

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.21º - Variações patrimoniais positivas
- Assunto: Cobertura de prejuízos - Perdão de dívida
- Processo: 24346, com despacho de 2023-09-06, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: A questão em apreço consiste em saber qual o enquadramento fiscal, em sede de IRC, relativo à conversão de um crédito sobre um Instituto em cobertura de prejuízos ou, em alternativa, ao respetivo perdão de dívida.

1.A questão analisada tem subjacentes os seguintes factos:

i. O Instituto é uma pessoa jurídica privada de direito canónico, dirigido à Educação e Ensino Particular não superior (é uma instituição de ensino básico, secundário e profissional), dotado de personalidade jurídica, sem fins lucrativos, a quem compete exercer a titularidade do estabelecimento de ensino "Instituto X".

Tem, também, atividade como organização religiosa. Contudo, a atividade principal, de onde provêm a maior parte dos seus rendimentos e gastos, é o ensino.

Desenvolve a sua atividade no complexo educativo do "Colégio Y", sendo sujeito à superintendência do referido colégio, também pessoa jurídica privada de direito canónico, e pertencente à mesma Companhia Canónica.

ii. Compete ao "Colégio Y" coordenar e superintender todas as escolas, estabelecimentos e entidades que se integram ou venham a integrar o seu Complexo Educativo.

Entre outras competências, compete-lhe prestar, às diversas escolas e entidades instaladas no espaço do Complexo Educativo, os serviços gerais e fornecer os bens, equipamentos e utensílios que estas careçam para realizar as suas atividades próprias.

iii. Em virtude das receitas do Instituto serem insuficientes para suportar as despesas necessárias para o exercício da sua atividade, este tem vindo, nos últimos anos, a acumular resultados negativos. Pelo que, para suportar os gastos necessários à prossecução da sua atividade, o "Colégio Y" tem vindo a financiar o Instituto e a proceder ao pagamento dos respetivos fornecedores, pessoal, etc.

Verificando-se, assim, que o Instituto tem uma dívida para com o "Colégio Y".

iv. "O Colégio Y" está a ponderar converter o seu crédito sobre o Instituto em cobertura de prejuízos ou, em alternativa, perdoar a dívida em questão.

2. Nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 3.º do Código do IRC, as entidades residentes são tributadas pelo lucro ou pelo rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, consoante exerçam ou não, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Relativamente às sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, às cooperativas e empresas públicas, a lei entende que exercem sempre, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

No que concerne às demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português, tem que se averiguar, caso a caso, qual é a atividade desenvolvida.

3. Em conformidade com o n.º 4 do art.º 3.º do Código do IRC, são atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola "todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços"

E, estas atividades da pessoa coletiva podem estar presentes mesmo que a pessoa coletiva tenha sido constituída como entidade sem fins lucrativos.

4. Assim, para se averiguar as finalidades que o Instituto prossegue, tem de se atender aos seus fins estatutários, bem como à compatibilidade das atividades desenvolvidas com esses fins estatutários.

O Instituto tem por finalidades desenvolver atividades de educação e ensino de nível não superior e exercer a titularidade do "Instituto X" e, enquanto tal, exercer todas as competências que legalmente estejam cometidas às entidades proprietárias de estabelecimentos de ensino particular não superior.

Trata-se de uma instituição de ensino básico, secundário e profissional, que exerce a atividade de ensino nessas mesmas modalidades e graus.

Enquanto obra de uma Companhia Religiosa, tem, também, atividade como organização religiosa. Contudo, a atividade principal, de onde provêm a maior parte dos seus rendimentos e gastos, é o ensino.

5. Constata-se, assim, que a atividade desenvolvida pelo Instituto consiste fundamentalmente na atividade de ensino.

6. Pelo que, pese embora o Instituto se trate de uma pessoa jurídica privada de direito canónico, sem fins lucrativos, desenvolve como atividade principal uma atividade comercial, traduzida na prestação de serviços na área do ensino, tributada em sede de IRC.

As finalidades religiosas prosseguidas são acessórias à atividade de ensino desenvolvida.

7. Deste modo, nos termos do n.º 1 do art.º 4.º do Código do IRC, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, sendo o seu lucro tributável determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes do Código do IRC.

8. Em face da dívida do Instituto para com o "Colégio Y", este está a ponderar converter o seu crédito em cobertura de prejuízos ou, em alternativa, perdoar a dívida.

A - Da conversão do crédito em cobertura de prejuízos

9. No Código do IRC, a cobertura de prejuízos (entradas de capital a qualquer título), feita pelos titulares do capital, é fiscalmente neutra no momento da sua realização para a entidade que a recebe, nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1 do art.º 21.º, que estabelece que as coberturas de prejuízos não concorrem para a determinação do lucro tributável.

Por seu lado, o sócio efetua um certo desembolso, mas a saída de fundos é compensada, na sua esfera jurídica, pela valorização da sua participação social sobre a sociedade participada que recebe a cobertura de prejuízos, tratando-se, pois, de uma mais-valia potencial, na esfera deste.

10. In casu, compete ao "Colégio Y" coordenar e superintender nas atividades de todas as entidades e estabelecimentos que funcionam ou venham a instalar-se no seu Complexo Educativo, como é o caso do Instituto, competindo-lhe prestar os serviços gerais e fornecer os bens, equipamentos e utensílios que este careça para realizar as suas atividades próprias.

11. O "Colégio Y" e o Instituto fazem parte da mesma Ordem Religiosa.

12. Não obstante ambos fazerem parte da mesma obra Ordem Religiosa e o "Colégio Y", em conformidade com os seus Estatutos, coordenar e superintender as atividades de educação e ensino de nível não superior do Instituto e do "Instituto X" e este fazer parte do Complexo Educativo do "Colégio Y", não existe qualquer relação de participação, de controlo ou de grupo entre os mesmos, para efeitos fiscais.

13. Pelo que, não se considera que o "Colégio Y" esteja a cobrir prejuízos da sua participada.

14. Resulta, assim, do exposto, que a operação em causa não reúne os requisitos para ser enquadrada na exceção prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 21.º do Código do IRC.

15. Destarte, a variação patrimonial positiva em causa concorre para a formação do lucro tributável do Instituto.

B - Perdão de dívida

16. Ora, como já referimos, o Instituto exerce, a título principal, a atividade comercial de prestação de serviços de ensino, sujeita a IRC, sendo o respetivo lucro tributável apurado nos termos dos artigos 17.º e seguintes do Código do IRC.

17. Nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 17.º do Código do IRC, o lucro tributável das entidades aí referidas é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código.

18. Como refere Luis Menezes Leitão, Direito das Obrigações, Vol. II, 4.^a Edição, Coimbra, 2006, pág. 219, "a remissão, prevista nos arts. 863.^o e ss., consiste no que é vulgarmente designado por perdão de dívida", em que "O credor, tendo naturalmente direito a exigir a prestação do devedor, pode, com o acordo deste, abdicar desse direito, determinando a extinção da dívida, sem que ocorra a realização da prestação" (remissão de dívida - art.^o 863.^o do Código Civil).

19. Assim, o perdão de dívida, em consequência de um acordo com o credor, traduz-se num ganho na esfera do devedor, do qual resulta um aumento do património líquido deste.

De facto, esta operação representa um aumento no património da entidade que recebeu o perdão de dívidas, no caso, o Instituto, na medida em que deixa de reconhecer um passivo que anteriormente existia e era devido.

20. Ora, salvo as exceções previstas na lei (que não têm aplicação ao caso concreto), sempre que se verifique um aumento do património líquido da entidade há lugar à ocorrência de facticidade tributária, por força da ideia de rendimento-acrécimo, resulte isso do resultado líquido do período ou manifeste-se como incremento do património líquido naquele não refletido.

Deste modo, perante o perdão da sua dívida, o Instituto (devedor) vê aumentar o seu património até à concorrência do montante da dívida extinta, devendo o respetivo ganho concorrer para a determinação do seu lucro tributável.