



Apuramento da derrama no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades

Por André Alpoim de Vasconcelos

A nova Lei das Finanças Locais alterou profundamente a metodologia do cálculo da derrama e a administração tributária estabeleceu que deveria ser calculada tendo em conta os lucros tributáveis apurados individualmente pelas sociedades incluídas num determinado perímetro fiscal e não sobre o lucro que releva para efeitos do regime especial de tributação dos grupos de sociedades. Uma questão que deverá merecer reflexão.



André Alpoim de Vasconcelos
TOC n.º 55 488
ROC

Os principais traços do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RTGS) foram por nós analisados num artigo específico ⁽¹⁾, o qual incluía uma breve alusão ao método de apuramento da derrama no âmbito da aplicação daquele regime de tributação.

Contudo, a nova Lei das Finanças Locais, introduzida pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, veio alterar profundamente a metodologia de cálculo da derrama, passando a mesma a ser liquidada sobre o valor do lucro tributável de IRC, em alternativa à colecta de IRC (regime que vigorou até ao exercício de 2007, inclusive), bem como uma redução do limite superior do intervalo de variação da taxa a aplicar pelos municípios, o que se entende em virtude de a base de incidência das mesmas ter passado a ser superior. ⁽²⁾

De uma forma geral, as empresas, quando tributadas numa óptica individual, estão sujeitas a derrama «(...) até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (...)». ⁽³⁾

A questão para a qual gostaríamos de chamar a atenção, situação esta que não nos parece tão pacífica, é a do apuramento da derrama no âmbito dos grupos fiscais, especialmente após a publicação do Ofício-Circular n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008, segundo o qual a administração tributária vem estabelecer que a derrama deverá ser apurada tendo em conta os lucros tributáveis apurados individualmente pelas sociedades in-

cluídas num determinado perímetro fiscal e não sobre o lucro que releva para efeitos do RTGS.

Análise da questão

A administração tributária assenta a posição atrás referida no facto de as diferentes sociedades que compõem um determinado grupo fiscal terem de entregar declarações modelo 22 individuais nas quais, ainda que as mesmas não apresentem colecta, poderão evidenciar lucro tributável, pelo que deverá ser este a base do apuramento da derrama do grupo. Dito por outras palavras, a derrama deverá recair sobre o lucro tributável individual, porque esse decorre do preenchimento das declarações modelo 22 que cada sociedade está obrigada a submeter.

Não concordamos com esta posição.

O RTGS consubstancia-se numa lógica de tributação agregada segundo a qual um determinado grupo de sociedades é tributado, para efeitos de IRC, pelo seu resultado agregado (com algumas excepções), como se de uma só entidade se tratasse. ⁽⁴⁾

De facto, prevê o artigo 64.º do Código do IRC que «(...) o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.» Da análise desta norma, duas conclusões essenciais se retiram: I) o lucro tributável para efeitos de liquidação de IRC é o que resulta da soma dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados individualmente e II) ainda que não produzam efeitos de liquidação, cada uma das

A valer a posição dos serviços da administração tributária, para efeitos de derrama (...) seria “desfeita” a lógica da unidade fiscal que preside ao RTGS, segundo a qual as sociedades pertencentes a um determinado grupo seriam tributadas numa lógica agregada.

sociedades incluídas no perímetro de tributação deverá submeter uma declaração modelo 22.

Assim, o lucro tributável para efeitos do grupo é o decorrente da referida soma algébrica, sendo esse o relevante para efeitos de IRC, ou seja, é sobre este lucro que é aplicável a taxa de IRC (após deduzidos os prejuízos fiscais, caso existam), a fim de apurar a colecta de IRC.

Ora, dado que a derrama apresenta contornos de imposto acessório do IRC, aquela não apresenta regras específicas de apuramento da respectiva base de incidência, “aceitando” as regras do imposto principal (IRC).

De facto, esta é (pelo menos, era...) também a opinião da Direcção de Serviços do IRC, que na sua Circular 14, de 21/4/1995, acerca da dedutibilidade fiscal da derrama, vem estabelecer que «(...) considerando que a derrama tem natureza de imposto acessório do imposto principal que é

o IRC, que o imposto acessório segue o imposto principal – *accessorium sequitur principale*.»

De facto, tendo em conta aquele “princípio” de seguimento do imposto principal por parte do imposto acessório, o lucro tributável que releva para efeitos de derrama só poderá corresponder ao lucro tributável relevante para efeitos de IRC, ou seja, o calculado nos termos do artigo 64.º do Código do IRC. Por maioria de razão, e sempre que nos encontremos no âmbito da aplicação do RTGS, quando o número 1 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, refere que a derrama incide «(...) sobre o lucro tributável *sujeito* e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (...)» (o itálico é nosso) apenas se poderá estar a referir ao lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC.

Com efeito, entendemos que a administração tributária viu bem esta problemática aquando da análise da dedutibilidade fiscal da derrama (na emissão da Circular 14), tendo concluído num sentido que merece a nossa concordância. É, por isso, com grande estranheza que constatámos um desvio àquela linha de raciocínio na produção do Ofício-Circulado n.º 20 132.

Mais: nem o facto de os lucros individuais serem declarados individualmente à administração tributária por cada uma das sociedades invalida a conclusão atrás referida – ao contrário do que parece querer defender a administração tributária –, na medida em que os mesmos não têm



efeitos de liquidação de imposto, mas tão-só efeitos declarativos e de controlo do lucro tributável agregado, apurado e comunicado pela sociedade dominante do grupo fiscal.

A fim de tornar mais perceptível os efeitos da diferença entre as duas interpretações, incluímos, em anexo, um quadro que visa demonstrar o impacto da posição da administração tributária por contraposição à posição por nós preconizada ⁽⁵⁾. As conclusões que se retiram do referido quadro são:

– Sempre que todas as sociedades apurem resultado positivo ou negativo, o método de cálculo da base de incidência da derrama é indiferente (casos I e III);

– Sempre que uma (ou mais) sociedade(s) pertencente(s) ao perímetro do grupo fiscal apure(m) prejuízo(s) fiscal(is), em virtude de o efeito desse(s) prejuízo(s) ser(em) desconsiderado(s) para efeitos do cálculo da base da derrama, resulta um maior valor de derrama a pagar (casos II e IV). O caso IV reflecte uma situação particularmente curiosa que é a de o grupo apresentar prejuízo (agregado) para efeitos de IRC e, de acordo com o método defendido pela administração tributária, apresentar base de incidência de derrama!

Em jeito de conclusão, e como é bom de ver, de acordo com a interpretação da administração tributária, basta que exista uma sociedade com lu-

cro tributável para que haja lugar a liquidação de derrama. Facilmente se constata que a posição da administração tributária veio “apanhar” alguma receita fiscal ao desconsiderar do cômputo da derrama nos grupos de sociedades os prejuízos fiscais apurados por entidades que integram o respectivo perímetro.

Notas finais

A valer a posição dos serviços da administração tributária, para efeitos de derrama – um imposto sem regras específicas de apuramento da respectiva base de incidência –, seria “desfeita” a lógica da unidade fiscal que preside ao RTGS, segundo a qual as sociedades pertencentes a um determinado grupo seriam tributadas numa lógica agregada.

De facto, estar-se-ia perante uma situação – no mínimo estranha – segundo a qual, para efeitos de IRC, haveria apenas uma entidade fiscal e, para efeitos de derrama, haveria tantas entidades fiscais quanto as pertencentes ao grupo.

Por tudo isto, quanto a nós, a derrama deverá incidir sobre o lucro tributável agregado – aquele que releva para efeitos de IRC – devendo a administração tributária ponderar a sua posição nesta matéria. ■

(Texto recebido pela CTOC em Novembro de 2008)

(¹) A contabilização da estimativa de imposto no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, Revista «TOC», n.º 57, Dezembro de 2004, páginas 33 e ss.

(²) Julgamos que a nova metodologia de cálculo da derrama não terá pretendido prejudicar os contribuintes que se encontravam numa situação de pagamento de imposto, mas apenas angariar receita fiscal junto daqueles que apresentavam prejuízos fiscais de exercícios anteriores passíveis de reporte, e que, por isso, não apuravam colecta de IRC.

(³) Cf. número 1 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (Lei das Finanças Locais).

(⁴) Remetemos para o artigo da nossa autoria atrás referido a análise das regras de tributação do RTGS, uma vez que o mesmo ainda se encontra actual no essencial.

(⁵) Usámos, para efeitos de quantificação, a taxa máxima de derrama aplicável, ou seja, 1,5 por cento.

Anexo

Apuramento da base de incidência da derrama num grupo fiscal								
Sociedades	Lucros tributáveis / prejuízos fiscais individuais							
	M	A	B	C	Agregado	“Método fisco”	Diferença	Impacto (1,5%)
Caso I	5 000	1 000	2 000	3 500	11 500	11 500	0	-
Caso II	5 000	-2 000	9 000	-1 500	10 500	14 000	3 500	53
Caso III	- 5 000	-2 000	-1 000	-3 000	-11 000	-11 000	0	-
Caso IV	5 000	-7 000	1 000	-2 000	-3 000	6 000	9 000	135