

## Relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama<sup>1</sup>

*Manuel Anselmo Torres*

Na sucessão da Lei das Finanças Locais (LFL) n.º 42/98, de 6 de Agosto, pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a base de incidência da Derrama deslocou-se da colecta de IRC para o lucro tributável em IRC. Esta deslocação suscita novas questões sobre a relação entre as duas espécies tributárias que no nosso sistema fiscal integram a categoria de impostos gerais sobre o rendimento empresarial das pessoas colectivas, o IRC e a Derrama.

Entre essas questões sobressai a da determinação da matéria colectável da Derrama, cujas regras permaneceram omissas no actual regime legal. No silêncio da lei, cabe perguntar se os prejuízos fiscais devem influenciar a matéria colectável da Derrama por via da sua dedução ao lucro tributável, do mesmo modo que influenciam a matéria colectável em IRC.

A administração tributária entende que a base de incidência da Derrama passou a coincidir com a do IRC, mas a sua matéria colectável não. Segundo esse entendimento, a matéria colectável da Derrama equivaleria sempre ao valor do lucro tributável do exercício, não admitindo a dedução de prejuízos fiscais de exercícios anteriores.<sup>2</sup>

Porém, a definição da base de incidência por referência ao lucro tributável não postula a conclusão da irrelevância dos prejuízos fiscais na determinação da matéria colectável, como procuraremos demonstrar na seguinte análise destes dois elementos da relação jurídica tributária.

### 1. Base de incidência

As derramas lançadas nos termos do art.º 14.º da LFL n.º 2/2007, de 15/1, incidem sobre o *lucro* tributável sujeito e não isento de IRC. Distinguem-se assim das derramas lançadas ao abrigo do art.º 18.º da anterior LFL n.º 42/98, de 6/8, que incidiam sobre a *colecta do IRC* que fosse liquidado sobre esse lucro.

O lucro tributável em IRC, definido como a soma do resultado líquido e das variações patrimoniais do exercício determinados na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do respectivo código<sup>3</sup>, passou assim, a partir de 2007<sup>4</sup>, a constituir a base de incidência da Derrama.

<sup>1</sup> Corresponde à apresentação feita na conferência intitulada “A Derrama, os Municípios e as Empresas”, em 28 de Janeiro de 2010, organizada pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa.

<sup>2</sup> Cf. Instruções de Preenchimento da Declaração de Rendimentos Modelo 22 e ofício-circulado n.º 2013/2008, de 14 de Abril, ambos da Divisão de Liquidação da Direcção de Serviços do IRC da DGCI.

<sup>3</sup> Art.º 17.º do Código do IRC.

<sup>4</sup> As derramas lançadas ao abrigo do art.º 18.º da Lei n.º 42/98, de 6/8, incidiam sobre a colecta apurada durante o ano civil seguinte. Por isso, as derramas lançadas pelos municípios durante 2006 deviam incidir sobre a colecta de IRC apurada em 2007. Porém, a Lei n.º 42/98, de 6/8, foi revogada em 1 de Janeiro de 2007, sem qualquer disposição transitória que permitisse a sua aplicação às colectas apuradas subsequentemente. Só a inércia aliada à desatenção dos contribuintes permitiu a cobrança de derrama em 2007 sobre a colecta do IRC de 2006.

As derramas lançadas ao abrigo do art.º 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15/1, incidem sobre o lucro tributável apurado nos

A base de incidência da Derrama passou deste modo a coincidir com a do IRC, no que respeita aos sujeitos passivos que exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, quer residentes quer não residentes que exerçam tal actividade através de estabelecimento estável situado em território português.<sup>5</sup>

Esta coincidência entre bases de incidência apenas foi afastada quanto aos lucros sujeitos *mas* isentos de IRC, os quais ficaram expressamente *excluídos* da base de incidência da Derrama. Desta expressa norma de delimitação negativa da base de incidência da Derrama depreende-se que uma isenção de IRC sobre o lucro tributável não é, só por si, suficiente para determinar equivalente isenção de Derrama, mas que apesar disso constituiu desígnio do legislador não tributar o lucro isento de IRC.<sup>6</sup>

A sucessão destes dois regimes configura uma evolução da Derrama no sentido da sua autonomização face à relação jurídica tributária de IRC. Enquanto anteriormente a Derrama apenas alcançava a sua base de incidência quando a relação jurídica de IRC produzisse uma colecta, esse resultado deixou de constituir um pressuposto da relação jurídica tributária de Derrama. Inversamente, a sujeição a IRC não é suficiente para determinar a sujeição a Derrama, no caso dos lucros forem isentos de IRC.

Além de a sujeição a Derrama ter deixado de depender da colecta do IRC, também a colecta de Derrama deixou de depender da taxa do IRC. Quando a Derrama incidia sobre a colecta de IRC, qualquer alteração da taxa nominal deste determinava uma alteração na própria colecta de Derrama lançada a uma determinada taxa. Por exemplo, a redução da taxa geral de IRC de 30% para 25% determinou uma redução em um sexto das colectas de Derrama, quaisquer que fossem as suas taxas. Também os benefícios fiscais que consistem numa redução da taxa de IRC implicavam uma redução proporcional da colecta de Derrama. Ao passar a incidir sobre o lucro, a Derrama acrescentou à autonomia da sua taxa nominal também a autonomia da sua taxa efectiva face ao IRC.<sup>7</sup>

---

exercícios cujo imposto deva ser pago a partir de 1 de Janeiro de 2008, uma vez que a sua liquidação depende da comunicação do lançamento anual pelo município ao estado, até ao fim do ano anterior à cobrança. Uma vez que a lei não define quaisquer prazos específicos para a liquidação e pagamento da derrama, deve entender-se que se aplicam os prazos definidos no Código do IRC para a obrigação de liquidação e pagamento final deste imposto, isto é, o fim do quinto mês após o fim do período de tributação. Apenas não parecem aplicáveis à derrama as regras dos pagamentos por conta do IRC, porque os respectivos prazos precedem o fim do prazo de lançamento anual da derrama, isto é, a incidência de derrama sobre os lucros do ano em curso não é conhecida senão no fim desse ano.

Este regime legal nem sempre se adequa aos períodos de tributação não coincidentes com o ano civil. Um sujeito passivo que adopte um período de tributação de Setembro de 200x a Agosto de 200y está obrigado a liquidar IRC até ao fim de Janeiro de 200z, mas a derrama incidente sobre esse lucro poderá só ter sido lançada já após o fim daquele exercício, o que levanta sérias questões de incidência retroactiva.

<sup>5</sup> Art.º 3.º n.º 1 a) e c) do Código do IRC.

<sup>6</sup> O Código do IRC distingue entre isenções de lucro e isenções de rendimentos. São lucros isentos de IRC, por exemplo, os realizados por pessoas colectivas de navegação marítima ou aérea (art.º 13.º) ou por empreiteiros ou arrematantes em obras de infra-estruturas da OTAN em território português (art.º 14.º n.º 2). São rendimentos isentos de IRC, por exemplo, certos rendimentos de entidades instaladas nas Zonas Francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria (EBF art.º 33.º).

<sup>7</sup> A deslocação da base de incidência da colecta do IRC para o lucro a este sujeito acarretou naturalmente uma alteração da alíquota máxima de Derrama, que foi reduzida de 10% para 1,5%. No caso dos lucros sujeitos à taxa geral de IRC de 25%, trata-se de uma redução efectiva de Derrama em 40%, de 2,5% (10% x 25%) para 1,5%.

## 2. Matéria Colectável

Não obstante a autonomização acima assinalada em relação à incidência, à colecta e à taxa do IRC, a Derrama continua a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária. Além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime de Derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária.

A única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à Derrama o regime previsto para o IRC. Só o Código do IRC nos permite concluir, por exemplo, que a Derrama deve ser objecto de auto-avaliação e autoliquidação e paga até ao fim do 5º mês seguinte ao fim do período de tributação.

Entre os aspectos da relação jurídica tributária de Derrama que se encontram omissos na LFL avulta o da determinação da sua matéria colectável. Embora o n.º 2 do art.º 14.º da LFL faça apelo ao conceito de *matéria colectável* para fixar o valor a partir do qual um sujeito passivo pode ficar sujeito às derramas lançadas pelos municípios em que não se encontre sediado mas meramente estabelecido, a lei não adianta quaisquer regras ou princípios dos quais se pudesse retirar uma definição própria ou autónoma de matéria colectável da Derrama. Há, por isso, que a procurar no regime do IRC.

O Código do IRC usa o conceito de matéria colectável para significar o valor que serve de base à liquidação da colecta do imposto, mediante aplicação da respectiva taxa. A matéria colectável do IRC incidente sobre os sujeitos passivos que também são sujeitos passivos de Derrama, obtém-se pela dedução ao lucro tributável determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes, dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais realizados em exercícios anteriores, nos termos do art.º 52.º.<sup>8</sup>

Essa dedução visa neutralizar os efeitos da periodização do lucro tributável sobre a tributação das empresas. Sendo certo que o lucro resulta da soma de variações patrimoniais positivas (rendimentos) e negativas (gastos) acrescidas ou realizadas ao longo do tempo pela empresa, a periodização desse tempo em segmentos mais curtos, em regra anuais, potencia o reconhecimento em períodos diferentes de saldos intercalares positivos (lucros tributáveis) e negativos (prejuízos fiscais) isolados.

Na ausência de dedução dos prejuízos realizados em períodos anteriores, a tributação deixaria de incidir sobre o lucro das empresas, para passar apenas a incidir sobre as manifestações periódicas positivas desse lucro, isoladas em função de um segmento de tempo arbitrariamente fixado.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> No caso dos sujeitos passivos não residentes mas estabelecidos em Portugal, a matéria colectável obtém-se, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 15.º do Código do IRC, pela dedução ao lucro tributável determinado nos termos do art.º 55.º, dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais imputáveis ao respectivo estabelecimento estável.

<sup>9</sup> Embora os números 2) das diversas alíneas do n.º 1 do art.º 15.º do Código do IRC mandem ainda deduzir ao lucro tributável os benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro, não conhecemos actualmente qualquer benefício fiscal com essa característica.

<sup>10</sup> Na expressão sugestiva de RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, pág. 165, Almedina, Nov. 2007, “A actividade das empresas é continuada, ainda que exista a necessidade de, artificialmente, a cindir, calculando-se os resultados em relação a cada exercício. Porém, a lei fiscal não pode ignorar a realidade, que impõe a solidariedade entre os vários exercícios; não pode exigir imposto relativamente aos anos em que haja lucro e, pura e simplesmente, “ignorar” aqueles em que haja

A dedução dos prejuízos realizados em períodos anteriores constitui, assim, uma garantia de tributação das empresas pela medida do seu rendimento real ou efectivo, por oposição ao seu rendimento ocasional ou periódico. Essa garantia encontra protecção constitucional quer no art.º 104.º do 2 da Constituição, quer no princípio da capacidade contributiva insito no princípio da igualdade consagrado no seu art.º 13.º.

Duas empresas que realizem o mesmo lucro medido ao longo de um período de dois anos deverão ser tributadas na mesma medida, independentemente de como as respectivas variações patrimoniais se repartem por cada um desses anos. Tendo uma dessas empresas realizado um prejuízo fiscal no primeiro ano, compensado por um maior lucro tributável no segundo, não deve ser tributada em maior medida que a outra que realizou o mesmo saldo positivo com uma repartição periódica mais estável ou constante.

A impossibilidade de deduzir ao lucro tributável do exercício os saldos periódicos negativos anteriormente apurados, além de ferir os princípios gémeos da capacidade contributiva e da tributação do lucro real das empresas, feriria a própria noção de lucro enquanto base de incidência do imposto. Constituiria um verdadeiro desvio à incidência do imposto sobre o lucro real e efectivo das empresas, a favor da tributação de manifestações periódicas e isoladas de saldos patrimoniais positivos.

Não há, por isso, qualquer dicotomia entre a definição da base de incidência do imposto sobre o rendimento das empresas e o apuramento da sua matéria colectável através da dedução dos prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores. Pelo contrário, essa definição da matéria colectável é um corolário daquela definição da base de incidência.

Pela mesma razão que só a dedução dos prejuízos na determinação da matéria colectável visa preservar a base de incidência do IRC dos efeitos perniciosos da periodização do lucro tributável, também se torna necessária na determinação da matéria colectável da Derrama para preservar a sua base de incidência.

Podemos assim concluir que é aplicável à determinação da matéria colectável da Derrama prevista no art.º 14.º da LFL 2/2007, de 15/1, o disposto no n.º 1) das alíneas a) e c) do n.º 1 do art.º 15.º do Código do IRC. A Derrama é liquidada à taxa aplicável sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC deduzido de eventuais prejuízos fiscais nos termos do art.º 52º do Código do IRC.

Enquanto imposto sobre o rendimento das empresas que comunga da base de incidência do IRC, a Derrama não está excluída do princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, o seu regime apenas pode ser interpretado e integrado, em conformidade com a Constituição, no sentido da imposição de igual medida de tributação a sujeitos passivos com igual capacidade contributiva. Não oferece dúvidas que o lucro do exercício não constitui a medida dessa capacidade sempre que a empresa haja acumulado prejuízos anteriores. A exclusão desses prejuízos da matéria colectável da Derrama levaria à tributação do lucro periódico da empresa mesmo na total ausência de capacidade contributiva, numa interpretação claramente incompatível com o texto constitucional e sem um mínimo de correspondência na letra da Lei das Finanças Locais.

---

prejuízo”.