

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IRC (CIRC) e Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE)
- Artigo: Artigos 20.º, 21.º, 23.º e 24.º do CIRC e artigo 268.º do CIRE
- Assunto: Benefícios fiscais previstos no artigo 268.º do CIRE: forma como operam na ótica do devedor e do credor
- Processo: 2019 001581, com Despacho de 2019-04-29, da Subdiretora-Geral
- Conteúdo: Têm sido suscitadas dúvidas sobre a forma como operam os benefícios previstos no art.º 268.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro e pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, em especial o benefício inserto no n.º 2, face à diferente terminologia usada pelo legislador nos n.ºs 1 e 2 (matéria coletável) e no n.º 3 (lucro tributável).

Após análise da questão, foi sancionado o seguinte entendimento:

Artigo 268.º, n.º 2 do CIRE

1. De entre os vários tipos de despesa fiscal associados aos benefícios fiscais ¹, o benefício agora inserto no n.º 2 do art.º 268.º do CIRE constitui [tal como constituía o que se encontrava previsto no n.º 2 do art.º 119.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e Falência (CPEREF), entretanto revogado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março] uma **isenção tributária**.

2. No âmbito do CPEREF e tendo em conta a redação dada ao n.º 2 do art.º 119.º, a isenção só era aplicável em sede de IRC.

3. No que se respeita ao CIRE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, verifica-se que o âmbito subjetivo do n.º 2 do art.º 268.º passou a ser mais abrangente do que aquele que estava consignado no n.º 2 do art.º 119.º do CPEREF, uma vez que a “nova” isenção tributária passou a ser aplicável ao devedor, indistintamente de este ser um sujeito passivo de IRS ou de IRC.

4. Ora, o n.º 2 do art.º 268.º do CIRE tem de ser lido no seguimento do n.º 1, que trata de algumas isenções objetivas concedidas ao devedor e que determina o seguinte:

“1 - Os rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.” (nova redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro).

¹ São os seguintes os vários tipos de despesa fiscal: Isenção tributária; Dedução à matéria coletável; Dedução à coleta; Diferimento da tributação; Taxa preferencial; Outro

5. Por sua vez, o n.º 2, com a nova redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, prescreve o seguinte:

"2 - 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." [incluindo-se aqui as variações patrimoniais positivas em sentido lato, ou seja, as que forem reconhecidas diretamente no capital próprio e as que forem reconhecidas em resultados].

6. Não concorrendo para a formação da matéria coletável do devedor, tal significa que o benefício opera por dedução ao rendimento, para efeitos da determinação da matéria coletável, ou seja, opera numa fase anterior e não após o apuramento da matéria coletável.

7. Por outras palavras, constituindo o benefício uma isenção tributária, a variação patrimonial positiva que resulte de um perdão de dívida, seja ela refletida no resultado líquido do período ou diretamente nos capitais próprios, não concorre para a formação do lucro tributável.

8. Por conseguinte, se o perdão de dívida tiver sido reconhecido pelo devedor numa conta da Classe 5 - Capital, reservas e resultados transitados, nem sequer é adicionado ao resultado líquido do período para efeitos de apuramento do lucro tributável.

9. Caso o perdão de dívida tenha sido reconhecido numa conta da Classe 7- Rendimentos, há que deduzir o respetivo montante ao resultado líquido do período.

10. Esta dedução - que é feita no Quadro 07 da Declaração modelo 22 apresentada pelo devedor - garante o efeito total do benefício, quer na situação em que é apurado lucro tributável, quer na situação em que é apurado prejuízo fiscal, permitindo, neste último caso, influenciar o montante do prejuízo fiscal a deduzir ao lucro tributável dos períodos futuros.

11. Em termos operativos, **o devedor** que usufrua do benefício previsto no n.º 2 ou (e) no n.º 1 do art.º 268.º do CIRE:

i) Se estiver enquadrado no regime geral, inscreve o montante do benefício no Quadro 07 (Campo 774 - Benefícios fiscais) da Declaração modelo 22 e no Quadro 04 (Campo 410 - Outras deduções ao rendimento) do Anexo D;

ii) Se estiver a ser tributado pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, desconsidera o rendimento resultante do perdão de dívida para efeitos de aplicação do coeficiente respetivo (quer esse rendimento tenha sido reconhecido numa conta da Classe 7 - Rendimento, ou numa conta da Classe 5 - Capital, reservas e resultados transitados).

E assim sendo, o respetivo valor nem sequer vai constar do Anexo E nem do Anexo D à Declaração modelo 22.

Artigo 268.º, n.º 3 do CIRE

12. No n.º 3 do art.º 268.º do CIRE, que preceitua *“O valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas”*, já não existiu a preocupação de utilizar a expressão *“matéria coletável”*, uma vez que os gastos e perdas não relevam para efeitos de tributação pelo regime simplificado.

13. Daí que o legislador tenha usado a expressão *“lucro tributável”* na redação deste normativo.

14. Face ao disposto neste preceito, **o credor:**

i) Se, ao abrigo de um plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, reconhecer contabilisticamente a redução do valor de um crédito numa conta da Classe 6 - Gastos, a mesma encontra-se já a influenciar negativamente o resultado líquido do período, pelo que não procede a qualquer correção no Quadro 07;

ii) Se, ao abrigo de um destes planos, reconhecer a redução do valor do crédito numa rubrica da Classe 5 - Capital, reservas e resultados transitados, a dedução do respetivo montante tem de ser feita no campo 704 - Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período, ainda que tal variação patrimonial, à semelhança do gasto ou perda, não tenha enquadramento no âmbito do n.º 1 do artigo 24.º do CIRC.