

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IRC
- Artigo: 20.º
- Assunto: Rendimento resultante da antecipação do vencimento de passivos efetuada nos termos do artigo 91.º do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas
- Processo: 2018 001927 (PIV n.º 13856), com Despacho de 2019-02-27, da Diretora-Geral
- Conteúdo: O sujeito passivo, uma sociedade em liquidação, pretende que lhe seja prestada informação vinculativa sobre o enquadramento, em sede de IRC, do rendimento resultante do reconhecimento do vencimento antecipado das emissões obrigacionistas e de outros passivos em idêntica situação que teve de efetuar em cumprimento do disposto no artigo 91.º do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

SITUAÇÃO RELATADA

O sujeito passivo foi notificado pela entidade competente da decisão de revogação da autorização para o exercício da sua atividade comercial, a qual produziu os efeitos da declaração de insolvência.

A revogação da autorização implicou a dissolução da empresa, seguida da liquidação, a qual se encontra regulada em diploma específico aplicável ao tipo de sociedade em questão.

A liquidação (judicial) do sujeito passivo, em tudo o que não estiver previsto no referido diploma específico, obedece, com as necessárias adaptações, ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

O ARTIGO 91.º DO CIRE

Consequentemente, é aplicável ao presente caso o disposto no artigo 91.º - "Vencimento imediato das dívidas" do CIRE, cujos n.ºs 1 e 2 referem o seguinte:

"1 - A declaração de insolvência determina o vencimento de todas as obrigações do insolvente não subordinadas a uma condição suspensiva."

"2 - Toda a obrigação ainda não exigível à data da declaração de insolvência pela qual não fossem devidos juros remuneratórios, ou pela qual fossem devidos juros inferiores à taxa de juros legal, considera-se reduzida para o montante que, se acrescido de juros calculados sobre esse mesmo montante, respetivamente, à taxa legal, ou a uma taxa igual à diferença entre a taxa legal e a taxa convencionada, pelo período de antecipação do vencimento, corresponderia ao valor da obrigação em causa."

Assim, na hipótese de a obrigação não ser ainda exigível à data da notificação da decisão de revogação da autorização para o exercício da atividade, e não serem exigidos juros remuneratórios ou serem devidos juros inferiores à taxa de juro legal, o n.º 2 do art.º 91.º do CIRE determina a atualização do

montante da obrigação para aquele que, se acrescido dos juros calculados sobre esse mesmo montante, à taxa legal, pelo período de antecipação do vencimento, corresponderia ao valor da obrigação em causa.

A taxa de desconto aplicada entre a data de vencimento e a data da referida notificação é a taxa de juros legal (civil ou comercial) deduzida da taxa de juros acordada (entre a requerente e o cliente final) quando esta seja inferior à taxa legal.

PROCEDIMENTO DO SUJEITO PASSIVO

As emissões obrigacionistas enquadráveis no âmbito do n.º 2 do art.º 91.º do CIRE encontravam-se registadas, nas suas contas, como um passivo, pelo seu valor nominal, e não pelo método do custo amortizado, nos termos da NCRF 27.

Na sequência da revogação da autorização para o exercício da sua atividade comercial, a requerente refletiu, contabilisticamente, no respetivo período de tributação, o impacto da aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 91.º do CIRE, procedendo a uma redução do seu passivo e ao reconhecimento como rendimento da diferença entre o valor nominal e o valor atual das mencionadas obrigações e dos outros passivos em idêntica situação.

Não obstante ter reconhecido um rendimento, entende a requerente que o mesmo não deve ser sujeito a tributação, uma vez que não corresponde a qualquer aumento de riqueza, que se possa, no limite, refletir num aumento dos meios para satisfazer os credores.

Tal rendimento apenas reflete a mera atualização do valor nominal do seu passivo por referência a uma determinada data, o que vai permitir assegurar o igual tratamento de todos os credores e que tem, precisamente, como objetivo impedir o benefício que poderia resultar para alguns credores pelo vencimento antecipado dos seus créditos.

Entende a requerente que o n.º 2 do artigo 268.º do CIRE, ao referir que “Não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação.”, deve ser interpretado de forma extensiva, abrangendo tanto as variações patrimoniais positivas, como os rendimentos, desde que estes tenham origem na alteração das dívidas da entidade insolvente, seja em virtude de uma redução ou de uma simples atualização do seu valor.

Sobre a questão suscitada, foi sancionado o seguinte entendimento:

O ARTIGO 20.º DO CÓDIGO DO IRC

O n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRC, ao enumerar, a título exemplificativo, os rendimentos e ganhos que são considerados componentes positivas do lucro tributável, inclui, na sua alínea c), os rendimentos e ganhos de natureza financeira, como sejam, por exemplo, 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.

O rendimento – de natureza financeira – associado à atualização do valor nominal de determinadas dívidas relacionadas com emissões obrigacionistas, apurado pela requerente quando deu cumprimento ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 91.º do CIRE, reflete a diminuição do exfluxo de recursos em que ela irá incorrer aquando da liquidação antecipada desses passivos e tem perfeito enquadramento na referida alínea c) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRC.

Embora a justificação para a atualização do valor da dívida usando a diferença entre a taxa de juro legal e a taxa convencionada seja o evitar que o credor retire uma vantagem financeira pelo facto de receber o seu crédito numa data anterior à data da maturidade das obrigações, o que é certo é que o devedor, ao liquidar o passivo por um valor inferior ao seu valor nominal (valor pelo qual as obrigações se encontravam registadas, uma vez que a requerente não registou o passivo pelo custo amortizado), auferiu um rendimento (ainda que de natureza meramente financeira), uma vez que são menores os exfluxos de recursos necessários para liquidar a dívida.

E este rendimento, tal como qualquer um dos outros rendimentos ou ganhos financeiros elencados, a título exemplificativo, na alínea c) do n.º 1 do preceito em análise, constitui uma componente positiva do lucro tributável do devedor.

O ARTIGO 268.º DO CIRE

Porém, numa situação de insolvência, a análise do enquadramento do rendimento em causa não pode ser delimitada ao disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 20.º do respetivo Código, sendo legítimo estabelecer uma ligação entre tal rendimento e os casos previstos no n.º 2 do artigo 268.º do CIRE.

Conforme estipula este preceito, não entram para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação.

Ora, em termos conceptuais, as variações patrimoniais positivas são, como o seu próprio nome indica, alterações (quantitativas) positivas no património de uma empresa, as quais têm origem em dois tipos de rendimentos:

- i) Os réditos e ganhos que devam ser reconhecidos na demonstração dos resultados, influenciando positivamente o resultado líquido do período;
- ii) Os ganhos (incluindo alguns ainda não realizados) que devam ser reconhecidos diretamente no balanço, ou seja, em contas do capital próprio.

Ao utilizar a expressão “variações patrimoniais positivas” o legislador pretendeu, decerto, atribuir-lhe um sentido amplo, de modo a abranger todas as componentes que influenciaram positivamente o património da empresa, quer tenham sido reconhecidas diretamente em capitais próprios (o perdão de dívidas, por exemplo), quer tenham sido refletidas no resultado líquido do período.

De facto, não tendo feito qualquer distinção entre umas e outras, pode-se concluir que o legislador pretendeu abarcar as duas situações, visando, pois, que ambas ficassem abrangidas pelo benefício previsto no n.º 2 deste preceito, sempre que se traduzissem numa diminuição de exfluxos da empresa insolvente, não o confinando às situações de perdão de dívida.

Do exposto, conclui-se o seguinte:

Os rendimentos apurados pela requerente constituem rendimentos de natureza financeira enquadráveis na alínea c) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IRC.

Porém, ao estar em causa, na situação em análise, um rendimento obtido pelo devedor – relativamente ao qual foi declarada a insolvência – em resultado do cumprimento do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 91.º do CIRE, o qual tem origem na atualização da dívida e, conseqüentemente, na diminuição do exfluxo necessário para reembolsar o credor obrigacionista em data anterior à da maturidade das obrigações, podemos dizer que este rendimento também resulta de uma alteração – legalmente imposta – da dívida do insolvente, embora se concretize através da atualização do seu valor nominal.

Embora não estejamos na presença de um “perdão de dívida”, é incontestável que a atualização do valor nominal das obrigações em causa para um momento anterior ao da data do respetivo vencimento redundava numa efetiva diminuição do exfluxo que vai ser exigido à empresa para liquidar tais obrigações.

Por esse facto, é lícito considerar que o cumprimento do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 91.º do CIRE origina uma alteração das dívidas da empresa insolvente (no que se refere ao seu valor nominal).

Nestes termos, o rendimento em causa – que embora seja refletido diretamente no resultado líquido do período constitui, também ele, uma variação patrimonial positiva – deve ter enquadramento no âmbito do n.º 2 do artigo 268.º do CIRE, não entrando “para a formação da matéria coletável do devedor”.