



CENTRO
DE INVESTIGAÇÃO
JURÍDICO
ECONÓMICA

Reporte de Prejuízos Fiscais

Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Cátia Sofia Cardoso Pereira

Maio 2011

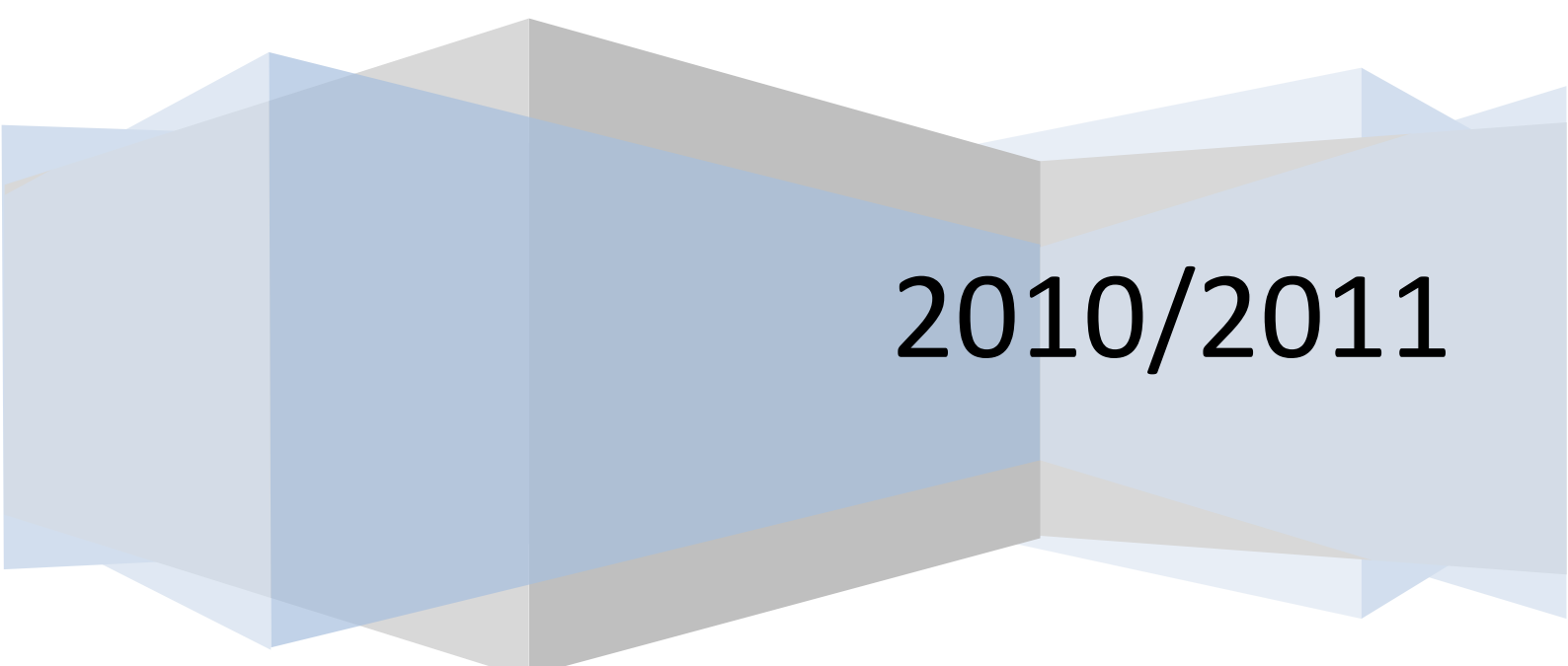
PUBLICAÇÕES
ONLINE

Faculdade Direito – Universidade do Porto

Reporte de Prejuízos Fiscais

V Pós Graduação em Direito Fiscal

Cátia Sofia Cardoso Pereira



2010/2011

“A actividade das empresas é continuada, ainda que exista a necessidade de, artificialmente, a cindir, calculando-se os resultados em relação a cada exercício. Porém, a lei fiscal não pode ignorar a realidade, que impõe a solidariedade entre os vários exercícios; não pode exigir imposto relativamente aos anos em que haja lucro e, pura e simplesmente, “ignorar” aqueles em que haja prejuízo”.

Rui Duarte Morais, Apontamentos ao IRC

Almedina, Novembro 2007

ABREVIATURAS

C.R.P.	Constituição da Republica Portuguesa
IRC	Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas
IRS	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
STA	Supremo Tribunal Administrativo
LGT	Lei Geral Tributária
RETGS	Regime especial de tributação dos grupos de sociedades
LFL	Lei das Finanças Locais

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	V
INCIDÊNCIA PESSOAL E REAL DO IRC	VII
A MATÉRIA COLECTÁVEL E O LUCRO TRIBUTÁVEL	VII
PREJUÍZOS FISCAIS REPORTE E LIMITAÇÕES	IX
O momento do reporte	XIII
As limitações ao reporte de prejuízos fiscais	XIV
REPORTE DOS PREJUÍZOS FISCAIS NOS DENOMINADOS GRUPOS DE SOCIEDADES ..	XVIII
REPORTE DOS PREJUÍZOS FISCAIS NA DERRAMA ESTADUAL.....	XXI
CONCLUSÃO.....	XXIII
BIBLIOGRAFIA.....	XXIV

INTRODUÇÃO

Uma empresa não é uma realidade estanque, cuja avaliação dos resultados contabilísticos se possa, sem mais, autonomizar em períodos anuais compartimentados entre si. Delimitar a actividade empresarial aos resultados obtidos no decurso de um ano é uma visão minimalista e redutora do próprio ciclo empresarial.

Existirá, normalmente, um investimento inicial de aquisição de toda uma panóplia de bens, de criação de uma estrutura material e até pessoal que suportará o início da actividade empresarial, e desde a sua criação até à sua extinção, esta apresentará apontamentos ora positivos, ora negativos, facto que não pode ser alheio à fiscalidade.

O sistema fiscal tem, forçosamente, de ter em consideração esta regra da continuidade da empresa, não o fazer seria ficcionar uma realidade que se traduziria, na prática, numa maior carga fiscal para as empresas, o que prejudicaria a produtividade e competitividade das mesmas, já de si tão desgastada.

As empresas são tributadas pelo seu rendimento real, de acordo com o preceito constitucional previsto no art.º 104.º n.º 2 C.R.P., e em conformidade com a disposição legal do art.º 3.º do Código do IRC que fixa a incidência objectiva do imposto. E o imposto é devido por cada período de tributação, sendo que a lei fiscal faz coincidir esse período com o ano civil, art.º 8.º do Código do IRC, com algumas excepções.

Assim, existirá anos em que o exercício apresentará lucro, e outros onde apresentará prejuízos. Saber em que circunstância e até onde os segundos podem influir no resultado dos primeiros é o cerne do presente trabalho. O reporte dos prejuízos fiscais surge como um escopo para transpor as limitações impostas pela lei fiscal na quase autonomização do ano civil para avaliação do resultado contabilístico que servirá de base, depois de devidamente corrigido, para se apurar o imposto a pagar por parte das empresas.

O reporte dos prejuízos fiscais foi uma matéria que sofreu uma vicissitude substancial em virtude da alteração decorrente da Lei de Orçamento de Estado para 2010¹, uma vez que reduziu de seis para quatro anos o período durante o qual os prejuízos fiscais apurados podem ser deduzidos aos lucros. Ao que acresce, alteração

¹ Artigo 52.º n.º 1 do Código de IRC com a redacção introduzida pela Lei n.º 3B/2010 de 28 de Abril.

essa introduzida pela Lei de Orçamento de Estado para 2011², a obrigatoriedade de certificação legal das contas por um revisor oficial de contas no caso de se deduzirem prejuízos fiscais em dois períodos de tributação sucedâneos e se o pretender fazê-lo num terceiro exercício, o que se traduzirá, num encargo adicional a suportar pelas empresas.

No fundo, esta limitação, surgiu não só de uma necessidade premente do Estado em criar receita fiscal, por um lado, mas, por outro lado, como obstáculo à fraude e à evasão fiscal, uma vez que era usual a aquisição de empresas que apresentavam prejuízos fiscais para que esses viessem diminuir os lucros das adquirentes.

Sucedo, porém, que a consideração de um período de quatro anos para imputação dos prejuízos fiscais, acaba por ser demasiado redutor e limitador do próprio princípio da solidariedade dos sucessivos exercícios.

² Artigo 52.º n.º 11 do Código de IRC com a redação introduzida pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro.

INCIDÊNCIA PESSOAL E REAL DO IRC

O IRC é um imposto directo sobre o rendimento das pessoas colectivas, ainda que estes sejam provenientes de actos ilícitos, art.º 1.º do Código do IRC.

O IRC incide sobre todas as pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território português, denominados residentes, art.º 2.º n.º 2 al. a) do Código do IRC, a obrigação aqui é total e pessoal porque o imposto incide sobre a globalidade dos rendimentos, os obtidos em território nacional, e os obtidos em território estrangeiro (*world wide income principle*). São, ainda, sujeitos passivos de IRC, as entidades com sede ou direcção efectiva em território português mas sem personalidade jurídica³, e que apresentam rendimentos que não são tributados em sede de IRS ou em sede de IRC.

O IRC aplica-se, também, às entidades, com ou sem personalidade jurídica, que embora não tendo sede ou direcção efectiva em território português, nele obtenham rendimentos, não sujeitos a IRS, são os denominados não residentes, que por sua vez podem ser estabelecidos ou não estabelecidos, a obrigação aqui configura-se como parcial e real, uma vez que apenas incide sobre parte do rendimento, que é tributado em obediência ao princípio da tributação territorial (*source principle*). Os não residentes estabelecidos são tributados pelo rendimento imputado ao estabelecimento estável. Os não residentes não estabelecidos são tributados de acordo com os rendimentos das diversas categorias de IRS.

A MATÉRIA COLECTÁVEL E O LUCRO TRIBUTÁVEL

A matéria tributável de uma sociedade, que exerça a título principal⁴ uma actividade comercial, industrial ou agrícola, será aferida pela dedução ao lucro tributável

³ É o exemplo clássico da herança jacente, mas aqui incluem-se, ainda, as pessoas colectivas que sejam declaradas inválidas, as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial que ainda não tenham sido registadas.

⁴ É um conceito indeterminado que, na ausência de jurisprudência que o delimite, apenas será aferido casuisticamente.

dos prejuízos e dos benefícios que eventualmente sejam aplicáveis. Importa, assim, precisar como é que se determinam estas duas realidades.

É sobre o sujeito passivo que impende a obrigação de apurar a sua matéria colectável, art.º 16.º n.º 1. do Código de IRC, é a auto-quantificação do imposto⁵, que é também auto-liquidado pelo contribuinte, tendo em consideração os pagamentos por conta já realizados, bem como as retenções na fonte já efectuadas.

A declaração liquidação do IRC é posteriormente fiscalizada pela Administração Fiscal e, eventualmente, corrigida, o que pode originar uma nota de liquidação adicional de imposto.

Em caso de inexistência desta declaração de rendimentos, incumbirá à Direcção Geral de Impostos colmatar esta falta, tendo por base os elementos de que dispuser, sendo que, nestes casos, a determinação do lucro tributável se fará com recurso a métodos de avaliação indirecta, art.º 16.º n.º 4 e art.º 57.º ambos do Código de IRC, cujos pressupostos se encontram definidos no art.º 90.º da LGT.

Para efeitos de tributação das empresas o Código do IRC tem patenteado um conceito vasto da noção de lucro, o que decorre da adopção pelo mesmo da teoria do rendimento acréscimo⁶, a cujo preâmbulo do Código do IRC alude no seu ponto 5.

Assim, o lucro será aferido pela *“diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação”*⁷ art.3.º n.º 2 do Código do IRC, diferencial esse que será ajustado em função de determinadas correcções que são legalmente exigíveis.

A definição do conceito de lucro tributável, art.º 17.º n.º 1 do Código de IRC, faz-se, assim, com claro recurso à contabilidade e à demonstração de resultados que esta nos apresenta, o ponto de partida é o lucro contabilístico, é o conjunto de ganhos e encargos considerados durante determinada anuidade, uma vez que o que se pretende tributar é o incremento de património no ano de exercício, em obediência à capacidade contributiva de cada um que é aferida por esse mesmo acréscimo patrimonial. Porém, há

⁵ Que tem na sua base o Princípio do Declaratório, segundo o qual se presumem verdadeiras e de boa fé as declarações prestadas pelos contribuintes no âmbito da sua declaração de rendimentos.

⁶ Também designada teoria do acréscimo patrimonial explicitada por Haig-Simons-Schanz, que veio colmatar as deficiências da teoria da fonte ou do produto, onde se tributava o resultado obtido pela desenvolvimento da actividade produtiva, não considerando a existência de outros ganhos ou perdas casuais.

⁷ O lucro apura-se tendo por base a teoria do balanço, ou seja, considera-se a diferença existente entre os activos líquidos no início e no fim do período da tributação.

encargos que estão considerados como tal no lucro contabilístico mas que não são consideráveis, porque a lei fiscal assim o determina, no lucro tributável. Os rendimentos aceites para o cálculo do lucro tributável constam do art.º 20.º do Código de IRC, e os gastos do art.º 23.º do Código de IRC.

O lucro tributável é, antes de mais, uma soma do resultado contabilístico e de outras variações patrimoniais positivas ou negativas que não estejam reflectidas naquele resultado, esta soma será, posteriormente, como que expurgada, pois existem elementos que foram ali considerados que não têm relevância ao nível fiscal⁸, há gastos que não são dedutíveis do ponto de vista fiscal, e terão que trazidos de volta a esta equação, voltando-se a somá-los, bem como, existem ganhos potenciais que têm que ser subsumidos nesse valor. Portanto, far-se-á uma correcção positiva quando existem custos contabilísticos que não são aceites fiscalmente e quando há proveitos fiscais que não foram considerados contabilisticamente; far-se-á correcções negativas quando existem proveitos na contabilidade que não têm relevância fiscal e quando existam custos fiscais que não foram tidos em conta contabilisticamente.

Posto isto, conclui-se que na relação Direito Fiscal e Direito Contabilístico não existe um modelo de dependência total, porque o lucro tributável não coincide com o lucro contabilístico, nem um modelo de autonomia, onde o lucro tributável seria apurado autonomamente e sem considerar lucro contabilístico. Existe, como que, uma *dependência parcial* da fiscalidade relativamente à contabilidade.

PREJUÍZOS FISCAIS REPORTE E LIMITAÇÕES

O resultado que se obtém através destas operações ora explicitadas, o lucro tributável, não nos dá o rendimento real no sentido material da palavra, e isto porque a actividade empresarial é contínua, prolonga-se no tempo em obediência ao princípio da continuidade⁹.

⁸ Apesar da contabilidade servir de base à determinação do lucro tributável, existe uma clara autonomia entre contabilidade e fiscalidade, e a base tributável que nos é fornecida pela contabilidade é ajustada de acordo com as regras fiscais, uma vez que se tratam de realidades distintas.

⁹ Princípio originado do Direito Contabilístico que traduz a actividade ininterrupta que uma empresa desenvolve no tempo, de duração ilimitada.

Porém, sucede que, em resposta à necessidade de tributação destas colectividades, autonomiza-se a avaliação da sua capacidade contributiva à anuidade e aos resultados aí apresentados, o que não deixa de ser restritivo e, no fundo, nos enquadrar numa realidade que não traduz de todo o ciclo empresarial. Todavia, essa é uma falha que não pode ser colmatada, não existindo um mecanismo que espelhe de forma real e objectiva o incremento patrimonial que uma empresa apresenta.

E é no sentido de minimizar esta falha da periodicidade anual do imposto que se fala no reporte dos prejuízos fiscais, uma vez que o que se pretende tributar são os resultados reais que uma empresa apresenta, o que aliás decorre de norma constitucional, art.º 104.º n.º 2 C.R.P., e partir, apenas, sem mais, da consideração dos resultados alcançados numa anuidade seria uma abstracção que nos afastaria da realidade económica das empresas.

Por esta razão, criou-se a medida do reporte fiscal, o prejuízo fiscal (saldo negativo) é uma medida negativa, sendo apurado um prejuízo em determinado exercício, este será deduzido aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos quatro exercícios subsequentes, assim, os resultados positivos que eventualmente existirem podem não vir a ser tributados porque estão mitigados, compensados pelos prejuízos obtidos em exercícios anteriores. Trata-se, no fundo, de uma medida que tenta aproximar o mais possível a tributação do resultado real ao nível do lucro de uma empresa.

Assim, na prática, o que sucede é que se está a tributar a empresa não anualmente, mas plurianualmente, respeitado o limite temporal imposto pela lei para o reporte do prejuízo. Se assim não fosse, acabaria por se tributar empresas que apresentavam prejuízos, o que é deveras nefasto para a produtividade e concorrência das empresas. Esta medida assume particular relevância quando se pensa no investimento inicial que uma empresa tem que realizar.

Não deixa, contudo, de ser profundamente errado limitar as deduções dos prejuízos fiscais a um determinado ano de exercícios. Repare-se, ao nível do Direito Comparado, a consideração do ciclo empresarial levou à criação de uma medida denominada “*carry back*”¹⁰, e aqui a compensação dos prejuízos fiscais nos lucros apurados, traduz-se, na prática, no pagamento, por parte do Estado, do imposto já cobrado a mais nesses exercícios considerados. Um outro mecanismo é o denominado

¹⁰ Presente nos países como os Estados Unidos, Canadá, Holanda, Reino Unido.

“*carry forward*”¹¹ onde o reporte dos prejuízos realiza-se por um período indefinido ou então por prazos mais alargados.

O sistema português ao nível do reporte só o admite para exercícios futuros e com um limite de quatro anos. O limite temporal já foi de cinco anos, houve um aumento para seis anos e em virtude da Lei de Orçamento de Estado para 2010 este limite foi reduzido para quatro anos, sendo que a Lei de Orçamento de Estado de 2011 veio acrescer um pressuposto a este limite temporal, que foi concretizado com a publicação da Portaria n.º 111-A/2011, e que impõe como condição, às sociedades comerciais¹² que pretendam deduzir os prejuízos fiscais num terceiro período de exercício consecutivo a obrigatoriedade da certificação legal das contas por um revisor oficial de contas. Além desta certificação, a Portaria exige ainda, que o revisor oficial de contas se pronuncie sobre a razoabilidade ou não do prejuízo fiscal, o que aparentemente parece comportar um juízo discricionário a realizar por um terceiro que pode até ser alheio à vida societária, uma vez que a declaração liquidação de IRC é, obrigatoriamente, assinada pelos gerentes/administradores¹³ e por um técnico oficial de contas, assim, um sociedade pode não ter um revisor oficial de contas, e o que eventualmente for designado, não terá um conhecimento pleno e aprofundado da realidade contabilística da empresa, o que poderá prejudicar de forma indelével o juízo de razoabilidade que se pretende que o mesmo faça relativamente ao montante de prejuízo apurado¹⁴.

Esta nova limitação temporal, bem como esta exigência acrescida de certificação de contas pelo revisor oficial de contas são medidas que, por um lado, visam o aumento da receita fiscal, mas, por outro lado, também surgem como entrave à fraude e à evasão fiscal. O revisor oficial de contas, veja-se, por exemplo, assumirá uma função de fiscalizador da legalidade das normas fiscais, ora, essa é uma função que está acometida à Administração Fiscal exercer e seria com medidas concretas, no âmbito da fiscalização, a encetar pelos órgãos da Administração Fiscal, que se deveria fazer este combate à fraude e à evasão fiscal, e não com recurso a estas medidas que acabarão, na prática, por se revelar nefastas para o tecido empresarial, mormente tendo em conta a actualidade. Aliás, o Estado não pode esquecer que estas empresas são, elas próprias, geradores de riqueza e são sujeitos passivos de vários impostos, não só ao nível do IRC,

¹¹ Sistema “para a frente”, presente nos países como Holanda, Bélgica, Reino Unido, Luxemburgo.

¹² Aplica-se às sociedades cujas contas não estão já sujeitas a certificação legal, e ficam dispensadas desta obrigação as micro entidades que nos últimos dois exercícios tenham deduzido um prejuízo fiscal inferior a € 150.000.

¹³ Consoante se trate, respectivamente, de uma sociedade por quotas ou de uma sociedade anónima.

¹⁴ A Ordem dos TOC's tem-se pronunciado contra esta medida, uma vez que entende que está implícita à mesma uma desconfiança e descrédito das funções que lhe estão acometidas, além de que implicará maior gastos para as PMEs (pequenas e médias empresas) que serão obrigadas a suportar mais este encargo adicional.

mas também ao nível do IRS e do IVA, o que acaba por financiar, em certa medida, a máquina estadual.

O limite máximo dos quatro anos para reporte dos prejuízos fiscais levanta a questão de saber qual a aplicação temporal deste novo prazo. Não foi criado nenhum regime transitório, o legislador não esclareceu, porque não existe nenhuma norma específica que estipule se a limitação se aplica aos prejuízos fiscais entretanto apurados, mesmo que em data anterior à entrada em vigor da nova regra ou, pelo contrário, se apenas se aplica aos prejuízos fiscais que sejam apurados nos exercícios posteriores a 1 de Janeiro de 2010.

No fundo o problema não se coloca em relação aos prejuízos fiscais que se vierem eventualmente a apurar a partir de 1 de Janeiro de 2010, porque estes obedecem à nova regra fiscal, uma vez que ocorrem já na pendência da mesma. A controvérsia é relativa aos prejuízos fiscais apurados entre 2004 e 2009, cujo prazo de reporte, quando estes foram apurados, era de seis anos.

Uma das teorias mais conservadoras defende que a aplicação desta limitação afectaria, inclusive, os prejuízos fiscais que fossem apurados em exercícios anteriores a 2010, o que significaria que, por exemplo, um prejuízo fiscal apurado em 2004 já não poderia ser reportado, uma vez que o prazo dos quatro anos para o seu reporte já se encontrava expirado.

Uma outra teoria avançada é a que faz recurso à regra supletiva geral para a alteração dos prazos, art.º 297.º n.º 1 C.C., onde se faz a apologia da aplicação do novo limite temporal aos prazos de reporte em curso à data de entrada em vigor da lei, pelo que segundo esta teoria os prejuízos reportáveis que seriam afectados seriam os apurados no ano de 2009.

Mais do que analisar uma destas teorias, importa chamar aqui à colação, para dirimir a presente celeuma, o normativo constitucional consagrado no art.º 103.º n.º 3 da C.R.P. que consagra o princípio da não retroactividade da lei, que deriva do próprio princípio da segurança jurídica que exige a tutela da confiança e legítimas expectativas dos contribuintes. O princípio da não retroactividade das normas fiscais encontra-se plasmado no art.º 12.º da LGT, segundo o qual não pode existir retroactividade ao nível da incidência e das taxas, as novas regras fiscais aplicam-se para o futuro.

Face ao exposto e, considerando a ausência da estipulação de um regime transitório, é perfeitamente defensável que, em obediência ao princípio da não retroactividade da lei fiscal e, em respeito à segurança jurídica e confiança gerada nos contribuintes, esta limitação temporal aplicar-se-á apenas a partir da data da sua entrada em vigor, afectando apenas os prejuízos fiscais que se apurarem a partir de 2010, ressalvados ficam, assim, os prejuízos fiscais entretanto apurados e cujo reporte continuará a ser admitido dentro de um prazo de seis anos, uma vez que o facto gerador ocorreu sob a vigência da lei antiga. Aliás, neste sentido, existe já uma informação vinculativa da Direcção Geral de Impostos¹⁵ onde se determina que os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores a 2010, embora produzam efeitos já na vigência da lei nova, o facto determinante ocorreu na vigência da lei antiga, pelo que continua a existir a possibilidade de dedução aos lucros tributáveis até ao sexto exercício posterior.

O momento do reporte

O momento do reporte é uma questão pertinente que se prende com saber qual o momento a partir do qual, apurados que estejam os prejuízos fiscais, estes podem ser deduzidos. Têm, obrigatoriamente, que ser deduzidos desde que a empresa apresente lucro tributável ou, o seu reporte pode ser deferido para um momento que a empresa entenda como o mais adequado, de acordo com o seu planeamento fiscal e económica, como se o contribuinte tivesse um poder discricionário de decisão.

Apesar de se colocar esta questão, aqui a resposta é unânime, tanto ao nível da Doutrina¹⁶, da Jurisprudência¹⁷ e até da própria Administração Fiscal¹⁸, no sentido de que a dedução dos prejuízos fiscais tem que ser obrigatoriamente realizada quando seja apurado lucro tributável num exercício, obedecendo à ordem cronologia de antiguidade e dentro do limite temporal legalmente permitido.

Este entendimento vai aliás de encontro à ordem de determinação da matéria colectável definida no art.º 15.º do Código de IRC, que não é aleatória, traduz, apenas, a fórmula de que a matéria colectável corresponde ao lucro, deduzidos os prejuízos fiscais

¹⁵ Prestada a 12 de Agosto de 2010 relativa ao processo 1658/2010 com despacho do SEAF nº 735/2010-XVIII

¹⁶ Rogério Fernandes Ferreira, Tributação do Lucro Real

¹⁷ Ver neste sentido acórdão do STA de 30 de Junho de 2010 n.º convencional JSTA00066506

¹⁸ Informação vinculativa prestada pela DGI no âmbito do processo 962/2008, em consonância aliás com o entendimento já emanado em Despacho do Subdirector Geral de 09 de Agosto de 2008.

e de seguida os benefícios fiscais que eventualmente existam¹⁹. Portanto, não está à disposição do sujeito passivo optar ou não pela dedução dos prejuízos fiscais, a partir do momento em que apresente lucro o reporte torna-se obrigatório.

As limitações ao reporte de prejuízos fiscais

A possibilidade de reporte dos prejuízos fiscais encontra-se vedada em determinadas circunstâncias que se encontram elencadas no art.º 52.º do Código de IRC. A limitação de dedução dos prejuízos fiscais é uma matéria que se insere num conjunto de normas de anti-abuso.

Uma das restrições contende com os casos em que o lucro tributável é determinado com base em métodos indirectos, nestas situações os prejuízos fiscais não serão passíveis de dedução, ainda que se encontrem dentro do limite temporal para o efeito, no entanto, não fica precludida a possibilidade dessa dedução em exercícios posteriores, desde que dentro do limite temporal dos quatro anos, n.º 2 do art.º 52.º do Código de IRC. Esta restrição tem uma finalidade de incentivo ao contribuinte para que este elabore a sua contabilidade de acordo com as regras contabilísticas, o que se traduzirá na confiança, por parte da Administração Fiscal, dos resultados apresentados e na possibilidade de reporte dos prejuízos fiscais.

Pode suceder, contudo, que através do recurso aos métodos indirectos não se determine um lucro mas sim um prejuízo, e a questão, agora bem diversa da anterior e sem previsão legal, é a de saber se o prejuízo fiscal que foi apurado com base em métodos indirectos, pode vir a ser reportado num exercício em que o sujeito passivo apresente lucro e este tenha sido determinado de acordo com a sua contabilidade em obediência ao princípio do declaratório. Terá, quase forçosamente, que se concluir por uma resposta afirmativa²⁰, ao que acresce que a avaliação por métodos indirectos é realizada pela Administração Fiscal, certamente não terá a mesma fiabilidade, aqui entendida no sentido de certeza de que aquele valor traduz a realidade económica da empresa, porque o valor atribuído será, antes, presumido ou aproximado, que a declaração do contribuinte prestada com base na sua contabilidade, mas a diferença aqui irá situar-se no grau do prejuízo fiscal, o valor alcançado será apenas o próximo da realidade e não o efectivamente verificado. Ora, não permitir a dedução do prejuízo fiscal

¹⁹ Os benefícios fiscais mesmo que existam em nada alteram esta operação sequencial que obedece a uma lógica pré-definida na própria lei fiscal e que tem que ser respeitada.

²⁰ Ver neste sentido acórdão do STA de 25 de Janeiro de 2006, nº convencional JSTA00062760.

assim apurado, traduziria, até, uma desconfiança nos resultados alcançados pela Administração Fiscal.

Também há limitação de dedução dos prejuízos fiscais quando o sujeito passivo beneficia de uma isenção parcial ou redução de taxa de IRC e, apurando-se prejuízos fiscais nessas actividades que usufruam desse benefício, esses prejuízos não podem ser deduzidos nos lucros tributáveis das restantes, art.º 52.º n.º 5 Código de IRC. Uma vez que o sujeito passivo pode exercer, simultaneamente, explorações de natureza diversa, é necessário que a contabilidade reflecta o resultado que se imputa a cada um dos regimes de tributação, e isto porque os prejuízos fiscais de um não serão considerados noutra actividade que não aquela onde se verificaram, a tributação é, nestes casos, autónoma de cada actividade.

Neste sentido tem-se pronunciado a Administração Fiscal²¹, que aliás, estende o seu entendimento, ao determinar que cessando a isenção parcial ou a redução da taxa de IRC, se existir um valor remanescente de prejuízo fiscal, apurado no âmbito de uma actividade isenta ou com redução de IRC, que não foi possível, até à data, reportar aos lucros dessa actividade, permanece válida a possibilidade de reporte deste prejuízo fiscal, desde que dentro do limite temporal admitido por lei, nos lucros tributáveis dessa empresa.

Na eventualidade de ocorrerem correcções ao montante de prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, as deduções serão, em obediência ao princípio da justiça tributária, corrigidas em função dessas alterações. Contudo, se já tiverem decorrido mais de seis anos relativamente àquele a que o lucro respeite, a correcção não implicará nem anulação nem liquidação adicional de imposto.

No elenco das limitações temos, ainda, os prejuízos fiscais que sejam apurados pelas sociedades que adoptem o regime da transparência fiscal²² de acordo com a definição do art.º 6.º do Código de IRC, só são dedutíveis por estas mesmas sociedades, art.º 52.º n.º 6 do Código de IRC, não se admitindo a sua comunicabilidade para outras sociedades.

²¹ Informação vinculativa proferida no âmbito do processo 1664/06 com despacho do Subdirector-Geral do IR de 21 de Novembro de 2006.

²² Como é o exemplo das sociedades civis não constituídas sob a forma comercial, as sociedades profissionais.

A faculdade de reporte dos prejuízos fiscais encontra-se, ainda, vedada quando à data do termo do período de tributação a que respeita a dedução do prejuízo fiscal, se tenha modificado o objecto social da entidade em causa, ou exista uma alteração significativa da actividade até então exercida, ou que tenha ocorrido uma alteração da titularidade de pelo menos 50% do capital social²³ ou da maioria dos direitos de votos n.º 8 do art.º 52.º do Código de IRC.

Face à existência de sociedades que apresentavam prejuízos era frequente a criação de outra empresa, com outro objecto social, com o intuito apenas de incorporar aqueles prejuízos no seu lucro, na tentativa de recuperar esses mesmos prejuízos, daí a razão de ser desta limitação. Assim, sempre que a sociedade altera de forma significativa a natureza da sua actividade, os prejuízos fiscais de antes não podem ser deduzidos aos lucros de agora. É evidente que aqui se podem colocar outro tipo de consideração, nomeadamente a eventual existência de uma sociedade que aproveita toda a sua logística física e pessoal para, em vez de encerrar ou apresentar-se à insolvência, constituir outra empresa, com um objecto social diferente, porque sabe que aquele é uma área de mercado em expansão, sem que exista o interesse real de aproveitamento dos prejuízos fiscais, óbvio que se exigiria da parte da Administração Fiscal uma avaliação casuística da validade do interesse subjacente a esta alteração.

Atente-se num outro exemplo, A e B constituíram uma sociedade para abrir um restaurante, detendo cada um 50% do capital do mesmo, no primeiro ano não apresentou lucro (atendendo à necessidade de investimento inicial para aquisição de bens), no segundo ano já apresenta um resultado positivo. Porém, o A falece assim que acaba o primeiro ano fiscal. Ora, no segundo ano, como se alterou a titularidade da sociedade, os prejuízos fiscais apurados no primeiro exercício não podem, aparentemente, ser considerados, e isto porque há limitações de reporte quando o lucro seja realizado com uma maioria de capital ou de votos diferentes, assim, os prejuízos fiscais como que caducam com a morte do titular A.

Se a primeira situação é aceitável face à existência de um autêntico “mercado de compra e venda” de empresas que apresentam prejuízos fiscais para que os mesmos sejam imputados aos lucros e desta forma minimizar ou até anular o imposto a suportar²⁴,

²³ Em informação vinculativa prestada no âmbito do processo 104/2006 com despacho do SEAF de 04 de Janeiro de 2008, a Administração Fiscal admite que esta restrição não afectará as situações em que os novos titulares do capital já anteriormente detinham, ainda que indirectamente, a maioria do capital, e esta alteração deriva tão só de uma operação de reestruturação da empresa.

²⁴ Ver neste sentido acórdão do TCAS de 26 de Outubro de 2010, proferido no âmbito do processo 03847/10, onde se verifica uma situação evidente de alteração do objecto social com o intuito de se furtarem ao pagamento do imposto devido.

já o segundo exemplo supra é o reflexo de como uma medida que se objectiva para o combate à evasão e fraude fiscal, tem um efeito severamente nocivo para a vida empresarial. Fazer, no entanto, aqui uma ressalva, uma vez que o Código de IRS prevê no seu art.º 37.º a continuidade do reporte em caso de falecimento do empresário, determinando que nos casos de sucessão por morte, e só nestes (deixando de fora muitas outras situações), os prejuízos fiscais possam ser apurados pelo sujeito passivo que lhe sucedeu.

Porém, a lei previu um mecanismo evasivo no n.º 9 do art.º 52.º do Código de IRC, ao consentir ao Ministro das Finanças a faculdade de, mediante requerimento a apresentar na Direcção Geral de Impostos, onde se fundamente devidamente o interesse económico que subjaz à medida, que esta limitação não se aplique. Contudo, uma condição para a apresentação deste requerimento é que o mesmo tem que anteceder a ocorrência das alterações, ou seja, antes da alteração do objecto social, da natureza da actividade substancialmente desenvolvida ou da modificação da titularidade de pelo menos 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto. Esta autorização terá que ser expressamente concedida²⁵, não existindo na lei um prazo estabelecido para o efeito, o que se pode traduzir numa indefinição para o próprio contribuinte.

Em informação vinculativa²⁶ veio a Administração Fiscal pronunciar-se sobre a data de entrada do requerimento, esclarecendo que os requerimentos que forem apresentados no mesmo dia em que se verificou uma das ocorrências supra referidas, consideram-se tempestivos, em consonância com o princípio da proporcionalidade.

A Lei Orçamento de Estado de 2011²⁷ estendeu o período para a apresentação deste requerimento, n.º 12 do art.º 52.º do Código de IRC, ao determinar que se os prejuízos fiscais respeitarem ao período imediatamente anterior ao da ocorrência de algumas das alterações elencadas no n.º 8 do mesmo artigo, mas antes de terminar o prazo para entrega da declaração de rendimentos, o requerimento pode ainda ser apresentado no prazo de quinze dias após o término do prazo da respectiva declaração.

Nos casos em que estas alterações sejam consequência de uma fusão, cisão ou entrada de activos, o requerimento pode ser apresentado até ao fim do mês seguinte ao

²⁵ Até à publicação do Decreto-Lei 50/2005 de 30 de Agosto, previa-se, no art.º 69.º do Código de IRC, que este requerimento considerava-se tacitamente deferido se a decisão não fosse proferida no prazo de seis meses a contar da data de entrada do requerimento.

²⁶ Prestada no âmbito do processo nº 2980/2007 com despacho do SEAF nº 68/2009 de 14 de Janeiro de 2009.

²⁷ Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro que adita o n.º 12 ao art.º 52.º do Código de IRC.

do pedido de registo da operação na conservatória de registo comercial competente, n.º 10 do art.º 52.º²⁸.

Portanto, a lei permite que os prejuízos fiscais das sociedades fundidas possam ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, respeitadas que sejam as regras gerais definidas no art.º 52.º do Código de IRC e dentro do limite temporal legalmente permitido para o seu reporte (actualmente quatro anos, como já referido), desde que exista autorização para esse efeito dada pelo Ministro das Finanças, a requerimento do interessado, art.º 75.º do Código de IRC. Aqui o deferimento da autorização está condicionado à observância de determinados pressupostos, a saber, que existam razões económicas válidas que justifiquem a operação em causa, nomeadamente, por se tratar de uma reestruturação das actividades intervenientes, ou uma estratégia de redimensionamento de desenvolvimento empresarial²⁹. Portanto, esta excepção para o afastamento da intransmissibilidade dos prejuízos fiscais como regra, tem que ser devidamente fundamentada por razões economicamente válidas e reais. Mais, o despacho que vier a conceder esta autorização pode, aliás, fixar um plano específico para a dedução dos prejuízos fiscais, determinar quanto se pode deduzir, durante que período e os limites que não poderão ser ultrapassados por cada período de tributação³⁰.

REPORTE DOS PREJUÍZOS FISCAIS NOS DENOMINADOS GRUPOS DE SOCIEDADES

A existência de estruturas empresariais cada vez mais complexas, fala-se, nomeadamente, da aquisição por parte de uma sociedade de participações noutras empresas, exige um tratamento fiscal autonomizado que tenha em consideração a diversidade da realidade empresarial.

²⁸ Redacção que lhe é dada pela Lei de Orçamento de Estado de 2011.

²⁹ Trata-se, no fundo, de um benefício fiscal que para ser atribuído tem primeiramente que ser reconhecido, ver neste sentido o Acórdão do STA de 12 de Julho de 2006, processo n.º 1003/05.

³⁰ Ver neste sentido informação vinculativa prestada pela Administração Fiscal no âmbito do processo n.º 534/2002 com despacho concordante do SEAF de 14 de Março de 2002.

Este paralelismo também tem que se fazer ao nível dos prejuízos fiscais, saber como se faz o reporte deste e que limitações existem quando estamos na presença de um grupo de sociedades.

Quando existe um grupo de sociedades art.º 69.º Código de IRC, o que sucede quando uma sociedade, a dominante (ou sociedade mãe), detém, directa ou indirectamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedade, as dominadas (ou sociedades filhas), e na condição de que essa participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto, esta sociedade dominante tem a faculdade de optar pelo regime especial de determinação da matéria colectável, o que traduz a existência de um regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) que, no fundo, espelha o princípio da capacidade contributiva³¹ do grupo em si, como derivação do próprio princípio da igualdade, uma vez que deve ser este a medir o imposto a suportar por aquele grupo societário.

De acordo com este regime especial, o lucro tributável do grupo, compete à sociedade dominante apurar, com base na soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades³² que integram o grupo, corrigida da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontrem incluídas nas bases tributáveis individuais, art.º 70.º do código de IRC.

No entanto, as sociedades que estão organizadas em grupo, para optar por este regime especial de tributação, têm que obedecer a determinados pressupostos cumulativos que se encontram elencados no art.º 69.º do Código de IRC.

Assim, face à existência de um grupo de sociedades sujeitas ao regime especial de tributação do grupo de sociedades, os prejuízos fiscais apurados no âmbito desse grupo obedecem também a um regime específico de dedução desses mesmos prejuízos, regime esse que se encontra consagrado no art.º 71.º do Código de IRC.

Há, desde logo, que ter em consideração três momentos distintos: os prejuízos fiscais apurados antes da sociedade integrar o regime especial de tributação; os prejuízos fiscais apurados durante a vigência do regime especial; e os prejuízos fiscais

³¹Princípio plasmado no art.º 4.º n.º 1 da LGT que determina que é através do rendimento declarado pelo sujeito passivo, de utilização deste e do seu património que se irá aferir a capacidade contributiva do mesmo.

³²Cada uma das sociedades que integram o grupo tem a obrigação de enviar a declaração periódica de rendimentos como se não existisse regime especial de tributação, sendo que a sociedade dominante tem a obrigação acrescida de apresentar a declaração periódica de rendimentos do grupo.

verificados quando uma sociedade sai do grupo ou quando cessa o regime especial de tributação³³.

Assim, os prejuízos fiscais que sejam apurados em períodos anteriores ao do início da aplicação do regime especial, só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da sociedade a que se reportem. Assim, só existirá possibilidade de dedução dos prejuízos caso a sociedade que passa a integrar o grupo venha a apurar um resultado positivo³⁴ após a integração, se não apurar uma variação patrimonial positiva dentro dos quatro anos de possibilidade de reporte, esses prejuízos não poderão mais ser reportáveis.

Os prejuízos fiscais do grupo, verificados em cada exercício de tributação, já na vigência do regime especial, só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis desse grupo, ou seja, são directamente reportáveis ao lucro do grupo.

Cessada a aplicação do regime especial para uma das sociedades do grupo, os prejuízos fiscais apurados durante o período de tributação em que o regime especial esteve em vigor não são passíveis de dedução nos lucros tributáveis, sem prejuízo, todavia, da manutenção da sua dedução, de acordo com as regras gerais do art.º 52.º do Código de IRC, desde que estes prejuízos, a que se refere a al. a) do n.º 1 do art.º 71.º do Código de IRC (prejuízos apurados antes da aplicação do regime especial), não tenham sido, ainda, deduzidos ao lucro tributável do grupo. Ao sair a sociedade como que esta reassume os direitos subjacentes à sua qualidade de contribuinte, readquirindo o direito de reporte definido nos termos gerais, o que acaba por se revelar um meio eficaz de combate à integração de sociedades no grupo com o mero intuito de reportar prejuízos.

Saindo uma sociedade do grupo, sujeita ao regime especial, o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais daquelas sociedades extingue-se.

No âmbito do reporte do prejuízos fiscais quanto às sociedades de grupo também se obedece à regra da dedução dos prejuízos fiscais por ordem cronológica de antiguidade.

³³ Ver sobre esta matéria informação vinculativa da Administração Fiscal proferida no âmbito do processo n.º 3889/2003 com despacho do Subdirector Geral de 31 de Março de 2006.

³⁴ Resultado que se venha a apurar na sua declaração de rendimentos individual.

Se na pendência da aplicação deste regime especial de tributação existir fusões entre as sociedades do grupo ou uma sociedade incorporar uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo, os prejuízos fiscais das sociedades fundidas apuradas nos exercícios anteriores ao início do regime especial de tributação só são passíveis de dedução no lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, mediante autorização, definida no art.º 75.º do Código de IRC, a conceder pelo Ministro das Finanças.

Acresce aqui a ressalva do n.º 6 do art.º 75.º do Código de IRC ao permitir que durante a aplicação do regime especial de tributação ou logo após o seu termo, e face a uma fusão que envolva todas as sociedades pertencentes ao grupo, uma das sociedades do grupo incorpore as restantes ou constitua até uma nova sociedade, pode o Ministro das Finanças, a requerimento apresentado pela sociedade dominante no prazo de noventa dias após o pedido do registo de fusão na conservatória do registo comercial competente, autorizar que os prejuízos fiscais do grupo ainda não deduzidos o possam ser no lucro tributável da sociedade incorporante ou da nova sociedade, resultado da fusão, nos termos consagrados no art.º 75.º do Código de IRC.

A vantagem da opção pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedade reflecte-se, para a presente temática, no aproveitamento integral dos prejuízos fiscais das sociedades pertencentes ao grupo.

REPORTE DOS PREJUÍZOS FISCAIS NA DERRAMA ESTADUAL

Face à alteração da base de incidência da derrama, que passou da colecta de IRC para o lucro tributável em IRC, questiona-se se o reporte dos prejuízos fiscais tem também aqui que ser considerado.

A derrama estadual, art.º 87.º-A do Código de IRC, incide sobre o lucro tributável de um empresa que seja superior a € 2000 000, sujeito e não isento de IRC, desde que essa empresa exerça a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

O entendimento da Administração Fiscal³⁵ é a de que a base de incidência da derrama coincide com a base de incidência do IRC, mas a sua matéria colectável não, assim a matéria colectável da derrama é o lucro tributável apurado no exercício de tributação, não se admitindo, porém, a dedução dos prejuízos fiscais.

A derrama está numa relação de dependência relativamente ao IRC, uma vez que a Lei das Finanças Locais³⁶ nos remete directamente para lá, ou seja, em tudo que o regime da Derrama seja omissivo, recorre-se ao que se encontra determinado para o IRC.

Apesar de se segmentar a vida das empresas tendo em consideração os resultados apurados numa anuidade, como aliás já foi aqui exponencialmente abordado, facto é que essa compartimentação fere a análise da capacidade contributiva, e a pretensão de tributar o lucro real das empresas. O mecanismo de reporte dos prejuízos fiscais surge para colmatar a limitação da avaliação dos resultados apurados num ano de exercício.

Ora, não aceitar o reporte dos prejuízos fiscais na matéria da derrama seria tributar unicamente as variações positivas, o que traduz um ponto de vista redutor da realidade das empresas, além de que afronta os princípios subjacentes à tributação das empresas, nomeadamente a pretensão, constitucionalmente consagrada, da tributação da empresa pelo seu lucro real³⁷.

Pelo que fica exposto, é perfeitamente desconforme que os prejuízos fiscais não sejam reportáveis para efeitos de cálculo da derrama a suportar pelo sujeito passivo, uma vez que se pode, aliás, chegar ao limite, se o seu reporte não for aceite, de se pagar derrama mesmo perante a ausência de colecta.

³⁵ Ofício circular nº 2013/2008 de 14 de Abril.

³⁶ Ver artigo 14.º da LFL - Lei 2/2007 de 15 de Janeiro.

³⁷ Ver neste sentido Revista Fiscalidade nº 38, Abril/Junho 2009, A relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama, Manuel Anselmo Torres.

CONCLUSÃO

Existe uma necessidade premente de respeitar a liberdade de gestão fiscal das empresas, dotá-las de uma forte capacidade competitiva, interna e internacionalmente, premiar o investimento empresarial, o que obrigatoriamente terá que passar por uma ponderação fiscal mais assertiva nestas matérias. Competirá às empresas fixarem a sua planificação económica e fiscal (*tax planning*) sem que essas decisões se encontrem influenciadas pelas necessidades financeiras do Estado, para que a equilibrada concorrência entre empresas resulte cabalmente assegurada. Esta é, no fundo, a concretização do princípio da neutralidade fiscal por parte do Estado que, não deve, através da fiscalidade, introduzir distorções no mercado económico.

Obviamente que presidem aqui preocupações sérias de combate à fraude e à evasão fiscal, mas este é um empenho que tem que ser reforçado pela Administração Fiscal, através de uma estrutura fiscalizadora mais eficaz e diligente. Repare-se que já recai sobre as empresas, inúmeras tarefas administrativas de gestão, declaração e liquidação de diversos impostos, o que lhes impõe a existência de recursos humanos e materiais afectos a essas incumbências, que são custos adicionais que as mesmas têm que suportar. A relação Administração Fiscal contribuinte é cada vez mais definida como uma relação de cooperação, e já não de subordinação.

É preciso repensar e planear a matéria do reporte dos prejuízos fiscais, nomeadamente o limite temporal dos quatro anos, que se manifesta como um período demasiado redutor face à realidade empresarial que se vê segmentada por obrigações decorrentes da necessidade de tributação. Os mecanismos de reporte dos prejuízos fiscais, como forma de transpor as limitações da autonomização em períodos anuais da tributação do lucro real das empresas têm que ser ponderados, para que o que se venha a tributar seja de facto o incremento real que a empresa apresenta, e não apenas uma mera variação patrimonial positiva, que pode até ser meramente sazonal. Nomeadamente, tem que se exigir uma maior acuidade no que respeita às próprias limitações que estão consagradas ao reporte dos prejuízos fiscais, para que possa efectivamente existir um reporte em situações que merecem essa tutela e não se encontram consagradas, ou então estão estipuladas mas para as quais existem criteriosos pressupostos para o reporte que tornam o processo demasiado moroso.

BIBLIOGRAFIA

Manuel Henrique de Freitas Pereira, A periodização do lucro tributável, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscais

José Casalta Nabais, Direito Fiscal

Glória Teixeira, Manual de Direito Fiscal

Glória Teixeira, A tributação do Rendimento, Perspectiva Nacional e Internacional

Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade

Jurisprudência Anotada de Supremo Tribunal Administrativo

Rogério Fernandes Ferreira, Tributação do Lucro Real

Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs Nunes, Tributação dos Grupos de Sociedade pelo Lucro Consolidado em sede de IRC

Revista Fiscalidade nº 72/Março 2006, Aspectos Relacionados com a Dedutibilidade dos Prejuízos Fiscais Reportáveis