

NATUREZA JURÍDICO-FISCAL DA COLECTA PRODUZIDA PELA DENOMINADA “DERRAMA ESTADUAL”

António Fernandes de Oliveira

Este artigo propõe-se determinar a natureza jurídica da denominada derrama estadual. A resposta a esta questão influencia decisivamente o exacto modo de funcionamento de regimes e institutos diversos de que são exemplo as regras de limitação à utilização de benefícios fiscais, as deduções à colecta de IRC a título de benefícios fiscais ou de eliminação de dupla tributação internacional e a transparência fiscal internacional.

This article aims to ascertain the legal nature of the tax rate named “derrama estadual”. This issue has important practical implications on the working of diverse regimes such as the cap rules for the deduction of tax benefits, the use of tax credits for the elimination of double taxation or granted as a tax benefit and CFC rules.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; A. *O montante previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC; i) A diversidade de matérias colectáveis existente no Código do IRC; ii) A matéria colectável a que se aplica a taxa prevista no artigo 87.º-A do Código do IRC (“derrama estadual”); iii) O que nos diz a inserção sistemática do artigo 87.º-A do Código do IRC (“derrama estadual”); iv) À previsão das taxas segue-se a previsão da aplicação dessas mesmas taxas: isto é, as operações de liquidação do IRC (da diversidade de IRC’s, como se viu); B.* *Ilustração de aplicação prática destas conclusões a um caso concreto; C.* *Para além e independentemente da qualificação como IRC: o enquadramento contratual do benefício fiscal em causa e respectivas consequências jurídicas; CONCLUSÕES*

INTRODUÇÃO

Com o presente estudo pretende-se apurar a natureza jurídico-fiscal da derrama estadual.

A resposta a esta pergunta tem repercussões práticas imediatas no que respeita ao funcionamento de diversos regimes e mecanismos fiscais, de que se destacam.

- a)** o cálculo do limite à utilização de benefícios fiscais (artigo 92.º do Código do IRC);
- b)** os benefícios fiscais na modalidade de dedução à colecta de IRC, onde se incluem os contratos fiscais que estabelecem incentivos ao investimento na modalidade de dedução à colecta de IRC (artigo 90.º, n.º 2, al. b), do Código do IRC e legislação complementar);
- c)** o regime de imputação de lucros de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (artigo 66.º do Código do IRC);
- d)** os mecanismos unilaterais de eliminação da dupla tributação internacional (artigos 90.º, n.º 2, alínea a), e 91.º, do Código do IRC);
- e)** os mecanismos bilaterais de eliminação da dupla tributação internacional previstos nas convenções contra a dupla tributação de que Portugal é parte.

Acresce, como já vi sustentado com brilho, que em razão da natureza da derrama estadual se suscitam problemas de constitucionalidade da regra que a subtrai ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) - cfr. artigo 87.º-A, n.º 2, do Código do IRC -, em flagrante dissonância com o que, até 2011 pelo menos, se passou com a derrama municipal (onde, ao contrário do que sucede com a derrama estadual, se podem encontrar razões para a subtração ao RETGS, política que, ao que parece, será concretizada em letra de lei com efeitos a partir de 2012).

Este estudo centra-se unicamente no apuramento do que se deve entender por “montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC”, procurando em última análise responder à pergunta acerca da inclusão nesse montante da recém criada (2010) taxa adicional designada de “derrama estadual”.

A. O montante previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC

i) A diversidade de matérias colectáveis existente no Código do IRC

Todas as referências legais que a seguir se farão reportam-se, salvo indicação em contrário, à numeração de artigos do Código do IRC em vigor desde 2010, mas o que daí se concluir aplica-se, *mutatis mutandis*, ao Código do IRC desde a sua entrada em vigor em 1989.

O Código do IRC lida com vários níveis relevantes para o cálculo do montante do imposto devido, antes de chegar ao artigo 90.º, n.º 1, alínea a), aqui em análise. E, como se verá, há uma heterogeneidade no Código do IRC que só é superada precisamente por alturas do artigo 90.º, aqui em análise.

Deixando de lado o artigo 2.º, a diversidade de IRC's começa logo no artigo 3.º do Código do IRC, onde se delimitam quatro bases tributáveis distintas:

a) lucro de entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola (adiante-se que esta base tributável, a par da do lucro tributável imputável a entidades não residentes com estabelecimento estável em Portugal, é a da derrama estadual – artigo 87.º-A, n.º 1, do Código do IRC);

b) rendimento global de entidades residentes que *não* exerçam a título principal uma actividade comercial industrial ou agrícola;

c) lucro imputável a estabelecimento estável de não residente;

d) rendimentos recortados por referência às diversas categorias do IRS auferidos por não residentes, quando não imputáveis a estabelecimento estável em Portugal.

Esta diversidade de nomes, destas várias bases tributáveis, tem correspondência em regimes tendencialmente distintos de definição e apuramento das mesmas:

a) o lucro das entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e, bem assim, o lucro imputável a estabelecimento estável de não residentes (mas este último lucro convive ainda com a problemática específica dos encargos gerais de administração), define-se e apura-se de acordo com as regras constantes dos artigos 17.º a 51.º do Código do IRC (na base está a contabilidade e respectivas regras), sendo que na etapa seguinte de determinação da matéria colectável entram ainda os prejuízos fiscais de exercícios anteriores e benefícios fiscais que consistam em deduções a esse lucro (cfr. artigo 15.º, nº 1, alíneas a) e c), do Código do IRC);

b) o *rendimento global* das entidades residentes que *não* exerçam a título principal uma actividade comercial industrial ou agrícola define-se e apura-se de acordo com as regras dos artigos 53.º e 54.º do Código do IRC (na base estão as regras previstas no IRS para a determinação dos rendimentos líquidos das suas várias categorias), sendo que na etapa seguinte de determinação da matéria colectável entram os chamados gastos comuns e benefícios fiscais que consistam em deduções a esse lucro (cfr. artigo 15.º, nº 1, alínea b), do Código do IRC);

c) os rendimentos recortados por referência às diversas categorias do IRS auferidos por não residentes, quando não imputáveis a estabelecimento estável em Portugal, definem-se e apuram-se de acordo com as regras aplicáveis em IRS às categorias correspondentes, sendo que o que daí resultar constitui desde logo a matéria colectável (cfr. artigo 15.º, nº 1, alínea d), do Código do IRC).

A diversidade dentro do IRC não pára ao nível da base tributável. Depois da previsão de tributação por métodos indirectos (artigos 57.º e seguintes) e de variadas “disposições comuns e diversas” (artigos 63.º e seguintes), este imposto entra no capítulo das taxas.

E aqui voltamos a reencontrar vários IRC’s, isto é, várias taxas, nenhuma menos “IRC” do que a outra:

a) taxas que variam em função do montante da matéria colectável apurada (artigo 87.º, n.ºs 1 e 2), aplicáveis às entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e, bem assim, ao lucro imputável a estabelecimento estável de não residentes;

b) taxa aplicável ao rendimento global das entidades residentes que *não* exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola (artigo 87.º, n.º 5, do Código do IRC);

c) taxas várias, especificamente aplicáveis aos não residentes cujos rendimentos não sejam imputáveis a estabelecimento estável (artigo 87.º, n.ºs 4 e 6, do Código do IRC); e

d) taxa (ou sobretaxa) aplicável às entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e, bem assim, ao lucro imputável a estabelecimento estável de não residentes, cuja matéria colectável é recortada por referência ao lucro tributável (apurado nos termos do Código do IRC) destas entidades (artigo 87.º-A do Código do IRC – “derrama estadual”).

ii) *A matéria colectável a que se aplica a taxa prevista no artigo 87.º-A do Código do IRC (“derrama estadual”)*

Toda a taxa se aplica a uma matéria colectável. Dito ao contrário, a matéria *é colectável* na medida em que seja sobre ela que incide uma taxa (de imposto) que gera *uma colecta*.

O artigo 87.º-A do Código do IRC simultaneamente fixa uma taxa e define a matéria colectável sobre a qual a mesma incidirá: esta é constituída pelo lucro tributável das entidades aí referenciadas (que constitui também base tributável de outras duas taxas de IRC), no que exceder € 2.000.000,00.

Daí resultando, na prática, que o IRC já não é hoje um imposto proporcional, mas, sim, progressivo: 12,5% até € 12.500; 25% entre € 12.500 e € 2.000.000; e 27,5% no que exceder € 2.000.0000.

Este lucro tributável, sobre o qual incide directamente a taxa prevista no artigo 87.º-A do Código do IRC, não é menos matéria colectável do que, por exemplo, a constituída pelo rendimento global das entidades residentes que *não* exerçam a título principal uma actividade comercial industrial ou agrícola (ao qual também se não deduzem prejuízos fiscais, como se viu *supra*),

nem menos matéria colectável do que a constituída pelos rendimentos, não imputáveis a estabelecimento estável, de entidades não residentes (rendimentos estes aos quais também se não deduzem quaisquer prejuízos fiscais).

Em síntese, a verdade é que o IRC é, e sempre foi, um imposto plural (por oposição a único), não constituindo a derrama estadual nenhuma novidade a esse respeito. Esta é apenas mais uma cor na paleta variada que o IRC sempre apresentou e que está *originariamente* sumariada nos artigos 2.º (diferenciações em razão dos sujeitos passivos), 3.º (diferentes bases do imposto), 4.º (diferente recorte territorial da base do imposto para efeitos da tributação dos sujeitos passivos não residentes) e 87.º (diferentes e variadas taxas).

Sendo que, mais recentemente, a essa paleta de cores foram adicionadas diferentes taxas em função do volume da matéria colectável: cfr. artigo 87.º, n.º 1, do Código do IRC, com a sua taxa mais reduzida aplicável à matéria colectável até € 12.500; e, mais recentemente ainda, o artigo 87.º-A do Código do IRC, com a sua taxa adicional aplicável a uma matéria colectável

que não admite dedução de prejuízos fiscais apurados em anos anteriores, na parte excedente a € 2.000.000.

iii) O que nos diz a inserção sistemática do artigo 87.º-A do Código do IRC (“derrama estadual”)

Da perspectiva do ponto do sistema onde se insere o artigo 87.º-A, a conclusão a que acima se chegou só resulta confirmada: está inserido no capítulo das taxas, isto é, no capítulo onde se define o último termo da equação fiscal necessário para a liquidação de imposto.

Recorda-se que no artigo precedente (87.º) se previam já:

- duas outras taxas (de 12,5% e de 25%) aplicáveis a entidades residentes e a estabelecimentos estáveis de não residentes, que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola;
- uma taxa de 21,5% aplicável a entidades residentes que não exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola;
- variadas taxas aplicáveis aos rendimentos de não residentes sem estabelecimentos estável em Portugal, a que acresce a susceptibilidade de reduções várias das mesmas em razão da aplicação de convneções contra a dupla tributação de que Portugal seja parte.

A pluralidade de taxas é, pois, pode-se dizer, uma característica estrutural do IRC.

Por motivos de simplificação e, certamente, porque esta sobretaxa não fazia parte do Código do IRC aquando da sua concepção inicial (só foi introduzida em 2010, como é sabido), a que acresce o facto de estar em causa acudir a uma emergência financeira (supostamente) temporária do Estado português, destinada a ser revogada logo que a situação de emergência passasse, o artigo 87.º-A define à margem da sistemática de base do Código do IRC não só a taxa em si mesma, que quer ver aplicada, mas, também, a matéria colectável sobre a qual quer ver aplicada essa taxa.

Esta menor articulação com o restante sistema do IRC, isto é, com a forma como neste código se separam as diversas temáticas (designadamente a da matéria colectável e a da taxa), nem por isso, no entanto, desclassifica a base de incidência da taxa do artigo 87.º-A do Código do IRC da sua qualificação como matéria colectável.

Pelo contrário: a maior proximidade da norma que fixa a taxa, mais concretamente, a inserção da definição da matéria colectável na própria norma que define a taxa aplicável a essa matéria colectável, só pode reforçar a sua qualificação como tal (como matéria colectável).

iv) À previsão das taxas segue-se a previsão da aplicação dessas mesmas taxas: isto é, as operações de liquidação do IRC (da diversidade de IRC's, como se viu)

Depois de prever as taxas e as matérias colectáveis a que estas se aplicam, o Código do IRC dedica-se a regular a operação de liquidação do imposto, isto é, a operação de aplicação da taxa à matéria colectável e, efectuada esta primeira operação, as operações que eventualmente se possam seguir respeitantes a acertos de conta que levem em atenção o imposto antecipadamente pago (via pagamentos por conta e retenções na fonte suportadas) ou respeitantes a outras deduções à colecta assim apurada (incluindo a título de benefícios fiscais).

A isto se dedicam os (actuais) artigos 89.º e seguintes do Código do IRC, sendo que interessará aqui analisar o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC.

Aí se diz, na alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, que quando a liquidação deva ser feita pelo contribuinte, tem por base a matéria colectável que conste das declarações (está em causa a declaração Modelo 22, como é sabido, utilizada pelos contribuintes para procederem à autoliquidação do seu IRC).

Que matéria colectável estará aqui em causa? Sobre que matéria colectável deverão os contribuintes aplicar a(s) taxa(s) do IRC de modo a apurar um primeiro montante que, não havendo quaisquer deduções a fazer ao mesmo (v.g., pagamentos por conta, deduções à colecta

a título de benefícios fiscais, etc.), será o montante devido por força das tributações previstas no Código do IRC?

A resposta só pode ser (não pode ser, evidentemente, outra) esta: está em causa toda e qualquer matéria colectável prevista no Código do IRC, incluindo aquela (prevista no antecedente artigo 87.º-A do Código do IRC) com respeito à qual se manda aplicar uma taxa de 2,5% à matéria colectável aí definida.

Aliás, por referência especificamente a esta liquidação de IRC, partindo-se da indicação expressa que o próprio artigo 87.º-A, n.º 3, se encarregou de fazer, chegamos a este mesmo resultado: a sobretaxa (tributação adicional ou derrama adicional, como aí se lhe chama) de IRC que aí se prevê deve ser aplicada à matéria colectável aí também definida, no âmbito da declaração periódica de rendimentos (declaração Modelo 22) prevista no artigo 120.º do Código do IRC; logo, o montante que nesta liquidação se apure é, sem margem para dúvidas, parte integrante do montante apurado na declaração periódica de IRC prevista no artigo 120.º do Código do IRC, a que se refere também, usando estes exactos termos, o artigo 90.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC.

Só assim não seria se se pudesse defender que esta tributação dita adicional (por referência à tributação de base prevista no antecedente artigo 87.º do Código do IRC), assim qualificada pela própria lei a propósito dos pagamentos por conta (pagamento adicional por conta – cfr. artigo 105.º-A do Código do IRC) não pertenceria ao IRC, isto é, não seria IRC.

O que poderia sustentar tal sorte de conclusão? Nada, absolutamente nada de minimamente relevante, tanto quanto se consegue alcançar.

Com efeito, e em primeiro lugar, esta tributação está prevista no Código do IRC, faz parte do conjunto de tributações (são várias, como se viu) previsto no Código do IRC. Aliás, a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, que a introduziu, introduziu-a sob o capítulo I, intitulado de “medidas fiscais” e, dentro deste capítulo, na sua secção II, intitulada de “imposto sobre o

rendimento das pessoas colectivas” (esta tributação é a única medida fiscal introduzida por esta lei na secção II com o referido título - isto é, a título de IRC, sublinha-se).

Ao contrário do que sucede com a derrama municipal, uma vez que esta (incluindo taxas máximas e definição da respectiva matéria colectável) está prevista em lei específica, autónoma, mais concretamente, e actualmente, no artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (Lei das Finanças Locais), não fazendo parte do Código do IRC, *por boas razões, aliás, como se verá melhor nos parágrafos seguintes: a derrama municipal apresenta diferenças de relevo (ao contrário da designada derrama estadual) em relação às características gerais das várias tributações que constituem o IRC.*

Em segundo lugar, a tributação aqui em causa utiliza conceitos ou definições usados também pelas outras tributações previstas a título de IRC, e não dispõe de uma lógica e orientação distinta no que respeita ao seu modo de operar (incluindo obrigações acessórias, de pagamentos por conta e de pagamento final) e de se definir.

Esta é outra diferença de relevo entre as várias tributações em sede de IRC (incluindo a sobretaxa recentemente criada e designada de derrama estadual, aqui em causa), de um lado, e a derrama municipal, do outro: a aplicação desta última depende de uma deliberação dos municípios que carece de ser anualmente renovada, sendo que a sua taxa é, dentro das balizas legalmente fixadas, decidida, anualmente também, pelos municípios; e quando a derrama municipal tinha por matéria colectável o próprio imposto (colecta) do IRC, a diferença para os vários IRC's, agora ao nível da base de incidência, era ainda maior.

Em terceiro lugar, a tributação aqui em causa, constante do Código do IRC, tem por sujeito activo e por sujeitos passivos exactamente as mesmas entidades a que se aplicam as outras tributações também constantes do Código do IRC.

Esta é mais uma relevantíssima diferença para o imposto, este sim, distinto, que é a derrama municipal: o seu sujeito activo são os municípios, e não o Estado.

Em quarto lugar, a tributação aqui em causa convive, como se viu, com uma diversidade de matérias colectáveis e de taxas que pré-existiam e que são todas igualmente “IRC”, sendo esta tributação adicional apenas e tão-somente mais uma a juntar a um leque substancialmente variado de tributações em sede de IRC.

Em quinto lugar, o facto de na determinação da sua matéria colectável serem irrelevantes os prejuízos fiscais apurados em exercícios antecedentes, não constitui qualquer novidade ou singularidade em sede de IRC: algumas das matérias colectáveis previstas no IRC, desde a sua primeira hora, partilham consigo (tributação adicional prevista no artigo 87.º-A do Código do IRC) a propriedade da irrelevância, para a sua determinação, de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores, como se viu *supra*.

Em sexto lugar, e para concluir, esta tributação (designada de derrama estadual) é tão IRC como são as outras tributações também previstas no Código do IRC, não só por identidade de razão (como se viu já *supra*), *mas, também*, por referência às tributações autónomas em IRC (que incidem sobre despesas e encargos, relembra-se, e não sobre o lucro), *por maioria de razão*.

Com efeito, não se pode olvidar que o Tribunal Constitucional negou¹ haver qualquer retroactividade (dita autêntica) na aplicação de novas taxas de tributação autónoma a despesas e encargos suportados anteriormente à sua entrada em vigor, precisamente porque as considerou tão IRC (não obstante a gritante diferença *supra* assinalada) quanto o são as restantes tributações previstas, à semelhança das tributações autónomas, no Código do IRC.

Mais precisamente, considerou o Tribunal Constitucional que o facto tributário nas tributações autónomas se ia formando no decurso do exercício fiscal, à semelhança das matérias colectáveis

¹ Não se podia estar mais em desacordo com a conclusão (e com as razões que supostamente a sustentariam) a que chegou o nosso Tribunal Constitucional. Mas este não é o momento (que porventura nunca chegará) nem o contexto para tratar disso. Do que se trata aqui e agora é tão-somente de contrapor a qualificação das tributações autónomas como IRC com a qualificação que deve caber à derrama estadual.

tipicamente associadas ao IRC, pelo que não haveria retroactividade em aplicar novas taxas fixadas no fim do ano a despesas ou encargos suportados desde o princípio desse mesmo ano.

Deste acórdão discordou um dos juízes integrantes do colectivo, precisamente por entender (e este entendimento será um facto insofismável) que se estava perante tributação materialmente distinta da (restante) tributação prevista no Código do IRC (cfr. o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 18/2011, publicado no Diário da República, 2ª Série, n.º 48, de 9 de Março de 2011).

Ora, com respeito ao caso da tributação adicional inserida no Código do IRC em 2010 (designada de derrama estadual), ao contrário da designada tributação autónoma está-se *não só* perante tributação que formalmente se insere no Código do IRC, *mas, também*, perante tributação que materialmente se não distingue de outras tributações constantes deste mesmo Código do IRC desde a sua concepção (no já longínquo ano de 1989).

Acrescente-se que é porque se está perante IRC, *formal e materialmente falando*, que todas as regras com vocação para aplicação generalizada às várias tributações contidas no Código do IRC, se aplicarão também a esta sobretaxa ou tributação adicional, sendo desnecessária referência expressa para o efeito (embora tal referência não seja, como elemento clarificador, necessariamente inútil; mas o ponto é que se lá não estivesse, nenhum intérprete duvidaria da aplicabilidade das normas visadas): esta tributação adicional não é nem mais, nem menos, IRC, do que os outros IRC's com que convive.

E está-se perante IRC que, de acordo com a proposta de lei do orçamento do Estado para 2012, se prepara para aumentar muito significativamente o seu peso relativo no contexto das tributações existentes em sede de IRC: de 2,5% sobre a parte do lucro tributável que exceda € 2.000.000, passar-se-á para uma tributação adicional (por referência à taxa de base) de 3% logo a partir de € 1.500.000 e até € 10.000.000, sendo que a partir daí o agravamento consubstanciado nesta taxa de IRC corresponderá a uns adicionais 5%.

Fazendo uma síntese antes de terminar este ponto, tudo conflui no sentido da caracterização desta tributação (derrama estadual) como uma imposição “a título de IRC”, nada se vislumbrando (ao contrário, e por contraste, com o que se passa com a derrama municipal) que possa afastar esta conclusão.

B. Ilustração de aplicação prática destas conclusões a um caso concreto

Muito embora a questão a que se procurou responder neste estudo tenha um interesse prático muito mais amplo e diversificado, a causa imediata do mesmo prendeu-se com a necessidade de determinar se a utilização de um crédito de imposto de IRC previsto em contrato de investimento e de concessão de benefícios fiscais celebrado com o Estado português abrangia a colecta produzida pela designada derrama estadual.

O ponto que em última análise se pretendia apurar prendia-se com a dedutibilidade de um crédito de IRC contratualizado, à colecta conhecida por derrama estadual.

A esse respeito importa, em complemento do que se referiu anteriormente e a título de ilustração prática das consequências jurídicas disso mesmo, acrescentar aqui que o artigo 39.º, n.º 2, do EBF, na redacção em vigor na data da celebração do contrato de investimento e de concessão de benefícios fiscais que para ele remetiam (e ao qual corresponde, actualmente, o artigo 41.º, n.º 2, do EBF), previa a atribuição de um incentivo consubstanciado num “[c]rédito de imposto determinado com base na aplicação de uma percentagem, compreendida entre 5% e 20% das aplicações relevantes realizadas, a deduzir ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 83.º do Código do IRC [a que corresponde, desde a renumeração do Código do IRC – doravante, Código do IRC - operada em 2010, o artigo 90.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC] (...)” (sublinhado nosso).

O Decreto-Lei n.º 409/99 de 15 de Outubro, que regulamenta este benefício fiscal, dispõe no mesmo sentido, no seu artigo 5.º, n.º 5, que “[o] benefício fiscal em sede de IRC consiste na dedução ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código do IRC) [em 2006 – ano da celebração do contrato de investimento aqui em causa – correspondia ao artigo 83.º do Código do IRC e, desde 2010, corresponde, como já se referiu, ao artigo 90.º do Código do IRC] da quantia resultante da aplicação das percentagens referidas neste artigo ao valor das aplicações relevantes realizadas em cada exercício (...)” (sublinhado nosso).

No n.º 6 do artigo 5.º do mesmo diploma acrescenta-se que “[a] dedução a que se refere o número anterior é feita na liquidação de IRC respeitante ao exercício em que foram efectuadas as aplicações relevantes ou, quando o não possa ser integralmente, a importância ainda não deduzida poderá sê-lo, nas mesmas condições, na liquidação dos exercícios até ao termo da vigência do contrato [de concessão dos benefícios fiscais] referido no artigo 8.º do presente diploma.”.

O contrato de investimento e de concessão de benefícios fiscais em causa, por sua vez, obedecia a esta mesma configuração legal no que respeita ao benefício fiscal de dedução à colecta do IRC, aí contratualizado.

Mais concretamente e para o que aqui interessará ilustrar, acordou-se no contrato de concessão de benefícios fiscais que “[o] crédito fiscal em sede de IRC consiste na dedução ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do Art.º 83º [actual artigo 90.º e, em 1999, artigo 71.º, como se viu] do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas da quantia resultante da aplicação da percentagem [de 11%] referida no número 4.1 ao valor das APLICAÇÕES RELEVANTES PARA O INCENTIVO FISCAL realizadas em cada um dos exercícios que decorram até 31 de Dezembro de 2015.” (sublinhado nosso).

Ora, estando em causa neste e em casos semelhantes, um benefício fiscal de dedução à colecta do IRC, e sendo inevitável a conclusão (ver *supra*) de que a derrama estadual é IRC (a par de vários outros IRC’s integrantes da pluralidade de IRC’s acolhido pelo respectivo código),

inevitável se apresenta também a conclusão de que a liquidação de IRC a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC engloba, também, a liquidação desta sobretaxa (cfr. artigo 87.º-A do Código do IRC) aplicável (i) às entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e (ii) aos estabelecimentos estáveis de não residentes, quando os respectivos lucros tributáveis excedam € 2.000.000,00, e na medida, apenas, em que o excedam.

Assim sendo, como se julga ser, também ao montante apurado em razão da aplicação desta sobretaxa de IRC se hão-de deduzir os montantes relativos a benefícios fiscais, conforme previsto, genericamente, na alínea b) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC e, sobretudo e especificamente, no que respeita às circunstâncias do caso que suscitou o parecer na base deste artigo, no (à data – 2006 - da celebração do contrato de investimento) artigo 39.º (actual 41.º), n.º 2, alínea a), do EBF (que se refere ao equivalente, à data, ao actual artigo 90.º do Código do IRC), no artigo 5.º, n.º 5, do Decreto-Lei n.º 409/99 de 15 de Outubro (que também se refere ao equivalente, à data – 1999 - ao actual artigo 90.º do Código do IRC) e no contrato de concessão de benefícios fiscais (que também se refere ao equivalente, à data – 2006 - ao actual artigo 90.º do Código do IRC).

Aliás, e a este propósito ainda, a notícia que tenho é de que estará para breve a publicação de uma ficha doutrinária por parte da Administração tributária em que, a propósito da necessidade de interpretar a expressão IRC para efeitos de aplicação de normas do seu código, a derrama estadual foi (ao contrário da municipal), sem reservas ou qualificações de espécie alguma, qualificada como tal (como colecta de IRC).

C. Para além e independentemente da qualificação como IRC: o enquadramento contratual do benefício fiscal em causa e respectivas consequências jurídicas

Acresce a tudo o que acima se deixou dito a propósito da qualificação da colecta produzida pela tributação aqui em causa como uma colecta de IRC, que princípios de boa fé, no caso exigindo o respeito pela letra e espírito dos contratos assinados, requerem com especial intensidade que

se interprete do modo indicado o quadro legal e contratual relevante: seria condenável, e contrário ao princípio interpretativo de que “o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas” (cfr. artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil),

caso se visse nesta tributação adicional do Código do IRC, nesta *tributação sobre rendimento* produzido por investimento contratualizado com o Estado português e pela *pessoa colectiva* parte nos contratos com o Estado português *supra* referidos, um imposto *artificialmente* desclassificado como imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas,

com isso se subtraindo, habilidosamente (e, a todos os títulos, condenavelmente) a colecta produzida por esta tributação, ao campo de aplicação do contratualizado crédito fiscal de imposto *sobre o rendimento das pessoas colectivas*.

Esta (e não tanto a questão técnica da qualificação da derrama estadual como IRC) é aliás a perspectiva que os contribuintes instintivamente (e intuitivamente) seguem de imediato quando tentam obter resposta à questão da dedutibilidade fiscal à derrama estadual de crédito de imposto contratualizado com o Estado português. E não é de admirar: é aqui, mais do que em qualquer outra perspectiva, que se jogam sentimentos e noções (no âmago do jurídico) de justiça e de boa fé que a todos, leigos e homens de muita ou pouca lei, provocam reacções imediatas.

Outros juristas e homens (inclui mulheres) da academia se dedicaram a desenvolver, com brilho, esta perspectiva (em pareceres inéditos), tendo a esse propósito demonstrado (com sucesso, em minha opinião) que quer por via de uma interpretação actualista do contrato celebrado, quer por via de uma integração de lacunas que se impõe à vontade das partes, à derrama estadual será dedutível o crédito de imposto de IRC contratualizado, a troco de compromissos de investimento quantificados e fiscalizados, com o Estado português.

Aliás, no caso concreto que serviu para ilustrar as consequências prático-jurídicas a que o resultado deste estudo leva, a AICEP - Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal, E.P.E. (AICEP), responsável máxima pela dinamização do investimento em Portugal

e entidade pública que, em nome do Estado português, negociou com o contribuinte em causa nesse caso concreto o contrato de investimento e o contrato de concessão de benefícios fiscais de onde resultou um crédito de imposto (de IRC), teve já oportunidade de manifestar a sua posição no sentido de que independentemente de tudo o mais, a boa interpretação e aplicação, norteadas pelo princípio da boa fé, do contrato celebrado entre o contribuinte investidor e o Estado português, impõe a sujeição da colecta produzida pela designada derrama estadual ao crédito de imposto contratualizado.

A perspectiva deste estudo prescinde porém, repete-se, deste outro (igualmente válido) ângulo de análise, por julgar poder chegar à conclusão de que a derrama estadual é IRC e, como tal, à conclusão de que a derrama estadual estará disponível, na sua qualidade de IRC, e nos termos da própria letra do contrato de concessão de benefícios fiscais assinado (e da legislação em que este se apoia) para efeitos de dedução à mesma (a este IRC que é a derrama estadual) do crédito fiscal de IRC contratualizado.

Relembra-se ainda, antes de terminar, que esta conclusão (de que a derrama estadual é IRC) tem consequências (nuns casos favoráveis da perspectiva dos contribuintes, noutros não) a propósito de outros pontos da tributação em sede de IRC, tendo-se no início deste artigo apontado a este respeito e a título exemplificativo o disposto nos artigos 92.º (cálculo do limite à utilização de benefícios fiscais), 90.º, n.º 2, al. b), e legislação complementar (deduções à colecta de IRC a título de benefícios fiscais, onde se inserem os contratos fiscais que estabelecem incentivos ao investimento na modalidade de dedução à colecta, que por sua vez inspiraram a ilustração prática acima efectuada), 66.º (regime de imputação de lucros de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado), 90.º, n.º 2, alínea a), e 91.º, (mecanismos unilaterais de eliminação da dupla tributação internacional), todos do código do IRC, para além da alusão aos mecanismos bilaterais de eliminação da dupla tributação internacional previstos nas convenções contra a dupla tributação de que Portugal é parte.

CONCLUSÕES

Em face do exposto, e tendo presente o objecto deste estudo e a situação concreta que serviu para ilustrar as consequências práticas do resultado a que se chegou no mesmo, julgo poder, salvo melhor opinião, concluir o seguinte:

a) A colecta produzida pela taxa e matéria colectável previstas no artigo 87.º-A (derrama estadual) do Código do IRC é colecta de IRC, que se insere num conjunto mais amplo representativo da pluralidade de colectas de IRC que existe desde o nascimento desta específica tributação e que sofreu alguns alargamentos nos últimos anos (taxa de 12,5% para a parte da matéria colectável até € 12.500 e, mais recentemente, a designada derrama estadual).

b) Esta conclusão tem implicações várias (umas favoráveis, outras desfavoráveis, ao contribuinte) ao nível da tributação em sede de IRC, sendo de destacar as implicações ao nível dos artigos 66.º (regime de imputação de lucros de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado), 90.º, n.º 2, alínea a), e 91.º (mecanismos unilaterais de eliminação da dupla tributação internacional), 90.º, n.º 2, al. b), e legislação complementar (deduções à colecta de IRC a título de benefícios fiscais) e 92.º (cálculo do limite à utilização de benefícios fiscais), todos do código do IRC, para além das implicações ao nível dos mecanismos bilaterais de eliminação da dupla tributação internacional previstos nas convenções contra a dupla tributação de que Portugal é parte.

c) Em consequência da conclusão *supra*, a liquidação de IRC a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC não exclui, isto é, engloba também, a liquidação operada por esta sobretaxa de IRC (“derrama estadual”).

d) Em consequência, também, da conclusão *supra*, se um benefício fiscal de dedução à colecta previsto em contrato de investimento, em contrato de concessão de benefícios fiscais e em legislação específica para os quais estes remetem (artigo 39.º - actual 41.º - do EBF e Decreto-

Lei n.º 409/99), se reporta à colecta prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º (anterior 83.º) do Código do IRC,

e) este benefício fiscal operará também por referência à colecta produzida em razão da aplicação do artigo 87.º-A (“derrama estadual”) do Código do IRC.

f) Independentemente da conclusão *supra*, à luz dos princípios e regras jurídicas aplicáveis às obrigações contratuais e respectiva interpretação e integração, sempre se imporia à vontade das partes a inclusão da colecta produzida pela derrama estadual entre a colecta de IRC à qual se poderá deduzir o crédito de imposto por investimento relevante contratualizado com o Estado português.

Lisboa, 8 de Novembro de 2011

