



AS PRESTAÇÕES ACESSÓRIAS EM DINHEIRO



Criação, objeto e modalidades de prestações acessórias

1.1. HISTÓRIA DA FIGURA E RECEÇÃO NO CSC

I. Em Portugal, as prestações acessórias são um instituto recente recebido em 1986 com o atual Código das Sociedades Comerciais¹. Apareceu como um instituto comum às sociedades por quotas e anónimas regulado em ambos os tipos sociais, nos artigos 209 e 287, com um regime substancialmente idêntico².

Na história do direito comparado, a figura encontra-se pela primeira vez, no século XIX, no direito das sociedades anónimas da Alemanha: surgiu para satisfazer uma necessidade concreta, a necessidade de abastecimento em beterraba da indústria açucareira. Mais tarde, quando, em 1892, o legislador alemão criou uma nova espécie de sociedade comercial, a sociedades de responsabilidade limitada, a figura será admitida de forma geral no §3.II da Lei das Sociedades de Responsabilidade Limitada, habitualmente designada pelas suas iniciais, *GmbHG*.

Esta nova espécie de sociedade comercial foi recebida em Portugal logo em 1901 na Lei de Sociedades por Quotas. Mas as prestações acessórias não foram recebidas no direito nacional nesse momento. Por isso, até 1986, mantiveram-se como uma figura jurídica estranha ao nosso sistema legal; além disso, a prática empresarial ignorou-as³. É neste contexto que se dá a sua receção pelo Código das Sociedades Comerciais em 1986.

II. Esta breve história permite compreender que, mesmo depois de legalmente reconhecida, esta figura jurídica tenha tido dificuldade em penetrar na vida real das empresas: nas duas primeiras décadas após a entrada em vigor do CSC, eram raros os pactos sociais que previam a obrigação de prestações acessórias. No entanto, a informação publicada nos últimos anos indicia a sua presença crescente nos balanços, pelo menos dos grandes grupos económicos.

Circulam notícias da sua utilização durante a vida da sociedade em situações ambíguas, em especial para substituir suprimentos, razão por que é conveniente fixar-lhe, em traços largos, o perfil.

A CLÁUSULA CONTRATUAL

Não existe obrigação de efetuar prestações acessórias sem cláusula contratual. Assim, o primeiro aspeto a salientar é o de que só poderá nascer uma obrigação de fazer prestações acessórias quando o contrato o determinar (209.º/1 e 287.º/1)⁴

Manda a lei que o contrato deve fixar os elementos essenciais da obrigação e especificar se as prestações são onerosas ou gratuitas (n.º1 dos arts.209.º e 287.º)⁵.

São pois dois os requisitos da cláusula contratual: (1) deve conter os elementos essenciais da obrigação; (2) deve especificar o caráter gratuito ou oneroso da prestação.

OS ELEMENTOS ESSENCIAIS DA OBRIGAÇÃO

I. Quais são os elementos essenciais da obrigação?

A doutrina jurídica indica como tal o facto jurídico que fará nascer a obrigação, os sujeitos, ativo e passivo, e o objeto. Estes três elementos deverão estar descritos de um modo que o dever do sócio e o direito da sociedade fiquem claramente individualizados no momento da celebração do contrato de sociedade.

a) Por facto jurídico entende-se um acontecimento do mundo exterior a que o direito liga uma consequência jurídica, neste caso o nascer de uma obrigação de prestação acessória. Só uma moldura do facto completa pode dar a certeza e seguranças exigidas pela lei. É duvidoso que se possa remeter o momento em que a obrigação surge para uma deliberação futura dos sócios em assembleia geral. É duvidoso também que se possa fazer depender o nascimento da obrigação de um acontecimento futuro e incerto, como é, por exemplo, a existência de prejuízos na atividade social.

b) Os sujeitos da obrigação serão o sócio que suporta o dever de prestar, o sujeito passivo, e a sociedade beneficiária da prestação, o sujeito ativo. No momento em que a sociedade está a nascer raramente se colocarão problemas com incidência no sujeito ativo; mas a mesma conclusão não pode ser afirmada com relação ao sujeito passivo, ao sócio obrigado, pois a obrigação pode ser imposta a todos ou a alguns sócios apenas. A necessidade de individualização do sujeito passivo torna-se particularmente evidente na sociedade anónima: serão sempre nominativas as ações cujo titular esteja obrigado a efetuar prestações acessórias à sociedade (art.299/2/c).

Nas sociedades por quotas a individualização do devedor está aparentemente resolvida: será devedor quem for titular da quota no momento em que ocorrer o facto previsto no contrato. Existem no entanto obrigações imediatamente ligadas a uma pessoa em concreto, as chamadas obrigações pessoais, que não se transmitem com a transmissão da quota.

c) Para delimitar o objeto da obrigação, é preciso separar o chamado objeto imediato do objeto mediato. O primeiro é o comportamento devido pelo sócio, habitualmente designado pelas expressões latinas *dare, facere e omitere*, respetivamente, a entrega de uma coisa, a prestação de um serviço ou uma inação. Por sua vez, o objeto mediato consiste no bem que a sociedade receberá deste comportamento do sócio: na prestação de *dare*, uma coisa; na prestação de *facere*, um serviço ou atividade; na prestação de *omitere*, a inatividade.

O objeto da obrigação pode ser modelado por diversos fatores. Atentemos no tempo. A obrigação pode durar enquanto durar a sociedade, será assim por tempo indeterminado. Entende-se que terá esta natureza a obrigação para que não se tenha fixado no contrato um prazo determinado.

Mas poderá existir apenas durante um certo tempo, o que, se for o caso, precisa de ser dito no contrato.

Estas duas modalidades de obrigação duradoura, a obrigação de prestação continuada e a periódica, são admitidas para as prestações acessórias, sem contestação; controversa, na história do instituto, tem sido a admissão das chamadas prestações instantâneas, aquelas que se executam num só momento ou ato: por exemplo, a prestação acessória consistente na entrega por uma só vez de uma determinada quantia em dinheiro. O legislador português não restringiu a liberdade contratual; por isso, é forçoso concluir-se que também a obrigação de prestação acessória instantânea é admitida pelo nosso direito⁶.

GRATUIDADE OU ONEROSIDADE DA PRESTAÇÃO

I. A cláusula contratual terá de especificar se as prestações devem ser efetuadas onerosa ou gratuitamente, determina o n.º1 dos artigos 209 e 287. O significado desta exigência legal está longe de ser pacífico⁷.

A dicotomia oneroso gratuito é utilizada no direito das obrigações e dos contratos em diversas circunstâncias.

Em geral, é a base de uma classificação de contratos, de que são paradigmas a compra e venda como contrato oneroso e a doação como contrato gratuito. Porquê? Porque na compra e venda o enriquecimento patrimonial de qualquer das partes é obtido em contrapartida de um empobrecimento: o comprador para obter a propriedade tem de pagar o preço; o vendedor para obter a quantia em dinheiro tem de perder a propriedade transmitida. Ao invés, na doação ocorre um enriquecimento sem pagamento de uma contrapartida: o donatário recebe sem ficar sujeito a uma obrigação que seja contrapartida do que recebeu; o doador dá sem procurar uma contrapartida patrimonial.

Mas esta dicotomia, gratuito oneroso, é utilizada com um significado particular no contrato de mútuo; a qualidade de gratuito e oneroso têm aqui o significado de empréstimo com juros ou sem juros: o mutuário está sempre vinculado à obrigação de restituir a quantia que lhe foi emprestada; terá, além dessa, também a obrigação de pagar juros quando o empréstimo é oneroso, não existindo esta obrigação se o empréstimo for gratuito. É uma terminologia consagrada na lei (Código civil, art.1145).

Utilização análoga tem no comodato (C. Civil, art. 1129), no mandato (art.1158) e no depósito (1186).

II. A qual destes sentidos se refere o Código das Sociedades Comerciais a propósito das prestações acessórias?

Analisemos a questão sob o prisma da classificação de contratos. A obrigação de prestações acessórias participa da função económica e social do contrato de sociedade: ora, como, no quadro daquela dicotomia, o contrato de sociedade é um contrato oneroso, vista pelo ângulo geral da classificação dos contratos também a prestação acessória seria sempre uma prestação onerosa. Na verdade, por via da obrigação de prestações acessórias ocorre sempre a obtenção de uma vantagem (patrimonial ou não) para a sociedade, mas ocorre



também a criação de uma posição de vantagem para o sócio traduzida em melhores condições para obtenção de lucros. Por este ângulo de visão, as prestações realizadas pelo sócio em benefício da sociedade nunca são gratuitas, sejam elas realizadas no cumprimento da obrigação de entrada ou no cumprimento de uma obrigação de prestação acessória. São realizadas no interesse direto da sociedade mas também no interesse patrimonial do sócio enquanto tal⁹.

III. Analisemos a questão à luz da classificação do contrato de empréstimo em oneroso ou gratuito. Nesta maneira de olhar as coisas, 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. Olhemos para a entrega de uma quantia em dinheiro: a prestação qualificar-se-ia de onerosa se a sociedade ficasse obrigada a pagar juros durante o tempo de disposição do dinheiro; ao contrário, seria gratuita na ausência de obrigação de juros. A mesma análise pode ser feita utilizando prestações com outros objetos. Na entrega de um bem a título de propriedade, a onerosidade seria dada pelo preço a pagar: nas históricas entregas de beterraba, a contrapartida da sociedade era a obrigação de pagar o preço; mas o sócio pode transmitir para a sociedade a propriedade do bem entregue sem contrapartida imediata, ficando apenas com as vantagens proporcionadas indiretamente pelo estatuto de sócio: neste caso, a prestação será feita gratuitamente. O mesmo raciocínio poderá ser desenvolvido com exemplos retirados da prestação de serviços. O sócio pode

prestar serviços, nomeadamente a gerência da sociedade, recebendo em contrapartida uma remuneração ou, ao contrário, poderá fazê-lo sem remuneração: no primeiro caso, a prestação é onerosa, no segundo é gratuita.

IV. A ambiguidade da dicotomia gratuito oneroso, no contexto do cumprimento das obrigações do sócio face à sociedade, está na base do aparecimento de novas expressões para caracterizar a situação das prestações acessórias.

Foi o que sucedeu recentemente com o legislador espanhol ao redigir a *Ley de Sociedades de Capital*. No momento em que teve de regular a matéria, o legislador espanhol utilizou as expressões "gratuitamente ou mediante retribuição", deste modo afastando o paralelismo com a classificação de contratos em gratuitos e onerosos [Ley de Sociedades de Capital, artigo 86, n.º1].

Atitude semelhante foi adotada pelo banco Santander Totta que dividiu as prestações acessórias em remuneradas e não remuneradas. Eis, na parte que interessa, o texto do n.º4 do artigo 5.º-A dos estatutos em causa:

«As prestações acessórias da categoria A são remuneradas, dando lugar ao recebimento de uma taxa de juro anual indexada à Euribor a doze meses.

....

«Estas prestações são livremente reembolsáveis pela Sociedade nos termos dos subseqüentes n.ºs 8 a 10.»



V.A conclusão é assim a de que, a cláusula estatutária deverá dizer se a sociedade fica ou não obrigada a pagar ao sócio uma remuneração como contrapartida da prestação que recebeu.

O REGIME LEGAL SUPLETIVO

I. A cláusula do contrato de sociedade, a concretizar-se, será fonte de uma relação jurídica entre o sócio e a sociedade: terá por conteúdo uma prestação a realizar pelo sócio em benefício da sociedade (C. Civil, art.397.º).

Mas, recebida a prestação, a sociedade ficará obrigada perante o sócio em termos que o legislador admite corresponderem à obrigação de um qualquer contrato típico (art. 209.º,1, in fine).Por exemplo, se o sócio se obrigar a ceder o uso e fruição de um imóvel, a relação entre o sócio e a sociedade reger-se-á pelas regras do contrato de arrendamento; se o sócio se tiver obrigado a exercer a gerência da sociedade, uma vez designado gerente a sua relação com a sociedade será regida de acordo com o estatuto de gerente.

II. Uma das questões que deu origem a muitos litígios no início da utilização da figura, em especial na Alemanha, foi a de saber se os sócios deveriam receber a sua retribuição quando a sociedade estava a ter prejuízos. A tendência inicial foi a de associar a remuneração dos sócios aos resultados da sociedade, mas, por fim, acabou por prevalecer a solução inversa: a contrapartida a pagar aos sócios não fica dependente dos resultados da sociedade. Foi esta a solução aceite pelo Código das Sociedades Comerciais: no caso de se convencionar a onerosidade, a contraprestação pode ser paga independentemente da existência de lucros de exercício (n.º3 do arts.209 e 287).

III. Vamos agora aplicar as conclusões a que chegamos às prestações pecuniárias que, embora não sendo as únicas, são sem dúvida as mais presentes na vida das nossas empresas.

Modalidades de Prestações Acessórias em Dinheiro

PRESTAÇÃO ACESSÓRIA EM DINHEIRO E OBRIGAÇÃO DE RESTITUIÇÃO

I. Para compreender a relevância patrimonial das prestações acessórias em dinheiro, importa indagar o que acontece no património da sociedade quando o sócio lhe entrega dinheiro a este título.

A Estrutura Conceptual do SNC define ativo como um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros⁹. O dinheiro da prestação acessória vai integrar os recursos controlados pela sociedade por quotas ou anónima em condições de ser utilizado no desenvolvimento da atividade social e por isso preenche a condição de ser expectável que do seu uso decorram benefícios económicos futuros.

No plano de contas¹⁰, a entrega será registada numa conta de depósitos à ordem, na classe 12, conta que será debitada.

Ocorre assim um aumento do ativo por via da entrega do dinheiro.

II. Qual a outra conta que servirá de contrapartida a este registo no ativo, ou seja qual a partida que dobra esta, que regista a causa, a origem dos meios?

Em tese, poderia ser uma conta de qualquer uma das outras duas massas patrimoniais, o passivo ou o capital próprio. O SNC não fixou para este facto um procedimento: não encontramos qualquer referência a prestações acessórias nem Estrutura Conceptual nem nas Notas de Enquadramento ao Código de Contas. Por isso, para efetuar o registo contabilístico, é necessário saber qual a intenção que esteve na base da criação da obrigação de prestações acessórias, em termos objetivos, qual a finalidade da prestação acessória.

Não andaremos longe da verdade se dissermos que a intenção normal do sócio que realiza a prestação acessória em dinheiro é a de praticar um ato funcionalmente semelhante a um empréstimo, reservando-se a faculdade de obter a prazo (curto, médio ou longo) a restituição da quantia emprestada. Nessa situação, a sociedade fica investida na posição de devedora da restituição.

Na Estrutura Conceptual, o passivo é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte uma saída de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.

A obrigação de restituição a que a sociedade fica vinculada reúne estas condições: é uma obrigação presente (não futura) que provém da entrega do dinheiro e a sua liquidação exigirá uma saída de recursos do património da sociedade¹¹.

Por esta razão, o registo contabilístico correspondente deve ocorrer numa conta do passivo que será creditada pelo montante recebido.

III. Quando a sociedade cumprir a obrigação de restituição, a quantia de dinheiro necessária sairá do ativo, em princípio de uma conta de Bancos (esta conta do ativo será creditada), mas, ao mesmo tempo, haverá uma diminuição do passivo em montante igual (esta conta do passivo será debitada).

Com estes contornos, a operação não tem efeitos sobre o capital próprio. Na verdade, o capital próprio é, segundo a Estrutura Conceptual, o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos¹². Ora, depois da restituição da prestação acessória, a diferença entre o ativo e o passivo mantém-se; aparentemente, estamos perante uma operação neutra na perspectiva do valor do património, valor que, na linguagem do SNC, é o capital próprio.

PRESTAÇÃO ACESSÓRIA RETRIBUÍDA COM JUROS

I. À obrigação de restituição do capital, pode acrescer a obrigação de pagar juros. A experiência conhecida prova-o.

O artigo 5.º-A do contrato do Banco Santander Totta prevê três classes de prestações acessórias, sendo que apenas uma pode dar origem ao recebimento de juros. Neste quadro, existem duas categorias de prestações acessórias em dinheiro, as remuneradas e as não remuneradas, consoante vençam ou não vençam juros: a categoria A seria remunerada com juros; as categorias B e C seriam não remuneradas.

Eis o texto do n.º4 do artigo em causa:

«As prestações acessórias da categoria A são remuneradas, dando

lugar ao recebimento de uma taxa de juro anual indexada à Euribor a doze meses.

Os juros são contados sobre os montantes não reembolsados e pelo período em que se mantiveram nessa situação durante o ano anterior, e pagos até ao dia 10 do mês de Janeiro do ano seguinte».

«Estas prestações são livremente reembolsáveis pela Sociedade nos termos dos subseqüentes n.ºs 8 a 10.»

Note-se que esta classificação das prestações acessórias em remuneradas e não remuneradas é, no contexto daquele contrato, independente de outra que divide as prestações em reembolsáveis e não reembolsáveis: todas as categorias seriam reembolsáveis, embora em condições diferentes; a categoria C seria reembolsável somente com prévia autorização do Banco de Portugal.

II. A experiência das empresas revela também a existência de situações em que prestações não reembolsáveis — ou só reembolsáveis em condições que não ponham em causa a integridade do capital social — são acompanhadas da obrigação de pagamento de juros. São casos menos frequentes que acontecem nomeadamente por via da conversão de suprimentos em prestações acessórias, com renúncia do sócio a exigir o reembolso dos suprimentos e das prestações acessórias resultantes. No entanto, o sócio que renunciou ao capital não renuncia ao juro.

III. O pagamento dos juros constitui um gasto da sociedade. Dá origem a uma saída de dinheiro. Ocorre, por causa desta saída de dinheiro do ativo uma diminuição do capital próprio, pois a diferença entre o ativo e o passivo passa a ser menor do que era antes do pagamento do juro.

PRESTAÇÕES A FUNDO PERDIDO

I. O sócio pode entregar à sociedade o dinheiro sem ficar com o direito ao reembolso num prazo determinado. Trata-se de uma hipótese admitida na doutrina estrangeira que a este propósito fala de prestações acessórias a fundo perdido¹³. A doutrina nacional adota uma orientação semelhante. Como escreveu Raul Ventura "...nada impede, em teoria, que o sócio nenhuma contrapartida direta receba da sociedade, vindo possivelmente a ressarcir-se por outros meios, como lucros da respetiva quota, proporcionais ou não ao valor nominal desta..."¹⁴. Vejamos como esta hipótese pode ser reconhecida no direito da contabilidade.

II. Na intenção do sócio, há uma renúncia, temporária ou definitiva, a exigir a restituição da quantia entregue, o que, em princípio, situa a causa da entrada do dinheiro numa conta do capital próprio. Em termos contabilísticos, a conta do capital próprio será creditada por contrapartida do débito da conta do ativo que recebeu o bem objeto da prestação acessória.

São três as contas habitualmente indicadas para este reconhecimento: entradas para o capital social, prestações suplementares ou reserva especial análoga à reserva legal.

Em condições normais, a intenção comum do sócio e da sociedade será esclarecida pela ata da deliberação social que as exigiu ou, até, previamente fixada na cláusula estatutária que prevê as prestações acessórias. E o subseqüente registo contabilístico será feito em conformidade com esta intenção. Por esta razão, antes de efetuar o registo contabilístico, importa conhecer o significado legalmente associado a cada uma das referidas rubricas do capital próprio, capital

social, prestações suplementares e reservas legais, no que se refere à obrigação de restituição das quantias entregues.

III. As quantias entregues a título de entradas para o capital social serão restituíveis aos sócios apenas depois da dissolução da sociedade, como se prevê no artigo 156.º do CSC. Em vida da sociedade, o sócio participará somente na repartição dos frutos do capital investido.

A doutrina aceita que a prestação acessória a fundo perdido tenha uma contrapartida indireta desta natureza, por via de uma participação acrescida nos lucros¹⁵.

Deve reconhecer-se que os interesses em presença não são ofendidos com esta solução. Primeiro, a necessidade da previsão estatutária torna a cláusula conforme com a vontade dos sócios. Segundo, o lucro é um elemento suficientemente fiscalizado ao ponto de garantir que a sua revelação não se faça com prejuízo do interesse social. Além disso, a sua distribuição será feita observando as regras sobre a conservação do capital, em particular aquelas que dão corpo ao princípio da intangibilidade do capital social.

IV. O regime das prestações suplementares é bastante diferente. As quantias entregues a título de prestações suplementares podem ser restituídas aos sócios desde que a situação líquida não fique inferior à soma do capital e da reserva legal e o respetivo sócio já tenha liberado a sua quota (CSC, art. 213.º, n.º1). Poderá a restituição das prestações acessórias ser realizada nestes termos?¹⁶

A prática portuguesa contém pelo menos um caso de recurso a esta via¹⁷. O artigo 5.º-A do contrato de sociedade do Banco Santander Totta, SA estipulava no n.º8 que, com algumas exceções: « ..., as prestações apenas são reembolsáveis nos termos e condições em que o são as prestações suplementares nas sociedades por quotas.». No contexto do contrato em causa, a remissão para as prestações suplementares tinha o sentido de mandar aplicar a todas as categorias de prestações acessórias que instituiu o regime de restituição das prestações suplementares.

O comentário que se nos afigura é o de que por esta via os sócios ainda mantêm o direito à restituição, embora subordinado à integridade do capital social: o dinheiro entregue só poderia ser restituído quando não fosse necessário para manter intacto o capital social e o seu reforço, as reservas indisponíveis¹⁸.

V. Uma reserva especial sujeita ao regime da reserva legal tem sido apresentada como uma outra hipótese possível. O regime da reserva legal não permitiria a sua restituição aos sócios, afastado que está este destino no artigo 296.º do CSC¹⁹.

VI. Admitimos que esteja aberta ainda uma outra configuração, a de prestações acessórias com a função de prémios de emissão, quantias a pagar, além da entrada, para adquirir a qualidade de sócio. Teriam de estar previstas no contrato; e acrescente-se que nas sociedades anónimas deveriam ser realizadas pelos sócios no momento da constituição, sendo que, nas sociedades por quotas, o momento da sua realização estaria na disponibilidade dos sócios. Esta configuração não é afastada pela letra da lei, que caracteriza as prestações acessórias como prestações além das entradas²⁰. E, desde que se entenda, como nós entendemos que os prémios de emissão não podem ser restituídos aos sócios porque estão sujeitos ao regime da reserva legal, estão reunidas as condições suficientes para se lhes aplicar o regime da figura legal típica mais próxima²¹.

VII. O reconhecimento contabilístico da prestação acessória numa

conta de capital próprio configura o direito do sócio à restituição nos termos do regime substantivo da materialidade subjacente à conta em causa. A restituição é postergada para o momento da partilha dos bens sociais, se a verba ficar associada diretamente ao capital social; apenas poderá ter lugar nas condições do artigo 213.º, se a qualificação for a de uma conta análoga a uma prestação suplementar; ficará submetida ao regime do prémio de emissão ou da reserva legal quando for o caso. Por razões de certeza e segurança, estes elementos deverão constar da cláusula do contrato que preveja as prestações suplementares.

PRESTAÇÕES ONEROSAS E GRATUITAS

I. O que escrevemos em número anterior sobre a gratuidade ou onerosidade da prestação acessória permitiu evidenciar a ambiguidade que acompanha estes conceitos quando transpostos para o quadro das relações entre o sócio e a sociedade.

O perigo desta ambiguidade foi evidenciado pela doutrina jurídica desde o início da vigência do Código das Sociedades Comerciais.

Na verdade, imediatamente após a entrada em vigor do Código das Sociedades Comerciais, Raul Ventura chamou a atenção para as ambiguidades que a nomenclatura do Código poderia trazer. Em 1987, escreveu o seguinte: «As prestações gratuitas podem suscitar uma dúvida de natureza...; não havendo qualquer contrapartida da sociedade a uma prestação efetuada por um sócio, pode parecer que se trata de pura liberalidade do sócio. Na realidade não é assim; com ou sem contrapartida da sociedade, a obrigação acessória tem natureza societária, faz parte da relação jurídica criada entre os sócios pelo respetivo contrato. O sócio obriga-se a efetuar prestações acessórias como se obriga a efetuar a própria prestação de capital e todas as prestações que efetua à sociedade, na qualidade de sócio, têm um fim social, que as afasta das liberalidades ou doações. A nomenclatura legal «prestações feitas gratuitamente» pode levar a supor o contrário, mas o defeito é da nomenclatura...»²².

A mesma preocupação foi evidenciada por RUI PINTO DUARTE quando escreveu o seguinte: *“A terminologia legal não é inteiramente feliz já que, no rigor dos conceitos, as prestações acessórias nunca são gratuitas — no sentido em que nunca correspondem a uma liberalidade. Por outras palavras: as prestações acessórias podem ter uma contrapartida directa ou não, sendo o primeiro caso aquele a que a lei atribui a característica de onerosidade e o segundo aquele a que a lei atribui a característica de gratuidade”*²³.

II. Salvo nas prestações acessórias a fundo perdido, a obrigação de restituição da quantia recebida existe sempre, razão pela qual não pode servir de critério para a qualificação das prestações em onerosas ou gratuitas. No entanto, apesar desta opinião comum da doutrina jurídica, o dever de restituição/obrigação de reembolso tem sido utilizado por algumas entidades públicas como critério separador. Foi o que se passou com a Comissão de Normalização Contabilística que, em parecer de 28/2/1996, qualificou como gratuitas as prestações acessórias, colocando o acento distintivo na ausência da obrigação de restituição.

O parecer da Comissão de Normalização Contabilística foi do seguinte teor:

“1. As Prestações Acessórias são classificadas de acordo com a legislação em gratuitas e onerosas (quer vençam ou não juros).

2. De acordo com o entendimento jurídico da Inspeção-Geral de

Finanças, as prestações gratuitas não dão lugar a contrapartida de reembolso pela empresa beneficiária, enquanto as onerosas são reembolsáveis.

3. Assim sendo as prestações onerosas devem ser classificadas como passivo, sendo a conta adequada a de 25 - Acionistas.

4. As prestações acessórias gratuitas têm a natureza de Capital Próprio, e na falta de conta de Razão específica, considera-se de utilizar a conta 53 – Prestações Suplementares em subconta a designar de Prestações Acessórias gratuitas.

Esta situação deverá ser explicitada na nota 48 do Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados.”

No sentido do parecer citado, são gratuitas as prestações acessórias pecuniárias em que não há obrigação de restituir o capital; são onerosas aquelas em que a sociedade fique vinculada à obrigação de restituição. Desconsidera-se a presença ou ausência de obrigação de juros.

A análise que fizemos antes revela que a doutrina deste parecer não se pode louvar no sentido que a doutrina jurídica atribui à qualidade de gratuito ou oneroso quando aplicada aos contratos e às obrigações.

III. O que escrevemos em número anterior justifica que se conclua que o elemento essencial para classificar a prestação acessória como onerosa ou gratuita é a existência ou não, por parte da sociedade, de uma obrigação específica em benefício do sócio que se apresente como contrapartida da vantagem obtida com a prestação. No caso das prestações em dinheiro, esse papel é desempenhado pela obrigação de juros. Em rigor, de entre as prestações acessórias de natureza pecuniária, qualquer modalidade que obrigue a sociedade ao pagamento de juros ao sócio será onerosa; todas as outras serão gratuitas²⁴. ■■■■

BIBLIOGRAFIA:

- António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues, *Elementos de Contabilidade Geral*, Áreas Editora, 25 ed., Lisboa, 2010;
- Duarte, Rui Pinto, *Escritos sobre Direito das Sociedades*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008;
- Moyano, Maria Jesús Peñas, *Las prestaciones Accesorias en la Sociedad Anónima*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1996;
- Pereira, Sofia Gouveia, *As Prestações Suplementares no Direito Societário português*, Principia, Cascais, 2004;
- Pita, Manuel António, *As prestações acessórias: direito das sociedades e direito da contabilidade*, I Congresso de Direito das Sociedades em Revista, Almedina, Coimbra 2010, pág. 95-111;
- Ruiz, Luís López-Oliver, *Contabilidad de Sociedades y Derecho Mercantil Contable*, Colex, Madrid, 2006;
- Sanz, Margarita Viñuelas, *Las prestaciones accesorias en la Sociedad de Responsabilidad Limitada*, Dykinson, Madrid, 2004;
- Telles, Inocêncio Galvão, *Manual dos Contratos em Geral*, 4.ª edição, 2002;
- Ventura, Raul, *Sociedade por Quotas Vol.I*, Almedina, Coimbra, 1987.

¹ Abreviadamente CSC. Serão deste diploma legal os artigos citados sem indicação da fonte.

² Apenas difere na parte final do n.º

³ onde se esclarece que, nas sociedades anónimas, a remuneração da prestação onerosa não pode exceder o valor da prestação respetiva.

³ Estava presente no direito de outros países europeus e não só: v. Maria Jesús Peñas Moyano, *Las prestaciones Accesorias en la Sociedad Anónima*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1996, pág. 37 ss.... A nossa Lei de Sociedade por Quotas, de 1901, não recebeu a norma correspondente ao §3,II da GmbH-Gesetz: sobre esta não receção, v. Rui Pinto Duarte, *Escritos sobre Direito das Sociedades*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, pág. 233 ss..

⁴ Admite-se que a obrigação de prestação acessória possa ser criada também por via de alteração do contrato, embora condicionada a regras especiais (v. sobre este ponto, Raul Ventura, *Sociedade por Quotas Vol.I*, pág. 203, Almedina, Coimbra, 1987).

⁵ A lei, no entanto, não se contenta com uma cláusula de estilo, daquelas que são frequentes em pactos sociais a propósito de suprimentos e que se limitam a declarar que por deliberação social podem ser exigidos suprimentos aos sócios. Uma cláusula deste teor seria nula por indeterminação da prestação. V. Código civil, art. 400.º

⁶ Raul Ventura dá o exemplo do prémio de emissão a pagar no momento da celebração do contrato (v. *Sociedades por Quotas*, vol. I, Coimbra 1987, pág. 205). Note-se que no regime alemão das sociedades anónimas apenas são admitidas prestações duradouras numa das suas modalidades, a prestação periódica (v. sobre o conceito de prestação periódica, Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das obrigações*, 9ª edição, pág. 646).

⁷ A prova pode ser feita por parecer da, a Comissão de Normalização Contabilística emitido em 28/2/1996 referido mais à frente no texto.

⁸ «Não se pode esquecer a especialidade que origina a natureza social da relação e que exclui de per si o “animus donandi”» (Margarita Viñuelas Sanz, *Las prestaciones accesorias en la Sociedad de Responsabilidad Limitada*, Dykinson, Madrid, 2004, p. 234).

⁹ Sobre a inscrição no balanço das prestações acessórias, v. Maria Jesús Peñas Moyano, ob. cit., p.65; Luís López-Oliver Ruiz, *Contabilidad de Sociedades y Derecho Mercantil Contable*, Colex, Madrid, 2006, p. 72; Manuel António Pita, *Curso elementar de Direito Comercial*, Áreas Editora, Lisboa, 2008, p.180.

¹⁰ O Plano de Contas ou Código de Contas foi aprovado pela Portaria n.º1011/2009, de 9 de Setembro.

¹¹ Os conceitos estruturantes do passivo, no sentido do SNC, estão desenvolvidos na EC, §§59 a 63.

¹² V. EC §§ 64 a 67.

¹³ «Quando a devolução não está prevista, mas que, pelo contrário, as prestações acessórias se realizam a fundo perdido, o risco dilui-se ao conservar a sociedade estas quantidades que só podem ser reintegradas em conceito de benefícios o como cuota de liquidación lo que implica, respectivamente, la buena marcha de la sociedad o la previa satisfacción de los acreedores sociales», in Maria Jesus Peñas Moyano, ob. cit., p. 213.

¹⁴ V. Raul Ventura, SQ, vol. I, cit., p.213.

¹⁵ Expressamente neste sentido, Raul Ventura, SQ, I, cit., p.213 e Maria de Jesús Peñas Moyano, ob. cit., p.272. Se for essa a intenção das partes, é óbvio que esta contrapartida não é a prevista no n.º3 dos artigos 209.º e 287, estando, como está dependente dos lucros de exercício.

¹⁶ António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues na última edição da sua obra *Elementos de Contabilidade Geral*, Áreas Editora, 25 ed., Lisboa, 2010, p. 881/2 não tomam posição sobre o reconhecimento contabilístico das prestações acessórias.

¹⁷ Que está acessível on line.

¹⁸ O n.º4 do artigo 7.º dos estatutos da sociedade Sporting SAD tem o seguinte teor: «A restituição das prestações acessórias depende de deliberação da Assembleia Geral ou do Conselho de Administração, se a respetiva exigência tiver sido feita, mas não pode ser efetuada se, em resultado da restituição, o capital próprio constante do balanço do exercício passar a ser inferior a metade do capital social».

¹⁹ Poderiam os montantes em causa ser utilizados para aumento do capital social? A recente Ley de Sociedades de C parece excluir essa hipótese no direito espanhol, ao estabelecer, no n.º2 do art. 86.º, que « En ningún caso las prestaciones accesorias podrán integrar el capital social».

²⁰ Integrando o prémio de emissão ou ágio no conceito de entrada, v. Paulo de Tarso Domingues, *Variações sobre o Capital Social*, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 174; para uma possível utilização do conceito no quadro das prestações suplementares, v. Sofia Gouveia Pereira, *As Prestações Suplementares no Direito Societário português*, Principia, Cascais, 2004

²¹ Diga-se de passagem que muitos dos exemplos apresentados como prestações acessórias não pecuniárias têm de ser realizados no momento da constituição da sociedade.

²² Raul Ventura, *Sociedade por Quotas*, Vol. I, Almedina, Coimbra, 1987, pág.214. Houve quem interpretasse o comentário transcrito atribuindo-lhe o sentido de que todas as prestações acessórias, porque não são doações, seriam negócios onerosos e por arrasto transmissões onerosas para efeitos de aplicação dos Códigos Fiscais. Esta conclusão estaria certa se as liberalidades e as doações esgotassem o universo dos negócios gratuitos, o que não é o caso como o provam, por exemplo, o empréstimo gratuito, o mandato gratuito, o comodato e o depósito gratuito Sobre este ponto, v. especialmente Inocêncio Galvão Telles, *Manual dos Contratos em Geral*, 4.ª edição, 2002, pág.481.

²³ Rui Pinto Duarte, *Escritos sobre Direito das Sociedades*, Coimbra Editora, 2008, p.228, nota de rodapé n.º7.

²⁴ Reconhecemos que depois de um estudo mais aprofundado da classificação de contratos em gratuitos e onerosos mudámos de opinião face ao texto que publicamos no I Congresso de Direito das Sociedades em Revista, Almedina, Coimbra, 2010, pág. 111(v. Manuel António Pita, *As prestações acessórias: direito das sociedades e direito da contabilidade*)