

# Derrama Municipal: Problemas e Desafios

Que futuro para as autarquias em  
Portugal?

Instituto Fontes Pereira de Melo

Ricardo da Palma Borges

Lisboa, 26 de Setembro de 2012

# 1) Introdução

- O que tenho para vos dizer: adormecer ou indigestão?
- A minha especial falta de qualificação, como sócio de uma sociedade de advogados, para discursar sobre a derrama:
  - As sociedades de advogados, sendo-lhes aplicável o regime de transparência fiscal, não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas, e são consideradas subjectivamente isentas desse imposto (Artigos 6.º e 12.º, e epígrafe do Capítulo II do Código do IRC);
  - Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC (Artigo 14º, n.º 1, da Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro (Lei das Finanças Locais - LFL).
  - Logo, as sociedades de advogados não pagam derrama...

## 2) Uma homenagem ao Professor José Luís Saldanha Sanches



- A pioneira conferência “A Derrama, os Municípios e as Empresas”: Faculdade de Direito, Escola de Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 28 de Janeiro de 2010 (Cfr. Revista *Fiscalidade*, n.º 38, Abril – Junho de 2009/<http://www.fd.lisboa.ucp.pt/site/custom/template/ucptplfac.asp?SSPAGEID=3183&lang=1&artigoID=3425&parentPageID=3287>).
- “A derrama é um dos impostos municipais aceitáveis. Ao contrário do IMT não é um obstáculo fiscal a uma transacção. Ao contrário das taxas não tem como alvo empresas que podem ter um ligação remota com o município. Ao contrário dos impostos cobrados pelo Estado não alimenta a ilusão fiscal. O município cria o imposto, determina a sua taxa e tem direito à sua receita. Pode optar pela isenção e com isso tentar atrair empresas. Pode tributar para conseguir receita. Será sempre uma decisão sua, uma decisão política pela qual é democraticamente responsável” – José Luís Saldanha Sanches / João Taborda da Gama, *Nota de Abertura*, p. 3.

### 3) A derrama municipal: os problemas clássicos

- Derivados do critério da massa salarial;
- Em especial: os relativos a empresas capital-intensivas que exploram “recursos naturais” (parques eólicos, barragens de produção de energia eléctrica, explorações silvícolas vs. minas).
  - O artigo 14.º, n. 3, da LFL: “Quando o volume de negócios de um sujeito passivo resulte em mais de 50% da exploração de recursos naturais que tornem inadequados os critérios estabelecidos nos números anteriores, podem os municípios interessados, a título excepcional, propor, fundamentadamente, a fixação de um critério específico de repartição da derrama, o qual, após audição do sujeito passivo e dos restantes municípios interessados, é fixado por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do ministro que tutela as autarquias locais”.

## 4) A massa salarial como critério de repartição do rendimento gerado em mais do que uma área geográfica

- O contraste com a visão moderna que governa a repartição da receita do IRC entre diferentes circunscrições (i.e., Regiões Autónomas e Continente). Artigo 17.º, n.º 2, da Lei das Finanças Regionais: “(...) as receitas de cada circunscrição são determinadas pela **proporção entre o volume anual de negócios do exercício correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume anual total de negócios do exercício**”.
- Artigo 5.º, n.º 3, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro; Artigo 2.º, n.º 5, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro.

## 4) A massa salarial como critério de repartição do rendimento gerado em mais do que uma área geográfica

- Um critério com base num dos custos possíveis (massa salarial) na Lei das Finanças Locais.
  - Esquema de desconfiança (regra autónoma).
- Um critério com base no valor dos proveitos típicos (o valor das transmissões de bens e prestações de serviços, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado) na Lei das Finanças Regionais.
  - Esquema de confiança (imputação, escrutinável pelas regras de preços de transferência).

## 5) O conceito de “massa salarial”

- Artigo 14.º, n.º 6, da Lei das Finanças Locais: “Entende-se por massa salarial o valor das despesas efectuadas com o pessoal **e escrituradas** no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários”.

## 5) O conceito de “massa salarial”

- Critério **contabilístico** ou fiscal?
  - Artigo 2.º, n.º 2, do Código do IRS: “As remunerações (...) compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em coimas ou multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não”.
- Critério do **devedor** ou do credor?
  - A independência em relação à residência dos trabalhadores.



## 5) O conceito de “massa salarial”

- Conceito amplo ou restrito de “despesas efectuadas com o pessoal”?
- Quanto ao âmbito subjectivo: trabalhadores dependentes ou também membros dos órgãos estatutários? A remissão para contas (e não para subcontas):
  - Sim: POC 64 - Custos com o pessoal / SNC 63 - Gastos com o pessoal
  - Sim: POC 641 - Remunerações dos órgãos sociais / SNC 631 Remunerações dos órgãos sociais

## 5) O conceito de “massa salarial”

- Conceito amplo ou restrito de “despesas efectuadas com o pessoal”?
  - Quanto ao âmbito objectivo: “remunerações, ordenados ou salários”; a exclusão dos prémios ou bónus.
    - Sim: POC 642 - Remunerações do pessoal / 632 - Remunerações do pessoal
    - Não: POC 648 - Outros custos com o pessoal / SNC 638 - Outros gastos com o pessoal
    - Rendimento do trabalho dependente para efeitos de IRS, despesa efectuada com o pessoal (incluindo para efeitos de IRC), mas não escriturada no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários
    - A irrazoabilidade da solução

## 6) Outras assincronias na “massa salarial”

- Rendimento do trabalho dependente para efeitos de IRS, mas não despesa efectuada com o pessoal (mesmo para efeitos de IRC), nem escriturada no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários:
  - Artigo 28.º, n.º 8, do Código do IRS: “Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade (...) o sujeito passivo pode optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A, mantendo-se essa opção por um período de três anos.”
  - POC Classe 6 - Custos e perdas / 62 - Fornecimentos e serviços externos / 62229 – Honorários = SNC Classe 6 Gastos / 62 Fornecimentos e serviços externos / 6224 Honorários

## 6) Outras assincronias na “massa salarial”

- Rendimento do trabalho dependente para efeitos de IRS, mas não despesa efectuada com o pessoal (nem para efeitos de IRC), nem escriturada no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários:
  - SNC 238 - Outras operações / POC 2628 - Outras operações com os órgãos sociais, 2629 - Outras operações com o pessoal
  - Artigo 24.º, n.ºs 2 e 3, do Código do IRC, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho:
    - As variações patrimoniais negativas relativas a gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados, concorrem para a formação do lucro tributável do exercício a que respeita o resultado em que participam, desde que as respectivas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte.
    - (...) não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas (...) quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social e as referidas importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam, sendo a parte excedentária **assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos.**

## 7) Arbitragens na “massa salarial”

- A terciarização (incluindo “falsos recibos verdes”) da força laboral;
- A remuneração variável (“prémios e gratificações por resultados”) da força laboral;

libertam o sujeito passivo com vários estabelecimentos do critério imperativo da massa salarial (e de contribuições para a Segurança Social), dando-lhe maior margem para planeamento em sede de derrama:

- O caso dos vendedores;
- O caso dos teletrabalhadores.

## 8) Isenções não balizadas pelo critério da “massa salarial”

- Artigo 12.º, n.º 2, da Lei das Finanças Locais: “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”.
- Isenções para sujeitos passivos com sede social / residência fiscal no concelho:
  - A violação do Direito Comunitário Europeu: restrição ao direito de estabelecimento
  - A violação da Constituição (havendo estabelecimentos em mais de um município e matéria colectável superior a € 50.000): os princípios da igualdade (artigo 13.º, n.º 2) e da capacidade contributiva (104.º, n.º 2); os princípios do Estado unitário (artigo 6.º, n.º 1) e da solidariedade autárquica (artigo 238.º, n.º 2). A proibição do arbítrio, sendo uma diferenciação de tratamento não assente em critérios objectivos e substanciais, como o estabelecimento e a massa salarial, desprovida de fundamento material bastante.

## 9) A derrama municipal: os problemas novos

- Derivados do conceito de lucro tributável como base de incidência;
  - Em especial: os grupos de sociedades com prejuízos individuais ou prejuízo colectivo no ano em causa: tributação do lucro das sociedades individuais ou do dos grupos?
  - Em especial: o reporte de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, mesmo ao nível de uma sociedade individual, não inserida num grupo.

# 10) Os grupos de sociedades com prejuízos individuais ou prejuízo colectivo no ano em causa



- Até **2011**, inclusive: “Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, **a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo** e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades” (cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) nos Processos n.º 0909/10, de 2 de Fevereiro de 2011, n.º 0309/11, de 22 de Junho de 2011, e n.º 0234/12, de 2 de Maio de 2012, entre outros, todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).



# 10) Os grupos de sociedades com prejuízos individuais ou prejuízo colectivo no ano em causa



- Em **2012**: com a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), através do seu artigo 57.º, foi alterada a LFL (n.º 8 do respectivo artigo 14.º), o qual passou a dispor: *“Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC”*.

# 10) Os grupos de sociedades com prejuízos individuais ou prejuízo colectivo no ano em causa



- Acórdão do STA no Processo n.º 0234/12, de 2 de Maio de 2012, entre outros: “O art.º 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artº 57º da **Lei do Orçamento do Estado para 2012** (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma **norma inovadora e não interpretativa**” (sumário).

# 11) O reporte de prejuízos fiscais de exercícios anteriores

- A tese da Administração Fiscal: não existe para efeitos de derrama municipal, que incide sobre o lucro do exercício e não sobre a matéria colectável do mesmo;
- O acórdão no Processo n.º: 7/ 2012-T, do Centro de Arbitragem Administrativa, no contexto na nova Arbitragem Tributária ([http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P7\\_2012T%20-%202012-07-31%20-%20JURISPRUDENCIA%20Decisao%20Arbitral.pdf](http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P7_2012T%20-%202012-07-31%20-%20JURISPRUDENCIA%20Decisao%20Arbitral.pdf)): Aceita a tese da Administração Fiscal e afirma que para efeitos de derrama a solidariedade dos exercícios não tem de existir, sendo que esta não deriva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da tributação pelo lucro real ou da igualdade tributária.

# 11) O reporte de prejuízos fiscais de exercícios anteriores

- Com a devida vénia ao Dr. Manuel Anselmo Torres (cfr. “Relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama” in Revista *Fiscalidade*, n.º 38, Abril – Junho de 2009, pp. 157-161 / <http://www.fd.lisboa.ucp.pt/site/custom/template/ucptplfac.asp?SSPAGEID=3183&lang=1&artigoID=3425&parentPageID=3287>):

	Exercício N	Exercício N+1	Derrama municipal sobre	
			Exercício N	Exercício N+1
Empresa A	Prejuízo: 100	Prejuízo: 0	0	120 x taxa
	Lucro: 0	Lucro: 120		
Empresa B	Prejuízo: 0	Prejuízo: 0	10 x taxa	10 x taxa
	Lucro: 10	Lucro: 10		

# 11) O reporte de prejuízos fiscais de exercícios anteriores

- Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Livraria Almedina, Coimbra, 2011, p. 167.

“Ainda que esta figura seja hoje em dia consensual entre nós, as regras do artigo 14º da LFL deixam entrever algumas inconsistências graves. Em primeiro lugar, nota-se que a opção de fazer com que a derrama incida sobre o lucro tributável pode levar a que em certos casos a derrama seja exigida de sujeitos passivos que não apresentem matéria colectável para efeitos de IRC, uma vez que no âmbito do IRC a dedução de prejuízos fiscais se faz depois de apurado o lucro tributável, como o comprova o artigo 15º do Código – um resultado manifestamente desconforme ao princípio da capacidade contributiva e ao artigo 104º, nº2 da Constituição”.

# 11) O reporte de prejuízos fiscais de exercícios anteriores

- Cátia Sofia Cardoso Pereira, *Reporte de Prejuízos*, Maio de 2011, Publicações Online, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Centro de Investigação Jurídico-Económica, [www.cije.up.pt/download-file/843](http://www.cije.up.pt/download-file/843)), p. XXII:

“Ora, não aceitar o reporte dos prejuízos fiscais na matéria da derrama seria tributar unicamente as variações positivas, o que traduz um ponto de vista redutor da realidade das empresas, além de que afronta os princípios subjacentes à tributação das empresas, nomeadamente a pretensão, constitucionalmente consagrada, da tributação da empresa pelo seu lucro real. Pelo que fica exposto, é perfeitamente desconforme que os prejuízos fiscais não sejam reportáveis para efeitos de cálculo da derrama a suportar pelo sujeito passivo, uma vez que se pode, aliás, chegar ao limite, se o seu reporte não for aceite, de se pagar derrama mesmo perante a ausência de colecta.”

# 11) O reporte de prejuízos fiscais de exercícios anteriores

- Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, Livraria Almedina, Coimbra, 2007, p. 165:

“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 prejuízo”.

Nota, em abono da verdade: apesar deste dito para efeitos de IRC, o autor sustenta a razoabilidade da ausência de reporte de prejuízos na derrama. Cfr. “Passado, presente e futuro da derrama” in *Revista Fiscalidade*, n.º 38, Abril – Junho de 2009, pp. 111-112.

# 11) O reporte de prejuízos fiscais de exercícios anteriores

- Diogo Leite de Campos / Mônica Horta Neves Leite De Campos, *Direito Tributário*, 2ª edição, Livraria Almedina, Coimbra, 2007, p. 128 (sublinhados no original):

“Não basta afirmar que o princípio da capacidade contributiva leva a que cada um só seja tributado pela riqueza, rendimento ou despesa. Está inerente a este princípio o carácter real da riqueza, rendimentos ou despesa. E, para que se atinja essa realidade, haverá que fixar métodos de determinação da matéria colectável que permitam atingi-la. Não a escamoteando ou substituindo por outra. Se não houver procedimentos adequados a atingir a realidade indicada, estaremos perante normas inconstitucionais – por violarem o princípio da capacidade contributiva, da matéria colectável real e da igualdade. Podendo chegar até à proibição do confisco e do estrangulamento tributário”.



## 12) Parafraseando o pastor (luterano) alemão Martin Niemöller (1892-1984)



- Primeiro, a derrama veio atrás da colecta do IRC e eu nada disse, porque não tinha tal colecta;
- Depois, a derrama veio incidir sobre o lucro individual de cada uma das sociedades de um grupo (mesmo quando outras sociedades ou mesmo o grupo no seu todo tinham prejuízos no ano em causa) e eu nada disse, porque não tinha um grupo de sociedades;
- Mais tarde, a derrama tributou o lucro individual anual de cada sociedade (mesmo quando esta tinha prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores) e eu nada disse, porque não tinha lucro no ano em causa;
- Por fim, a derrama virá tributar-me a mim (sociedade sequer sem lucro do exercício) e não terá sobrado ninguém para interceder pela minha pessoa...

## 13) Derrama municipal: desafios para os contribuintes

- Litigar no Tribunal Constitucional em sede de fiscalização sucessiva e concreta (em curso);
- Fusões de sociedades com ciclos de exploração diversos, apuramento de resultados ao nível de sociedades civis não constituídas sob forma comercial, de sociedades de simples administração de bens, de agrupamentos complementares de empresas ou de agrupamentos europeus de interesse económico, em que os prejuízos fiscais reportáveis são considerados.

# 14) Derrama municipal: desafios para as autarquias

- Assumir o esgotamento do lucro e do princípio da capacidade contributiva como suportes da derrama;
- Configurar legislativamente uma nova derrama assente num efectivo princípio do benefício, a exemplo do que sucede no Imposto Municipal sobre Imóveis;
- Pensar novas formas de financiamento das autarquias (e do Estado): v.g. um imposto sobre o património mobiliário das empresas titulares de concessões de serviços públicos, direitos exclusivos ou em sectores de reduzida concorrência ou com rendas excessivas. (Cfr. Sanches, José Luís Saldanha (1994), “Acerca da Hipótese de um Imposto sobre o Património das Empresas”, in *Estudos em Homenagem da Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 171, pp. 189-204 = (2000), *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, pp. 67-83, <http://www.saldanhasanches.pt>)

# Obrigado!

[ricardo@ricardodapalmaborges.com](mailto:ricardo@ricardodapalmaborges.com)

[www.rpba.pt](http://www.rpba.pt)

Ricardo da Palma Borges

Lisboa, 26 de Setembro de 2012