

A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS REPORTÁVEIS NO APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL DA DERRAMA¹

SUSANA MARIA ESTÊVÃO GONCALVES²

Com a introdução da actual Lei das Finanças Locais a administração tributária, bem como uma parte da doutrina, veio entender que não é admissível a dedução dos prejuízos fiscais reportáveis no apuramento da matéria colectável da derrama. Pretende-se com o presente artigo analisar a admissibilidade desta interpretação à luz das normas legais e princípios constitucionais vigentes.

Further to the enactment of the Municipality Finance Law, the Portuguese tax authorities, as well as a part of scholars, have considered that the carryforward losses cannot be deducted to the taxable amount of the municipal surcharge. This article aims to analyse the legality and constitutionality of the position assumed by the Portuguese tax authorities.

ÍNDICE:

I - Enquadramento. II - (I)legalidade da interpretação da administração tributária. A) A letra da lei. B) O pensamento legislativo. III - (In)constitucionalidade da interpretação da administração tributária. A) Princípio da ilegalidade stricto sensu. B) Princípio da capacidade contributiva. C) Princípio da autonomia local. D) Princípio do benefício. IV - Conclusão.

I - ENQUADRAMENTO

O artigo 18.º, n.º 1 da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (anterior lei das finanças locais), estabelecia que “Os municípios podem lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 10% sobre a colecta do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) (...)”, ou seja, a derrama incidia

¹ Trabalho realizado no âmbito do módulo de IRC da Pós-graduação em Fiscalidade de 2011 da Universidade Católica Portuguesa.

² Advogada, Uría Menéndez - Proença de Carvalho.

sobre a colecta do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) sendo a taxa máxima aplicável de 10% da colecta (i.e., 2,5% da matéria colectável do IRC, tendo em conta uma taxa de IRC de 25%).

Assim, na vigência da anterior lei das finanças locais, não existiam quaisquer dúvidas de que a derrama seria um imposto acessório do IRC, já que se encontrava absolutamente dependente do regime previsto para esse imposto.

A Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, foi, entretanto, revogada pela actual Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro - “LFL”), que dispõe no seu artigo 14.º, n.º 1 que “*Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) (...)*”.

Verifica-se assim que a derrama deixou de incidir sobre a colecta de IRC, passando a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, o que se traduz numa significativa autonomização da derrama relativamente ao IRC (especialmente, no que respeita à receita, que deixou de depender da taxa do IRC). Há, aliás, quem entenda que em virtude desta alteração a derrama deixou de ser um imposto acessório do IRC³.

Foi pois na sequência desta autonomização da derrama face ao IRC que a administração tributária⁴ - e parte da doutrina⁵ - veio entender que no apuramento da matéria colectável da derrama não há lugar à dedução dos prejuízos fiscais reportáveis.

II - (I)LEGALIDADE DA INTERPRETAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Esta interpretação do artigo 14.º, n.º 1 da LFL deve ser analisada à luz das regras gerais de interpretação da lei previstas no Código Civil (“CC”)⁶, pois só assim se poderá concluir pela sua legalidade ou ilegalidade.

³ Neste sentido J. L. SALDANHA SANCHES, “*A Derrama, os Recursos Naturais e o Problema da Distribuição de Receita entre os Municípios*”, in *Fiscalidade* 38 (Abril-Junho 2009), p. 132-156. Alguma doutrina entende, por sua vez, ser a derrama um imposto dependente e não acessório do IRC - *vide*, por todos, RUI DUARTE MORAIS, “*Passado, Presente e Futuro da Derrama*”, in *Fiscalidade* 38 (Abril-Junho 2009), p. 109-115.

⁴ Cf. *inter alia*, Ofício-Circulado n.º 20130, de 27-03-2008 e Ofício-Circulado n.º 30132, de 14-04-2008, ambos da Divisão de Liquidação da Direcção de Serviços do IRC.

⁵ Neste sentido, RUI DUARTE MORAES (*in op. cit.*).

⁶ Como decorre do artigo 11.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, “*Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e*

Acresce que, como bem refere J.L. SALDANHA SANCHES⁷, “*A justa distribuição dos encargos tributários pode ser também um cânone a considerar na interpretação se, do modo como está redigida a lei fiscal possa resultar uma desproporcionada oneração de um contribuinte ou de um grupo de contribuintes*”.

A) A letra da lei

De acordo com o artigo 9.º, n.º 3 do CC “*Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*”.

Da leitura do artigo 14.º, n.º 1 da LFL apenas se retira que a base de incidência da derrama, tal como a do IRC, é o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

Sucedê que a LFL nada diz quanto ao apuramento da matéria colectável da derrama e muito menos quanto à (im)possibilidade de dedução dos prejuízos fiscais reportáveis, apenas se referindo à matéria colectável no n.º 2 do seu artigo 14.º a respeito de repartição da derrama pelos municípios.

Verifica-se, assim, a existência de uma lacuna no regime da derrama quanto à determinação da matéria colectável que entendemos - à semelhança do que sucede, nomeadamente, em questões de liquidação e pagamento - dever ser preenchida com recurso ao Código do IRC, já que esta é a única via disponível para integrar as lacunas existentes no regime da derrama previsto na LFL⁸.

Ora, de acordo com o artigo 15.º, n.º 1, al. a) do Código do IRC, a matéria colectável corresponde ao lucro tributável deduzido dos prejuízos fiscais reportáveis (bem como de eventuais benefícios fiscais).

aplicação da leis”.

⁷ Vide “*Manual de Direito Fiscal*”, Coimbra Editora, 2.ª Edição, p. 105.

⁸ Neste sentido MANUEL ANSELMO TORRES ao referir que “*o regime da Derrama é omissa 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*” (in “*Relevância dos Prejuízos Fiscais na Matéria Colectável da Derrama*”, *Fiscalidade* 38 (Abril-Junho 2009), p. 157-161). Também no recente acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02-02-2011, proferido no âmbito do processo n.º 0909/10, apesar de nada se dizer - pelo menos de forma expressa - quanto à admissibilidade do reporte de prejuízos fiscais, refere-se expressamente que, sendo a LFL omissa quanto à matéria colectável da derrama, a única via para integrar essa lacuna consiste no recurso ao Código do IRC.

Assim, e presumindo que o legislador soube exprimir o seu pensamento, parece ser de concluir que a matéria colectável da derrama coincide com a matéria colectável do IRC e que, nessa medida, ao lucro tributável de IRC ter-se-ão de deduzir os prejuízos fiscais reportáveis.

B) O pensamento legislativo

Não obstante o *supra* referido, a verdade é que o CC, no n.º 1 do artigo 9.º, dispõe também que *“A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”*.

Ora, a actual LFL surge na sequência de uma proposta de lei que visa a reforma e o reforço do sistema financeiro autárquico⁹.

Desde logo, e como reflexo dessa motivação de reforço do sistema financeiro autárquico, da referida proposta de lei (bem como da LFL) resulta que a derrama perdeu o seu carácter de imposto extraordinário, podendo agora ser lançada como meio ordinário de financiamento da actividade das autarquias¹⁰. Isto apesar da diminuição da taxa máxima da derrama (que, como *supra* referido, foi reduzida de 2,5% para 1,5%, ou seja, sofreu uma redução de 40%) parecer não reflectir tal motivação.

Quanto ao apuramento da matéria colectável ou à (in)admissibilidade da dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais reportáveis nada se diz na referida proposta de lei (à semelhança do que se verifica na LFL).

De facto, e sem prejuízo do necessário juízo de constitucionalidade, até se poderia aceitar que foi intenção do legislador evitar situações em que, apesar de existir lucro tributável, não houvesse lugar a qualquer liquidação de derrama ou que esta fosse liquidada em menor montante quando existissem prejuízos fiscais reportáveis - podendo assim ser devida derrama mesmo na ausência de IRC a pagar.

⁹ Proposta de Lei n.º 92/X, onde na exposição de motivos se refere que *“a reforma do sistema financeiro autárquico incide especialmente sobre o modelo de repartição de recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais, sobre os critérios de repartição da transferência anual do Orçamento do Estado, sobre o quadro de receitas próprias e sobre o regime de recurso ao crédito por parte das autarquias”*.

¹⁰ Como bem ensina RUI DUARTE MORAIS, *“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». (...) 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”* (in *op.cit.*).

Contudo, de uma leitura atenta da exposição dos motivos daquela proposta de lei não se consegue retirar qualquer justificação para a não admissão da dedutibilidade dos prejuízos fiscais reportáveis ou sequer uma intenção do legislador em não admitir tal dedução. O que resulta claro daquela proposta de lei, bem como da LFL, é que o legislador quis autonomizar a derrama em relação ao IRC, nomeadamente no que respeita à receita que, como referido, deixou de depender da taxa do IRC.

III - (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA INTERPRETAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Mesmo que se pudesse admitir que é legal uma interpretação do artigo 14.º, n.º 1 da LFL no sentido da não admissão do reporte dos prejuízos fiscais, essa interpretação sempre teria que ser perscrutada à luz das normas constitucionais vigentes.

Importa, antes de mais, referir que no nosso sistema constitucional podemos encontrar princípios e normas que apontam no sentido da inconstitucionalidade da interpretação aqui analisada - princípios da igualdade e da capacidade contributiva -, bem como princípios e normas que apontam no sentido da constitucionalidade dessa interpretação - princípios da autonomia local e do benefício.

Deve assim efectuar-se uma análise da interpretação aqui em causa à luz de cada um daqueles princípios, tendo naturalmente em conta que nenhum deles é irredutível, antes admitindo excepções quando devidamente fundamentadas e absolutamente necessárias para a prossecução de um interesse de igual ou superior valor.

A) Princípio da igualdade *stricto sensu*

O princípio da igualdade, insito no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), enquanto igualdade de tratamento e proibição da discriminação, vem desde logo impedir que se tributem de forma diversa situações materialmente idênticas.

Assim, de acordo com este princípio, parece-nos ser de censurar uma interpretação do art.º 14.º da LFL que impeça os sujeitos passivos de, para efeitos de derrama, deduzir ao seu lucro tributável os prejuízos fiscais ocorridos em exercícios anteriores.

De facto, a inadmissibilidade da dedução dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores levaria a que dois contribuintes, que se encontrassem justamente na mesma situação e que manifestassem precisamente a mesma capacidade contributiva, fossem tributados em sede de derrama em valores diversos apenas porque não organizam a sua actividade da mesma forma, incorrendo em prejuízos fiscais em momentos temporais diferentes.

Também o princípio da neutralidade fiscal - enquanto reflexo do princípio da igualdade -, que pretende impedir que as opções de política fiscal condicionem as escolhas económicas dos contribuintes (no caso o momento em que o contribuinte deve incorrer em prejuízos fiscais), parece impedir uma tal interpretação do art.º 14.º da LFL.

B) Princípio da capacidade contributiva

Acresce que, sendo a derrama um imposto sobre o rendimento¹¹, o seu regime deve ser interpretado à luz do artigo 104.º, n.º 2 da CRP, de acordo com o qual “*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”. Ou seja, é sobre o rendimento real enquanto manifestação da capacidade contributiva que deve incidir a tributação do rendimento, no caso a derrama.

A dedução dos prejuízos fiscais reportáveis é pois essencial para que se consiga a adequação da realidade tributária à capacidade contributiva e, conseqüentemente, para que se obtenha o rendimento real das empresas.

Ora, tendo em conta que “*o rendimento das empresas é, necessariamente, muito variável*”¹², ao não ser admitido o reporte de prejuízos fiscais está-se - em violação do princípio da capacidade contributiva e do princípio da solidariedade dos exercícios enquanto decorrência daquele - a tributar uma manifestação de riqueza num dado período de tempo que, caso existam prejuízos fiscais reportáveis, em nada será reveladora do rendimento real das empresas¹³.

¹¹ Veja-se a este respeito o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14-02-2002, proferido no processo n.º 026760, de acordo com o qual a derrama, “*tal como o IRC, incide sobre o rendimento, o ganho ou lucro a ele sujeito e, portanto, se encontra na mesma posição e deve ter o mesmo tratamento*”.

¹² Rui DUARTE MORAES, “*Apontamentos ao IRC*”, Almedina, 2007.

¹³ Na expressão de MANUEL ANSELMO TORRES (*in op .cit*): “*Essa dedução [dos prejuízos fiscais reportáveis] visa neutralizar os efeitos da periodização sobre a tributação das empresas. (...) Na ausência de dedução dos prejuízos realizados em períodos anteriores, a tributação deixaria de incidir sobre o lucro das empresas para passar a incidir sobre manifestações periódicas positivas desse lucro, isoladas em função de um segmento de tempo arbitrariamente fixados*”.

O princípio da capacidade contributiva vem, assim, impor que o resultado positivo de uma empresa apurado num determinado período de tempo - que sublinhe-se é artificialmente autonomizado - seja compensado com as perdas anteriormente sofridas, i.e., impõe-se que nos impostos sobre o rendimento das empresas (onde se deve incluir a derrama) seja admitida a dedução dos prejuízos fiscais reportáveis.

Desta forma, e após um confronto com o princípio da capacidade contributiva, parece não poder subsistir a interpretação do art.º 14.º da LFL no sentido da inadmissibilidade da dedução dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores para efeitos do cálculo da derrama

C) Princípio da autonomia local

Por outro lado, poder-se-ia defender que uma interpretação do artigo 14.º, n.º 1 da LFL no sentido da inadmissibilidade do reporte de prejuízos fiscais no apuramento da matéria colectável da derrama encontra a sua justificação no princípio da autonomia local, previsto no artigo 238.º da CRP.

Nas palavras de SÉRGIO VASQUES, “*a autonomia na arrecadação de receitas e na realização de despesas é vista como indispensável à prossecução pelas autarquias dos interesses próprios das populações respectivas (...)*”¹⁴.

Porém, não se vê de que forma é que para a obtenção de receitas nos municípios seja absolutamente necessário limitar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva da forma já *supra* exposta.

De facto, parece excessivo aceitar que os contribuintes possam deixar de ser tributados em sede de derrama pela sua capacidade contributiva, sendo até tributados de forma desigual entre si, apenas porque as autarquias conseguem obter mais receita de derrama caso o reporte de prejuízos fiscais não seja admitido.

Um tal entendimento levaria a que, por maioria de razão, também no IRC se pudesse - numa injustificada e desnecessária restrição dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva - impedir o reporte dos prejuízos fiscais, pois também o Estado, à semelhança das autarquias locais, necessita

¹⁴ Cf. SÉRGIO VASQUES, *Sistema de Tributação Local e a Derrama*, Fiscalidade 38 (Abril-Junho 2009), p. 119-123.

arrecadar receita dadas as suas necessidades financeiras. Como, aliás, estabelece o art.º 103.º, n.º 1 da CRP, o “*sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado*”.

Acresce que, o mesmo efeito de obtenção de receita de derrama por parte das autarquias locais conseguir-se-ia obter por outras vias que não revelassem qualquer constrangimento de natureza constitucional, como seria, por exemplo, a manutenção da anterior taxa máxima da derrama (2,5% da matéria colectável) que acabou por ser reduzida para 1,5% da matéria colectável.

Atendendo ao exposto, parece ser de concluir que o princípio da autonomia local não é susceptível justificar uma interpretação do art.º 14.º da LFL no sentido da inadmissibilidade da dedução dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores para efeitos do cálculo da derrama, uma vez que tal interpretação implica uma desnecessária e injustificada restrição aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, já que o mesmo efeito (aumento da receita decorrente da derrama) poder-se-ia obter com recuso a outras vias que se mostram inócuas do ponto de vista constitucional.

D) Princípio do Benefício

Notamos, por último, que há ainda quem defenda que é o princípio do benefício, enquanto princípio que subjaz aos impostos locais, que suporta a constitucionalidade da interpretação do artigo 14.º, n.º 1 da LFL no sentido da inadmissibilidade da dedução dos prejuízos fiscais reportáveis no apuramento da matéria colectável da derrama.

Esta orientação é claramente seguida por RUI DUARTE MORAES.

Afirma aquele autor que a presença de uma empresa “*num determinado espaço geográfico impõe aos respectivos municípios a obrigação de prestação de serviços adicionais, em cujo custo, na lógica do princípio do benefício, cabe àquelas participar directamente. (...) Ora, o reporte dos prejuízos fiscais 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*”. E conclui “*ser razoável a exigência de derrama às empresas que foram lucrativas num determinado ano, não obstante terem prejuízos fiscais reportáveis, pois estão, objectivamente, em condições de*

suportar tal pagamento, de participar nos encargos resultantes dos serviços municipais de que aproveitaram nesse ano”¹⁵.

Com o devido respeito, que é muito, e mesmo sem entrar na discussão relativa à aplicação do princípio do benefício não apenas às taxas mas também aos impostos, não nos parece ser de aceitar tal entendimento, pois, sendo a derrama um imposto sobre o rendimento é com o princípio constitucional da capacidade contributiva que o seu regime se deve conformar, já que o comando constitucional imposto para a tributação do rendimento das empresas é o rendimento real.

Acresce que, sendo “*o problema da partilha da receita da derrama, de especial complexidade quando estejam em causa empresas com actividade em municípios diversos*”¹⁶, o princípio do benefício acabaria inevitavelmente por se mostrar inadequado.

Na realidade, dificilmente se conseguiria estabelecer uma proporcionalidade directa entre a percentagem de “serviços municipais” que foram prestados por um determinado município a uma determinada empresa e a percentagem de receita da derrama paga por aquela mesma empresa que é atribuída a esse mesmo município, pois o critério da repartição da receita da derrama é a massa salarial e não o benefício¹⁷.

Desta forma, e salvo melhor opinião, não se vê como poderia o princípio do benefício sustentar a interpretação aqui em análise.

IV - CONCLUSÃO

Sem prejuízo de ser aconselhável uma maior densificação legislativa do regime da derrama - nomeadamente a introdução de uma remissão expressa para o Código do IRC no que respeita à determinação da matéria colectável deste imposto -, entende-se que a única interpretação legal e constitucionalmente admissível do artigo 14.º da LFL é a de que a matéria colectável da derrama, tal como a sua base de incidência, coincide com a matéria colectável do IRC, ou seja, determina-se pela dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais reportáveis.

¹⁵ *Vide op .cit.*

¹⁶ *Vide J. L. SALDANHA SANCHES, “A Derrama, os Recursos Naturais e o Problema da Distribuição de Receita entre os Municípios”, in Fiscalidade 38 (Abril-Junho 2009), p. 132-156.*

¹⁷ Cf. n.ºs 2 e 6 do artigo 14.º da LFL.