

Passado, presente e futuro da derrama¹

*Rui Duarte Morais**

1- O Passado

1.1- A existência de derramas corresponde a um verdadeiro *costume jurídico-constitucional* português, cuja origem remonta às antigas *fintas*, que os concelhos podiam lançar para ocorrer a encargos que excedessem as suas rendas normais.

Apesar desta tradição nunca interrompida, não foi pacífica a sua subsistência no quadro da actual Constituição. O que poderá parecer estranho, porquanto a actual CRP consagra, em termos amplos, o princípio da *autonomia financeira local*, com expressa referência à sua dimensão tributária (art.º 238º, nº 4, da CRP).

Quando da entrada em vigor da reforma Fiscal dos anos 80 do século passado, foi perguntado ao Tribunal Constitucional, pelo Sr. Provedor de Justiça, se as normas que previam a existência da derrama deveriam eram violadoras dos princípios da legalidade e igualdade tributárias.

O Tribunal, no seu Acórdão nº 57/95, de 16 de Fevereiro, concluiu pela constitucionalidade da derrama com base em algumas ideias fundamentais que cumpre realçar:

- a de que o poder de decisão atribuído às Assembleias Municipais (ainda que revestindo natureza regulamentar) não põe em causa a *natureza democrática* da criação dos impostos, uma vez que continua totalmente respeitado o princípio da *autotributação* pela legitimidade electiva directa dos membros de tais órgãos.

¹ Intervenção na conferência “A Derrama, os Municípios e as Empresas”, realizada na Escola de Direito de Lisboa da Universidade Católica Portuguesa em 28 de Janeiro de 2010.

* Professor UCP - Porto. Yolanda Busse & Oehen Mendes, Soc. de Advogados.

- tal poder de decisão não belisca a função garantística associada ao princípio da legalidade, desde logo por a deliberação ter, necessariamente, que ser anterior ao início do período de tributação.

- que a diferenciação da derrama a pagar, de município para município, não implica qualquer violação do princípio da igualdade, pois que o reconhecimento da autonomia local implica, necessariamente a existência de normas diferenciadas, de diferenças baseadas no critério da territorialidade².

1.2- Aceite a constitucionalidade da derrama, surgiu uma nova questão, a provocar um intenso debate doutrinário³, apesar da jurisprudência do STA sempre se ter revelado pacífica: saber se a derrama era, relativamente ao IRC, um outro imposto e, concluindo-se pela afirmativa, se era dedutível no cálculo deste (se a derrama era um *custo* para efeitos de IRC).

Não vamos retomar esse debate, ultrapassado por nova redacção da lei. Apenas diremos, ignorando quaisquer argumentos que pudessem ser invocados com base nos preceitos então vigentes, que a ideia de que a derrama possa ser dedutível na determinação da matéria colectável do IRC é contrária à lógica que entendemos dever estar subjacente a um imposto local, como adiante faremos alguma referência.

² Numa breve nota, diremos que a questão fulcral seria, eventualmente, outra: a actual Constituição obriga a que as taxas dos impostos sejam fixadas, directamente, por Lei da Assembleia da República ou por Decreto-Lei Autorizado, enquanto a Constituição de 1933 apenas obrigava a que a Assembleia Nacional fixasse os limites das taxas dos impostos. Dominado por uma preocupação de reforço das garantias dos contribuintes, pelo desejo de evitar qualquer intervenção autónoma do Governo em matéria de elementos essenciais dos impostos, o preceito constitucional poderia, razoavelmente, ser lido como tendo excluído (também) qualquer poder regulamentar autónomo dos entes locais em tais matérias.

³ Rogério Fernandes Ferreira, «A derrama é ou não custo fiscal?», *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 378 (1995) 7 ss; Saldanha Sanches, «A dedutibilidade da derrama» (Anotação ao Ac. do STA de 01/02/95), *Fisco* n.º 72-73 (1995) 101 ss.

2- O Presente

O actual regime da Derrama é o que resulta da nova Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro)⁴.

2.1 - Algumas observações, muito genéricas, sobre a evolução que o actual regime representa, relativamente ao anterior:

a) A Derrama perdeu a natureza de *imposto extraordinário*

Na vigência da Lei das Finanças Locais de 1987 (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro), as derramas só podiam ser lançadas «para ocorrer ao financiamento de investimentos ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro». O que, diga-se, nunca terá impedido o encontrar de justificações para ser exigida.

A actual Lei exige apenas uma “deliberação fundamentada” da Assembleia Municipal. Embora a diferença seja, em muito, meramente formal, ficou assim acentuado ser este imposto um meio normal de financiamento da actividade municipal. O que, presumivelmente, contribuirá para que a generalidade dos municípios se decidam pela cobrança da derrama, com aplicação da taxa máxima. Na situação de sobre-endividamento em que, no geral, se encontram, será difícil entender que não venha a ser esta a opção a ser tomada.

b) A derrama deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um *adicionamento*.

Ou seja, deixou de ser calculada por aplicação de uma taxa à colecta, passando a ser calculada por aplicação de uma taxa à matéria colectável.

Considerando a nova taxa máxima possível (1,5%), temos que esta alteração favorece as empresas lucrativas, as quais vêm a tributação global diminuir de 27,5 por cento para 26,5 por cento (25% + 1,5%). Para os sujeitos que não têm IRC a pagar num determinado exercício ou têm que pagar um valor inferior ao da colecta (p. ex., em razão do reporte de prejuízos) a alteração resulta desfavorável.

⁴ Em geral, Casalta Nabais, *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, 2007.

Mas, mais que fazer uma contabilização de ganhos e perdas relativos, há que ter presentes os princípios estruturantes do sistema, pois é à luz deles que deve ser apreciada a bondade de uma qualquer alteração legislativa.

Nos impostos locais, a questão que se coloca é saber se o princípio da *capacidade contributiva*, legitimador da exigência de um qualquer imposto e, também, critério aferidor do respectivo montante (talvez melhor, do seu montante máximo, sob pena de estarmos caídos em situações de *confisco*) deve ser “temperado” pela consideração de outro princípio, também ele justificável das extracções tributárias, o *princípio do benefício*.

Como é sabido, tal opção foi claramente assumida no Código da Contribuição Autárquica e mantida no actual IMI. Citamos, do preâmbulo daquele diploma: “a tributação predial encontra especial justificação na lógica do princípio do benefício, correspondendo o seu pagamento à contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a colectividade lhes proporciona”.

O mesmo poderemos dizer, ainda que eventualmente com menor razão, relativamente às empresas: a sua presença num determinado espaço geográfico impõe aos respectivos municípios a obrigação da prestação de serviços adicionais, em cujo custo, na lógica do princípio do benefício, cabe àquelas participar directamente⁵.

Indo ao essencial, diremos que os impostos locais têm uma intencionalidade diferente da dos impostos gerais, porque, por visarem directamente o financiamento autárquico, não lhes subjaz, ao menos como preocupação primária, uma lógica distributiva.

Ora, o reporte de prejuízos encontra justificação (apenas) no princípio da capacidade contributiva, pois visa a sua aferição numa perspectiva temporal mais ampla que a resultante do princípio da especialização dos exercícios.

⁵ Encargos que não encontram “correspondência directa” no valor dos prédios afectos à actividade das empresas. Acresce que o sujeito passivo de IMI é o proprietário ou o usufrutuário do prédio e não quem efectivamente o utiliza (p. ex., o arrendatário). Ou seja, não parece existir sobreposição quando se invoca o princípio do benefício como fundamentador (um dos fundamentos) quer do IMI, quer da derrama.

Parece-nos, assim, ser razoável a exigência de derrama às empresas que foram lucrativas num determinado ano, não obstante terem prejuízos reportáveis, pois estão, objectivamente, em condições de suportar tal pagamento, de participar nos encargos resultantes dos serviços municipais de que aproveitaram nesse ano.

- c) O que atrás deixámos dito aponta no sentido do reconhecimento da *autonomia teleológica* dos dois impostos (IRC e Derrama)

O carácter acessório desta em relação àquele deve ser encarado como um mero expediente técnico, a dispensa de determinação autónoma da matéria colectável. Mais correctamente, estamos perante um *imposto dependente* e não um imposto acessório⁶.

Porque os dois impostos são autónomos quanto aos fins que prosseguem (e não apenas quanto as respectivos “credores”) deveriam, também, ser autónomas as considerações que presidem à concessão de benefícios fiscais⁷.

2.2- Antes de prosseguirmos, uma nota, ainda que algo marginal: subscrevemos a preocupação com as dificuldades implicadas pela crescente regionalização e municipalização dos impostos nacionais sobre o rendimento⁸.

Haverá, em nome da praticabilidade do sistema, que restringir ao mínimo as variáveis “regionais” e “municipais”, pois que não são conformes com a necessária estandardização das operações de administração.

Entendemos que um sistema fiscal tem por objectivo primordial a obtenção de receitas, sendo que a utilização do instrumento fiscal para a realização de objectivos extra-fiscais implica, necessariamente, a introdução de excepções às regras do sistema, em prejuízo da sua simplicidade e, conseqüentemente, da sua eficácia.

⁶ Alberto Xavier, *Direito Fiscal*, 1974, p. 94.

⁷ Também assim entende Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2009, p. 62.

⁸ Portugal, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, 2009, p. 191 ss.

Mais, o instrumento fiscal não é, por regra, o meio mais eficaz de prosseguir objectivos extra-fiscais, por mais relevantes que sejam, nomeadamente o de justiça social, de repartição secundária do rendimento. Há, desde logo, que ter consciência que a “arma” fiscal tem pouca precisão: muitos dos benefícios acabam por aproveitar, também, a outros contribuintes que não aqueles aos quais foram dirigidos.

Um bom sistema fiscal é, em suma, o que tem uma ampla base tributável, não corroída por numerosas excepções, combinada com taxas moderadas⁹.

Tais observações, que aparecem no referido Relatório referidas aos impostos gerais, perdem parte da sua relevância quando visando directamente a derrama.

A maior complexidade deste imposto em razão da existência de benefícios fiscais municipais não envolve a mesma problemática que decorre da “municipalização” de outros impostos, como o IRS, uma vez que na derrama existe uma obrigação de autoapuramento do imposto.

Acresce que, como expressamente ficou, também, dito no Relatório atrás citado, os benefícios fiscais que parecem continuar a ter maior razão de existir são, precisamente, os que visam estimular a actividade económica, os dirigidos às empresas.

2.3- Assentes estas permissas, analisemos o regime vigente:

2.3.1- Os benefícios fiscais em IRC que operem ao nível da determinação da matéria colectável têm consequências directas no montante da derrama a pagar, uma vez que a “base” sobre que incidem os dois tributos é a mesma.

Entendemos que não pode ser de forma diferente, pois outra solução implicaria uma determinação autónoma da matéria colectável da derrama, a perda do carácter de *adicionamento* deste imposto, com toda a complexidade e custos (desde logo, para os sujeitos passivos) inerentes.

⁹ *Ibidem*, p. 189 ss.

2.3.2- Os benefícios fiscais que, em IRC, operem ao nível da taxa do imposto deixaram de ter repercussões na derrama, dada as características de adicionamento que este hoje reveste.

2.3.3- Resta a questão das isenções.

Segundo o art.º 14º, nº 1, da LFL, “Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, (...) sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)”.

Ou seja, na medida em que não haja lugar a tributação do rendimento¹⁰, ou de uma parte dele, em IRC, por força de isenção deste imposto, não haverá obrigação do pagamento de derrama. O Estado pode, assim, diminuir esta receita municipal, por mero efeito da concessão de isenções em IRC, sem ter que dar cumprimento ao estabelecido nos nº 3 a 6 do art.º 12º da LFL, que prevêem, em determinados casos, a obrigação de o Estado ouvir os municípios interessados antes da concessão de benefícios fiscais relativos aos impostos municipais e, até, a obrigação de os indemnizar pela receita perdida quando estes não concordem com tal concessão.

Outra interrogação: podem os municípios conceder isenções em sede de derrama, ou o seu poder restringe-se à decisão de, em cada ano, fazer ou não cobrar o imposto e, em caso afirmativo, em fixar a respectiva taxa, dentro dos limites legais (ou fixar duas taxas, a “normal” e a “reduzida”, esta para os sujeitos passivos com um volume de negócios no ano anterior que não ultrapasse 150.000 Euros. – nº 4 do artº 14º da LFL)?

A análise do conjunto do texto legal pode suscitar dúvidas¹¹, mas a questão parece resultar esclarecida pelo disposto no art.º 11º da LFL, que estipula que os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos *a cuja receita tenham direito*.

¹⁰ E não “do lucro”, como incorrectamente diz a lei, pois o IRC não incide sempre (relativamente a todas as pessoas colectivas) sobre o lucro.

¹¹ A derrama não é considerada um imposto municipal (cf. as al. a) e b) do art.º 10º da LFL); a disciplina relativa à concessão das isenções e benefícios fiscais aparece-nos no art.º 12º da LFL, ou seja, antes das normas que contêm a disciplina da derrama (art.º 14); a expressa previsão, neste artigo, da existência de uma (só uma) taxa reduzida e de quais os

Ou seja, apesar da falta de rigor do legislador, quer sistemático, quer terminológico, não parece oferecer dúvidas de que os municípios podem utilizar a derrama para a prossecução de objectivos extra-fiscais, através da concessão de benefícios fiscais.

Benefícios que, porém, parece não poderem ser outros que não a isenções, totais ou parciais¹². Assim, e tomando um exemplo extraído de um programa de candidatura às últimas eleições autárquicas, a promessa de “baixar a derrama em 10% por cada posto de trabalho criado com a duração mínima de 3 anos” parece ser de concretização impossível, atento o actual quadro legal.

O que nos parece verdadeiramente inaceitável é o facto derrama não ter sido assumida pelo legislador como um verdadeiro imposto municipal, autónomo do IRC (não obstante a acessoriedade que preside à determinação da sua matéria colectável).

Não pode merecer o nosso acordo a existência de isenções de derrama que são meras consequências da concessão de isenções em IRC, sem que tenha havido qualquer apreciação (e poder de decisão) municipal quanto à sua bondade e necessidade, excepção feitas às “isenções estruturais”, por simplicidade, as que estão previstas no próprio CIRC.

sujeitos passivos a que será aplicável pode ser entendida como evidenciando um intuito de restringir os poderes municipais na definição da obrigação de pagamento da derrama.

¹² O art.º 11º da LFL dispõe que “os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, designadamente: d) Concessão de isenções e benefícios fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º. Por seu lado, o n.º 2 do art.º 12º prevê que “a assembleia municipal pode, por proposta da câmara municipal, através de deliberação fundamentada, conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios”.

Ou seja, diferentemente do que pareceria resultar da primeira parte da al. d) do artº 11º, parece que a Lei não admite outros “benefícios fiscais locais” que não os que revistam a forma de isenções

3- O Futuro

Pensamos que há que reforçar o peso relativo do componente *imposto* no financiamento das Autarquias Locais.

Com Saldanha Sanches¹³, diremos que “há desta forma um controlo democrático, *maxime* eleitoral, de qualquer aumento das receitas fiscais, que inexistem num esquema assente principalmente nas transferências orçamentais, porque não há por parte dos eleitores uma correlação entre a carga fiscal que suportam e a afectação da receita que a mesma proporciona aos municípios”.

Naturalmente, a grande dificuldade é encontrar “bases tributáveis municipais”, impostos cuja receita possa ser razoavelmente imputada a factos geradores ocorridos em determinada área geográfica e que sejam sentidos pelos contribuintes/eleitores como “exigências” do seu município. Estas condições apenas são preenchidas pelos impostos incidentes sobre imóveis. Só que a importância relativa que esta tributação já hoje reveste, conjugada (melhor seria dizer não-conjugada) com uma multiplicidade de *taxas*, no geral elevadas, cobradas em razão das operações imobiliárias é potenciadora dos excessos urbanísticos que, por toda a parte, abundam, pois “mais construção” significa “mais receita” para a entidade que a licencia.

Aos municípios deverão, pois, ser reconhecidos pela lei maiores *poderes tributários próprios*. E, na medida em que tal for compatível com a simplicidade na administração, relativamente à generalidade dos impostos - e não apenas em quanto a alguns deles - pois a concentração da “sobrecarga autárquica” em apenas alguns impostos teria como consequência a inevitável introduzir maiores distorções na justa repartição tributária global, na equidade do sistema fiscal.

Neste contexto, pensamos que a derrama tem virtualidades que permitem considerá-la como um bom imposto local, pesem embora as dificuldades na repartição da receita quando a empresa possui estabelecimentos estáveis em mais de um município.

¹³ Saldanha Sanches, «Taxas Municipais pela ocupação do subsolo», *Fiscalidade*, nº 19/20 (2004) 14 ss.

Assim, entendemos que poderá ser reforçada a “componente autárquica” na tributação do lucro empresarial, mas sempre com a concomitante descida das taxas do IRC.

Haverá, porém, que assegurar um maior espaço de decisão dos municípios na concessão de isenções. Estas, por regra, apenas devem acontecer quando apareçam justificadas por *interesses genuinamente locais*, como sejam a atração do investimento e a criação de emprego. Ou seja, as isenções do pagamento da derrama devem, no essencial, ser encaradas como instrumento para a redução das assimetrias locais que marcam negativamente o nosso país.

