



Universidade do Porto
Faculdade de Direito

A derrama municipal enquanto coleta do IRC

Tiago José Martins de Oliveira

Mestrado em Direito – Ciências Jurídico Económicas
Dissertação realizada sob a orientação da Exma. Professora Doutora
Glória Teixeira

Porto, setembro 2017

Agradecimentos

As minhas sinceras palavras de agradecimento a quem contribuiu decisivamente para a realização da presente dissertação:

Aos meus pais, ao meu irmão e à restante família pela educação, formação e apoio que permitiram o meu sucesso pessoal e profissional ao longo da vida.

À Mariana, causa e motivo da presente dissertação, por ser o meu suporte, a minha motivação e minha inspiração de todos os dias.

Ao António, ao Luís e aos meus amigos pelas palavras de sempre.

À Cristina e ao José Manuel pela ajuda nos tempos difíceis.

À Professora Doutora Glória Teixeira, por ter aceite orientar esta dissertação, pelo seu contributo, pela sua disponibilidade e por me ter iniciado ao direito fiscal nos tempos da licenciatura.

À Faculdade de Direito da Universidade do Porto enquanto casa de sabedoria e de conhecimento, por me acolher mais uma vez no meu percurso académico.

Resumo

O presente estudo pretende avaliar a possibilidade da consideração da derrama municipal como coleta do IRC e, conseqüentemente, os respetivos impactos na tributação efetiva dos sujeitos passivos. Assim, demonstrar-se-á que do ponto vista prático a consideração da derrama municipal como coleta do IRC poderá conduzir a uma redução do imposto a suportar pelos sujeitos passivos. Por outro lado, procurar-se-á do ponto vista teórico enquadrar a derrama municipal no ordenamento jurídico tributário português e analisar em que medida a sua consideração como coleta do IRC é compatível com o normativo fiscal. Paralelamente, serão apresentadas as posições da AT, da doutrina e da jurisprudência relativamente a questão *sub judice* e será igualmente abordado o contributo do direito tributário internacional nesta matéria. Por último, o presente estudo pretende ainda identificar as eventuais deduções que poderão ser efetuadas caso se conclua pela consideração da derrama municipal como coleta do IRC.

Abstract

This study pretends to analyze the consideration of the municipal surcharge as Corporate Income Tax and consequently its effects on the real taxation of companies. For this purpose, it will be presented, from a practical standpoint, how the consideration of the municipal surcharge as Corporate Income Tax might lead to a reduction of the tax burden of companies. On the other hand, from a theoretical perspective, it will be analyzed the framework of the municipal surcharge on Portuguese Tax System and to which extent might its consideration as Corporate Income Tax be compatible with the tax law. In this context, it will be featured the Portuguese Tax Authorities viewpoints, the specialists and court decisions, as well as the contributions of international tax to this matter. Finally, this study also pretends to identify the eventual deductions that could be made, should it be concluded that the municipal surcharge shall be considered as Corporate Income Tax.

Índice de abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CDT – Convenções para evitar a Dupla Tributação

CDTJI – Crédito de imposto por Dupla Tributação Jurídica Internacional

CFI – Código Fiscal do Investimento

CRP – Constituição da República Portuguesa

IEC – Impostos Especiais sobre o Consumo

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

PEC – Pagamento Especial por Conta

RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

Índice

Resumo	3
Abstract	3
Índice de abreviaturas	4
Introdução.....	6
Capítulo I – Da questão prévia: o efeito prático da consideração da derrama municipal como coleta do IRC	8
Capítulo II – A base legislativa da derrama municipal	10
Capítulo III – Retrospectiva histórica da derrama municipal	11
Capítulo IV – A natureza da derrama municipal como coleta do IRC.....	13
i) Imposto ou taxa?.....	13
ii) Que tipo de imposto?.....	14
iii) Imposto autónomo, dependente ou acessório?	15
iv) O ponto de vista constitucional	18
v) A hermenêutica jurídica dos elementos constitutivos da relação jurídico-tributária.....	19
vi) Figuras paralelas.....	23
vii) A questão da titularidade ativa	24
viii) Conclusão Preliminar	26
Capítulo V – A posição da AT sobre a qualificação da derrama municipal.....	27
Capítulo VI – A posição da doutrina e da jurisprudência sobre a qualificação da derrama municipal.....	29
i) Aproximações entre a derrama municipal e o IRC.....	29
ii) Afastamentos entre a derrama municipal e o IRC	31
iii) Considerações adicionais.....	32
Capítulo VII – O direito comparado europeu	33
Capítulo VIII – A derrama municipal e as CDT	35
Capítulo IX – As eventuais deduções à derrama municipal.....	37
i) O procedimento e liquidação do imposto	37
ii) A dedução do CDTJI.....	38
iii) A dedução de benefícios fiscais.....	41
iv) A dedução do PEC.....	43
Conclusão	45
Bibliografia	47

Introdução

O desafio do crescimento económico e da competitividade das empresas é o grande *issue* da atualidade do tecido empresarial português, num mundo cada vez mais tecnológico, digital e imediato que requer, por um lado, uma forte capacidade de adaptação à mudança, e por outro, a segurança jurídica/estabilidade nas relações com o Estado.

Assim, é neste quadro jurídico-económico que surge o normativo fiscal, também ele em constante evolução e orientado por dois polos que, infelizmente, nem sempre se cruzam, (i) a necessidade de arrecadação de receita por parte do Estado e (ii) a simplicidade/estabilidade do sistema fiscal, justificando dessa forma a análise que se pretende empreender com o presente estudo.

Desta forma, e tendo em conta o âmbito alargado da temática supra referida entendeu-se, para efeitos do presente estudo, focar a análise na qualificação da derrama municipal no ordenamento jurídico-tributário português e avaliar as implicações práticas da respetiva consideração como coleta do IRC.

A derrama municipal tem enfrentado diversos problemas ao longo dos últimos anos que demonstram a fragilidade do respetivo quadro legal. Assim, já muito se discutiu na doutrina e na jurisprudência sobre a dedutibilidade da derrama municipal como custo fiscal, ou sobre a consideração de prejuízos de exercícios anteriores para o cálculo da derrama municipal ou ainda sobre a forma de cálculo da derrama municipal no RETGS.

Contudo, a questão que agora se coloca é diferente das anteriormente apresentadas, pretendendo analisar a própria natureza e qualificação da derrama municipal, assim como o respetivo impacto na tributação efetiva dos sujeitos passivos.

Neste contexto, atendendo à constante evolução do normativo fiscal, a derrama municipal surge no quadro tributário atual como uma figura muito próxima do IRC, importando por isso analisar se a fronteira que separa estas figuras é hoje suficiente para serem consideradas como realidades diferentes.

Assim, do ponto de vista teórico, pretende-se analisar o enquadramento da derrama municipal à luz do ordenamento jurídico-tributário atualmente em vigor, sobretudo junto dos institutos que lhe são mais próximos como o IRC *tout cour* e a derrama estadual.

Por outro lado, do ponto de vista prático, importa avaliar os impactos que a consideração da derrama municipal como coleta do IRC poderá ter na tributação efetiva dos sujeitos passivos, nomeadamente através da análise da forma como o procedimento e liquidação do imposto,

definido pela AT através da Declaração de Rendimentos do IRC – Modelo 22 poderá condicionar o montante final a pagar por aqueles sujeitos passivos.

Em face do exposto, o objetivo do presente estudo é analisar a natureza da derrama municipal no quadro dos impostos vigentes em Portugal, numa abordagem que se pretende transversal, considerando as classificações de impostos existentes, a interpretação dos elementos normativos disponíveis, a existência de figuras paralelas e ainda as referências constitucionais.

Adicionalmente, e por forma a complementar os referidos elementos importará atender à posição da AT, da doutrina e da jurisprudência sobre a qualificação e o enquadramento da derrama municipal, ainda que seja desconhecida a sua posição direta sobre a consideração desta como coleta do IRC.

Por outro lado, procurar-se-á ainda abordar o direito tributário internacional, nomeadamente o direito comparado europeu e o direito convencional internacional, por forma a entender a forma como a derrama municipal se enquadra face a cada um deles.

Posto isto, e caso da análise dos elementos acima identificados se conclua pela consideração da derrama municipal como coleta do IRC, será então necessário analisar as componentes que lhe poderão ser dedutíveis, por forma a avaliar o referido efeito prático que esta conclusão poderá ter na tributação efetiva dos sujeitos passivos, nomeadamente ao nível de uma possível redução desta tributação.

Deste modo, apresenta-se de seguida o resultado da investigação realizada neste estudo, esperando que o mesmo consiga apresentar uma nova visão sobre o enquadramento da derrama municipal no ordenamento jurídico-tributário português.

Capítulo I – Da questão prévia: o efeito prático da consideração da derrama municipal como coleta do IRC

Previamente à discussão teórica da qualificação/enquadramento da derrama municipal no sistema jurídico-tributário português, nomeadamente no que diz respeito à sua consideração como coleta do IRC, importa, a título preliminar, demonstrar qual o respetivo efeito prático desta conclusão na tributação dos sujeitos passivos do imposto.

Assim, e de um ponto de vista aritmético, com recurso à Declaração de Rendimentos do IRC – Modelo 22 (mecanismo previsto pela AT para o procedimento e a liquidação do IRC) demonstra-se seguidamente, o efeito prático da consideração da derrama municipal como coleta do IRC, assumindo os seguintes pressupostos¹:

- Lucro Tributável – EUR 2.000.000;
- CDTJI – EUR 50.000;
- Benefícios fiscais – EUR 380.000;
- PEC – EUR 34.400; e,
- Taxa de derrama municipal – 1,5%.

Declaração de Rendimentos do IRC - Modelo 22 Quadro 10 - Cálculo do Imposto			
	Campo	Versão Original	Proposta de alteração
Imposto à taxa normal (art. 87.º, n.º 2, 1.ºs €15.000 de matéria coletável das PME) x 17%	347-A	2 550,00	2 550,00
Imposto à taxa normal (art. 87.º, n.º 1) x 21%	347-B	416 850,00	416 850,00
Imposto a outras taxas	349	0,00	0,00
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	0,00	0,00
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	0,00	0,00
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)	351	419 400,00	419 400,00
Derrama estadual (art. 87.º -A)	373	15 000,00	15 000,00
Derrama municipal	364		30 000,00
COLETA TOTAL	378	434 400,00	464 400,00
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art. 91.º)	353	50 000,00	50 000,00
Dupla tributação económica internacional (art. 91.º -A)	375	0,00	0,00
Benefícios fiscais	355	380 000,00	380 000,00
Pagamento especial por conta (art. 93.º)	356	4 400,00	34 400,00
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355+ 356) ≤ 378	357	434 400,00	464 400,00
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0	358	0,00	0,00
Resultado da liquidação (art. 92.º)	371	0,00	0,00
Retenções na fonte	359	0,00	0,00
Pagamentos por conta (art. 105.º)	360	0,00	0,00
Pagamentos adicionais por conta (art. 105.º - A)	374	0,00	0,00
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) > 0	361	0,00	0,00
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0	362	0,00	0,00
IRC de períodos anteriores	363	0,00	0,00
Reposição de benefícios fiscais	372	0,00	0,00
Derrama municipal	364	30 000,00	
Dupla tributação jurídica internacional (art. 91.º) - Países com CDT e quando DTJI > 378	379	0,00	0,00
Tributações autónomas	365	0,00	0,00
Juros compensatórios	366	0,00	0,00
Juros de mora	369	0,00	0,00
TOTAL A PAGAR	367	30 000,00	0,00
TOTAL A RECUPERAR	368	0,00	0,00

¹ Por simplicidade de análise consideram-se apenas as realidades com impacto relevante nesta matéria.

Em face do exposto, e como é possível verificar pela tabela acima apresentada, a consideração da derrama municipal como coleta do IRC, integrando a denominada “Coleta Total”, permitirá ao sujeito passivo maximizar as suas deduções disponíveis e, desta forma, não apurar qualquer montante de imposto a pagar – ver Campo 367 da coluna “Proposta de Alteração”.

Por outro lado, caso a derrama municipal não integre a “Coleta Total” do IRC – ver coluna “Versão original” – não sendo considerada como coleta deste imposto, e não lhe sejam admitidas quaisquer deduções, o montante do IRC a pagar (Campo 367) pelo sujeito passivo corresponderá ao montante da derrama municipal devido (Campo 364), *i.e.* EUR 30.000. Neste caso, apenas a coleta do IRC *tout cour* (Campo 351) e a derrama estadual (Campo 373) são absorvidas pelas deduções disponíveis a título de CDTJI (Campo 353), benefícios fiscais (Campo 355) e PEC (Campo 356), sendo que quanto a este último o sujeito passivo não consegue deduzir a totalidade do respetivo montante disponível.

Desta forma, poderá concluir-se que o efeito prático da consideração da derrama municipal como coleta do IRC poderá ter um impacto relevante no imposto a pagar / recuperar pelo sujeito passivo, sendo que no exemplo apresentado aquele efeito traduz-se na diferença entre o pagamento e o não pagamento de imposto por parte do sujeito passivo.

Assim, demonstrado o efeito prático da consideração da derrama municipal como coleta do IRC, cumpre salientar que a análise desta matéria, embora não se possa alhear do mecanismo aritmético de procedimento e liquidação do IRC previsto na Declaração de Rendimentos – Modelo 22 acima descrito, deverá ser suportada do ponto de vista teórico à luz do ordenamento jurídico-tributário português, nos termos seguidamente apresentados.

Capítulo II – A base legislativa da derrama municipal

A derrama municipal encontra-se prevista na Lei nº 73/2013, de 3 de setembro (que veio revogar a anterior Lei das Finanças Locais introduzida pela Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro)² e traduz-se na aplicação de uma taxa sobre o lucro tributável sujeito a IRC, a qual deverá ser determinada anualmente pelos municípios até ao limite de 1,5%³.

Considerando a natureza municipal da derrama, o legislador fixou um critério de repartição da derrama municipal entre os diversos municípios, tendo por base a massa salarial suportada por cada sujeito passivo em cada município. Assim, o legislador definiu que este critério da massa salarial deverá resultar da proporção entre a massa salarial suportada em cada município e a totalidade da massa salarial suportada pelo sujeito passivo em território nacional.⁴

Graficamente este critério de repartição poderá ser ilustrado pela seguinte fórmula apresentada por Saldanha Sanches⁵:

$$\text{Base incidência derrama} = \text{lucro tributável IRC} \times \frac{\text{massa salarial estab. estáveis município}}{\text{massa salarial global}}$$

No que diz respeito à determinação da taxa, o legislador permitiu que, além da taxa principal definida, os municípios pudessem determinar uma taxa reduzida para os sujeitos passivos que no ano anterior contabilizarem um volume de negócios inferior a EUR 150 000⁶.

Quanto ao procedimento de liquidação da derrama, o legislador definiu que a comunicação da massa salarial correspondente a cada município e, bem assim, o apuramento da derrama municipal devida, deverá ser efetuado na Declaração de Rendimentos do IRC – Modelo 22 a apresentar por cada sujeito passivo nos prazos legais legalmente previstos no Código do IRC⁷.

Por último, no domínio das relações entre as entidades do Estado (atendendo a que a derrama municipal é paga pelos sujeitos passivos à AT e que a mesma constitui uma receita dos municípios), o legislador estipulou ainda que o produto da derrama paga pelos sujeitos passivos fosse transferido pela AT para os municípios.⁸

² A este respeito, cumpre salientar que o regime legal da derrama municipal previsto no artigo 14º da Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro, não sofreu alterações relevantes na sua estrutura com a entrada em vigor da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, pelo que não procedemos à análise particular desta matéria

³ Cfr. Artigo 18º, nº 1 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro

⁴ Cfr. Artigo 18º, nº 2 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro

⁵ SALDANHA SANCHES, José Luís, *A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre municípios*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 38, Abril-Junho 2009, pp. 131-156

⁶ Cfr. Artigo 18º, nº 12 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro

⁷ Cfr. Artigo 18º, nº 15 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro

⁸ Cfr. Artigo 18º, nº 19 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro

Capítulo III – Retrospectiva histórica da derrama municipal

A figura jurídico-tributária das derramas tem um passado longínquo no sistema fiscal português⁹, não obstante as diversas naturezas que foi adquirindo ao longo do tempo.

Assim, e embora a resenha histórica da derrama municipal não seja o objeto do presente estudo, importa identificar três marcos na sua evolução que enquanto contributos do elemento histórico¹⁰ de interpretação das normas permitem analisar a sua localização junto do IRC.

Desde logo, cumpre referir a primeira Lei das Finanças Locais – Lei nº 1/79, de 2 de janeiro – que previa a possibilidade de os municípios poderem aplicar, a título de derramas, uma taxa até 10% sobre a coleta da contribuição predial rústica e urbana, da contribuição industrial e do imposto de turismo cobrados na área do respetivo município.¹¹

Com uma base de incidência bastante diferente da atual (condicionada naturalmente pelo sistema fiscal em vigor à data) uma das características destas derramas era o seu carácter de exceção, na medida em que a respetiva receita deveria ser aplicada em melhoramentos urgentes a realizar no município.^{12 13}

A alteração da base de incidência da derrama municipal, e a sua conseqüente viragem e aproximação ao IRC ocorreu com o Decreto-Lei 470-B/88, de 19 de dezembro¹⁴, o qual estipulava que a base de incidência da derrama passava a ser a coleta do IRC, mantendo, contudo, a aplicação de uma taxa até 10% a incidir sobre esta coleta.¹⁵

Apesar desta alteração, a derrama municipal manteve o seu carácter de exceção, que inclusive ficou reforçado com a definição de um requisito para o lançamento da derrama, nomeadamente a necessidade de financiamento de investimentos municipais ou a existência de um quadro de contratos de reequilíbrio financeiro.¹⁶

⁹ Sobre os antepassados das derramas e a evolução histórica da derrama municipal *vide* SOUSA FRANCO, António Luciano, *Os poderes financeiros do Estado e do Município: sobre o caso das derramas municipais*, Estudos em homenagem à Dr^a Maria de Lourdes Orfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1995.

¹⁰ A este respeito, *vide* infra o ponto v) do capítulo IV – “A hermenêutica jurídica dos elementos constitutivos da relação jurídico-tributária”.

¹¹ Cfr. Artigo 12º, nº 1 da Lei nº 1/79, de 2 de janeiro

¹² Cfr. Artigo 12º, nº 2 da Lei nº 1/79, de 2 de janeiro

¹³ A respeito da qualificação da derrama como imposto extraordinário *vide* SOUSA FRANCO, António Luciano obra citada, pp. 49-50, e ainda SALDANHA SANCHES, José Luís, obra citada, pp. 136-137

¹⁴ Este Decreto-Lei foi publicado logo após a Lei nº 106/88, de 17 de setembro, que introduziu no ordenamento jurídico-tributário português o IRC, colocando desde logo a derrama municipal no trilho deste imposto.

¹⁵ Cfr. Artigo 5º, nº 1 da Lei nº 1/87, de 6 de janeiro com a redação definida pelo Decreto-Lei 470-B/88, de 19 de dezembro

¹⁶ Cfr. Artigo 5º, nº 2 da Lei nº 1/87, de 6 de janeiro com a redação definida pelo Decreto-Lei 470-B/88, de 19 de dezembro

Por fim, a relação entre a derrama municipal e o IRC foi alterada pela Lei das Finanças Locais introduzida pela Lei nº 2/2007, a qual previa que a derrama municipal passasse a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC e já não sobre a coleta deste imposto, estabelecendo assim um regime próximo do atualmente em vigor.

Nota ainda para outra alteração introduzida nesta data, nomeadamente para a eliminação da exigência de qualquer motivo para o lançamento da derrama, levando a que esta perdesse assim o seu carácter de exceção até aqui previsto. Neste sentido, refere Saldanha Sanches que *“(...) o recurso a esta fonte de receita tributária passa a ser admitido enquanto receita ordinária (que se repete, por sua natureza, todos os anos), por não carecer já de qualquer fundamento para o seu lançamento.”*¹⁷

¹⁷ SALDANHA SANCHES, José Luís, obra citada, pp. 136-137

Capítulo IV – A natureza da derrama municipal como coleta do IRC

i) Imposto ou taxa?

A título preliminar, importa enquadrar a figura da derrama municipal nas figuras tributárias previstas no ordenamento jurídico-tributário português, por forma a determinar se aquela deverá ser considerada como um imposto ou como uma taxa.

Neste âmbito refere Casalta Nabais¹⁸, que “(...) *o imposto é uma prestação, pecuniária, unilateral, definitiva e coativa (...) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas.*”

Este autor distingue claramente um imposto de uma taxa em função da contrapartida obtida pelos sujeitos passivos. Assim, e se relativamente aos impostos a respetiva contraprestação deverá ser geral (respeitando ao conjunto dos serviços públicos suportados pelos mesmos), não permitindo uma associação direta entre o imposto pago e a contrapartida recebida, o mesmo já não acontece em relação às taxas, em que deverá existir uma correlação direta entre o montante suportado e a contrapartida recebida pelo sujeito passivo.

De facto, esta é de resto a interpretação que vai ao encontro da qualificação de uma taxa que se encontra prevista na LGT, associando o pagamento de uma taxa à existência de uma contrapartida para o sujeito passivo, seja esta a prestação de um serviço público, a utilização de um bem ou a remoção de um obstáculo jurídico.¹⁹

Assim, e atendendo à divisão bipartida supra referida, é possível concluir pela consideração da derrama municipal como um imposto, já que a mesma não possui qualquer contraprestação associada que permita a sua qualificação como taxa.²⁰

¹⁸ CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 9ª edição, Almedina, 2016, p. 11

¹⁹ Cfr. Artigo 4º, nº 2 da LGT

²⁰ Atendendo à afetação municipal da derrama, a sua não qualificação como IRC poderia, no limite, conduzir à sua qualificação como taxa. Não obstante, assume-se como posição unânime a qualificação da derrama municipal como um imposto.

ii) Que tipo de imposto?

Determinada a qualificação da derrama municipal como um imposto, e não como uma taxa, cumpre então identificar a que tipo de imposto é que a mesma respeita, à luz de uma das classificações clássicas previstas no sistema fiscal português, de acordo com a qual os impostos podem classificar-se como:²¹

- Impostos sobre o rendimento, quando tributam o rendimento produto enquanto acréscimo em bens obtidos durante o correspondente período a título de contribuição para a atividade produtiva ou, ainda, quando tributam o rendimento acréscimo, ou seja, os acréscimos em bens obtidos a outro título e sem dano do património inicial (v.g. IRS e IRC);
- Impostos sobre o património, que incluem aqueles que tributam a titularidade ou a transmissão de valores pecuniários líquidos (v.g. IMI, IMT e Imposto do Selo); e,
- Impostos sobre o consumo que tributam o rendimento ou o património utilizado no consumo (v.g. IVA e IEC).

Esta é a classificação prevista desde logo no artigo 104º da CRP, referindo-se à tributação sobre o rendimento nos seus nº 1 e nº 2, à tributação sobre o património no nº 3 e à tributação sobre o consumo no nº 4.

Perante a classificação apresentada, e atendendo à redação do nº 1 do artigo 18º da Lei nº 73/2013, que prevê que a derrama municipal incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento do IRC, entende-se que é só possível qualificar a derrama municipal como um imposto sobre o rendimento, na medida em que tributa o rendimento produto enquanto acréscimo em bens obtidos durante o correspondente período a título de contribuição para a atividade produtiva e ainda o rendimento acréscimo, isto é, os acréscimos em bens obtidos a outro título e sem dano do património inicial.

Quanto aos impostos sobre o rendimento, o ordenamento jurídico-tributário português apenas consagra o IRS e o IRC, pelo que incidindo o primeiro sobre as pessoas singulares, e o segundo sobre as pessoas coletivas, entende-se que o enquadramento da derrama municipal nestes impostos deverá ser realizado junto do IRC²². De facto, conclui-se que tratando-se de um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, a derrama municipal deverá então ser considerada como IRC.

²¹ A este respeito *vide* CASALTA NABAIS, José, obra citada, pp. 62-64

²² Neste contexto, afasta-se a qualificação da derrama municipal como um imposto sobre o rendimento autónomo, conforme os argumentos apresentados infra.

iii) Imposto autónomo, dependente ou acessório?

Depois de apresentada a qualificação da derrama municipal como um imposto, e depois de identificada a sua estreita conexão (dir-se-á até a sua identidade) com o IRC, cumpre agora analisar, à luz de outra das classificações de impostos²³ existentes, a relação entre a derrama municipal e o IRC *tout cour*, tendo em vista a sua qualificação como imposto autónomo, dependente ou acessório.

A título preliminar, cumpre desde já referir que o presente estudo não se propõe a uma análise exaustiva de cada uma destas qualificações, apresentando apenas algumas posições doutrinárias identificadas nesta matéria.

Por outro lado, cumpre ainda ressaltar que se entende que não deverão ser estas qualificações que deverão perturbar a análise prática da qualificação da derrama municipal como coleta do IRC, na medida em que se tratam apenas (não obstante a sua extrema importância na definição das traves mestras dos ordenamentos jurídico-tributários) de classificações teóricas dos impostos, que não devem de *per se* condicionar a tributação efetiva dos sujeitos passivos.

Aliás, a própria doutrina reconhece as limitações inerentes às classificações jurídicas de impostos, veja-se Soares Martínez ao referir que “*O propósito de apresentar apenas classificações de impostos que correspondam a diversidades de estruturas jurídicas das respectivas espécies reclama limitações quanto a muitas características (...)*” completando que “*Conforme foi observado pertinentemente por Pugliese, as classificações de impostos oferecem, em geral, escasso interesse jurídico.*”²⁴

A este respeito, Saldanha Sanches refere que “*Aliás, as classificações de impostos relevam sempre mais do plano pedagógico do que de qualquer outro (...)*”²⁵.

Assim, entende-se que a qualificação da derrama municipal como coleta do IRC não se deve encontrar subordinada à sua qualificação como imposto autónomo, dependente ou acessório, devendo, por outro lado, atender à tributação efetiva dos sujeitos passivos e à forma como estes interpretam o imposto que suportam.

Contudo, não se poderá (dada a sua importância) deixar de abordar esta matéria, e apresentar algumas posições doutrinárias identificadas a este respeito.

²³ Relativamente a esta e outras classificações de impostos *vide* TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, 2016, pp. 56-57

²⁴ SOARES MARTÍNEZ, Pedro, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, 2000, pp. 46-47

²⁵ SALDANHA SANCHES, José Luís, obra citada, p. 138

Neste sentido, de acordo com Casalta Nabais²⁶ a derrama municipal deverá ser considerada um imposto acessório do IRC, na qualidade de adição (na medida em que incide sobre a matéria coletável deste imposto principal). Assim, não obstante, referir que “(...) a derrama devia apresentar-se como um imposto autónomo dos municípios (...)” conclui dizendo que “*Todavia, a lei parece configurá-la como um imposto acessório, solução a que, por certo, não serão alheias razões de praticabilidade.*”²⁷

No mesmo sentido, Freitas Pereira refere que “(...) a derrama tem vindo a ser considerada como um imposto acessório.”²⁸ De acordo com este autor, a distinção entre impostos principais e impostos acessórios deverá ser realizada de acordo com a respetiva autonomia. Assim, considera que os impostos principais são autónomos porque não dependem de qualquer relação tributária anterior, contrariamente aos impostos acessórios que não gozam de autonomia uma vez que dependem da existência prévia dos impostos principais.

Em sentido contrário, Saldanha Sanches refere que “*De acordo com a actual redacção da LFL de 2007, trata-se claramente de um imposto autónomo em relação ao IRC, pois todos os seus elementos estruturantes ora resultam apenas da lei (sujeito activo, margem de taxas), ou obedecem à intervenção da Autarquia Local (tributação ou não, taxas concretas), apenas comungando, para efeitos do seu cálculo e por simplicidade de gestão, de uma incidência objetiva comum.*”²⁹

Analisando a expressão referida no parágrafo anterior (por ser contrária à posição apresentada neste estudo), entende-se que a primeira parte da mesma, ao referir “*todos os seus elementos*”, poderá ser excessiva face às normas legais vigentes, desde logo atendendo aos elementos estruturantes de um imposto previstos no n.º 2 do artigo 103.º da CRP – *i.e.* incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes.³⁰

²⁶ Este autor equipara para efeitos de qualificação como adições ao IRC a derrama municipal à derrama estadual, enquanto “*sobretaxas ou sobrimpostos*”. A este respeito, importa referir que a derrama estadual é considerada, desde o exercício de 2014, como integrante da coleta do IRC, nos termos aqui propostos para a derrama municipal. De facto, a Declaração de Rendimentos do IRC – Modelo 22 do exercício de 2014 disponibilizada pela AT considerou a derrama estadual na “Coleta Total” do IRC, permitindo dessa forma que lhe fossem efetuadas as deduções à coleta previstas para este imposto.

²⁷ CASALTA NABAIS, José, obra citada, pp. 61-62

²⁸ FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, 5ª edição, Almedina, 2014, pp. 52-53

²⁹ SALDANHA SANCHES, José Luís, obra citada, pp. 137-138

³⁰ A este respeito *vide* ponto iv) do presente capítulo – “O ponto de vista constitucional”.

Por outro lado, poderá considerar-se que a última parte daquela expressão (ao referir “apenas *comungando*”) se afigura como redutora perante a relação existente entre a derrama municipal e o IRC *tout cour*, sobretudo quando os elementos comuns entre estas realidades (v.g. incidência objetiva, fórmula de cálculo, procedimento de liquidação e pagamento, obrigações acessórias e garantias dos contribuintes) excedem os elementos que as distinguem.

Por último, e contrapondo a autonomia da derrama municipal face ao IRC, poder-se-á argumentar que, no limite, caso este imposto seja revogado, aquela também deixará de existir pois os seus elementos constitutivos não lhe permitem sobreviver sem o IRC.

iv) O ponto de vista constitucional

A CRP estipula o princípio da legalidade dos impostos, referindo que a lei deve determinar a sua incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes.³¹

Neste contexto, e no que diz respeito à derrama municipal, atendendo aos elementos estruturantes dos impostos indicados no n.º 2 do artigo 103.º da CRP, apenas relativamente à taxa é possível verificar uma diferença efetiva face ao IRC *tout cour*.

A este respeito, deverá entender-se que tal facto não é suficiente para defender a autonomia da derrama municipal face ao IRC, devendo igualmente atentar-se aos restantes elementos estruturantes dos impostos referidos no normativo constitucional supra mencionado.

Assim, e relativamente à incidência, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, não se encontra no sistema tributário português qualquer regulação autónoma da derrama municipal face ao IRC, que permita a consideração desta como um imposto autónomo.

Pelo contrário, atente-se a título de exemplo na similaridade da base de incidência subjetiva do IRC (*vide* artigo 2.º do Código do IRC) com a base de incidência subjetiva da derrama municipal (*vide* n.º 1 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013).

Ou ainda, na similaridade da base de incidência objetiva do IRC (*vide* artigo 3.º do Código do IRC) com a base de incidência objetiva da derrama municipal (*vide* n.º 1 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013).

Em face do exposto, poderá concluir-se pela ausência de regulação autónoma da derrama municipal face ao IRC (desde logo no que diz respeito aos elementos constitucionais), devendo tal facto conduzir a que a derrama municipal seja integrada no IRC e, desta forma, seguir os trâmites deste imposto, como por exemplo no que diz respeito a benefícios fiscais e às garantias dos contribuintes.

³¹ Cfr. Artigo 103.º, n.º 2 da CRP

v) A hermenêutica jurídica dos elementos constitutivos da relação jurídico-tributária

A título prévio, e relativamente à interpretação das normas tributárias, importa desde logo referir que neste âmbito deverão aplicar-se as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis ³², pelo 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.*”³³

Resulta assim que, para efeitos do presente estudo, há que atender desde logo à evolução histórica do corpo normativo das regras que consagram a derrama municipal, bem como do próprio Código do IRC (*i.e.*, ao elemento histórico).

A este respeito, e chamando à colação o supra referido no Capítulo III, atente-se na mudança introduzida pela Lei nº 2/2007, ao abrigo da qual a derrama municipal passou a ser calculada sobre o valor do lucro tributável sujeito e não isento do IRC, em alternativa à coleta do IRC, critério assumido pelo Decreto-Lei 470-B/88, de 19 de dezembro, e que vigorou até ao exercício de 2006.

Assim, com esta alteração à base do apuramento da derrama municipal, a Lei nº 2/2007 (e posteriormente a Lei nº 73/2013) passou a consagrar uma identidade entre a incidência objetiva do IRC e a incidência objetiva da derrama municipal, dando origem a uma base tributável comum entre estas duas realidades.

Adicionalmente, no que diz respeito aos restantes elementos estruturantes da relação jurídico-tributária correspondentes à derrama municipal (*i.e.* determinação da matéria coletável, liquidação, pagamento e obrigações acessórias) o regime previsto na Lei nº 73/2013 é omissivo. Ora, o regime anteriormente aplicável à derrama municipal era igualmente omissivo quanto aos elementos supra referidos, funcionando a integração das respetivas lacunas pela aplicação do regime previsto para o IRC.

Desta forma, e atendendo à evolução legislativa do normativo que consagra a derrama municipal, bem como do próprio Código do IRC, não tendo o legislador, aquando da redação da Lei nº 2/2007 (e posteriormente da Lei nº 73/2013), consagrado qualquer regime específico autónomo por referência àqueles elementos estruturantes da relação jurídico-tributária associada à derrama municipal, e continuando a integração das respetivas lacunas a ser realizada

³² Cfr. Artigo 11º, nº 1 da LGT

³³ Cfr. Artigo 9º, nº 1 do Código Civil

pela aplicação do regime do IRC, poderá então concluir-se que a vontade do legislador (*i.e.* elemento teleológico) se traduziu em continuar aplicar à derrama municipal o regime previsto para aquele imposto, reforçando a ligação entre estas realidades através de uma incidência objetiva comum.

Neste sentido, resulta do elemento histórico e teleológico, que o legislador poderia ter criado um regime específico autónomo aplicável à derrama municipal, mas optou por não o fazer.

Pelo contrário, criou uma base tributável comum para a derrama municipal e o IRC *tout cour*, continuando a aplicar-se o regime previsto para este imposto à derrama municipal relativamente aos elementos da relação jurídico-tributária acima referidos, e que sempre se encontraram omissos nos normativos que regularam e regulam a derrama municipal (*v.g.* a título de exemplo o Decreto-Lei 470-B/88, a Lei nº 2/2007 e a Lei nº 73/2013).

Em face do exposto, e conforme seguidamente se exemplifica, poderá afirmar-se que relativamente a diversos elementos da relação jurídico-tributária associada à derrama municipal existe, no ordenamento jurídico português, uma identidade entre o regime aplicável à derrama municipal e o regime aplicável ao IRC *tout cour*, além da já referida base tributável comum.

Desde logo, é possível afirmar essa identidade relativamente à incidência subjetiva. De facto, quer a derrama municipal, quer o IRC *tout cour* aplicam-se aos sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e aos sujeitos passivos não residentes em território português com estabelecimento estável neste território.³⁴

Adicionalmente, é possível afirmar a identidade entre aquelas duas realidades relativamente ao seu procedimento e forma de liquidação e ao pagamento do imposto. De facto, quer o IRC *tout cour*, quer a derrama municipal são liquidados através da mesma declaração de rendimentos. Aliás, é a própria Lei nº 73/2013 que no nº 13 do artigo 18º estipula que é na Declaração de Rendimentos do IRC – Modelo 22 que os sujeitos passivos devem indicar a massa salarial correspondente a cada município, e que lhes permitirá, subsequentemente, efetuar o apuramento da derrama que seja devida.

³⁴ Esta identidade subjetiva apenas não é aplicável aos sujeitos passivos residentes em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, os quais se encontram sujeitos ao IRC *tout cour*, mas já não a derrama municipal.

Ademais, só as normas de pagamento do IRC *tout cour* nos permitem concluir que a derrama municipal deve ser objeto de autoliquidação e paga até ao fim do 5º mês seguinte ao fim do período de tributação, sendo paga à AT juntamente com o quantitativo correspondente ao IRC *tout cour*.

A este propósito, importa ainda salientar que, na falta de pagamento por parte do sujeito passivo do montante correspondente à derrama municipal, a notificação pela falta de pagamento é efetuada pela AT e não por qualquer entidade municipal, tal como acontece com o IRC *tout cour*.

Em face do exposto, analisadas as regras de procedimento e forma de liquidação e pagamento da derrama municipal e do IRC *tout cour*, também se poderá concluir pela identidade entre estas duas realidades.

Por outro lado, cumpre ainda analisar o elemento literal presente no nº 1, nº 13 e nº 16 do artigo 18º da Lei nº 73/2013, os quais efetuam remissões expressas para o IRC, reforçando a identidade entre este e a derrama municipal. A título de exemplo transcreve-se apenas o referido naquele nº 13, o qual menciona que *“Nos casos não abrangidos pelo n.º 2, considera-se que o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo ou, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, no município em que se situa o estabelecimento estável onde, nos termos do artigo 125.º do Código do IRC, esteja centralizada a contabilidade.”*

Relativamente ao elemento literal, importa ainda atender à etimologia da palavra derrama, enquanto repartição de um imposto pelos habitantes de uma localidade, de onde, e chamando à colação a derrama estadual, se pode depreender que o legislador olhou para as derramas de igual forma, como uma sobretaxa do IRC, e tanto assim é que lhes atribuiu o mesmo nome – “Derrama” – tendo apenas modificado a sua afetação (estadual e municipal).

Por último, e no que diz respeito ao elemento sistemático, muitos poderão argumentar que o facto da derrama municipal estar prevista num diploma autónomo, conduz a uma autonomização daquela figura face ao IRC. Não obstante, poderá entender-se que tal decorre de uma mera opção do legislador relacionada com a intenção de juntar num só diploma as normas relativas às finanças locais, pois que a inclusão da derrama municipal no Código do IRC em nada prejudicaria a sua natureza, o seu procedimento e forma de liquidação, o seu pagamento ou a sua afetação.

De facto, e meramente para efeitos da análise que aqui se visa realizar, poderá hipoteticamente equacionar-se que o atual regime da derrama municipal, previsto no atual artigo 18º da Lei nº 73/2013, poderia encontrar-se previsto num eventual artigo 87º-B do Código do IRC (o artigo 87º-A deste código regula a derrama estadual), o que não alteraria os respetivos termos da derrama municipal. Pelo contrário, poderá até referir-se que sistematicamente a derrama municipal poderia ficar melhor enquadrada junto dos normativos que regulam o seu procedimento e forma de liquidação.

vi) Figuras paralelas

Uma das diferenças apontadas entre a derrama municipal e o IRC *tout cour* diz respeito à afetação da respetiva receita, sendo a primeira dirigida aos municípios e o segundo à administração central³⁵. Contudo, isto em nada deverá prejudicar a qualificação da derrama municipal como coleta do IRC.

A este respeito, veja-se em sentido paralelo que a Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, atribui aos municípios uma receita anual até 5% do IRS dos sujeitos passivos com domicílio fiscal no respetivo município.³⁶

Assim, não é pelo facto de uma percentagem do quantitativo correspondente ao IRS dos sujeitos passivos ser afeto aos municípios que este imposto perde qualquer das suas características, nomeadamente a sua natureza de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

No mesmo sentido, Casalta Nabais refere que *“É de sublinhar que o direito de renunciar por parte dos municípios, no todo ou em parte, à transferência estadual igual a 5% do IRS devido pelos residentes no respectivo território municipal, não concretiza qualquer municipalização do IRS, antes autoriza os municípios a atribuírem um benefício fiscal aos sujeitos de IRS até ao limite máximo dessa percentagem.”*³⁷

Desta forma, poderá concluir-se que a mesma interpretação deverá ser aplicável ao caso da derrama municipal³⁸, na medida em que havendo uma identidade entre esta e o IRC *tout cour*, não é pelo facto de aquela ter uma afetação municipal que as suas características de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas são alteradas, devendo então ser considerada como IRC.

³⁵ Sobre esta matéria *vide* infra o ponto vii) deste capítulo – “A questão da titularidade ativa”.

³⁶ Cfr. Artigo 26º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro

³⁷ CASALTA NABAIS, José, obra citada, p. 59

³⁸ Isto é, deverá entender-se que o poder do município determinar a taxa de um imposto não deverá prejudicar a qualificação do mesmo no ordenamento jurídico-tributário.

vii) A questão da titularidade ativa

Quando se procuram diferenças entre a derrama municipal e o IRC *tout cour*, o elemento que facilmente se apresenta para discussão é a titularidade ativa do imposto, argumentando-se que no caso da derrama municipal esta titularidade ativa pertence ao Município, e que no caso do IRC pertence ao Estado enquanto Administração Central.

Neste ponto, cumpre desde logo distinguir a titularidade ativa enquanto capacidade tributária ativa da mera titularidade da receita de um imposto.

A este respeito, Casalta Nabais refere que “(...) *a titularidade aqui tida em conta é a capacidade tributária activa, isto é, a qualidade de sujeito activo ou de credor da correspondente relação jurídica fiscal, e não outras titularidades activas, como o poder tributário (poder materialmente legislativo de instituição do imposto) de que dispõem o Estado, as regiões autónomas e os municípios, a competência tributária (competência para administrar ou gerir o imposto) ou a titularidade (constitucional ou legal) da receita do respectivo imposto.*”³⁹

Nesta perspectiva da titularidade ativa, de acordo com Casalta Nabais, os impostos habitualmente designados como municipais (v.g. IMT, IMI e Impostos sobre veículos) não correspondem a verdadeiros impostos municipais. De facto, na medida em que a gestão e administração destes impostos pertence à AT, as respetivas relações jurídicas tributárias estabelecer-se-ão entre os sujeitos passivos e esta entidade, e não entre os sujeitos passivos e os municípios.

Neste sentido o autor acrescenta ainda que “*Efectivamente, estranha relação tributária seria essa em que os pretensos sujeitos activos (a região e o município) jamais se encontram com o correspondente sujeito passivo (o contribuinte ou o devedor do imposto) e em que aqueles só intervêm, ao fim e ao cabo, quando os impostos já foram pagos e as respectivas obrigações fiscais já se encontram extintas.*”⁴⁰

No que diz respeito à derrama municipal, poderá afirmar-se que a respetiva titularidade ativa (enquanto capacidade tributária ativa referida nos parágrafos anteriores) pertence à AT, na medida em que a relação jurídica tributária subjacente é estabelecida entre o sujeito passivo e esta entidade. De facto, o município não tem qualquer interação com o sujeito passivo no

³⁹ CASALTA NABAIS, José, obra citada, p. 57

⁴⁰ *Idem*

processo de apuramento, validação, liquidação e pagamento da derrama municipal, sendo apenas recetor da respetiva receita quando todo este processo se encontra concluído.

Em face do exposto, conclui-se que a titularidade ativa da derrama municipal, enquanto capacidade tributária ativa, é também um elemento comum entre a derrama municipal e o IRC *tout cour*, na medida em que essa capacidade tributária é atribuída da mesma forma para estas duas realidades à AT, enquanto entidade representante do Estado.

Por outro lado, no que diz respeito à titularidade da receita do imposto⁴¹, admitindo-se a distinção existente entre a derrama municipal e o IRC *tout cour*, entende-se que esta não deve ser um elemento estruturante na definição da autonomia da derrama municipal face ao IRC, na medida em que a afetação que o Estado realiza dos impostos cobrados em nada deverá afetar quer a respetiva natureza dos mesmos, quer a tributação efetiva dos sujeitos passivos.

A este respeito, Freitas Pereira refere que *“Não é, por isso, relevante, nesta óptica, a entidade a favor de quem os impostos efectivamente revertem: há impostos cuja receita reverte a favor de entidades diferentes do Estado sem, por isso, perderem a qualidade de impostos estaduais.”*⁴²

Adicionalmente Casalta Nabais menciona que *“Efetivamente, trata-se de relações de crédito reguladas pelo direito financeiro, às quais, por se situarem a jusante das correspondentes relações tributárias e se apresentarem como relações paritárias entre entes públicos, os contribuintes ou devedores do imposto são alheios.”*⁴³

Ainda a este respeito Soares Martinez refere *“Que o Estado ceda a uma autarquia, ou a outra pessoa, uma parte ou a totalidade da receita de um imposto não afecta a natureza deste.”*⁴⁴

Assim, conclui-se que a titularidade da receita da derrama municipal pelos Municípios não deve prejudicar a sua qualificação como IRC, devendo a mesma ser analisada à luz dos elementos estruturantes da relação tributária anteriormente identificados.

⁴¹ O n.º 19 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013 prevê que *“O produto da derrama paga é transferido para os municípios até ao último dia útil do mês seguinte ao do respetivo apuramento pela AT.”*

⁴² FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, obra citada, pp. 53-54

⁴³ CASALTA NABAIS, José, obra citada, p. 58.

⁴⁴ SOARES MARTÍNEZ, Pedro, obra citada, p.48.

viii) Conclusão Preliminar

Em face de tudo o que foi exposto até aqui entende-se que ficaram demonstrados diversos argumentos que permitem justificar a consideração da derrama municipal como coleta do IRC, cujos respetivos impactos práticos se poderão traduzir na redução da tributação dos sujeitos passivos, conforme demonstrado no capítulo I.

Não obstante, esta não é uma conclusão que se possa afirmar sem mais no ordenamento jurídico-tributário português, quer atendendo às diversas inconsistências que esta matéria apresenta, quer atendendo ao histórico de autonomia da derrama municipal face ao IRC.

Contudo, e face aos argumentos apresentados, também não se poderá negar que no quadro tributário atualmente em vigor a conclusão acima apresentada encontra o seu espaço, aguardando por intervenções doutrinárias, jurisprudenciais ou até legislativas que clarifiquem o respetivo regime aplicável.

De facto, serão estes agentes que determinarão o caminho a seguir pela derrama municipal, pelo que o objetivo dos capítulos seguintes é analisar o enquadramento da derrama municipal que a AT, a doutrina e a jurisprudência apresentam no ordenamento jurídico-tributário atualmente em vigor e, desta forma, avaliar o respetivo posicionamento face à conclusão acima identificada.

Capítulo V – A posição da AT sobre a qualificação da derrama municipal

A título preliminar, importa referir que a posição da AT sobre a consideração da derrama municipal como coleta do IRC apenas foi exposta numa recente Ficha Doutrinaria que abaixo se identifica, pelo que neste capítulo se apresentam também outras orientações desta entidade acerca da natureza da derrama municipal.

A este respeito, importa desde logo salientar que a posição da AT sobre a consideração da derrama municipal como coleta do IRC será “por defeito” negativa, na medida em que tal se poderá traduzir numa diminuição da receita arrecadada por esta via (sobretudo atendendo à atual necessidade de financiamento/arrecadação de impostos por parte do Estado).⁴⁵

Não obstante, algumas das orientações conhecidas da AT sobre a natureza da derrama municipal aproximam-na do IRC. Assim, veja-se a Circular 14, de 21/04/1995 da Direção de Serviços do IRC que entendeu 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»”*.

Adicionalmente, e no âmbito da Ficha Doutrinária emitida no Processo 2264/10 – Despacho de 16-07-2010, do Director-Geral, a AT refere que *“A formação da Derrama possui a mesma origem que o IRC, apresentando a natureza de imposto dependente deste imposto principal.”*

Contudo, e contrariamente ao caminho para que apontavam as orientações referidas nos parágrafos anteriores, cumpre salientar a posição adotada pela Fazenda Pública nas alegações de recurso apresentadas no Acórdão do STA proferido no âmbito do Processo nº 01241/2012, de 27 de fevereiro de 2013, nas quais considerou que *“A derrama da LFL de 2008 é claramente um imposto autónomo em relação ao IRC.”*

Da mesma forma, importa mencionar a posição apresentada pela AT no Processo Arbitral nº 7/2012-T com decisão de 31 de julho de 2012, onde refere que *“(…) no entender da Requerida, a derrama municipal é um imposto distinto do IRC, é um imposto autónomo tendo um regime próprio, contestando assim o carácter lacunar do regime jurídico da derrama municipal conforme a Requerente defende, em que o essencial da sua regulamentação se encontra fora do CIRC mas sim em diploma específico – NLFL (Lei 2/2007 de 15 de janeiro)*

⁴⁵ De facto, a consideração da derrama municipal como coleta do IRC permitirá a consequente dedução de CDTJ, benefícios fiscais e PEC (vide capítulo IX) e, dessa forma, deverá traduzir-se numa diminuição da receita arrecadada pelo Estado.

– não havendo no mesmo qualquer norma de remissão para o CIRC. Embora autónomo e distinto do IRC apenas se socorre à disciplina do IRC por uma questão de operacionalidade.”

Perante o exposto, e respeitando a posição assumida pela AT no processo referido no parágrafo anterior, não se poderá deixar de apresentar algumas divergências para com o texto enunciado. Desde logo, não se compreende como se poderá referir que o essencial da regulamentação da derrama municipal se encontra fora do Código do IRC quando o respetivo procedimento de liquidação e pagamento são regulados por este Código. Por outro lado, não é verdade que a Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro, não tenha qualquer remissão para o Código do IRC.⁴⁶ Por último, não se concorda com a afirmação de que a derrama municipal apenas se socorre do IRC por uma questão de operacionalidade, uma vez que na eventualidade de este imposto ser extinto, não se vislumbra como poderá a derrama municipal sobreviver.

Mais recentemente, a AT voltou a pronunciar-se sobre a natureza da derrama municipal no âmbito da Ficha Doutrinária emitida no Processo 2017 000721 – Despacho de 24-03-2017, da Subdiretora Geral da Área de Gestão Tributária, mas parece ter oscilado na respetiva qualificação. Assim, nesta Ficha Doutrinária a AT refere que a derrama municipal apresenta “(...) a natureza de imposto dependente deste imposto principal [IRC].”, mas continua indicando que “Não obstante, é autónoma daquele e pode ser liquidada e exigida mesmo que o imposto principal não atinja o estágio pleno. Nem é considerada como coleta de IRC.” Do exposto, não se consegue depreender qual a qualificação a final atribuída pela AT à derrama municipal, surgindo a sua posição numa ótica de resultado da sua não consideração como coleta do IRC.

Assim, nas diferentes posições da AT acima apresentadas, apenas numa delas existe uma pronúncia direta, em sentido negativo, sobre a consideração da derrama municipal como coleta do IRC. Tal como supra referido, é expectável que esta resposta seja tendencialmente negativa face à possível diminuição de receita fiscal que a mesma poderá implicar.

Em face do exposto, revela-se premente uma posição clara e direta da AT sobre esta matéria (ainda que a mesma aponte num sentido negativo) que permita aos sujeitos passivos uma melhor perceção dos impostos por si suportados.

⁴⁶ Cfr. Artigo 14º, nº1, nº 5 e nº 7 da Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro

Capítulo VI – A posição da doutrina e da jurisprudência sobre a qualificação da derrama municipal

Tal como em relação à AT é ainda aparentemente desconhecida uma posição da doutrina e da jurisprudência diretamente sobre a consideração da derrama municipal como coleta do IRC. Não obstante, apresentam-se de seguida vários excertos doutrinários e jurisprudenciais acerca da natureza da derrama municipal, e da respetiva aproximação ou afastamento face ao IRC.

i) Aproximações entre a derrama municipal e o IRC

De acordo com Manuel Anselmo Torres “(...) além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da 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”, continuando referindo que “(...) a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC.”⁴⁷

A este respeito, o Acórdão do STA, proferido no âmbito do processo nº 909/10, de 2 de fevereiro de 2012, não ignorando a autonomia da derrama municipal face ao IRC *tout cour* (nomeadamente no que diz respeito à respetiva coleta e taxa) acaba por concluir que em relação a todos os restantes aspetos da relação jurídico-tributária a derrama municipal é dependente do IRC. De facto, este Acórdão identifica quer as remissões expressas para o IRC previstas no regime da derrama municipal – *v.g.* base de incidência e sujeitos passivos – quer as omissões existentes neste regime que conduzem a que as regras aplicáveis ao IRC se apliquem à derrama municipal – *v.g.* determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias.

No mesmo sentido, o Acórdão do STA proferido no âmbito do processo nº 01241/2012, de 27 de fevereiro de 2013, menciona a posição de Américo Brás Carlos, referindo que a derrama municipal “(...) não perdeu (...) a característica de imposto acessório, uma vez que carece de autonomia e depende do imposto principal.”⁴⁸

⁴⁷ ANSELMO TORRES, Manuel, *Relevância dos Prejuízos fiscais na matéria coletável da derrama*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 38, Abril-Junho 2009, pp. 157-161

⁴⁸ BRÁS CARLOS, Américo, *Impostos – Teoria Geral*, 5ª edição, Almedina, 2016, pp. 64-65

De acordo com este Acórdão, a existência da derrama municipal encontra-se condicionada à existência do IRC, devendo ser aplicáveis no respetivo cálculo as regras previstas para imposto, até porque o regime da derrama é omissivo num conjunto de regras essenciais para a respetiva liquidação e pagamento.

Por último, e a respeito da análise da dedutibilidade da derrama municipal ao lucro tributável dos sujeitos passivos⁴⁹ (questão diferente da apresentada no presente estudo), o Acórdão do STA proferido no âmbito do processo nº 026760, de 14 de fevereiro de 2002, equipara a derrama municipal ao IRC *tout cour*, considerando que na medida em que ambos tributam o rendimento devem encontrar-se na mesma posição e ter o mesmo tratamento.

⁴⁹ Esta questão foi bastante discutida na doutrina e jurisprudência durante a década de 90 do século passado, tendo sido proferidos diversos acórdãos do STA a este respeito, e tendo-se concluído pela não consideração da derrama municipal como um custo para efeitos fiscais.

ii) Afastamentos entre a derrama municipal e o IRC

Contrariamente às posições apresentadas no ponto anterior, e desta forma afastando a derrama municipal do IRC, Saldanha Sanches⁵⁰ refere que “*Existem, portanto, relações jurídico-fiscais claramente autónomas entre a derrama e o IRC (...).*”⁵¹ De acordo com este autor, a autonomia da derrama municipal face ao IRC não deverá ser perturbada pelo papel desempenhado pela AT no respetivo mecanismo de liquidação e pagamento, uma vez que a intervenção desta entidade também ocorre nos restantes impostos municipais sem alterar a respetiva natureza, afirmando que “*(...) impõe-se a conclusão no sentido da autonomia deste imposto (...).*”⁵²

No mesmo sentido, Rui Duarte Morais defende o “*(...) reconhecimento da autonomia teleológica dos dois impostos (IRC e Derrama).*”⁵³ Segundo este autor, a derrama municipal poderá ser considerada como um imposto dependente do IRC, que apenas por razões de mero expediente técnico recorre a este imposto para determinar a sua base de incidência. Adicionalmente, o autor acrescenta que “*Porque os dois impostos são autónomos quanto aos fins que prosseguem (e não apenas quanto aos respetivos “credores”) deveriam, também, ser autónomas as considerações que presidem à concessão de benefícios fiscais.*”^{54 55}

Por fim, importa ainda referir o Acórdão n.º 197/2013 proferido pelo Tribunal Constitucional no âmbito do processo 602/2012 a respeito da consideração dos prejuízos fiscais para efeitos do cálculo da derrama municipal. Não obstante tratar-se de uma questão diferente da analisada no presente estudo, este Acórdão menciona que “*(...) a derrama municipal é um imposto autónomo de que o município é um titular ativo.*” Assim, a capacidade tributária ativa da relação jurídico-tributária da derrama municipal é identificada com a titularidade da receita do imposto, referindo-se ainda que o município “*(...) tem um domínio praticamente absoluto sobre os seus elementos essenciais, circunstância que reforça a natureza municipal da derrama.*”

⁵⁰ A este respeito ver também a expressão do autor transcrita no ponto iii) do capítulo IV – “Imposto autónomo, dependente ou acessório?”

⁵¹ SALDANHA SANCHES, José Luís, obra citada, p. 138

⁵² *Idem*

⁵³ MORAIS, Rui Duarte, *Passado, presente e futuro da derrama*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 38, Abril-Junho 2009, pp. 109-115

⁵⁴ *Idem*

⁵⁵ Não obstante a posição adotada, Rui Duarte Morais reconhece a atual fragilidade legislativa da autonomia da derrama municipal face ao IRC, referindo que “*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 coletável).*”

iii) Considerações adicionais

Em face das posições apresentadas, é possível concluir que a qualificação da derrama municipal no ordenamento jurídico tributário português não é hoje uma questão completamente clarificada na doutrina e jurisprudência nacional.

Neste contexto, Sérgio Vasques refere que “(...) *a complexidade da vida económica das empresas dos nossos tempos faz surgir problemas delicados na gestão deste imposto municipal, quer para a administração quer para os contribuintes, a assinalar talvez que este velho adicional merece maior atenção por parte do legislador que as regras sucintas que ainda lhe dedica o artigo 14º da LFL.*”⁵⁶

Por outro lado, importa ainda salientar que as posições da doutrina e da jurisprudência aqui apresentadas foram assumidas perante diversos contextos relacionados com a derrama municipal, e não diretamente perante a questão abordada no presente estudo relativamente à qualificação da derrama municipal como coleta do IRC, pelo que se desconhece qual será a posição destas entidades na resposta direta a esta questão.

Perante o exposto, concorda-se com Sérgio Vasques quando afirma que “*É tarefa principal dos especialistas fazer dessas questões uma recensão e análise crítica para que o legislador possa aperfeiçoar também as suas soluções e tornar plenamente operante este mecanismo de financiamento dos nossos municípios.*”⁵⁷

⁵⁶ VASQUES, Sérgio, *O sistema de tributação local e a derrama*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 38, Abril-Junho 2009, pp. 117-123

⁵⁷ *Idem*

Capítulo VII – O direito comparado europeu

Ainda que a questão da qualificação da derrama municipal como coleta do IRC seja uma questão interna do ordenamento jurídico nacional, a qual deve ser analisada tendo por base quer a tributação efetiva dos sujeitos passivos, quer o sistema tributário, quer o regime das autarquias locais, revela-se importante o enquadramento da derrama municipal face aos outros ordenamentos jurídico-tributários europeus.⁵⁸

De facto, importa referir que o presente capítulo não concorre diretamente para a consideração da derrama municipal como coleta do IRC, desde logo porque a estrutura de liquidação dos impostos sobre o rendimento⁵⁹, nomeadamente no que diz respeito às respetivas declarações fiscais, não é um elemento que se encontre atualmente harmonizado a nível europeu.

Não obstante, entende-se que o enquadramento da derrama municipal no paradigma tributário europeu permitirá uma melhor análise do seu posicionamento face ao IRC e, desta forma, uma melhor resposta à questão em análise neste estudo.

Assim, e no que diz respeito à presença de impostos sobre o rendimento com carácter local/municipal nos ordenamentos jurídico-tributários europeus, apresenta-se de seguida um quadro-resumo das respetivas taxas aplicáveis⁶⁰:

Member State	Rate(s) Structure Local government surcharge	Member State	Rate(s) Structure Local government surcharge
AT - Austria	0%	BG - Bulgaria	0%
SK - Slovak Republic	0%	DK - Denmark	0%
EL - Greece	0%	IE - Ireland	0%
MT - Malta	0%	LV - Latvia	0%
RO - Romania	0%	PL - Poland	0%
CZ - Czech Republic	0%	BE - Belgium	0%
HU - Hungary	0%	CY - Cyprus	0%
IT - Italy	0%	ES - Spain	0%
LT - Lithuania	0%	LU - Luxembourg	6,75%
NL - Netherlands	0%	RO - Romania	0%
PT - Portugal	1,5%	DE - Germany	14,35%
SE - Sweden	0%	FI - Finland	0%
EE - Estonia	0%	FR - France	0%
UK - United Kingdom	0%	SI - Slovenia	0%

⁵⁸ Ainda que este não seja o objeto direto do presente estudo, o objetivo deste capítulo é apresentar algumas notas para o enquadramento da derrama municipal.

⁵⁹ Em Portugal esta estrutura opera através da Declaração de Rendimentos do IRC – Modelo 22, conforme demonstrado no capítulo I - “Da questão prévia – o efeito prático da consideração da derrama municipal como coleta do IRC”.

⁶⁰ Fonte: *Taxes in Europe Database* – dados obtidos em 13/08/2017 e disponíveis em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/advSearchForm.html?taxType=CIT

Como é possível verificar nos dados acima apresentados, apenas 3 países da União Europeia consagram nos seus ordenamentos jurídico-tributários impostos sobre o rendimento com carácter local/municipal, nomeadamente Portugal, através da derrama municipal à taxa de 1,5%, o Luxemburgo, através do *Impôt Commercial Communal* cuja taxa aplicável na cidade do Luxemburgo é de 6,75%⁶¹ e a Alemanha, através do chamado *Gewerbesteuer* cuja taxa média é de 14,35%⁶².

Desta forma, poderá concluir-se que a derrama municipal, enquanto sobretaxa municipal, constitui uma exceção no enquadramento tributário europeu, o qual é constituído na sua quase totalidade por taxas únicas de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas⁶³.

A este respeito, cumpre chamar à colação o tema da simplificação do sistema tributário português, muitas vezes solicitada pelos sujeitos passivos. De facto, ao invés de uma taxa única de IRC (conforme demonstrado acima para a maioria dos países europeus), o sistema tributário português consagra 3 taxa de impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas, designadamente o IRC *tout cour*, a derrama estadual (integrada no IRC) e a derrama municipal.

Assim, poderá referir-se que a consideração da derrama municipal como coleta do IRC, tal como o legislador determinou face a derrama estadual⁶⁴, poderia contribuir para a simplificação do sistema tributário português, melhorando dessa forma a perceção que os sujeitos passivos têm dos impostos por si suportados.

⁶¹ A taxa de *Impôt Commercial Communal* no Luxemburgo pode variar entre os 6,75% e os 12%. Para mais informação a este respeito consultar: *Taxation and Investment in Luxembourg 2016 – Reach, relevance and reliability, a publication of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016*. Ver também *Worldwide Tax Summaries, Corporate Taxes 2016/17, PWC* p. 1259 e ainda *Worldwide Corporate Tax Guide 2017, EY* p. 895.

⁶² A taxa de *Gewerbesteuer* na Alemanha aplicável nas principais cidade alemãs pode variar entre 14% e 19%. Para mais informação sobre o *Gewerbesteuer* consultar: *Taxation and Investment in Germany 2016 – Reach, relevance and reliability, a publication of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016*. Ver também *Worldwide Tax Summaries, Corporate Taxes 2016/17, PWC* p. 753 e ainda *Worldwide Corporate Tax Guide 2017, EY* p. 537.

⁶³ Para efeitos do presente estudo não cumpre analisar a consagração das receitas dos impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas que cada um dos países apresentados efetua nas suas finanças públicas.

⁶⁴ Vide nota 27.

Capítulo VIII – A derrama municipal e as CDT

As CDT enquanto fonte de direito internacional em matéria fiscal regulam o seu próprio campo de aplicação, definindo inclusivamente os impostos a que as mesmas se aplicam. Assim, e no que diz respeito aos impostos sobre o rendimento, a Convenção Modelo da OCDE sobre o rendimento e o património prevê um âmbito alargado de aplicação para aqueles impostos, desde logo ao referir que as CDT se aplicam aos impostos sobre o rendimento exigidos por cada um dos Estados e suas subdivisões políticas, independentemente do sistema usado para a respetiva cobrança.⁶⁵

Adicionalmente, o próprio conceito de impostos sobre o rendimento previsto na Convenção Modelo da OCDE é abrangente, sendo considerados como tal quer os impostos que incidam sobre a totalidade do rendimento, quer os impostos que incidam apenas sobre parte desse rendimento.⁶⁶

Neste sentido, o artigo 2º das CDT celebradas pelos Estados Contratantes é normalmente utilizado por estes para enumerarem os impostos aos quais se aplica cada convenção. Assim, e na generalidade das CDT celebradas entre Portugal e outros Estados Contratantes, o respetivo artigo 2º prevê que no caso de Portugal a convenção aplica-se ao IRS, ao IRC e à[s] derrama[s].⁶⁷

A este respeito, Alberto Xavier menciona que “(...) *os tratados celebrados por Portugal se aplicaram automaticamente aos impostos criados após a reforma de 1988 – o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) (...). Com efeito, a primeira convenção celebrada após a mencionada reforma (Convenção com Moçambique), já esclarece que os impostos actuais que constituem o objecto da convenção são, em relação a Portugal, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e a derrama.*”⁶⁸

Adicionalmente, e já relativamente aos métodos de eliminação da dupla tributação, o artigo 23º-B da Convenção Modelo da OCDE, que consagra o método de imputação, prevê que caso ocorra a dupla tributação de rendimentos entre Estados Contratantes, o Estado da

⁶⁵ Cfr. Artigo 2º, nº 1 da Convenção Modelo da OCDE sobre o rendimento e o património

⁶⁶ Cfr. Artigo 2º, nº 2 da Convenção Modelo da OCDE sobre o rendimento e o património

⁶⁷ A referência às derramas nas CDT tem oscilado ao longo do tempo. Assim, a Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Rússia em 2002 refere apenas o termo “*A derrama*”. Por outro lado, a Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Peru em 2013 refere o termo “*As derramas*”. Por último, e mais recentemente, a Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Reino do Barém em 2016 refere “*Os adicionais ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (derramas).*”

⁶⁸ XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional, Almedina, 2.ª Edição, 2011, p. 143

residência fiscal do sujeito passivo deduzirá ao imposto sobre o rendimento que por este seja devido, o imposto sobre o rendimento que ele tenha suportado no outro Estado Contratante.

Neste sentido, qualificando-se a derrama municipal como um imposto sobre o rendimento⁶⁹, poderá afirmar-se que a mesma deverá ser considerada para efeitos da aplicação do método de imputação previsto no artigo 23º-B da Convenção Modelo da OCDE.

Em face do exposto, poderá concluir-se que resulta do direito tributário internacional, nomeadamente do direito internacional convencional, uma equiparação entre as derramas⁷⁰ e o IRC *tout cour*, tratando ambas as realidades como imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

De facto, e apesar de estas realidades surgirem em diferentes alíneas do artigo 2º das CDT celebradas por Portugal com outros Estados Contratantes, para efeitos daquilo que é a eliminação da dupla tributação prevista no artigo 23º-B acima mencionado, estas realidades são tratadas de forma indiferenciada como imposto sobre os rendimentos. Assim, poderá afirmar-se que o imposto sobre o rendimento pago noutra Estado Contratante por um residente para efeitos fiscais em Portugal, poderá ser deduzido quer ao IRC *tout cour* quer às derramas a que este se encontre sujeito em Portugal⁷¹.

⁶⁹ Vide ponto ii) do Capítulo IV – “Que tipo de imposto?”

⁷⁰ A este respeito note-se que no direito internacional convencional não é realizada qualquer distinção entre a derrama municipal e a derrama estadual.

⁷¹ Sobre a dedutibilidade do CDTJI à derrama municipal vide ponto ii) do capítulo IX “A dedução do CDTJI”.

Capítulo IX – As eventuais deduções à derrama municipal

i) O procedimento e liquidação do imposto

Após o estudo até aqui realizado da qualificação e enquadramento da derrama municipal, cumpre agora analisar as componentes que lhe poderão ser dedutíveis caso a mesma seja considerada como coleta do IRC, concretizando assim o efeito prático demonstrado no Capítulo I.

De facto, para que o efeito prático referido se concretize, não basta concluir-se pela consideração da derrama municipal como coleta do IRC, é necessário analisar se do ponto de vista teórico e prático aquelas componentes poderão ser efetivamente dedutíveis à derrama municipal.

Desde logo, cumpre salientar que a Lei n.º 73/2013 não possui qualquer referência quanto às componentes que são passíveis de dedução à derrama municipal, nem a ordem pela qual essa dedução deverá ser efetuada, pelo que a respetiva análise deverá ser realizada à luz das normas previstas para o IRC⁷².

Assim, e relativamente ao procedimento e liquidação do imposto, o Código do IRC estabelece a seguinte ordem para as deduções que poderão ser realizadas à respetiva coleta:⁷³

- i) Dupla tributação jurídica internacional;
- ii) Dupla tributação económica internacional;
- iii) Benefícios fiscais;
- iv) PEC;
- v) Retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso.

Posto isto, apresenta-se de seguida a análise efetuada relativamente às componentes consideradas relevantes que poderão ser dedutíveis à derrama municipal caso esta seja considerada como coleta do IRC.

⁷² A este respeito *vide* Acórdão do STA proferido no âmbito do processo n.º 01241/2012, de 27 de fevereiro de 2013, e, bem assim, a posição de Manuel Anselmo Torres apresentada no ponto i) do capítulo VI – “Aproximações entre a derrama municipal e o IRC”.

⁷³ Cfr. Artigo 90.º, n.º 2 do Código do IRC

ii) A dedução do CDTJI

No que diz respeito à dedução relativa ao CDTJI, o Código do IRC apenas a permite quando na matéria coletável do sujeito passivo tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro, e limita-a ao menor dos seguintes montantes:⁷⁴

- Imposto pago no estrangeiro;
- Fração do IRC devido em Portugal pelos resultados tributados no estrangeiro.

No âmbito da Ficha Doutrinária emitida no Processo 2264/10 – Despacho de 16-07-2010, do Director-Geral, a AT refere, a propósito da “fração do IRC” acima identificada, que *“(...) para efeitos de determinação do crédito de imposto por dupla tributação internacional previsto naquela alínea, a derrama proporcional ao lucro imputável ao estabelecimento estável situado fora do território nacional deverá ser adicionada à respetiva fração de IRC”*.

Ademais, as instruções de preenchimento da Declaração de Rendimentos do IRC - Modelo 22, aprovadas para o exercício de 2016 pelo Despacho nº 2608/2017 do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, referem que *“Quando o sujeito passivo tenha obtido rendimentos em países com o qual tenha sido celebrada Convenção para evitar a dupla tributação (CDT) e que sejam tributados nos dois Estados, a dedução do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional pode ser efetuada até à concorrência do somatório da coleta total (campo 378) e da derrama municipal (campo 364).”*

Através da conjugação do exposto nos parágrafos anteriores com o referido no Capítulo VIII acima apresentado, poderá concluir-se que não restam dúvidas de que a CDTJI é dedutível à derrama municipal.

A questão que se coloca a este respeito, prende-se com a estrutura adotada pela AT na Declaração de Rendimentos do IRC – Modelo 22 e respetivas instruções de preenchimento, na medida em que estabelecem uma ordem de prioridade de dedução do CDTJI em primeiro lugar à coleta do IRC, e apenas depois à derrama municipal, referindo a propósito do preenchimento do Campo 379 que *“Este campo só deve ser preenchido quando o crédito de imposto relativo à dupla tributação jurídica internacional não pôde ser integralmente deduzido no campo 353, por ser superior à coleta total (campo 378). O valor excedente, se respeitar a países com CDT, pode ser deduzido neste campo até à concorrência do valor da derrama municipal inscrito no campo 364.”*

⁷⁴ Cfr. Artigo 91º, nº 1 do Código do IRC

Contudo, esta ordem de prioridade não se encontra estabelecida em qualquer normativo legal, encontrando-se os sujeitos passivos desprotegidos face às imposições realizadas pela AT na estruturação e nas instruções de preenchimento da Declaração de Rendimentos do IRC – Modelo 22.

De facto, esta ordem de prioridade estabelecida pela AT pode ser prejudicial para os sujeitos passivos, nomeadamente quando conjuntamente com o CDTJI, estes sujeitos passivos disponham de outras deduções à coleta, como por exemplo benefícios fiscais ou PEC. Assim, demonstra-se seguidamente o efeito prejudicial para os sujeitos passivos do estabelecimento desta ordem de prioridade de dedução do CDTJI em primeiro lugar à coleta do IRC e apenas depois à derrama municipal, assumindo os seguintes pressupostos⁷⁵:

- Lucro Tributável – EUR 5.000.000;
- CDTJI – 1.154.400;
- Benefícios fiscais – EUR 75.000;
- Taxa de derrama municipal – 1,5%.

Declaração de Rendimentos do IRC - Modelo 22 Quadro 10 - Cálculo do Imposto			
	Campo	Com ordem de prioridade	Sem ordem de prioridade
Imposto à taxa normal (art. 87.º, n.º 2, 1.ºs €15.000 de matéria coletável das PME) x 17%	347-A	2 550,00	2 550,00
Imposto à taxa normal (art. 87.º, n.º 1) x 21%	347-B	1 046 850,00	1 046 850,00
Imposto a outras taxas	349	0,00	0,00
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	0,00	0,00
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	0,00	0,00
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)	351	1 049 400,00	1 049 400,00
Derrama estadual (art. 87.º -A)	373	105 000,00	105 000,00
COLETA TOTAL	378	1 154 400,00	1 154 400,00
Dupla tributação jurídica internacional (DTJI - art. 91.º)	353	1 154 400,00	1 079 400,00
Dupla tributação económica internacional (art. 91.º -A)	375	0,00	0,00
Benefícios fiscais	355	0,00	75 000,00
Pagamento especial por conta (art. 93.º)	356	0,00	0,00
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 375 + 355+ 356) ≤ 378	357	1 154 400,00	1 154 400,00
TOTAL DO IRC LIQUIDADO (378 - 357) ≥ 0	358	0,00	0,00
Resultado da liquidação (art. 92.º)	371	0,00	0,00
Retenções na fonte	359	0,00	0,00
Pagamentos por conta (art. 105.º)	360	0,00	0,00
Pagamentos adicionais por conta (art. 105.º - A)	374	0,00	0,00
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) > 0	361	0,00	0,00
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360 - 374) < 0	362	0,00	0,00
IRC de períodos anteriores	363	0,00	0,00
Reposição de benefícios fiscais	372	0,00	0,00
Derrama municipal	364	75 000,00	75 000,00
Dupla tributação jurídica internacional (art. 91.º) - Países com CDT e quando DTJI > 378	379	0,00	75 000,00
Tributações autónomas	365	0,00	0,00
Juros compensatórios	366	0,00	0,00
Juros de mora	369	0,00	0,00
TOTAL A PAGAR	367	75 000,00	0,00
TOTAL A RECUPERAR	368	0,00	0,00

⁷⁵ Por simplicidade de análise consideram-se apenas as realidades com impacto relevante nesta matéria.

Como é possível verificar pela tabela acima apresentada, o estabelecimento da ordem de prioridade acima referida prejudica o sujeito passivo, na medida em que, mesmo tendo benefícios fiscais disponíveis para utilização, não os consegue utilizar (Campo 355), atendendo a que se vê obrigado pelo mecanismo imposto pela AT, a deduzir a totalidade do CDTJI à sua coleta total (Campo 378). Desta forma, o sujeito passivo não dispõe de qualquer CDTJI para deduzir à derrama municipal (Campo 364) e tem de pagar o montante de EUR 75.000 (Campo 367).

Diferentemente acontece no caso em que não se encontre estabelecida a ordem de prioridade de dedução do CDTJI. Neste cenário, e conforme é possível verificar na tabela acima, o sujeito passivo poderá, por um lado, deduzir desde logo parte do montante de CDTJI (Campo 379) à derrama municipal (Campo 364) e o restante daquele montante (Campo 353) à coleta total (Campo 378), e por outro, utilizar os seus benefícios fiscais disponíveis para os deduzir à sua coleta total após a dedução do CDTJI (Campo 355). Desta forma, o sujeito passivo não terá de pagar qualquer montante de imposto (Campo 367).

Em face do exposto, e tendo-se já concluído pela dedução do CDTJI à derrama municipal, poderá afirmar-se que se revela premente uma intervenção direta do legislador (e não da AT através de instruções de preenchimento de declarações fiscais) no mecanismo de dedução do CDTJI que deve utilizado pelos sujeitos passivos, por forma a definir de forma clara quais as regras que deverão ser aplicáveis nesta matéria, e conseqüentemente reforçar a certeza e a segurança jurídica.⁷⁶

Por outro lado, importa ainda referir que a consideração da derrama municipal como coleta do IRC poderá permitir resolver o problema apresentado, na medida em que, integrando a coleta total (Campo 378), não se revelará necessária a definição de uma ordem de prioridade (entre a derrama municipal e o IRC *tout cour*) na dedução do CDTJI.

⁷⁶ Outra questão que se poderia levantar relativamente à dedução do CDTJI à derrama municipal, prende-se com a sua operacionalização dentro do RETGS. Assim, e sendo a Lei n.º 73/2013 também omissa nesta matéria, o n.º 6 do artigo 90.º do Código do IRC prevê que “*Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efetuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.*”. Desta forma, coloca-se a questão de saber se o CDTJI de uma determinada sociedade (residente no município X) poderá ser dedutível à derrama municipal de outra sociedade (residente no município Z) que integra o mesmo Grupo fiscal tributado ao abrigo do RETGS. Atendendo a que a lei não dispõe em contrário, e ao previsto no n.º 6 do artigo 90.º do Código do IRC, entende-se que a resposta à questão colocada deverá ser positiva. Contudo, na ausência de disposição legal que regule esta matéria, uma vez mais os contribuintes ficam desprotegidos face a posição que seja adotada pela AT a este respeito.

iii) A dedução de benefícios fiscais

Os benefícios fiscais a que se refere o presente capítulo são os benefícios fiscais que operam por dedução à coleta e que são inscritos pelos sujeitos passivos no Campo 355 do Quadro 10 da Declaração de Rendimentos do IRC – Modelo 22, conforme acima apresentado.

Neste sentido, importa referir que os principais benefícios fiscais desta tipologia se encontram previstos no CFI, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, apresentando-se de seguida os respetivos regimes considerados relevantes para efeitos do presente estudo:

- Benefícios fiscais contratuais ao investimento produtivo – traduzem-se num crédito de imposto que resulta da aplicação de uma taxa (entre 10% e 25%) às aplicações relevantes de um determinado projeto de investimento. A respetiva dedução deverá realizar-se à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC;⁷⁷
- Regime fiscal de apoio ao investimento (RFAI) – corresponde a um crédito de imposto apurado através da aplicação de uma taxa (de 10% ou de 25%) às aplicações relevantes consideradas elegíveis para efeitos deste benefício fiscal. A respetiva dedução deverá realizar-se à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, e encontra-se limitada, genericamente, a 50% daquela coleta apurada em cada período de tributação;⁷⁸
- Dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR) – os sujeitos passivos podem deduzir à sua coleta do IRC até 10 % dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes. Esta dedução deverá realizar-se nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, e encontra-se limitada a 25% daquela coleta apurada em cada período de tributação;⁷⁹
- Sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE) – corresponde a um crédito de imposto calculado a uma taxa base de 32,5% das despesas com investigação e desenvolvimento realizadas no período (possibilidade de aplicação de uma taxa incremental de 50%). A respetiva dedução

⁷⁷ Cfr. Artigo 8º do CFI

⁷⁸ Cfr. Artigo 23º do CFI

⁷⁹ Cfr. Artigo 29º do CFI

deverá realizar-se à coleta do IRC apurada nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC;⁸⁰

Em face do exposto, é possível verificar que os regimes identificados apresentam uma característica transversal, a qual se traduz no facto de todos eles se concretizarem numa dedução à coleta do IRC. De facto, e apesar das taxas de cálculo e de dedução apresentadas serem diferentes, todos os benefícios fiscais identificados se traduzem numa dedução à coleta do IRC.

Desta forma, caso se considere a derrama municipal como coleta do IRC nos termos acima referidos, poderá afirmar-se que a mesma deverá integrar indiretamente a previsão legal dos benefícios fiscais identificados e, conseqüentemente, poderá concluir-se pela possibilidade de dedução destes benefícios fiscais à derrama municipal.

⁸⁰ Cfr. Artigo 38º do CFI

iv) A dedução do PEC

O PEC foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de março, referindo o respetivo preâmbulo que “*As práticas evasivas de ocultação de rendimentos ou de empolamento de custos são manifestamente geradoras de graves distorções dos princípios da equidade e da justiça tributárias e da própria eficiência económica e lesivas da estabilidade das receitas fiscais. Delas resulta uma injusta repartição da carga tributária (...)*”, pelo que “*A fórmula de cálculo usada para o seu apuramento e o mecanismo utilizado permitem aproximar o momento da produção dos rendimentos do momento da sua tributação*”.

Atualmente, o regime de dedução do PEC encontra-se previsto nos artigos 93º e 106º do Código do IRC, tendo o legislador estipulado que a respetiva dedução deverá ser efetuada à coleta do imposto apurada na respetiva Declaração de Rendimentos – Modelo 22 e poderá ser realizada até ao 6.º período de tributação seguinte.⁸¹

Adicionalmente, encontra-se ainda prevista no n.º 3 do artigo 93º do Código do IRC a possibilidade de os sujeitos passivos requererem sem qualquer exigência adicional,⁸² o reembolso dos montantes que não forem deduzidos naquele período.

Em face do exposto, e salientando-se quer o regime de reporte do PEC, quer a possibilidade do respetivo reembolso, poderá afirmar-se que o PEC se apresenta hoje como um verdadeiro pagamento por conta do imposto.

Neste sentido, o Acórdão do TCAS proferido no âmbito do processo n.º 02461/08, de 14 de outubro de 2008, considerou que o PEC deverá ser enquadrado no capítulo do pagamento de imposto devido a final, juntamente com o pagamento por conta previsto nos artigos 104º e 105º do Código do IRC, na medida em que ambos constituem uma antecipação do pagamento daquele imposto devido a final. Este Acórdão realça que estas duas formas de pagamento do imposto se encontram sistematicamente inseridas no Capítulo VI do Código do IRC, cuja epígrafe é “*Pagamento*”, devendo assim corresponder ambos a pagamentos por conta do imposto a suportar pelo sujeito passivo.

⁸¹ Cfr. Artigo 93º, n.º 1 do Código do IRC

⁸² Antes da entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, um dos requisitos apresentados pelo anterior n.º 3 do artigo 93º do Código do IRC para o reembolso do PEC era “*A situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspeção feita a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo período de tributação.*”

A este respeito, e embora perante um enquadramento legal diferente do regime do PEC, Saldanha Sanches e André Salgado Matos referem que *“Estando em causa uma norma sobre o pagamento e não uma norma de incidência, não restam dúvidas: do ponto de vista conceptual, os pagamentos especiais por conta são, em confirmação da sua designação, verdadeiros pagamentos por conta (...)”*⁸³

Ainda a este respeito, o Acórdão do CAAD proferido no âmbito do processo nº 784/2015-T de 13 de maio de 2016, chama à colação a alínea c) do nº 2 do artigo 90º e o nº 1 do artigo 93º ambos do Código do IRC para se referir à dedutibilidade do PEC à totalidade da coleta do IRC apurada nos termos do nº 1 do artigo 90º daquele Código.

Este Acórdão vai mais longe, referindo que *“Por outro lado, tendo o pagamento especial por conta a natureza de empréstimo forçado, que cria na esfera jurídica do sujeito passivo um crédito sobre a Administração Tributária, não se afigura irrazoável que ele seja tido em conta em situações em que se gera um crédito desta em relação ao contribuinte.”*

Em face do exposto, caso se considere a derrama municipal como coleta do IRC nos termos apresentados neste estudo, efetuando-se a respetiva liquidação ao abrigo do artigo 90º do Código deste imposto e qualificando-se o PEC como um pagamento por conta, poderá concluir-se pela possibilidade de dedução deste à derrama municipal.

⁸³ SALDANHA SANCHES, José Luís; SALGADO MATOS, André, *O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 15, Julho 2003, pp. 5-25

Conclusão

Concluída a investigação alvo do presente estudo, cumpre agora finalizar o respetivo âmbito de acordo com uma análise global dos temas apresentados.

Por tudo o que foi referido, entende-se que existem argumentos que permitem justificar a consideração da derrama municipal como coleta do IRC, não obstante o longo caminho ainda a percorrer relativamente a esta matéria.

Deste modo, e se do ponto vista prático, é fácil demonstrar os impactos que a consideração da derrama municipal como coleta do IRC poderá ter na tributação efetiva dos sujeitos passivos, do ponto vista teórico, a qualificação da respetiva natureza apresenta ainda diversas dúvidas e incertezas que não encontram resposta direta na doutrina, na jurisprudência ou na AT.

Assim, e em jeito de conclusão do presente estudo poderá afirmar-se que se é hoje unânime que a derrama municipal é um imposto, e que, sendo um imposto, é um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, a mesma unanimidade já não se verificará relativamente à sua qualificação direta como IRC, existindo vários aos defensores da sua autonomia face a este imposto.

Não obstante, entende-se que esta autonomia é refutada pela análise dos elementos constitucionais e pela interpretação dos elementos constitutivos da relação jurídico tributária, que permitem concluir pela identidade entre a derrama municipal e o IRC.

Posto isto, e independentemente da concordância com a tese apresentada, sempre se poderá concluir que a atual configuração da derrama municipal por parte do legislador se mostra insuficiente face à realidade económico-tributária das empresas.

Adicionalmente, e como ficou demonstrado no presente estudo, a posição da AT, da doutrina e da jurisprudência relativamente à natureza e à qualificação da derrama municipal também é divergente, ao que acresce a falta de uma resposta direta destas entidades à consideração da derrama municipal como coleta do IRC.

Neste sentido, conclui-se que urge proceder a uma clarificação da relação existente entre a derrama municipal e o IRC *tout cour*, tendo em vista o aumento da segurança jurídica dos sujeitos passivos e da estabilidade do sistema fiscal.

Neste exercício de clarificação deverá naturalmente ser considerado o direito tributário internacional nos termos acima apresentados, seja através da análise do direito comparado europeu, onde a derrama municipal não encontra muitas figuras paralelas que permitam

compreender a sua autonomia face ao IRC, seja pela consideração do direito convencional internacional, onde a derrama municipal surge junto do IRC.

Em face do exposto, apresentam-se dois caminhos possíveis para a resolução desta matéria, (i) a consideração da derrama municipal como coleta IRC ou (ii) a autonomização da derrama municipal face ao IRC, permitindo assim aos sujeitos passivos uma melhor perceção entre a carga fiscal suportada a este título e a receita obtida pelos Municípios.

Caso se opte por seguir o primeiro caminho, e se considere a derrama municipal como coleta do IRC, ficou demonstrado no presente estudo que esta opção poderá implicar uma redução da tributação efetiva dos sujeitos passivos, na medida em que lhe poderão ser dedutíveis o CDTJI, os benefícios fiscais e o PEC.

Por outro lado, caso a opção seja pela autonomização da derrama municipal face ao IRC, importará reforçar o seu carácter municipal, podendo inclusivamente equacionar-se a sua conversão numa taxa nos termos acima referidos, permitindo dessa forma aos sujeitos passivos uma ligação direta entre o montante suportado e a atuação do Município.

Em suma, a conclusão mais relevante do presente estudo é a necessidade de uma intervenção do legislador no quadro legal da derrama municipal, definindo claramente a sua natureza e a sua qualificação, determinando qual o regime que lhe deverá ser aplicável e, conseqüentemente, reforçar a certeza e a segurança jurídica no ordenamento tributário.

Bibliografia

ANSELMO TORRES, Manuel, *Relevância dos Prejuízos fiscais na matéria coletável da derrama*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 38, Abril-Junho 2009, pp. 157-161

BRÁS CARLOS, Américo, *Impostos – Teoria Geral*, 5ª edição, Almedina, 2016

CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 9ª edição, Almedina, 2016

FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, 5ª edição, Almedina, 2014

MORAIS, Rui Duarte, *Passado, presente e futuro da derrama*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 38, Abril-Junho 2009, pp. 109-115

SALDANHA SANCHES, José Luís, *A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre municípios*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 38, Abril-Junho 2009, pp. 131-156

SALDANHA SANCHES, José Luís; SALGADO MATOS, André, *O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 15, Julho 2003, pp. 5-25

SOARES MARTÍNEZ, Pedro, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, 2000

SOUSA FRANCO, António Luciano, *Os poderes financeiros do Estado e do Município: sobre o caso das derramas municipais*, Estudos em homenagem à Drª Maria de Lourdes Orfão de Matos Correira e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1995

Taxation and Investment in Luxembourg 2016 – Reach, relevance and reliability, a publication of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016. Disponível em:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-luxembourg-tax-invest-en-2016.pdf>

Taxation and Investment in Germany 2016 – Reach, relevance and reliability, a publication of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2016. Disponível em:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-germany-tax-invest-en-2016.pdf>

Taxes in Europe Database. Acesso em 13/08/2017. Disponível em:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/advSearchForm.html?taxType=CIT

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, 2016

VASQUES, Sérgio, *O sistema de tributação local e a derrama*, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 38, Abril-Junho 2009, pp. 117-123

Worldwide Corporate Tax Guide 2017, EY. Disponível em:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2017/\\$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2017/$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202017.pdf)

Worldwide Tax Summaries, Corporate Taxes 2016/17, PWC. Disponível em:
<https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/worldwide-tax-summaries/downloads.html>

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2.ª Edição, 2011

Jurisprudência

Acórdão do CAAD emitido no âmbito do processo nº 784/2015-T em 13 de maio de 2016, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>

Acórdão do STA emitido no âmbito do processo nº 01241/2012, de 27 de fevereiro de 2013, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do STA emitido no âmbito do processo nº 026760, de 14 de fevereiro de 2002, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do STA emitido no âmbito do processo nº 0909/10, de 2 de fevereiro de 2011, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do TCAS emitido no âmbito do processo nº 02461/08, de 14 de outubro de 2008, disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal Constitucional nº 197/2013, emitido no âmbito do Processo 602/2012, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130197.html>