal de gasto: o conceito de gasto é comum ao Direito Comercial e ao Direito Fiscal.

De acordo com o previsto no artigo 23.º do CIRC, para a 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, desde que tais gastos sejam comprovados documentalmente, sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prêmios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança -reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;
- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento;
- f) De natureza fiscal e parafiscal;
- g) Depreciações e amortizações;
- h) Perdas por imparidade;
- i) Provisões;
- j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;

k) Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;

l) Menos-valias realizadas;

m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

Há, todavia, razões que justificam a não consideração para efeitos fiscais de certos gastos suportados pela empresa e devidamente comprovados na sua contabilidade. O artigo 25.º do CIRC (Relocação financeira e venda com locação de retoma) fornece um bom exemplo para a distinção entre gasto contabilístico e gasto fiscal, ao considerar que nas situações de relocação financeira e venda com locação de retoma (*leasing back*) não há consideração de gasto fiscal.

Com efeito, estabelece o artigo 25.º que:

1 - No caso de entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega, continuando o bem a ser depreciado ou amortizado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então.

2 - No caso de venda de bens seguida de locação financeira, pelo vendedor, desses mesmos bens, observa-se o seguinte:

a) Se os bens integravam os inventários do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e os mesmos são valorizados para efeitos fiscais ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respetiva depreciação;

b) Nos restantes casos, é aplicável o disposto no n.º 1, com as necessárias adaptações.

## 5.2 O requisito da indispensabilidade do gasto e a sua



## **comprovação**

Do ponto de vista da consideração da perda como gasto fiscalmente atendível, é decisivo o requisito da indispensabilidade dos gastos para a formação de rendimentos, o que deve ser aferido por critérios de racionalidade económica em sede do objeto social e atendendo, por isso, à razoabilidade e fundamentação das decisões de gestão no momento e nas circunstâncias em que são tomadas<sup>20</sup>.

Não se trata de avaliar o mérito de uma certa opção de gestão empresarial, de saber se determinada operação foi urna boa ou má decisão de gestão, ou a melhor solução para aquele caso concreto. A liberdade e a responsabilidade da decisão cabem apenas ao gestor<sup>21</sup>. O que importa é que há uma despesa com um “fim empresarial”, o que não quer dizer um fim imediato e directamente lucrativo.

O conceito da razoabilidade que vigorava na antiga Contribuição Industrial é abandonado para dar lugar ao conceito de “necessidade de comprovação da indispensabilidade” do artigo 23.º do CIRC, consagrando-se, assim, um verdadeiro princípio que diminui a margem de autonomia da empresa na elaboração da contabilidade mas também a margem de apreciação da própria Administração.

## **6 Mensuração de inventários e perdas em ativos correntes**

### **6.1 Mensuração dos inventários e ativos biológicos**

Para apurar os rendimentos e os gastos é necessário apurar o valor dos inventários e ativos biológicos (bens do ativo corrente)<sup>22</sup>, proceder às depreciações e amortizações dos bens depreciáveis (ativos não correntes)<sup>23</sup>.

---

20 Cfr. Saldanha Sanches (2002, p. 281).

21 Cfr. Castro Tavares (1999, p. 167).

22 Integram o ativo corrente, as matérias-primas e produtos acabados e ainda os produtos colhidos de ativos biológicos.

23 São ativos não correntes, os “ativos fixos tangíveis” (antes designados de imobilizado corpóreo) e os “ativos intangíveis” (antes designados de imobilizações incorpóreas).

O CIRC estabelece os critérios de mensuração desses ativos correntes, sejam eles os bens do inventário ou os ativos biológicos. Nos termos do artigo 26.º, n.º 1, «Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor que utilizem:

- a) Custos de aquisição ou de produção;
- b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
- c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
- d) Preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado.

Se o contribuinte considerar que os métodos previstos pela lei para fixar o valor das suas existências não se adequam correctamente às especificidades da sua situação, poderá solicitar à Autoridade Tributária e Aduaneira a utilização de um método especial, indicando os critérios e os fundamentos para a sua adoção (artigo 26.º, n.º 6), podendo mesmo verificar-se mudanças dos critérios sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira (artigo 27.º, n.º 2).

## 6.2 6.2. Perdas por imparidades

Para o cálculo do lucro tributável, o artigo 28.º, n.º 1 do CIRC estabelece que «São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele».

O legislador admite ainda as perdas por imparidade em dívidas a receber e em créditos, tendo aditado os artigos 28.º-A e 28.º-B ao CIRC.

Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 28.º-A, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade, quando contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

- a) As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;
- b) As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros.

De acordo com o n.º 2 do referido artigo, podem também ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável as perdas por imparidade e outras correções de valor para risco específico de crédito, em títulos e em outras aplicações, contabilizadas de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nos termos e com os limites previstos no artigo 28.º-C.

Finalmente, estabelece o n.º 1 do artigo 28.º-B que, «Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto;

- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento».

## 7 Depreciações e Amortizações

Problema especial do balanço é o que diz respeito às depreciações e amortizações destinadas a registar, em cada período, a depreciação sofrida pelos ativos (fixos tangíveis, intangíveis e investimentos em imóveis) da empresa.

Relativamente a estes ativos, em teoria, há várias formas de imputar o gasto de aquisição ao longo dos períodos em que os mesmos estão a ser utilizados e a produzir benefícios. Pode adoptar-se o método das quotas ou então recorrer a outros métodos, tais como o das unidades fabricadas, dos quilómetros percorridos (empresas de transportes), das horas de voo (empresa de aviação).

A regra geral das depreciações e amortizações está prevista no artigo 29.º, n.º 1, que estabelece que são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a depreciação, considerando-se como tais:

- a) Os ativos fixos tangíveis e os ativos intangíveis;
- b) Os ativos biológicos não consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo de aquisição.

Não se considera existir depreciação no caso das meras flutuações de ordem económica que afectem valores patrimoniais (n.º 3).

Voltando aos métodos a utilizar para o cálculo das depreciações e amortizações, o artigo 30.º n.º 1, do CIRC estabelece como regra o mé-

todo da linha reta, também designado de método das quotas constantes (ou proporcionais), atendendo ao período de vida útil dos ativos.

Mas, o n.º 2 deste artigo admite a exceção das quotas decrescentes (ou degressivas), que os sujeitos passivos podem utilizar relativamente aos ativos fixos tangíveis que:

- a) Não tenham sido adquiridos em estado de uso;
- b) Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, exceto quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais.

Ao lado das situações mais comuns, o legislador admite a possibilidade de um regime especial a aplicar em circunstâncias específicas.

Com efeito, o legislador admite a adoção pelo sujeito passivo de métodos de depreciação e amortização diferentes dos referidos nos números anteriores, de que resulte a aplicação de quotas de depreciação ou amortização superiores às previstas no artigo seguinte depende de autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira, a qual deve ser solicitada até ao termo do período de tributação, através de requerimento em que se indiquem os métodos a adotar e as razões que os justificam (artigo 30.º, n.º 3).

Acresce que, relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Autoridade Tributária e Aduaneira sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada daqueles elementos (artigo 31.º, n.º 3).

Finalmente, o artigo 31.º-A, aditado ao CIRC, consagra a possibilidade de mudança de métodos de depreciação e amortização e de alterações na vida útil dos ativos não correntes, admitindo no n.º 2 que podem verificar-se mudanças dos referidos métodos e na vida útil dos ativos sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza

económica ou técnica e sejam aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Mas, para além destas depreciações que são previsíveis e constam do mapa das amortizações, podem ainda surgir situações em que ocorram circunstâncias de todo imprevistas e que dão lugar a uma amortização extraordinária. Trata-se de circunstâncias relativas a causas anormais comprovadas, em que se incluem desastres, fenómenos naturais, inovações tecnológicas que pela sua inesperada rapidez tornem obsoletos os bens adquiridos a contar com a sua duração e utilização normal.

Todas estas situações especiais determinam desvalorizações excecionais dos ativos e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização que justificam uma amortização extraordinária, que a lei designa como perdas por imparidade em ativos não correntes.

Por isso, o artigo 31.º-B admite a consideração como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.

Para esse efeito, o sujeito passivo deverá obter a aceitação da Autoridade Tributária e Aduaneira, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excecionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respetivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos ativos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação.

Importa finalmente ter em conta o valor das quotas de depreciação ou amortização. O artigo 31.º, n.º 1 do CIRC, estabelece que no método da linha reta, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se

aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respetivo regime aos seguintes valores:

- a) Custo de aquisição ou de produção;
- b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- c) Valor de mercado, à data do reconhecimento inicial, para os bens objeto de avaliação para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.

## **8 Valor base dos bens na depreciação ou amortização**

Como fica visto, o artigo 31.º, n.º 1 define uma regra geral, em que o valor base para calcular as quotas de amortização é *i)* o custo de aquisição ou de produção, *ii)* o valor de reavaliação ou *iii)* o valor de mercado, para os bens objeto de avaliação, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.

Do nosso ponto de vista, para efeitos de balanço fiscal só não são gastos fiscais – apesar de efetivamente suportados e refletidos no balanço comercial – aqueles que a lei expressamente exclui.

Não são dedutíveis como gastos fiscais, as depreciações e amortizações que a lei expressamente exclui e que constam da lista do artigo 34.º, n.º 1. São elas:

- a) As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento;
- b) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeitas a deprecimento;
- c) As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;

- d) As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

## 9 Provisões

No respeito pelos princípios contabilísticos, sobretudo os princípios da especialização dos exercícios e da prudência, as empresas devem adotar uma política adequada de provisões destinadas a cobrir riscos relacionados com elementos do ativo e com elementos do seu passivo<sup>24</sup>.

Nos termos do artigo 39.º, n.º 1, do CIRC podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

- a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;
- b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstrato, pelas empresas de seguros sujeitas à sua

---

<sup>24</sup> Sobre as regras da quantificação das provisões dedutíveis, veja-se Freitas Pereira (1983), pp. 7-37.



supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;

- d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao setor das indústrias extrativas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.

## **10 Gastos não dedutíveis no balanço fiscal**

Além da norma que impede a dedução de certas amortizações e provisões não contempladas na lei fiscal, o artigo 23.º-A do CIRC enumera como “encargos não dedutíveis para efeitos fiscais” os gastos que tendo sido efectiva e comprovadamente suportados pelas empresas, não podem ser levados em conta para efeito do cálculo do lucro tributável. Quer dizer: temos um gasto comprovado que influencia o cálculo do lucro, mas que não pode ser objecto de dedução para efeitos fiscais.

Uma vez que o lucro tributável deve ser igual ao lucro real até por imposição constitucional, parece que deparamos com uma contradição e uma negação potencial deste princípio.

Estamos perante a proibição da dedução de gastos que ofendam certos valores centrais da ordem jurídica, como é o caso da não dedução de multas e de juros compensatórios. A natureza sancionatória impede também a dedução de gastos que correspondam à prática de actos ilícitos.

Um outro tipo de gastos em que não há possibilidade de dedução com efeitos fiscais respeita aos gastos da esfera privada dos sócios suportados pela empresa, tais como despesas com automóveis ou combustíveis.

## 11 Tributação autónoma

Uma nota final quanto à questão de saber quais as despesas a considerar no apuramento do rendimento líquido.

A distinção tem de ser feita entre despesas que têm uma finalidade empresarial e as despesas que têm uma estrita finalidade pessoal, considerando sempre dedutíveis como gastos empresariais aquelas despesas que sejam necessárias ao desenvolvimento da actividade e à produção do rendimento, estão em indiscutível conexão objectiva com os fins empresariais; são indispensáveis à realização do lucro, tal como estabelece o artigo 23.º do CIRC e de que são exemplos, entre outros, a aquisição de matérias-primas, mercadorias, remunerações de pessoal, rendas de aluguer de instalações e equipamentos.

As despesas feitas com viagens dos administradores e quadros superiores da empresa devem ser gastos da empresa, sempre? Como distinguir as que são de natureza empresarial das viagens que são de natureza estritamente pessoal.

Mesmo considerando que se trata de viagens de natureza pessoal (lúdica, turismo, lazer, etc.) devem tais despesas ser considerados gastos quando classificadas como prémios destinados a premiar o desempenho (produtividade) e a proporcionar um gozo acrescido de descanso ou de lazer. Sim ou não e em que termos e limites?

Trata-se da tributação de certas situações de facto especiais que são tributadas com uma taxa específica, em que no fundo se cria um novo facto tributário que é tratado à margem do lucro tributável e que têm lugar quando certos gastos das empresas são transformados, eles próprios, em factos tributários.

São várias as taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do CIRC.

A título de exemplo, de entre muitas outras, destacamos a tributação autónoma à taxa de 50 %, aplicável às despesas não documentadas,

isto sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A.

Destaque, ainda, para a tributação autónoma dos encargos efetuados ou relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a (euro) 25 000;
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 25 000, e inferior a (euro) 35 000;
- c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 35 000.

Finalmente são tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

Como fica visto, a lei penaliza fortemente as “despesas confidenciais ou não documentadas, tributadas autonomamente à taxa de 50%”, e que não são consideradas como gastos do período de tributação. A penalização visa evitar comportamentos evasivos e não transparentes que podem encobrir a distribuição oculta de lucros e até o pagamento de outras despesas não documentáveis, eventualmente respeitantes a comportamentos ilícitos.

## Bibliografia

Basto, José Xavier de (2001). *O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária*. Fiscalidade 5, Lisboa: Instituto Superior de Gestão.

Beltrame, Pierre (1976). *Os Sistemas Fiscais* (J. L. da Cruz Vilaça, Trad.). Coimbra: Almedina.

Beltrame, Pierre (1998). *La Fiscalité en France*. (6.<sup>a</sup> ed.). Paris. Hachette.

Biennvenu, Jean-Jacques & Lambert, Thierry (1987). *Droit Fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France.

Campos, Diogo Leite e Mônica Horta Neves Leite. (2003). *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina.

Canas, Vitalino. (1997). O princípio da proibição do excesso na Constituição. Arqueologias e aplicações. Perspectivas Constitucionais. Coimbra.

Grosclaude, Jacques e Marchessou, Philippe (1997). *Droit Fiscal général*. Paris: Dalloz.

Kerviler, Isabelle de (1986). *Droit Comptable (Entrepises)*. Paris: Económica.

Nabais, José Casalta (2012). *Direito Fiscal*. (7.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas. (1990). *A Base Tributável do IRC*. CTF n.º 360.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas. (1983). *Regime Fiscal das Provisões – Elementos para a sua Revisão*. CTF n.º 292-294.

Sanches, J. L. Saldanha. (2002). *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Coimbra Editora.

Sousa, Domingos Pereira. (2013). *Direito Fiscal e Processo Tributário*. Lisboa: Coimbra Editora.

Ribeiro, J. J. Teixeira (1995). *Lições de Finanças Públicas*. (5.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Coimbra Editora.

Tavares, Tomás Castro (1999). *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos*. CTF n.º 396.

Tilbery, Henry (1982). *Imposto de Renda – Pessoas Jurídicas*, in Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva.