

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A DERRAMA ESTADUAL

Carolina Isabel Caetano Barroso

Lisboa, setembro de 2022

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A DERRAMA ESTADUAL

Carolina Isabel Caetano Barroso, n.º 20200300

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Paulo Nogueira da Costa, Doutor em Direito.

Constituição do Júri:
Presidente Prof. Especialista Jesuino A. Martins
Vogal Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma
Vogal Prof. Doutor Paulo Nogueira da Costa

Lisboa, setembro de 2022

EPÍGRAFE

“Sou o resultado do que uma grande mulher quis fazer de mim” *Isaac Newton*

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa, pelos conhecimentos transmitidos, pela disponibilidade, compreensão e apoio no desenvolvimento desta dissertação.

Aos meus pais pela amizade, companheirismo e por todo o apoio.

A Deus por guardar junto do meu coração os meus avós que não podem vivenciar esta fase comigo.

Aos meus amigos, Helena, Isa, Leandro e Madalena, por todo o apoio, amizade e paciência.

Aos Bombeiros Voluntários da Chamusca, na pessoa do Sr. Comandante Rui Saramago, por todo o incentivo e apoio demonstrado nesta caminhada.

À ACSA, na pessoa do Dr. Mário Cabral, por todo o apoio e por me permitir crescer enquanto auditora e enquanto académica.

À Dra. Graça Cruz e à Dra. Conceição Alves por todos os preciosos conselhos e conversas enriquecedoras.

A todos aqueles que me esqueci mas que com toda a certeza mereciam ser aqui mencionados.

Serei eternamente grata por, cada um à sua maneira, ter contribuído para que esta dissertação se concretizasse.

RESUMO

Introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, com um carácter transitório, proporcional e excepcional, a Derrama Estadual surge no seguimento de medidas que tinham como objetivo reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública, previstas no Programa de Estabilidade e Crescimento.

A Derrama Estadual foi aditada no ordenamento jurídico e fiscal no ano de 2010 com um carácter transitório e proporcional, o qual se veio a dissipar ao longo dos anos. O carácter transitório permanece até à data deste documento e a proporcionalidade da taxa de Derrama Estadual transformou-se numa progressividade de taxas repartida em três escalões.

O facto de a Derrama Estadual incidir sobre o lucro tributável (e não sobre a matéria coletável) e o facto de a mesma apresentar progressividade de taxas na esfera da tributação das pessoas coletivas induz-nos a analisá-los segundo os princípios fundamentais.

Bem como será analisado um acórdão proferido em sede de tribunal arbitral. A decisão da escolha deste acórdão prende-se com o facto de este apresentar uma declaração de voto, o que espelha as divergências existentes sobre a Derrama Estadual, e com o facto de a decisão ter data recente.

Palavras-chave: IRC, Derrama Estadual, princípios constitucionais, jurisprudência.

ABSTRACT

Introduced by Law n.º 12-A/2010, of 30 June, with a transitory, proportional and exceptional character, the State Surtax follows measures that aimed to strengthen and accelerate the reduction of excessive deficit and the control of the public debt growth foreseen in the Stability and Growth Programme.

The State Surtax was added to the legal and tax system in 2010 with a transitory and proportional character, which has dissipated over the years. The transitory nature remains until the date of this document and the proportionality of the State Surtax rate has become a progressive rate divided into three levels.

The fact that the State Surtax is levied on taxable income (and not on the taxable amount) and the fact that it presents progressive rates in the sphere of taxation of legal persons induces us to analyze them according to fundamental principles.

As well as a judgment rendered in the seat of an arbitral court will be analysed. The decision to choose this judgment is related to the fact that it presents an explanation of vote, which reflects the existing divergences on the State Surtax, and to the fact that the decision has a recent date.

Key-words: IRC, State Surtax, constitutional principles, jurisprudence.

ÍNDICE

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO	1
1.1. OBJETO DO ESTUDO.....	1
1.2. OBJETIVO DA INVESTIGAÇÃO	1
1.3. ESTRUTURA DO DOCUMENTO	1
CAPÍTULO II - O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS.....	3
CAPÍTULO III - A DERRAMA ESTADUAL	12
3.1. EVOLUÇÃO AO LONGO DOS ANOS	13
3.2 A DISTINÇÃO ENTRE A DERRAMA ESTADUAL E A DERRAMA MUNICIPAL	16
CAPÍTULO IV - A DERRAMA ESTADUAL À LUZ DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	19
4.1. A INCIDÊNCIA SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL	19
4.1.1. Princípio da tributação do rendimento real.....	19
4.1.2. Princípio da capacidade contributiva	21
4.1.3. Princípio da neutralidade fiscal.....	23
4.2. A PROGRESSIVIDADE DA DERRAMA ESTADUAL	24
4.3. OS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.....	26
CAPÍTULO V – JURISPRUDÊNCIA – ANÁLISE DO ACÓRDÃO DO PROCESSO N.º 784/2019-T DO CAAD	29
5.1. O LITÍGIO.....	29
5.2. ANÁLISE DO CASO.....	31
5.3. DECLARAÇÃO DE VOTO	38
5.4. REFORMA DO ACÓRDÃO	41

CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	46

LISTA DE ABREVIATURAS/SÍMBOLOS

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativo

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

FMI – Fundo Monetário Internacional

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

n.º – número

p. – página

pp. – páginas

PAC – Pagamentos Adicionais por Conta

PEC – Programa de Estabilidade e Crescimento

RETGS – Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

1.1. OBJETO DO ESTUDO

A presente dissertação pretende apresentar e analisar a Derrama Estadual. A sua particularidade e especificidade merece ser objeto de estudo, considerando, em especial, o quadro jurídico-constitucional da tributação do rendimento das empresas. Sendo uma fonte de rendimento que surgiu durante a crise económica de 2008 e podendo ser interpretada como um agravamento do imposto ou como uma duplicação da tributação, merece a nossa melhor atenção.

1.2. OBJETIVO DA INVESTIGAÇÃO

O objetivo primordial prende-se com uma vontade pessoal de ampliar conhecimento nesta matéria, com vista à clarificação de algumas questões e a suscitação doutras tantas. É importante priorizar a discussão e o debate, só assim será possível alcançar um sistema fiscal evoluído e atual. Sabendo desde já que a Fiscalidade Direta impacta diretamente a forma como os países se colocam no mercado e como as empresas ponderam a realização de investimentos. A especificidade da Derrama Estadual suscita diversas questões relevantes, designadamente no domínio do planeamento fiscal, considerando o impacto que tem nas empresas a ela sujeitas.

1.3. ESTRUTURA DO DOCUMENTO

No capítulo 1, intitulado de “Introdução”, será definido o objeto de estudo, o objetivo da investigação e a estrutura do documento.

No capítulo 2, intitulado de “O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, será analisado o IRC e a sua relação com a Derrama Estadual.

No capítulo 3, intitulado de “A Derrama Estadual”, serão analisadas as suas características, a sua evolução ao longo do anos e a sua comparação com a Derrama Municipal.

No capítulo 4, intitulado de “A Derrama Estadual à luz de princípios constitucionais”, serão analisadas as características da Derrama Estadual à luz do princípio da tributação pelo lucro real, do princípio da capacidade contributiva, do princípio da neutralidade fiscal,

do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança. Será ainda analisado a progressividade que caracteriza a Derrama Estadual.

No capítulo 5, intitulado de “Jurisprudência – Análise do Acórdão do Processo n.º 784/2019-T do CAAD”, será exposto o litígio, analisado o acórdão e a declaração de voto que faz parte integrante do processo.

No capítulo 6, intitulado “Conclusão”, será evidenciado as principais ilações retiradas da investigação.

CAPÍTULO II - O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

Iniciamos a nossa análise com uma breve introdução ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), a sua relevância para análise da Derrama Estadual resulta do facto de diversos autores entenderem que esta configura-se como um imposto acessório ao IRC. Assim é importante abordar o imposto principal, as suas características e os princípios que o caracterizam, para conseguirmos analisar os impostos acessórios. Para o caso, analisar o IRC para posteriormente analisar a Derrama Estadual e perceber como os princípios do imposto principal se refletem no imposto acessório.

Conforme se pode ler no preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC): «O IRC incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território português». Esta definição remete-nos para dois dos cinco aspetos importantes a definir quando analisamos uma entidade à luz da tributação das pessoas coletivas: a incidência objetiva (real), a incidência subjetiva (pessoal) e o local da sede ou direcção efetiva, que nos leva a falar em estabelecimento estável. Em conjunto com a definição do lucro tributável, são estes os cinco alicerces da tributação das pessoas coletivas.

O Artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP), estipula que «[a] tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. Casalta Nabais (2014, p. 177) ensina-nos o porquê da adoção deste método de tributação das empresas. Conforme referido pelo Autor, a adoção do método de tributação pelo rendimento real teve como objetivo travar uma prática muito antiga no Direito Fiscal português: a tributação pelo rendimento normal.

Este método foi adotado tendo em conta condicionalismos que já não se verificavam à data, sendo o principal a dificuldade em possuir contabilidade organizada, ou no mais remoto dos casos, documentação contabilística mínima que permitisse apurar o lucro real de cada empresa. Importa ressaltar que não foi pela imposição da tributação pelo rendimento real que todos os sujeitos passivos de IRC passaram a ter as condições para revelar o seu lucro real.

Os sujeitos passivos que não possuam condições para apurar o seu rendimento real poderão ser tributadas através de outros métodos de apuramento do lucro, dentre os quais se poderá incluir o cálculo do lucro normal. Apurado este pela administração fiscal, com base nos elementos de que dispõe, sempre em casos para os quais não se apure motivo suficiente para que não sejam tributados com base no lucro real da empresa.

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, de 09 de abril, reflete que a adoção do princípio da tributação com base no rendimento real é o caminho mais natural para se conseguir apurar a matéria coletável. Assim, «a tributação do lucro real é, também, uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva». O referido acórdão menciona ainda que a tributação pelo rendimento real, para além de ser a forma mais clara de expressar o princípio da capacidade contributiva, tem ainda o objetivo de afastar a tributação pelo lucro normal.

Tendo, ainda, presente que os métodos indiretos de apuramento da matéria coletável são alvo da mais variada jurisprudência, «a tributação pelo lucro real é um princípio que admite “desvios”, entenda-se, é compatível com alguma “normalização” no apuramento da matéria coletável». Isto significa que o apuramento da matéria coletável através de métodos indiretos, acaba por necessitar de recorrer a algumas ferramentas de apuramento do lucro normal, para conseguir alcançar o rendimento real presumido.

A tributação do rendimento das pessoas coletivas pode ter em consideração o rendimento real efetivo, o rendimento real presumido ou o rendimento normal. O rendimento real efetivo é o resultado contabilístico, obtido da contabilidade organizada. Conforme refere o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, o lucro contabilístico só poderá ser considerado lucro real caso exista «um sistema fiável de informação sobre os resultados empresariais», caso contrário será necessário apurar qual o rendimento real presumido. Daí a norma referir que a tributação incide “fundamentalmente” sobre o lucro real.

O rendimento real presumido é o resultado obtido através de métodos indiretos de determinação do rendimento a tributar. Conforme explicitado no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/2014, de 15 de outubro, o apuramento da matéria coletável por métodos indiretos traduz-se na prossecução do princípio da igualdade tributária. Isto porque permite que «a avaliação possa ser feita com base em indícios, presunções ou

outros elementos de que a Administração Tributária possa dispor». Assim, a Administração Fiscal pode apurar o lucro real presumido, prosseguindo o princípio da capacidade contributiva.

O rendimento normal consiste no rendimento médio de uma série de anos que uma empresa poderia obter operando em condições normais ou pelo rendimento de determinado ano, que poderia obter-se em condições normais. Conforme ensina Teixeira Ribeiro (1977, p. 306), este poderá caracterizar-se como o rendimento médio de um número de anos, obtido em condições normais de atividade, «isto é, operando nas condições mais frequentes naquela época e lugar, e, portanto, com a diligência, técnica e preços geralmente praticados». Ou, poderá ser caracterizado como o rendimento de determinado ano, obtido em condições normais, neste caso, «[e]ste é um rendimento que só se atribui ao respetivo agente económico naquele ou naqueles anos em que as condições prevalecentes lhe possibilitariam consegui-lo».

Segundo Machado e Costa (2021, p. 263),

«os princípios hermenêutico-constitucionais de máxima efetividade, concordância prática e ponderação proporcional dos diferentes direitos e bens constitucionais em confronto apontam para que a tributação do rendimento normal seja considerada violadora do princípio da proporcionalidade sempre que seja facticamente possível o recurso à solução alternativa menos onerosa de tributação do rendimento real presumido. Ou seja, impõe-se uma relativização moderada do princípio da tributação do rendimento real de acordo com o princípio da proporcionalidade em sentido amplo ou da proibição do excesso.»

A incidência pessoal deste imposto encontra-se prevista no Artigo 2.º do CIRC, sob a epígrafe «Sujeitos passivos», no qual se distingue o tratamento em IRC consoante se trate de entidades residentes ou não residentes em território português, conforme elencado no n.º 3 do referido Artigo: «consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português».

Para as entidades residentes em território português, o referido Artigo distingue-as, ainda, entre entidades com personalidade jurídica e entidades sem personalidade jurídica. No qual

para as pessoas coletivas residentes, estas são consideradas sujeitos passivos de IRC no caso de estarmos perante sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado. Para as pessoas coletivas residentes que não possuam personalidade jurídica, estas apenas serão sujeitos passivos de IRC na parte dos rendimentos não sujeitos a tributação na sua esfera pessoal, ou seja, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS).

As entidades não residentes encontram-se previstas na alínea c) do n.º 1, no qual se consideram sujeitos passivos de imposto, apenas na parte do rendimento não sujeito a IRS.

Conforme estipulado no Artigo 1.º do CIRC, «[o] imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.». Indiciando, de forma clara, a incidência real do imposto, a tributação de rendimentos obtidos através de atos lícitos e/ou atos ilícitos. O Artigo 3.º, do mesmo Diploma, enuncia qual a base do imposto, partindo do mesmo pressuposto que o Artigo 2.º, tendo como distinção o fator residência.

Para os residentes em território português, as alíneas a) e b) do n.º 1 do Artigo 3.º preveem que o imposto incidirá sobre o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Nos casos em que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incidirá sobre o rendimento global, derivado da soma dos rendimentos associados a cada categoria de IRS e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

Para as entidades não residentes, as alíneas c) e d) do n.º 1 do Artigo anteriormente referido, preveem que o IRC incidirá sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável situado em território português. Caso não possuam estabelecimento estável em território português, ou possuindo-o, o rendimento não lhe seja imputável, incidirá sobre os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

As alíneas citadas encontram-se complementadas pelo n.º 3, do Artigo 3.º do CIRC, no qual se prevê que constituem parte do lucro a imputar ao estabelecimento estável os rendimentos derivados da venda a pessoas ou entidades com residência, sede ou direção efetiva em território português de bens ou mercadorias idênticos ou similares aos vendidos através desse estabelecimento estável, e os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável.

Apesar de bastante importante, o fator localização acabou por se tornar insuficiente na determinação do lucro alvo de tributação por parte de cada Estado, como tal, surge o conceito de estabelecimento estável. Este surgiu da necessidade de tributar as pessoas coletivas sem filial em território nacional mas que auferem grande parte dos seus rendimentos em território português (Machado & Costa, 2021, p. 322).

O Artigo 5.º, n.º 1, do CIRC, sob a epígrafe “Estabelecimento estável”, define o mesmo como uma instalação fixa através da qual se exerce uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Através desta definição, facilmente entendemos que a definição de estabelecimento estável compreende instalações fixas, como seja a sede de uma empresa e/ou o local no qual a atividade é exercida e conseqüentemente os rendimentos são gerados, conforme explanado no n.º 2 do mesmo Artigo.

O n.º 3 do Artigo 5.º introduz algumas situações mais particulares para que seja considerado que o sujeito passivo tem estabelecimento estável em território nacional, no qual o conceito de estabelecimento estável passa a abranger igualmente as instalações provisórias e atividades que não necessitem de instalações para se desenvolverem.

O conceito de lucro aparece pela primeira vez mencionado no CIRC, no Artigo 3.º, no seu n.º 2, no qual se pode ler que, «consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código». Conforme elencado no Acórdão n.º 142/2004 do Tribunal Constitucional, de 10 de março, a capacidade contributiva das pessoas coletivas expressa-se através do seu rendimento líquido, deduzindo os gastos aos proveitos do exercício desde que «indispensáveis à produção ou obtenção do rendimento.». Uma vez que existem certos custos admitidos contabilisticamente que não contribuem diretamente para a formação do lucro, estes são acrescidos ou deduzidos no apuramento do lucro tributável (Santos & Lobo, 2008).

O lucro tributável encontra-se definido no n.º 1, do Artigo 17.º, do CIRC, como a soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas, verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado. Conforme referido no Acórdão n.º 162/2004 do Tribunal Constitucional, de 17 de março, «o saldo entre os proveitos ou ganhos provenientes das mais diversas fontes, [...] acrescido das variações patrimoniais positivas ou diminuído das variações patrimoniais negativas».

O apuramento do lucro tributável tem por base o resultado do período contabilístico e aceita variações patrimoniais positivas (Artigo 21.º, do CIRC) e variações patrimoniais negativas (Artigo 24.º, do CIRC). Conforme refere Casalta Nabais (2014, p. 521), partindo do resultado contabilístico apuramos o resultado fiscal, para efeitos de apuramento de imposto, o que significa que estes não são iguais, mas sim um ponto de partida para chegar ao objetivo primordial, que é saber qual o valor sujeito e não isento de IRC. Estamos perante «um modelo da dependência parcial do direito fiscal face ao direito da contabilidade». Uma vez que o resultado contabilístico e o resultado fiscal não são iguais, ou seja, não segue o «*modelo da dependência total*», nem se dá o caso de o resultado fiscal ser obtido de forma completamente autónoma face ao resultado contabilístico.

Como referido, o lucro tributável apura-se com base no resultado líquido do exercício com os ajustamentos impostos pelo Código, as variações patrimoniais. Estas refletem-se como variações positivas ou negativas, na medida em que se traduzam num acréscimo ou numa dedução ao resultado líquido do exercício. Casalta Nabais (2014, p. 523) refere que as variações patrimoniais positivas e negativas aceites para efeitos de apuramento do lucro tributável não se encontram espelhadas nos Artigos 21.º e 24.º do CIRC, estes referem os casos que configuram exceção, ou seja, não são admitidas para a formação do lucro. Em boa verdade, aquilo que se admite como variações patrimoniais positivas e negativas encontra-se ao longo de todo o CIRC, como é o caso do Artigo 20.º que lista o que se entende por rendimentos e ganhos que contribuem para a formação do lucro e o Artigo 23.º enuncia o que configura gastos e perdas que igualmente contribuem para a formação do lucro tributável.

Após o apuramento do lucro tributável, segue-se o apuramento da matéria coletável, explanada no n.º 1, do Artigo 15.º, do CIRC, a qual se obtém através da dedução ao lucro tributável de prejuízos fiscais (Artigo 52.º do CIRC) e de benefícios fiscais que se traduzam nessa dedução. No caso de prejuízos fiscais, o Código do IRC prevê a

possibilidade de dedução de prejuízos obtidos, nos seis exercícios seguintes ao ano de prejuízo, isto traduz-se num benefício conferido às empresas, pois podem refletir nos seis exercícios seguintes o prejuízo fiscal apurado em determinado exercício. No caso de benefícios fiscais, estes encontram-se previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), documento que elenca atividades de investimento e desenvolvimento, que devidamente comprovadas, se refletem como uma dedução ao lucro tributável.

Sobre a matéria coletável apurada incidem as taxas, previstas no Artigo 87.º, do CIRC. No qual podemos ler que, regra geral, a taxa a aplicar é de 21%. O Artigo 104.º, da CRP, não se pronuncia quanto ao tipo de taxa a impor para o rendimento das pessoas coletivas, apenas se dirige para as pessoas singulares, referindo no n.º 1 que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo.

Conforme elencado no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 711/2006, de 29 de dezembro, associar a progressão de taxas à justa repartição de rendimentos é uma expressão da igualdade material, «tanto no sacrifício que os cidadãos devem individualmente suportar, como quanto ao resultado da conseqüente redistribuição da riqueza». Refere ainda que o princípio da capacidade contributiva deverá expressar-se segundo «a capacidade económica de cada um e não o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos», isto significa que a aplicação de taxas progressivas será o modelo mais próximo da justiça tributária, uma vez que este se ajusta à capacidade económica revelada por cada sujeito passivo e não ao valor bruto que cada um terá recebido ao longo de um exercício.

Teixeira Ribeiro (1977, p. 322) referindo-se ao imposto sobre as sociedades de capitais, à época, concretizou o tipo de taxa a impor ao rendimento das sociedades, referindo o princípio da igualdade, por via do princípio da capacidade contributiva. Ensina-nos que a tentativa de imputar capacidade tributária às pessoas coletivas poderá ser refutada pelo facto de a capacidade tributária ser imputada «aos indivíduos, pois apenas eles podem sentir o peso dos impostos.».

Isto porque, ainda que as pessoas coletivas sejam distintas das pessoas singulares, os rendimentos das pessoas coletivas é que produzem impactos na esfera dos rendimentos das pessoas singulares que gerem/administram as pessoas coletivas em causa, e não o seu contrário. Assim, «o imposto que sobre elas incida não poderá apresentar os caracteres da

personalidade tributária», ou seja, manifestar-se através de taxas progressivas por meio em alcançar a igualdade tributária. O referido Autor admite que para este tipo de taxas não está vedada a sua aplicação ao rendimento das pessoas coletivas, caso se pretenda alcançar outros objetivos.

Neste sentido, Machado e Costa (2021, p. 259) referem que o pilar constitucional da redistribuição de rendimentos tende a prevalecer na busca pela concretização da igualdade ao nível da tributação do rendimento das pessoas singulares, daí se concretizar através da aplicação de taxas progressivas. No caso da tributação das pessoas coletivas, sendo este um tema crucial na definição da fixação de investimento, é importante que se apliquem taxas proporcionais. Isto porque, os países mais atrativos ao investimento, geralmente, são os que apresentam menor tributação das pessoas coletivas (Santos, 2009).

Da análise ao IRC constatamos uma das problemáticas apontadas à Derrama Estadual. A Derrama Estadual (entendida pela doutrina como imposto acessório) incide sobre o lucro tributável, no entanto o IRC (imposto principal) incide sobre a matéria coletável. Seria expectável que o imposto acessório e o imposto principal seguissem os mesmos princípios e linhas-orientadoras, isto é, se o imposto principal incide sobre a matéria coletável, por esta expressar a capacidade contributiva para efeitos de tributação das empresas, então os impostos acessórios que decorram desse mesmo imposto principal deverão também eles incidir sobre a matéria coletável.

Isto porque se as deduções de benefícios e prejuízos fiscais não se revelassem relevantes para a tributação das pessoas coletivas não seriam consideradas em nenhum momento do apuramento de imposto, o que não se verifica. No campo do imposto principal entende-se que a capacidade contributiva das empresas deve considerar, para efeitos de apuramos da matéria coletável, as variações patrimoniais positivas e negativas, e os benefícios e prejuízos fiscais. Por sua vez, no campo do imposto acessório aufere-se a capacidade contributiva dos sujeitos passivos admitindo apenas os ajustes ao resultado líquido do exercício, provenientes de variações patrimoniais positivas e negativas.

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, de 09 de abril, refere que

«[n]ão há, porém, uma conexão suficientemente forte entre os princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas pelo lucro real, por um lado, e

a figura do reporte de prejuízos fiscais, por outro, ao ponto de se poder afirmar que a assunção do lucro tributável como matéria coletável de um dado imposto frustra o respetivo conteúdo normativo. Indubitavelmente, havendo reporte de prejuízos, verifica-se uma maior adequação da tributação à vida económica das empresas, mas isso não basta para que se afirme, na ausência daquela faculdade, uma violação daqueles princípios.».

Posto isto, podemos apurar que não existe uma resposta precisa sobre o qual dos métodos de apuramento da capacidade contributiva se revela mais adequado, proporcional e que melhor expressa a realidade económica. O que nos diz este excerto do Acórdão do Tribunal Constitucional é que a consideração de prejuízos fiscais aproxima o valor sujeito a imposto da realidade económica, no entanto a sua não consideração não põe em causa os princípios da tributação das empresas.

CAPÍTULO III - A DERRAMA ESTADUAL

A Derrama Estadual é caracterizada pela doutrina como um imposto acessório ao IRC, mais precisamente, como um adicionamento (Casalta Nabais, 2014, p. 81), pelo facto de incidir sobre o lucro tributável, e não sobre a matéria coletável, apurado na declaração de rendimentos através da aplicação de taxas progressivas, isto é, consoante o valor de lucro tributável apurado, a taxa aumenta em função do lucro.

A Derrama Estadual foi aditada no ordenamento jurídico e fiscal no ano de 2010 com um carácter transitório e proporcional, o qual se veio a dissipar ao longo dos anos. O carácter transitório permanece até à data deste documento e a proporcionalidade da taxa de Derrama Estadual transformou-se numa progressividade de taxas repartida em três escalões.

Prevista no Artigo 87.º-A, do CIRC, a Derrama Estadual incide sobre o lucro tributável apurado na declaração de rendimentos, sujeito e não isento de IRC, superior a 1.500.000,00 €, «apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português». Sobre o lucro tributável as taxas a aplicar apresentam carácter progressivo, com três escalões, conforme a Tabela 3.1.:

Tabela 3. 1 Escalões de Derrama Estadual em vigor

Rendimento tributável (euros)	Taxa (em percentagem)
De mais de 1.500.000 até 7.500.000	3
De mais de 7.500.000 até 35.000.000	5
Superior a 35.000.000	9

Fonte CIRC, Artigo 87.ºA - versão aplicável a setembro de 2022

Conforme referido no capítulo anterior, a aplicação de taxas progressivas não está vedada à tributação das empresas, uma vez que o legislador não se pronunciou quanto a este aspeto. Tendo-se pronunciado e exigido uma tributação progressiva para as pessoas singulares, nada previu, a este respeito, para as pessoas coletivas, pelo que não está vedada constitucionalmente a aplicação de taxas progressivas na tributação das empresas.

Apenas aplicada ao lucro tributável superior a 1.500.000,00 €, conforme elencado no n.º 2 do referido Artigo, a parte excedente será repartida pelos três escalões, conforme o valor em causa. Caso o lucro tributável seja superior a 35.000.000,00 €, aos primeiros 6.000.000,00 € é aplicado a taxa de 3%, aos seguintes 27.500.000,00 € é aplicado a taxa de 5% e ao remanescente superior a 35.000.000,00 € é aplicado a taxa de 9%. Quando o lucro tributável não exceda 35.000.000,00 €, aos primeiros 6.000.000,00 € é aplicado a taxa de 3% e ao excedente superior a 7.500.000,00 € e inferior a 35.000.000,00 € é aplicado a taxa de 5%.

Para as sociedades que adotem o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), o n.º 3 do Artigo 87.º-A, prevê que estas sejam tributadas com base no lucro tributável apurado na declaração individual e não no lucro tributável que resulte da declaração do grupo.

As regras de pagamento da Derrama Estadual encontram-se previstas no Artigo 104.º-A, do CIRC, no qual, o n.º 1 prevê que seja pago em três Pagamentos Adicionais por Conta (PAC), de acordo com as regras previstas na alínea a) do n.º 1 do Artigo 104.º, do CIRC. Caso o valor pago através de PAC seja inferior ao valor apurado na declaração do contribuinte, a diferença deverá ser regularizada até ao último dia do prazo para envio da declaração de rendimentos, nos termos do Artigo 105.º-A, do CIRC, conforme explanado na alínea b) do n.º 1 do Artigo 104.º-A. Se houver lugar a declaração de substituição (Artigo 122.º, do CIRC), o prazo referido estende-se até ao envio da respetiva declaração.

O n.º 2 do Artigo 104.º-A, do CIRC, prevê a possibilidade de reembolso quando o valor de Derrama Estadual seja inferior ao valor dos PAC. O valor do reembolso será a diferença entre o valor pago e o valor apurado no momento da entrega da declaração de rendimentos.

3.1. EVOLUÇÃO AO LONGO DOS ANOS

Introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, com um caráter transitório, proporcional e excecional, a Derrama Estadual surge no seguimento de medidas que tinham como objetivo «reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública, previstas no Programa de Estabilidade e Crescimento».

A Derrama Estadual surge da Proposta de Lei n.º 26/XI (1.ª), de 4 de junho de 2010, que aprovou um conjunto de medidas adicionais de consolidação orçamental. Nela podemos ler

que não se verificou a existência de qualquer objeção à sua criação, quer orçamental, quer constitucional, produziu efeitos a partir do dia 01 de julho de 2010.

No momento em que foi aditada ao Código do IRC, sob a epígrafe «Derrama Estadual», no Artigo 87.º-A, esta, revestia-se de um caráter proporcional, ou seja, uma única taxa mediante um certo nível de rendimentos. Podia ler-se, no n.º 1, que, incidia uma taxa de 2,5% sobre o excedente do lucro tributável superior a 2.000.000,00 €, sujeito e não isento de IRC, apurado através da declaração de rendimentos de sujeitos passivos residentes e não residentes em território português. Para os residentes aplica-se aos que exerçam a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. Para os não residentes aplica-se aos que possuam estabelecimento estável.

Neste primeiro momento abrangeu, no n.º 2 do referido Artigo, as sociedades que se encontram ao abrigo do RETGS, prevendo desde cedo que a Derrama Estadual incidiria sobre o lucro individual apurado na declaração de cada sociedade e não sobre o lucro apurado na declaração de grupo. As regras de liquidação seguiam o previsto no Artigo 120.º do CIRC com a redação à data.

Um ano volvido, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, vem conferir nova numeração pelo aditamento do n.º 2, do Artigo 87.º-A. No Orçamento de Estado para 2012, o Governo teve necessidade de proceder a uma reforma do sistema fiscal, sustentando que

«[n]o IRC, a reforma terá como objetivos promover a internacionalização e aumentar a competitividade das empresas portuguesas. No entanto, a necessidade de assegurar a correção da situação de défice excessivo impõe que este seja um orçamento particularmente focado no objetivo da consolidação orçamental.».

Assim, o contributo para a consolidação orçamental seria a introdução de dois escalões e a redução do valor a partir do qual incidiria a Derrama Estadual, reduzindo o limiar de 2.000.000,00 € para 1.500.000,00 €.

Com a introdução desta alteração, a Derrama Estadual deixa de se revestir de um caráter proporcional e passa a revestir-se de um caráter progressivo, dividido em dois escalões. Estes encontravam-se divididos entre o lucro tributável superior a 1.500.000,00 € e inferior

a 10.000.000,00 €, ao qual a taxa seria de 3%; e, o lucro tributável superior a 10.000.000,00 €, ao qual a taxa seria de 5%.

O novo n.º 2 do Artigo 87.º-A, do CIRC, vem introduzir uma explicação sobre como seriam aplicadas as taxas em função do valor do lucro tributável, sujeito e não isento. Aos primeiros 8.500.000,00 € era aplicada a taxa de 3% e ao remanescente superior a 10.000.000,00 € seria aplicada a taxa de 5%. Os n.ºs 3 e 4 mantiveram a redação anterior dos n.ºs 2 e 3, nos quais se encontrava prevista a incidência sobre as sociedades ao abrigo do RETGS e as regras de liquidação.

Passados dois anos desde a sua entrada em vigor, a Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, altera o valor a partir do qual se fixa o limiar entre os escalões das duas taxas em vigor, diminuindo os anteriores 10.000.000,00 € para 7.500.000,00 €. Introduzindo uma nova redação ao n.º 2 do Artigo 87.º-A, os primeiros 6.000.000,00 € encontravam-se sujeitos a uma taxa de 3% e o lucro tributável superior a 7.500.000,00 € a uma taxa de 5%.

Com a reforma do IRC, em 2014 (Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro), o Artigo que regula a Derrama Estadual sofreu alterações, excetuando os números referentes aos grupos de sociedades, com a introdução de um terceiro escalão de tributação, o qual veio agravar a progressividade de taxas, situado no limiar de 35.000.000,00 € e com uma taxa de 7%. Com isto, mantinha-se os dois limiares anteriores de 1.500.000,00 € e 7.500.000,00 €. O que significava, na altura, que os primeiros 6.000.000,00 € eram tributados a 3%, os seguintes 27.500.000,00 € eram tributados a 5% e o restante superior a 35.000.000,00 € era tributado a 7%, conforme a Tabela 3.2.

Tabela 3. 2 Escalões de Derrama Estadual com referência ao ano de 2014

Rendimento tributável (euros)	Taxa (em percentagem)
De mais de 1.500.000 até 7.500.000	3
De mais de 7.500.000 até 35.000.000	5
Superior a 35.000.000	7

Fonte CIRC, Artigo 87.ºA - versão em vigor em 2014

A Proposta de Lei n.º 26/XI/1.^a, que deu origem à Lei n.º 12-A/2010, teve como objetivo adotar um conjunto adicional de medidas fiscais, num quadro excecional de instabilidade económico-financeira, tendo em vista reforçar e acelerar a estratégia de consolidação orçamental, prevista no PEC 2010-2013, com metas de redução do défice orçamental nos anos de 2010 e 2011.

As medidas fiscais adicionais introduzidas não foram acompanhadas de vigência temporal, sendo a única referência a este facto constante da Proposta de Lei n.º 175/XII, inserida no âmbito do procedimento legislativo de aprovação de Lei n.º 2/2014 (Reforma do IRC), de 16 de janeiro. Ao abordar-se a relevância do IRC nas decisões de investimento, a reforma deste imposto revelava-se um elemento decisivo para o relançamento da economia nacional, e previa-se a eliminação da Derrama Estadual em 2018, por forma a aumentar a competitividade de taxas, em termos internacionais.

Apesar das pretensões proferidas em 2014, a Lei do Orçamento de Estado para 2018 veio introduzir um agravamento de taxa ao último escalão, passando esta de 7% para 9%, introduzida pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

3.2 A DERRAMA ESTADUAL E A DERRAMA MUNICIPAL

Muitas vezes confundidas, a Derrama Estadual e a Derrama Municipal são caracterizadas teoricamente como dois adicionamentos ao IRC.

A Derrama Municipal encontra-se prevista no Artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, de 03 de setembro, «Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais». No qual se pode ler que esta é uma ferramenta de arrecadação de receita por parte dos municípios e que tem o limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável, sujeito e não isento de IRC.

Logo aqui apresenta-se uma semelhança com a Derrama Estadual, ambas incidem sobre o lucro tributável e não sobre a matéria coletável. No entanto, a Derrama Municipal apresenta um critério de aplicação, decorrente da sua característica municipal, que, no caso da Derrama Estadual, não se verifica: a Derrama Municipal é apurada no município em que seja relevado o maior nível de massa salarial de cada empresa (Machado & Costa, 2011).

Tendo por base a fonte da massa salarial, o município em que esta ocorre (abrangendo, igualmente, empresas que têm mais do que um estabelecimento), podemos atribuir uma relação causa-efeito e aplicar a Derrama Municipal sobre o lucro tributável. Partindo do princípio de que salários remuneram a produção de rendimentos para a empresa, se a massa salarial é custo apenas em um município, significa que os rendimentos são gerados nesse município.

No caso de empresas com estabelecimentos em mais do que um município, a Lei n.º 73/2013, de 03 de setembro, prevê os procedimentos a adotar pelos municípios no caso em que se verifique. Prosseguindo sempre os fins a que se propõe a Constituição: a autonomia dos municípios e a justa redistribuição de rendimentos.

Casalta Nabais (2014, p. 81), na sua análise, classifica ambas as Derramas, Estadual e Municipal, como impostos acessórios, mais precisamente como adicionais. O que não se verificava antes da entrada em vigor da Lei das Finanças Locais de 2007 (Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro). Até 2007, a Derrama Municipal incidia sobre a coleta apurada em sede de IRC, o que lhe conferia a classificação de adicional, visto incidir sobre a matéria coletável do imposto principal. De 2007 até à data deste documento, a Derrama Municipal passou a incidir, tal como a Derrama Estadual, sobre o lucro tributável, apurado em sede de IRC, o que lhe confere a classificação de adicional.

O terceiro e último ponto que importa trazer para análise é o facto de estarmos perante um imposto estadual, no caso a Derrama Estadual, e de um imposto não estadual, no caso a Derrama Municipal. A denominação induz-nos em erro, pois assumimos como estadual tudo o que seja cobrado pelo Estado, enquanto administração pública superior, sem incluir na conceção de Estado as autarquias locais e as demais entidades de poder central que se encontram descentralizadas pelos mais diversos organismos.

De facto, a Derrama Municipal é um imposto local, sendo da competência das autarquias o seu lançamento e definição da taxa a aplicar, no entanto este é cobrada e liquidado pela Autoridade Tributária juntamente com a autoliquidação de IRC. Consequentemente, pago juntamente com a autoliquidação de IRC, ou seja, pago pelo sujeito passivo junto da Autoridade Tributária e não entregue diretamente ao município a que o valor seja devido. Casalta Nabais (2014, p. 78) ensina-nos que

«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 dos impostos são alheios».

Ou seja, sendo cobrados pelo Estado, enquanto administração fiscal, estabelece-se uma relação financeira entre autoridades de Estado (Municípios e Administração Fiscal) e uma relação fiscal entre a Administração Fiscal e os contribuintes.

CAPÍTULO IV - A DERRAMA ESTADUAL À LUZ DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

4.1. A INCIDÊNCIA SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL

4.1.1. PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL

Conforme elencado no primeiro capítulo, o diploma fundamental estabelece no seu Artigo 104.º, n.º 2, que a tributação das pessoas coletivas incide fundamentalmente sobre o rendimento real. Igualmente elencado anteriormente, o apuramento do lucro, sujeito e não isento de IRC, segue o modelo da dependência parcial (Casalta Nabais, 2014, p. 521). No qual, partindo do resultado contabilístico se alcança a matéria coletável, admitindo os acréscimos e deduções previstos no Código do IRC. Estas variações assumem-se como fatores que influenciam diretamente a formação do lucro e, como tal, é necessário acrescer e/ou diminuir-los para que se alcance o rendimento real, sujeito e não isento de IRC.

Importa clarificar o que se entende por rendimento, com o objetivo de perceber se é legítimo que a Derrama Estadual incida sobre o lucro tributável e não sobre a matéria coletável, sujeita e não isenta de IRC. Existem duas definições de rendimento: rendimento-acréscimo e rendimento-produto.

O conceito de rendimento-produto caracteriza-se como «o acréscimo em bens obtidos durante o correspondente período a título de contribuição para a actividade produtiva (a título de salários, juros, rendas ou lucros)» (Casalta Nabais, 2014, p. 82). Este conceito tem apenas em consideração os fatores que contribuem diretamente para a atividade produtiva e consequentemente para a formação do lucro.

O conceito de rendimento-acréscimo revela-se mais abrangente do que o anterior, uma vez que «integra também os acréscimos em bens obtidos a outro título (que não o da contribuição para a atividade produtiva) e sem dano do património inicial (ou seja, integra também os incrementos patrimoniais, designadamente as mais-valias)» (Casalta Nabais, 2014, p. 82).

Diversos autores apresentam estes dois conceitos como: um em sentido estrito (rendimento-produto) e outro em sentido lato (rendimento-acréscimo). Machado e Costa (2021, p. 260) apresentam, ainda, o conceito de rendimento-acréscimo como uma expressão do princípio da capacidade contributiva. Igualmente, Teixeira Ribeiro (1977, p.

297) diz-nos que «o índice da capacidade contributiva é o rendimento, é o acréscimo durante o período em património líquido mais consumo».

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/2004, de 10 de março, refere precisamente que apenas os resultados líquidos constituem base para o pagamento de impostos, «decorrência do princípio da capacidade contributiva na modelação do imposto sobre o rendimento».

Analisando a incidência da Derrama Estadual sobre o lucro tributável, podemos concluir que sendo o lucro tributável apurado com base no resultado contabilístico, que este admite variações patrimoniais positivas e negativas, estamos perante o conceito de rendimento-acréscimo, aquele que agrega toda a formação de lucro, oriundo da atividade produtiva ou não.

No caso das pessoas coletivas, a sua capacidade contributiva expressa-se através do resultado líquido do período, aquele que balanceia os ganhos e perdas de um determinado período económico, conforme elencado nos Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 85/2010, de 03 de março, e no n.º 753/2014, de 12 de novembro, é legítimo que a Derrama Estadual tenha como base de incidência a capacidade contributiva (*ability to pay*) das pessoas coletivas, que se expressa através do seu lucro tributável.

Podemos questionar se o facto de a Derrama Estadual incidir sobre o lucro tributável, constitui um desvio justificado à tributação do rendimento real, tendo em conta que o IRC incide sobre a matéria coletável, deduzida de benefícios e prejuízos fiscais.

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, entende que a Derrama Estadual é um imposto autónomo. Ao citar Saldanha Sanches (2009)¹ e o Acórdão do Tribunal Constitucional, de 09 de abril 2013, com referência à Derrama Municipal, refere que esta se assume como um imposto autónomo, não acessório, uma vez que

«todos os seus elementos essenciais constam da lei ou dependem da vontade dos municípios, cujo interesse é determinante na decisão quanto ao respetivo

¹ Saldanha Sanches, J. L. (2009). A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios. *Fiscalidade*, n.º 38.

lançamento. A sua relação com o IRC cinge-se, portanto, para efeitos do seu cálculo e por razões de simplicidade, a uma base tributável comum, que não prejudica nem obsta à existência de relações jurídico-tributárias autónomas entre os dois impostos».

Em boa verdade caso não se apure lucro tributável para efeitos de IRC também não há lugar ao apuramento de Derrama Estadual, contudo, na eventualidade de ocorrer algum problema na autoliquidação de IRC (invalidade da liquidação ou reduções de taxa), não produz efeitos na esfera da Derrama Estadual. Concluindo que esta «adquiriu um estatuto de imunidade, desligando-se efetivamente do imposto principal».

A título de exemplo, consideremos uma empresa que apura um lucro tributável de 2.000.000,00 €. Esta terá de liquidar e pagar Derrama Estadual. No entanto, caso esta empresa apresente prejuízos fiscais para deduzir no valor de 2.000.000,00 €, não haverá lugar ao pagamento de IRC, ainda assim haverá liquidação de Derrama Estadual.

Apesar de tudo aquilo que pode relacionar a Derrama Estadual ao IRC, o coletivo evidencia que estes em nada dependem um do outro, por questões de simplicidade alocou-se o cálculo da Derrama Estadual na declaração de rendimentos das pessoas coletivas. Este facto não põe em causa o princípio da tributação pelo rendimento real, pois, conforme expôs o coletivo, estamos perante dois impostos autónomos.

4.1.2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva não se encontra diretamente vertido na CRP, no entanto facilmente se encontra espelhado em várias cláusulas que constituem o diploma fundamental. Este princípio encontra-se preconizado como expressão do princípio da igualdade (Artigo 13.º da CRP).

Casalta Nabais (2014, p. 155) reflete o princípio da igualdade tributária como «igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)».

Conforme elencado no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/2013, de 10 de outubro, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através da «generalidade

da lei de imposto», no sentido em que a todos se aplica, sem exceção. Por sua vez, poderá ser igualmente concretizado através da «uniformidade da lei de imposto», na qual se tratará por igual situações idênticas e situações distintas merecerão tratamento distinto, «na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva».

Ensina-nos Casalta Nabais (2014, p. 156) que «a capacidade contributiva constitui o pressuposto e o critério da tributação». Reforça o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/2013, de 10 de outubro, que o legislador se encontra na obrigação de definir o objeto de tributação e a matéria coletável de um imposto, com base em pressupostos económicos, que permitam refletir a capacidade contributiva de cada sujeito passivo e, assim, alcançar a igualdade tributária. Tributando por igual sujeitos passivos que expressem a mesma capacidade contributiva e atribuindo tratamento distinto a sujeitos passivos que apresentem realidades díspares, através da sua capacidade contributiva.

Gomes Canotilho (2003, p. 1296) refere que a ideia de «justiça do sistema» não representa um «critério material de diferenciação», os critérios de tributação devem ser «*objetivos* (segurança jurídica, praticabilidade, razões financeiras) e *compatíveis* com as próprias normas e princípios da constituição».

O princípio da capacidade contributiva afigura-se como o critério de tributação, é com base neste que se define o que tributar e em que medida se tributa, tendo sempre conjunto o princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso. A capacidade contributiva avalia a adequabilidade da tributação e o pressuposto de aplicação junto de situações iguais e de situações diferentes. O princípio da proporcionalidade assume um papel de controlo sobre a adequação dos meios tendo em conta os fins prosseguidos e a relação entre os direitos e interesses que entrem em conflito com a adoção da norma (Gomes Canotilho, 2003, p. 268).

Conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 430/2016, de 30 de setembro), a Derrama Estadual é um imposto autónomo ao IRC, admite-se a sua incidência sobre o lucro tributável (e não sobre a matéria coletável), noutra aresto já referenciado entendeu também o Tribunal Constitucional que não existe uma relação suficientemente forte entre o princípio da igualdade, a tributação das empresas pelo lucro real e o reporte de prejuízos fiscais que permita aferir que a consideração do lucro tributável no lugar da matéria coletável ponha em causa algum normativo.

Apenas se verifica uma maior adequação à realidade económica quando se considera os prejuízos fiscais, a sua não consideração não viola qualquer dos princípios. Assim, com uma menor expressão da realidade económica, mas suficiente expressão do rendimento real das empresas, a Derrama Estadual ao incidir sobre o lucro tributável não viola os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

4.1.3. PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE FISCAL

Tal como o princípio da capacidade contributiva, o princípio da neutralidade fiscal não se encontra intrinsecamente espelhado na CRP, no entanto, encontra o seu lugar no Artigo 81.º, n.º 1, alínea f), no qual pode ler-se que é incumbência prioritária do Estado assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral. Isto significa que cabe ao Estado promover a livre concorrência e a não influência nos mercados, pelo próprio Estado ou terceiros, promovendo a neutralidade fiscal, não interferindo nem deixando que outros interfiram nos mercados (Santos, 2017).

Por sua vez, na ótica das empresas, das pessoas coletivas, temos a «liberdade de gestão fiscal» (Casalta Nabais, 2014, p. 162), na qual estas são livres de assumir qualquer forma de organização, de definir o local da sede e/ou de estabelecimento estável e inclusive de recorrer ao planeamento fiscal (lícito). Estabelece-se assim uma relação entre Estado e empresas, na qual, as empresas usufruindo da sua liberdade de gestão fiscal terão como contrapartida um Estado que tem como prioridade garantir que essa liberdade não será prejudicada nem manipulada por terceiros.

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, ao debruçar-se sobre esta questão, reconhece que a liberdade de gestão fiscal engloba a liberdade económica e da empresa, da qual decorre «o respeito pela necessária amplitude nas escolhas e na planificação da vida económica e empresarial».

Juntamente com a atuação do Estado, na sua incumbência constitucional, alcança-se a neutralidade fiscal, na medida em que o sistema fiscal não constitui um condicionamento desproporcionado às liberdades constitucionalmente consagradas nem de elemento de distorção dos mercados.

Referindo-se o citado Acórdão a um litígio sobre o apuramento da Derrama Estadual em grupos de sociedades aos quais se aplica o RETGS, o coletivo diz-nos que a constituição de qualquer grupo de empresas e a opção pela aplicação do RETGS configuram-se decisões exclusivas das pessoas coletivas, sem que correspondam a qualquer imposição estadual.

Assim, as liberdades de iniciativa e de gestão empresarial não são afetadas pelo método de determinação da base tributável de Derrama Estadual, na hipótese de tais decisões puderem ser afetadas pelo apuramento de imposto, o coletivo entende que as razões que introduziram a Derrama Estadual no sistema fiscal não se revelam excessivas, desproporcionais ou desrazoáveis para alcançar os fins prosseguidos. Concluindo por referir que o interesse público prosseguido com a Derrama Estadual se revela mais valioso do que um hipotético constrangimento das escolhas dos operadores económicos.

4.2. A PROGRESSIVIDADE DA DERRAMA ESTADUAL

Existe uma segunda questão que surge quando analisamos a Derrama Estadual – a progressividade de taxas. Como referido anteriormente, é expectável que a tributação das empresas adote taxas proporcionais, por via de promover o investimento.

Este revela-se um fator de comparação entre países e um captador de investimento internacional, caso a taxa se revele interessante para quem pondere fixar-se em território português. Ora, se é uma medida que influencia diretamente na atração de investimento, como é que podemos ter um imposto (como analisado, a Derrama Estadual é um imposto autónomo, não depende diretamente do IRC) sobre os rendimentos das pessoas coletivas com taxas progressivas.

No Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, analisa-se a progressividade da Derrama Estadual. Nele, o coletivo vem afirmar que tendo a Derrama Estadual sido criada numa situação de exceção e prosseguindo interesses públicos, em nada viola os princípios constitucionais.

Citando o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 711/2006, de 29 de dezembro, analisar a razoabilidade da criação de uma desigualdade e decidir as circunstâncias da sua ocorrência é tarefa que cabe ao legislador, aquele a quem foi concedido o «primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação».

O que significa que o legislador ao definir os trâmites de uma norma que poderá vir a tecer tratamento desigual, tem em conta os princípios basilares e modera as especificidades dessa mesma norma de modo a circunscrevê-la a uma realidade na qual a sua aplicabilidade se revele proporcional e adequada (Santos, 2012). Como é o caso da Derrama Estadual, o Acórdão do Tribunal Constitucional mencionado, diz-nos que este imposto foi circunscrito a um grupo restrito de contribuintes: aqueles que revelam maior capacidade contributiva.

Conforme mencionado no Acórdão, «há uma efetiva relação entre o imposto, na sua estrita configuração pelo legislador e o pressuposto económico selecionado para objeto desse imposto, traduzido numa parte do lucro tributável das empresas mais rentáveis, logo, com maior capacidade contributiva.». Isto permite-nos concluir que o facto de a Derrama Estadual apresentar taxas progressivas, em nada afeta o princípio da capacidade contributiva, uma vez que só se aplica a sujeitos passivos que, através da sua declaração de rendimentos, revelem capacidades contributivas dentro dos valores estipulados.

Para além de serem os contribuintes com maior rendimento revelado, a Derrama Estadual incide apenas sobre uma parte dos rendimentos declarados, apenas sobre os valores mais elevados. Com base em Machado e Costa (2021, p. 264), pode justificar-se a progressividade da Derrama Estadual analisando a sua utilidade marginal, a relação entre a taxa de tributação e o nível de rendimento aumenta conforme nos afastamos do ponto inicial. Isto significa que, para baixos níveis de rendimento a progressividade de taxas tece um maior impacto do que para os níveis mais altos de rendimentos. Quanto maior o rendimento, a taxa acaba por se “diluir” e tecer um impacto significativamente menor.

Em teoria, os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas não se revestem de uma finalidade redistributiva, que garanta a distribuição de recursos, oportunidades, rendimento ou bem-estar na sociedade (Machado & Costa, 2021, p. 265). Como tal, seria de questionar a progressividade de taxas da Derrama Estadual, sendo que não existe qualquer contrapartida para a sociedade fruto do pagamento deste imposto.

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, entende que o sacrifício imputado aos contribuintes pode prosseguir outros fins para além da exclusiva redistribuição de rendimentos. Ao referir-se ao princípio da igualdade tributária, este deve articular-se com outros preceitos constitucionais, sendo admissível o sacrifício por razões

de fomento económico, redistribuição de riqueza, defesa da saúde pública ou ordenamento do território.

A Derrama Estadual surge para suprir necessidades financeiras, assim, justifica-se o sacrifício exigido às empresas com maior lucro tributável para fomentar a economia.

O Estado como promotor da neutralidade dentro dos mercados, aplica a mesma condição a todas as empresas com capacidade contributiva elevada, o pagamento de uma “taxa adicional” sobre uma parte dos rendimentos. Não foi atribuído nenhum benefício às empresas com maior capacidade contributiva, nem às empresas com menor capacidade contributiva, são duas realidades desiguais, logo incomparáveis.

Não poderá o Estado, enquanto prossecutor do princípio da igualdade tributária, querer sujeitar ao pagamento de Derrama Estadual, uma empresa que apure 10.000,00 € de lucro tributável e uma empresa que apure 10.000.000,00 €, são duas realidades distintas, duas capacidades contributivas diferentes, logo situações que merecem um tratamento distinto entre si.

4.3. OS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

Doze anos volvidos podemos afirmar que aquele que foi introduzido no ordenamento jurídico como um imposto transitório, excecional e proporcional, se transformou num imposto progressivo e sem extinção à vista. Isto leva-nos a questionar os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos.

O princípio da segurança jurídica «é uma garantia de estabilidade, previsibilidade e calculabilidade», «aponta para a regularidade de toda a atuação estadual e para a tutela das expectativas legítimas, fundadas e de boa-fé desenvolvidas pelos cidadãos» (Machado & Costa, 2021, p. 80). É com base neste princípio que se estabelece a «ponderação entre o interesse público e a sua imperiosidade em obter receitas fiscais [...] e o interesse na protecção da confiança (legítima, fundada e solidificada) dos contribuintes» (Casalta Nabais, 2014, p. 152).

Gomes Canotilho (2003, p. 257) apresenta o princípio da segurança jurídica como:

«o individuo têm do direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico.»

Isto diz-nos que qualquer individuo deve poder exercer os direitos conferidos pelas normas, com a segurança de que ao exercer os seus direitos alcançará o fim previsto nessas mesmas normas.

Aquando do início da vigência da Derrama Estadual, ao ser apresentado pelo legislador como um imposto transitório, foi criada a expectativa nos contribuintes de que seria extinta assim que se deixassem de verificar as condições que fundamentaram a sua aplicabilidade.

O contexto da criação deste imposto foi a crise económica que abalou as finanças públicas em 2008. Assim, quando se verificasse o fim da crise, deixariam de se justificar as medidas adotadas excecionalmente para fazer face à mesma. Ainda que se possa admitir que o estado de crise está normalizado na vida em sociedade (Santos, 2017), não deverá o legislador fiscal tirar partido desse facto para manter normas como é o caso da Derrama Estadual.

Mesmo admitindo que o quadro legal e fiscal não é imutável, sofrendo constantes alterações, «os indivíduos devem poder contar com a estabilidade do quadro legal existente, [...] [e]sse quadro é digno de confiança porque se baseia na autoridade política constitucional e democraticamente legitimada» (Machado & Costa, 2021, p. 91).

Baseando-se na autoridade política, facilmente os contribuintes aceitaram as medidas introduzidas em 2010 como excecionais, visto estas terem finalidades muito específicas, temporárias e necessárias ao retomar de uma estabilidade orçamental. Os anos passaram, o FMI sai de Portugal em 2014 e, ao contrário daquilo que foram as expectativas criadas junto dos contribuintes relativamente a medidas excecionais, a Derrama Estadual agravou-se e manteve a sua vigência até à data deste documento, apesar das pretensões de cessação de vigência em 2018, manifestadas no procedimento de Reforma do IRC em 2014.

A Reforma do IRC teve na sua génese a forte pretensão de aumentar a internacionalização e a promoção do investimento, diz-nos Machado e Costa (2021, p. 91) que «a promoção do investimento requer um esforço de redução da incerteza». O facto de a Derrama Estadual ter sido introduzida em 2010 como medida excecional, prevista a sua extinção em 2014 com efeitos em 2018, na realidade apenas verificou o seu agravamento e transformação de proporcional em progressiva, aumentou a incerteza dos cidadãos em relação ao sistema fiscal.

Doze anos se passaram e ainda hoje vigora uma medida excecional, para a qual a razão de ser se extinguiu em 2014/2015. Isto põe em causa a segurança jurídica e a proteção dos cidadãos – como podem os indivíduos confiar num sistema fiscal que mantém uma medida excecional há anos com o fundamento de que as finanças públicas continuam a necessitar de reforço orçamental?

O Documento de Trabalho dos Serviços da Comissão (Relatório referente a Portugal de 2018), revelava o muito elevado nível de dívida pública que implicava um esforço significativo, que exigia a manutenção de condições conducentes à redução de dívida, durante as próximas décadas, vincando a necessidade de esforços de consolidação orçamental e reformas que promovam o crescimento, a sustentabilidade orçamental e a redução da dívida a um ritmo considerável.

Visto que os esforços de consolidação orçamental se manterão pelas próximas décadas, o carácter excecional conferido à Derrama Estadual perde o seu efeito, uma vez que o elevado nível de dívida pública é um problema constante e assumidamente permanente nas próximas décadas. Acredito que o legislador fiscal não poderá passar as próximas décadas a suportar a vigência de um imposto com base no seu carácter excecional. Assim, deveria ser revisto o carácter excecional atribuído à Derrama Estadual e adotar entre duas soluções: ou a sua cessação de vigência ou rever as suas características e assumir que se trata de um imposto permanente.

Considerando a importância do planeamento da atividade empresarial, é problemática que um imposto seja anunciado como excecional e temporário e, na verdade, venha não só a manter-se no ordenamento jurídico mas mesmo a agravar-se, desconsiderando totalmente as expectativas legítimas dos contribuintes, fundadas nas palavras do legislador.

CAPÍTULO V – JURISPRUDÊNCIA – ANÁLISE DO ACÓRDÃO DO PROCESSO N.º 784/2019-T DO CAAD

5.1. O LITÍGIO

Neste capítulo será analisado um acórdão proferido em sede de tribunal arbitral, que data de 22 de setembro de 2020. A decisão da escolha deste acórdão prende-se com o facto de este apresentar uma declaração de voto, o que espelha as divergências existentes sobre a Derrama Estadual, e com o facto de a decisão ter data recente.

O acórdão em análise consiste num litígio entre um grupo de sociedades e a Autoridade Tributária, relativamente à liquidação de Derrama Estadual. Constituem partes do litígio, na qualidade de requerentes, as sociedades A., S.A. e a B., S.A., e como requerida a Autoridade Tributária. A sociedade A configura a sociedade dominante do grupo, do qual a sociedade B faz parte.

Para a análise deste litígio importa ter em consideração os seguintes factos: as sociedades anteriormente referidas, no exercício de 2018, encontravam-se inseridas num grupo de sociedades subordinado ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, previsto no Artigo 69.º até ao 71.º, do CIRC). Conforme previsto no Artigo 87.º-A, n.º 3, os grupos de sociedades terão de apurar na declaração individual de cada empresa o valor de Derrama Estadual, assim, a Requerente apurou o montante de 1.867.700,56 €. Somado com os valores apurados na declaração individual de cada empresa que constituía o grupo, foi entregue a autoliquidação de imposto e consequentemente pago os valores devidos.

As questões suscitadas no presente litígio são a constitucionalidade da Derrama Estadual e o despacho de indeferimento da reclamação graciosa.

Quanto aos argumentos apresentados por ambas as partes, importa relevar, do lado da Requerente, esta começa por mencionar que a Derrama Estadual surgiu num momento de emergência financeira, o que provocou uma «fundada e legítima expectativa do carácter de transitoriedade da derrama estadual», admitindo que a sua vigência no nosso ordenamento jurídico se tornou inadmissível, visto se ter extinguido a sua razão de ser. Considera que a Derrama Estadual constitui uma dupla tributação, uma vez que se trata de um imposto acessório, entra numa situação de concurso de normas, no qual o mesmo facto tributário

constitui âmbito de incidência de duas normas distintas, o que leva a considerar a violação de normas e dos princípios jurídico-constitucionais.

A Requerente prossegue as suas alegações indicando que ao incidir sobre o lucro tributável e revestindo-se com um carácter progressivo, a Derrama Estadual viola o princípio da tributação segundo o rendimento real e o princípio da capacidade contributiva, segundo os quais, se revela necessário considerar o rendimento líquido e a dedução de prejuízos fiscais. Tendo em conta que a Derrama Estadual incide sobre o lucro tributável apurado nas declarações individuais e não no lucro tributável apurado na declaração de grupo, considera que a norma viola o princípio da capacidade contributiva do grupo de sociedades, princípio fundamental do RETGS.

Enuncia que a progressividade da tributação do rendimento das pessoas coletivas tece implicações na eficiência da economia, sendo inapta para promover a igualdade e a justiça social. Bem como refere que a Derrama Estadual é seletiva, pois não incide sobre todas as empresas de forma idêntica, gerando uma desvantagem competitiva, sem qualquer justificação racional. Como tal, põe em causa a liberdade de gestão fiscal dos particulares e a neutralidade fiscal prevista no Artigo 81.º, alínea f), da CRP.

Invoca a violação do princípio da igualdade, na vertente da proibição do arbítrio, o princípio da igualdade jurídica, da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real, pois ao incidir apenas a partir do lucro fixado de 1.500.000,00 € e ao aplicar-se taxas progressivas, submete um grupo de empresas a um sacrifício fiscal maior do que aquele que é exigido às restantes empresas.

Não crê que a Derrama Estadual se enquadre como uma medida proporcional, na vertente de necessidade ou indispensabilidade, tornando-se necessário questionar sobre a existência de um meio tão eficaz e menos agressivo para o meio pretendido. Assim como na vertente de indispensabilidade e necessidade, tem a Requerente como certo que os factos que geraram a introdução desta medida não subsistem, e no quesito proporcionalidade em sentido estrito é necessário referenciar-nos pela comparação entre a vantagem que esta medida proporciona para o interesse público e o sacrifício imposto aos contribuintes a ela sujeitos.

Exposto os argumentos da Requerente, cabe expor os argumentos da Requerida. A Autoridade Tributária inicia a sua exposição referindo que, a par com outras medidas excepcionais, a Derrama Estadual surgiu num panorama de crise orçamental e de dívida pública, para a qual não foi definida meta temporal que pudesse justificar a sua gradual extinção. Com referência ao Documento de Trabalho dos Serviços da Comissão (Relatório relativo a Portugal de 2019), o elevado rácio dívida/PIB revela-se um encargo duradouro para as finanças públicas portuguesas, o qual reduz a capacidade da política orçamental e as flutuações do ciclo económico.

Conclui a Autoridade Tributária que, apesar da tendência para a redução do défice orçamental e do rácio de dívida pública, o Estado português encontra-se vinculado a obrigações de consolidação orçamental, por força das regras aplicáveis na União Europeia e Monetária, que contam com o contributo das receitas fiscais. Declina facto de poderem ter sido criadas expectativas fundadas quanto à abolição da Derrama Estadual, a ponto de os contribuintes planearem as suas atividades com base nesse facto.

5.2. ANÁLISE DO CASO

O coletivo arbitral centrou a sua análise na questão da constitucionalidade da Derrama Estadual. Começou a sua exposição por elencar o previsto no Artigo 87.º-A do CIRC na sua versão originária e as sucessivas alterações até à data do acórdão. Não tendo existido novas alterações até à data deste documento, a referida análise encontra-se vertida na primeira parte deste documento.

Enuncia o exposto na Proposta de Lei n.º 26/XI/1.ª, a qual deu origem à Lei n.º 12-A/2010, as medidas fiscais adicionais introduzidas não foram acompanhadas de vigência temporal, sendo a única referência a este facto constante da Proposta de Lei n.º 175/XII, inserida no âmbito do procedimento legislativo de aprovação de Lei n.º 2/2014 (Reforma do IRC), de 16 de janeiro. Na qual, se previa a eliminação da Derrama Estadual em 2018, por forma a aumentar a competitividade de taxas, em termos internacionais.

Apesar das pretensões proferidas em 2014, a Lei do Orçamento de Estado para 2018 veio introduzir um agravamento de taxa ao último escalão, passando esta de 7% para 9%. Como justificativa para este facto, o tribunal elenca o prefácio do Relatório do Orçamento do Estado para 2018, no qual se pode ler que a economia portuguesa recuperou da recessão de

2011 a 2013, restando à política orçamental assumir um papel fulcral na recuperação da confiança interna e externa na economia portuguesa. Assim, o Orçamento de Estado para 2018 encontrava-se alinhado com o objetivo de superar os bloqueios estruturais da nossa economia. Conclui, assim, o coletivo que a Derrama Estadual se trata de um imposto contingente, o qual se revela como uma fonte adicional de receitas destinadas à consolidação orçamental.

Prossegue a sua análise caracterizando os princípios constitucionais da progressividade, da igualdade fiscal e da capacidade contributiva. O tribunal menciona que a progressividade fiscal exige que «a relação entre o imposto pago e o nível de rendimentos seja mais do que proporcional, o que só pode alcançar-se aplicando aos contribuintes com maiores rendimentos uma taxa de imposto superior». A progressividade verifica-se tanto quanto o valor do imposto aumenta em proporção superior ao incremento na matéria coletável. Assim, o diploma fundamental exige «progressividade com a virtualidade intrínseca» de diminuir as desigualdades dos rendimentos. Bem como, a progressividade revela-se uma exigência do princípio da igualdade material.

Referindo-se à obra de Casalta Nabais, encontra-se elencado no acórdão em análise que o princípio geral da igualdade configura-se como uma igualdade material, por sua vez, o princípio da capacidade contributiva, «enquanto *tertium comparationis*» da igualdade no domínio dos impostos, não necessita dum preceito constitucional específico e direto. O seu alicerce constitucional consiste na articulação do princípio da igualdade com os demais princípios e preceitos da Constituição fiscal, em especial, os que decorrem dos princípios estruturantes do sistema fiscal.

O princípio da capacidade contributiva exige que o legislador construa em objeto e matéria coletável cada imposto com base num determinado pressuposto económico, que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses desse mesmo imposto. Citando o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/1997, de 29 de abril, a adoção do princípio da capacidade contributiva como critério de admissão constitucional de certas medidas, conduz à ideia de que é necessário que exista e permaneça uma «efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico selecionado para objeto de imposto», assim é necessário um «mínimo de coerência lógica» dentre as várias hipóteses de tributos e o objeto dos mesmos. Conclui a sua análise referente ao princípio da

igualdade mencionando que o Tribunal Constitucional se tem vindo a afastar de um controlo negativo da igualdade tributária, aplicando o princípio da capacidade contributiva como critério de adequabilidade da repartição de impostos.

Na sequência das conclusões tecidas nos capítulos anteriores, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, refere que a Derrama Estadual não viola o princípio da capacidade contributiva, uma vez que se verifica uma efetiva relação entre o imposto e o pressuposto económico selecionado para objeto desse imposto, traduzido numa parte do lucro tributável das empresas com maior capacidade contributiva.

Ainda que a progressividade de taxas se encontre associada à repartição de rendimentos, o referido Acórdão do Tribunal Constitucional, diz-nos que o sacrifício imputado aos contribuintes pode prosseguir outros fins para além da exclusiva redistribuição de rendimentos. Sendo admissível o sacrifício por razões de fomento económico, como é o caso da Derrama Estadual, que surge para suprir necessidades das finanças orçamentais.

Prossegue o tribunal para a referência ao princípio da tributação segundo o rendimento real, elencando, este, como uma «*decorrência necessária*» do princípio da capacidade contributiva e que a sua principal função foi afastar a tributação pela lucro normal. Assim, a tributação pelo rendimento real é a garantia de que se verifique «conexão entre a matéria coletável e o imposto que se torna exigível ao contribuinte».

Por forma a esclarecer o ponto elencado pela Requerente nas suas alegações, no qual refere que a Derrama Estadual viola o princípio da tributação segundo o rendimento real por não possibilitar a dedução de prejuízos fiscais do grupo e que se configura como um imposto seletivo por efeito da progressividade. O coletivo refere que, apesar de a progressividade se encontrar prevista na tributação das pessoas singulares, não se encontra constitucionalmente vedada a sua aplicação na tributação das pessoas coletivas. Por outras palavras, não significa que por estar direcionada a progressividade para a tributação do rendimento pessoal que esta não se pode aplicar na tributação do rendimento das empresas, só por que a norma o prevê numa esfera, não significa que esteja vedada ao seu “contrário”. Assim, não se pode afirmar que a progressividade na tributação das empresas viola os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação segundo o rendimento real.

O acórdão refere que não podemos intitular a Derrama Estadual como um imposto seletivo, uma vez que apenas se aplica a empresas que apresentem lucro tributável superior a 1.500.000,00 € e à parte do lucro tributável que se insira dentro de cada escalão. Como tal, a Derrama Estadual encontra-se destinada a um universo circunscrito de empresas com ganhos consideráveis, que, no caso de grupos de sociedades, se apuram com base nas declarações individuais de cada sociedade.

Conforme decidido no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, o facto de não ser possível deduzir prejuízos apurados, não indicia que haja violação do princípio da capacidade contributiva e do princípio da tributação segundo o rendimento real. Assim, é possível estabelecer uma relação concreta entre o imposto e o pressuposto económico que se encontra na génese de incidência, que se traduz em parte do lucro tributável apurado na declaração individual de rendimentos de sociedades que apresentam maior capacidade contributiva.

Por sua vez, diz-nos o acórdão em análise que o facto de o imposto incidir sobre o lucro individual de cada sociedade não põe em causa o princípio da tributação segundo o lucro real, mas sim que o facto de não ser admitido a dedução de prejuízos fiscais se revela um mecanismo de arrecadamento de receita, não permitindo que lucros sujeitos a Derrama Estadual sejam neutralizados por lucros negativos de outras sociedades do grupo. Este facto justifica-se por «razões de natureza conjuntural e [...] resultados económicos positivos».

Este fundamento encontra-se em linha com o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, de 09 de abril, o qual refere que não existe uma relação suficientemente forte entre a dedução de prejuízos fiscais e os princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas pelo seu lucro real. A não dedução de prejuízos fiscais, a consideração do lucro tributável ao invés da matéria coletável não frustra os princípios constitucionais, apenas se aproxima da realidade económica, a sua não consideração não põe em causa os princípios da tributação das empresas.

Quanto às dinâmicas dos grupos de sociedades refere o coletivo que a assunção da substância económica de grupo de sociedades e a possibilidade de determinação de uma base de tributação comum, não se revela como um modelo de consolidação total.

O modelo adotado no ordenamento interno é de *Group Pooling*, no qual se permite a agregação de resultados individuais com o objetivo de colmatar rendimentos e perdas, assim, o RETGS admite um «reconhecimento parcial» da consolidação de contas, não desfazendo que o legislador possa instituir medidas que afastem a possibilidade de compensação de rendimentos e perdas, à luz de situações específicas.

Refere igualmente que o RETGS é facultativo e condicionado às condições previstas no Artigo 69.º e seguintes, do CIRC, não sendo aplicado a todo e qualquer grupo de sociedades, além de que nunca se verificou a dispensabilidade de entrega das declarações individuais. Conclui o coletivo que a progressividade do imposto e a não dedutibilidade de prejuízos fiscais não violam os princípios constitucionais.

Avançando na sua análise, entende que o anúncio de extinção da Derrama Estadual a partir de 2018, com o objetivo de aumentar a competitividade da economia, nada mais se revelou como uma medida programática, a qual não pode ser encarada como expectativa da efetiva eliminação da Derrama Estadual ou como uma violação do princípio da segurança jurídica.

Sabendo desde logo que, em 2018, o país ainda se encontrava sob obrigações orçamentais, centrando-se na diminuição de despesa, no aumento de receita e na diminuição dos níveis de endividamento público. Não cabe ao tribunal substituir-se ao poder legislativo, no sentido de avaliar se teriam cessado as razões de contingência que originaram a criação da Derrama Estadual. Atualmente justificado pela crise económica e social gerada pela Pandemia, esta medida encontra-se alicerçada em poderosas razões de política fiscal, declinando a violação do princípio da igualdade, na vertente de proibição do arbítrio, e a violação do princípio da capacidade contributiva.

Recuperando o referido anteriormente, os esforços de consolidação orçamental manter-se-ão pelas próximas décadas, o carácter excecional conferido à Derrama Estadual perde o seu efeito, uma vez que o elevado nível de dívida pública é um problema constante e assumidamente permanente. Considerando a importância do planeamento da atividade empresarial, é problemática que um imposto seja anunciado como excecional e temporário e, na verdade, venha não só a manter-se no ordenamento jurídico mas mesmo a agravar-se, desconsiderando totalmente as expectativas legítimas dos contribuintes, fundadas nas palavras do legislador.

O Tribunal Constitucional defende a mesma linha de pensamento que este coletivo arbitral, a Derrama Estadual afigura-se como um imposto contingente, que prossegue fins específicos, razão de interesse público, destinada à consolidação orçamental.

Quanto aos argumentos utilizados pela Requerente de que a Derrama Estadual ofende o princípio da proporcionalidade nas suas diversas vertentes, invoca o coletivo o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 188/2009, de 22 de abril, para expor que o princípio da idoneidade e da aptidão significa que as medidas legislativas devem ser aptas a prosseguir o fim a que se propõe.

No qual o controlo da idoneidade aloca-se à aptidão objetiva e formal do meio para o fim e não a uma avaliação subjetiva de «bondade intrínseca», «uma medida é idónea quando é útil para a consecução de um fim», quando se alcança o resultado pretendido, independentemente do meio, do fim e dos «méritos correspondentes». Uma medida só será inviabilizada por inaptidão quando revele efeitos negativos ou inócuos para o fim pretendido.

O princípio da indispensabilidade avalia se as medidas restritivas se revelam necessárias, por não poderem ser executadas através de meios menos onerosos e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito avalia se os meios e os fins se encontram proporcionais e na justa medida, negando a aplicação de medidas desproporcionais e excessivas.

Ao citar Jorge Reis Novais (2004, p. 176)², o tribunal elenca que estes dois princípios surgem de perspetivas distintas, por seu lado o princípio da indispensabilidade compara os meios com os fins e o controlo de proporcionalidade avalia a relação entre meios e fins, numa perspetiva de adequabilidade da medida na proporção dos efeitos que tecerá na esfera do contribuinte e do objetivo que justifica essa mesma medida.

Posto isto, o tribunal afirma que a criação da Derrama Estadual se configura como uma medida idónea para o fim prosseguido, o aumento da receita fiscal, num quadro negativo para as finanças públicas, assim bastante próxima do fim prosseguido, concretizando o princípio da idoneidade.

² Novais, J. R. (2004). *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*. Coimbra.

O controlo da indispensabilidade tem de se basear em critérios objetivos, assim teria de se identificar os meios alternativos, igualmente aptos a prosseguir o fim. Refere o tribunal que a Requerente não elencou alternativas, meios mais eficazes e menos agressivos para as sociedades com rendimentos consideráveis, assim a comparação não pode ser efetuada, pois, para isto é preciso que se verifique o princípio da evidência.

Continua a sua análise elencando que a norma em análise não afronta o princípio da proporcionalidade em sentido estrito, quando ao se efetuar o controlo de proporcionalidade se tem como base a comparação entre a gravidade da norma e a premência dos interesses que a justificam. Analisando os termos em que se encontra definida a Derrama Estadual não entende este tribunal em que medida se revela desproporcional a razão de interesse público em confronto com o interesse geral que determinou o agravamento fiscal.

Quanto a isto, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, refere que o interesse público prosseguido com a Derrama Estadual se revela mais valioso do que um hipotético constrangimento das escolhas dos operadores económicos.

Por fim, quanto aos princípios do funcionamento dos mercados, da liberdade de gestão fiscal dos particulares e da neutralidade fiscal. O Artigo 81.º, da CRP, encontra-se inserido na Constituição económica, na qual se encontra definido os princípios essenciais da organização económica do Estado. Ao citar Gomes Canotilho e Vital Moreira (2007, p. 969 e 970)³, o tribunal elenca que a alínea f) tem em vista a defesa da concorrência, um dos pilares fundamentais do Direito Comunitário, que tem como objetivo a proibição de práticas restritivas e o controlo preventivo de operações de concentração.

A liberdade de gestão fiscal revela-se como liberdade económica e de empresa, vertido no Artigo 86.º, n.º 2, da CRP. Entende-se que estes dois princípios se fundem na neutralidade fiscal, fazendo com que o sistema fiscal não se revele uma condição à liberdade de iniciativa económica e de distorção dos mercados. Concluindo que não é possível evidenciar de que modo a Derrama Estadual pode afetar o direito à concorrência e a neutralidade fiscal.

³ Gomes Canotilho, J. J. e Vital Moreira (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada Volume I* (4.ª Ed.) Coimbra.

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, ao debruçar-se sobre esta questão, refere que as liberdades de iniciativa e de gestão empresarial não são afetadas pelo método de determinação da base tributável de Derrama Estadual, na hipótese de tais decisões puderem ser afetadas pelo apuramento de imposto, o coletivo entende que as razões que introduziram a Derrama Estadual no sistema fiscal não se revelam excessivas, desproporcionais ou desrazoáveis para alcançar os fins prosseguidos.

Por todos os argumentos elencados o tribunal arbitral decide não julgar inconstitucional o Artigo 87.º-A do CIRC, julgar improcedente o pedido arbitral, manter a liquidação impugnada e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Apesar da decisão enunciada, um dos membros do coletivo não concordou com a decisão e como tal anexou uma declaração de voto ao acórdão, por vontade de expressar a sua opinião quanto ao tema da constitucionalidade da Derrama Estadual. Esta será igualmente exposta para nossa análise, apesar de não ter tecido impacto na decisão final do tribunal.

5.3. DECLARAÇÃO DE VOTO

O árbitro vogal Fernando Borges de Araújo inicia a sua declaração de voto referindo que, em 2018, «a razão de ser da Derrama Estadual tinha, pura e simplesmente, desaparecido». Baseia a sua afirmação no facto de a intervenção económica e financeira a que Portugal se viu sujeito em 2011, terminou em 2014. E que, em 2017, a União terminou o procedimento de redução do défice português. Assim, interroga se é admissível perante o Direito Fiscal «um ato de força, paredes-meias com o confisco», que origine receitas extraordinárias baseadas num facto que já não se verifica. Recorda que os impostos exigem uma «legitimação popular – “*no taxation without representation*”» e uma justificação para a sua aplicação.

Prossegue a exposição dizendo que a inadequabilidade do Direito Fiscal expõe o sistema tributário «à tentação da multiplicação de “alcavalas”» que permitem o aumento de receita através de toda e qualquer maneira, incluindo a tributação por motivos excepcionais, a qual se revela rotineira e ordinária. «[P]or puro “efeito de catraca”, evolui no sentido da expansão e jamais da retração», defraudando os contribuintes e removendo o equilíbrio da sustentabilidade das receitas.

Deixando um pouco de parte a questão da constitucionalidade deste tipo de medidas, interroga-se o árbitro vogal se medidas com base em situações excepcionais não configuram «a morte da Reforma Fiscal», que tinha como objetivo terminar com a fragmentação e com a sobreposição de tributos, substituindo o antigo sistema por um novo sistema compacto, simples e único.

Este novo sistema regia-se por uma «“lealdade deontológica”», no qual se deixava de lado os impostos complementares, as tributações sobrepostas e a «“prática das alcavalas”». Reafirma que trinta anos se passaram e a Reforma Fiscal continua a não se verificar, tanto que se permite a vigência de uma Derrama Estadual, com grande incentivo de medidas semelhantes no seio da União Europeia. Regressou, assim, a fragmentação e a sobreposição de impostos sobre o mesmo rendimento, à luz de um poder estatal que não apresenta «travão idóneo» na sua argumentação jurídica, a qual nasceu para dissipar este tipo de abusos, os mais recorrentes na tradição tributária.

Enaltece que existe uma lógica político-económica que constantemente se tenta sobrepor aos critérios jurídicos, enaltecendo os fins e menosprezando os meios. A Derrama Estadual configura uma perfeita ilustração disso, uma maioria política decidiu aplicar uma tributação excepcional «pela única razão de que ela incide sobre “alvos de oportunidade”», segregados com base em «presunções inilidíveis» de capacidade contributiva.

Da mesma forma que não se perspetivou a possibilidade de uma tributação excepcional na esfera das pessoas singulares, as sobretaxas de IRS, as quais viram a sua vigência revogada. Assim, verifica-se a aplicação de «critérios injustos de estigmatização e vulnerabilização ideológica», que violam o princípio da igualdade horizontal, que decorre do princípio da capacidade contributiva.

Resta ao Direito Fiscal ancorar-se nos argumentos constitucionais para que se possa defender o contribuinte «perante tão flagrante recuo jurídico». Admite-se a tomada de medidas excepcionais quando se aparente um fundamento racional, como, por exemplo, razões de interesse público, estas deverão ser compreensíveis e transparentes. O fundamento racional que se menciona encontrar-se-á nos princípios constitucionais, caso não se verifique esse mesmo fundamento, «toda a excepcionalidade passa, [...], a ser irracional e arbitrária».

Por muito elaborada que seja a argumentação que justifique tal medida, estaremos perante «um desvio do poder legislativo, ele próprio atentatório de princípios constitucionais». Sustentando a sua argumentação em douto parecer de Gomes Canotilho e na jurisprudência do Tribunal Constitucional, reconhece que a Derrama Estadual seria um imposto contingente, justificado por um panorama passageiro, daí o legislador ter manifestado a intenção de cessar a sua vigência. Apesar de, «num bizarro passe de “acrasia política”», a sua vigência se manter e agravar a taxa de incidência do terceiro escalão.

Refere que se revela um imposto arbitrário e injustificado, não se verifica a obediência ao princípio constitucional da proporcionalidade em sentido estrito, «tornando-se inadequado e juridicamente desnecessário». Refere ainda que se traduz numa imposição de poder, ao qual se deveria contrapor o Direito Constitucional e o Direito Fiscal.

Aponta a Derrama Estadual como uma sobreposição ao IRC, uma vez que, esta, incide sobre o mesmo rendimento, com critérios próprios e desconsidera a coleta de IRC. Esses critérios próprios referem a progressividade de taxas, que contrapõe em larga escala com a Reforma Fiscal, e a tributação com base no lucro tributável, desconsiderando o conceito de rendimento real e proibindo o reporte de prejuízos fiscais.

Considera que a Derrama Estadual conduz à tributação do rendimento normal, «fazendo tábua-rasa do regime de tributação dos grupos de sociedades», desconsidera o rendimento real e a capacidade contributiva, o que por si só torna este tributo inconstitucional. Para além de que a tributação excecional tem assumido a «forma de uma “alcavala de catraca”», apresenta-se no ordenamento jurídico como algo provisória e acaba por se tornar definitiva, «como se se tratasse de uma armadilha», pondo em causa os princípios da segurança jurídica, da confiança, da regularidade e boa-fé da atuação estadual.

É com base nos princípios basilares que os contribuintes acreditam no sistema fiscal, «como se existisse uma ordem constitucional estruturada na qual é possível confiar». Sublinha a «anormalidade» da Derrama Estadual ao expor que não se encontra vedado ao legislador o aumento da receita de IRC através do aumento das suas taxas, facto que ficou prometido na Reforma Fiscal de 1989, como a única via juridicamente válida. Prefere-se a manutenção da Derrama Estadual, reforçando a sobreposição dos fins em detrimento dos meios, ainda que lesando os princípios constitucionais que proíbem a discriminação seletiva de grupos de contribuintes.

Conclui a sua exposição de contraposição à decisão proferida nesta jurisdição, citando um parecer de Gomes Canotilho e acrescentando que o limite das maiorias parlamentares e da soberania tributária está «no escrutínio jurisdicional da inconstitucionalidade». Nesse escrutínio deverá prevalecer os valores que o Direito Fiscal se comprometeu a defender.

Ainda que concordemos com a problemática de um imposto anunciado como excepcional e temporário e que, na verdade, não só se manteve no ordenamento jurídico como se agravou, desconsiderando totalmente as expectativas legítimas dos contribuintes, fundadas nas palavras do legislador, é entendimento do Tribunal Constitucional que o carácter contingente da Derrama Estadual se verifica até hoje. Fundando a sua tese nas conseqüentes deficiências orçamentais das finanças públicas e nas conseqüentes crises económicas que o país tem vindo a enfrentar.

Quanto à sobreposição de tributos, é entendimento do Tribunal Constitucional que a Derrama Estadual é um imposto autónomo ao IRC, por razões de simplicidade se afetou o apuramento da Derrama na declaração de rendimentos das pessoas coletivas.

Por fim, quanto à discriminação entre pessoas coletivas, quer na sua organização societária, quer na aferição de rendimentos, o Tribunal Constitucional entende que a adoção do RETGS é opcional e pendente da verificação dos quesitos definidos nas normas, bem como a incidência sobre o lucro tributável como uma característica da Derrama Estadual e não um desvio ao IRC. Repetindo, entende-se como dois impostos autónomos, como tal, é legítimo que tenham âmbitos de incidência distintos, apenas se verifica uma maior adequação à realidade económica por parte do IRC, por este permitir a dedução de prejuízos fiscais, a sua não consideração por parte da Derrama Estadual não infringe os princípios constitucionais.

5.4. REFORMA DO ACÓRDÃO

Por último mas não menos relevante, a 30 de abril de 2021, foi necessário reunir o coletivo para reforma do acórdão, por impugnação da decisão, por parte da Requerente, perante o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS). Fundamenta o recurso da decisão proferida em sede de tribunal arbitral elencando omissão de pronúncia no que respeita à sobreposição da Derrama Estadual com o IRC e no que respeita à compatibilidade do

princípio da igualdade em sentido estrito quando analisado a sua incidência sobre indivíduos que a sua capacidade contributiva em nada se relaciona com a da empresa.

Por acórdão datado de 11 de fevereiro de 2021, o TCAS considerou que não se verifica a nulidade por omissão de pronúncia. Reformula o coletivo o acórdão analisando os dois pontos impugnados em Requerente. O que está em causa, segundo o TCA Sul, é não ter sido analisada a questão da dupla tributação jurídica ou da duplicação da coleta.

Começando por se referir ao Artigo 205.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a referida norma elenca o que se entende por duplicação de coleta para efeitos de fundamento da oposição à execução fiscal, no entanto também poderá ser invocada quando estejamos perante a análise da legalidade de um ato de liquidação.

Revela-se entendimento jurisprudencial e doutrinal que a duplicação de coleta se verifica quando se aplica o mesmo preceito legal, mais do que uma vez, ao mesmo facto tributário ou à mesma situação tributária em concreto (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01181/12, de 18 de dezembro de 2013).

Citando Jorge Lopes de Sousa (2011, p. 526)⁴, a duplicação de coleta só se verifica em boa verdade se a realidade fática a que esteja subjacente a pluralidade de liquidações seja a mesma. O que não se pode afirmar quando estejamos perante liquidações adicionais, em que se cobra um tributo que não foi liquidado.

Por sua vez, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), Processo n.º 0126/06, de 12 de julho de 2006, distingue a duplicação de coleta da dupla tributação, uma vez que, no caso de dupla tributação verifica-se várias normas de incidência vertidas sobre o mesmo facto tributário, o que, para além de ser legal, corresponde à própria intenção legislativa.

Vertendo o exposto sobre o caso em análise, o coletivo arbitral afirma que a Derrama Estadual configura uma tributação adicional, justificada por razões de política legislativa, com normas de incidência específicas, distintas das normas de incidência geral do IRC. Bem como, esta tributação adicional baseia-se num novo facto tributário, aplica-se apenas às empresas que apresentam lucros tributáveis superiores a 1.500.000,00 € e destina-se a

⁴ Lopes de Sousa, J. (2011) Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado Volume III (6.º Ed.). Lisboa: Áreas Editora

um grupo restrito de empresas com ganhos consideráveis. Acresce que a Derrama Estadual traduz-se na aplicação de uma sobretaxa à matéria coletável, como tal, o imposto pago não é o mesmo que é pago em IRC. Não se verifica a duplicação de coleta e a considerar-se a existência de uma dupla tributação, esta não é arbitrária, bem como não lesa os princípios constitucionais.

Conforme referido anteriormente, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro, entende que a Derrama Estadual é um imposto autónomo, pois esta «adquiriu um estatuto de imunidade, desligando-se efetivamente do imposto principal». Apesar de tudo aquilo que liga a Derrama Estadual ao IRC, o coletivo evidencia que estes em nada dependem um do outro, por questões de simplicidade alocou-se o cálculo da Derrama Estadual na declaração de rendimentos das pessoas coletivas. Este facto não põe em causa o princípio da tributação pelo rendimento real, pois estamos perante dois impostos autónomos.

O coletivo composto por Carlos Fernandes Cadilha (Presidente do Tribunal Arbitral), Sérgio Vasques (Árbitro vogal) e Fernando Araújo (Árbitro vogal, que apresentou voto de vencido e a respetiva declaração de voto) manteve a decisão proferida a 22 de setembro de 2020, a decisão de imprudência do pedido arbitral quanto ao ato tributário de autoliquidação impugnado, tendo o valor da causa sido fixado em 1.867.700,56 €.

CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO

O trabalho desenvolvido permite-nos agora caracterizar a Derrama Estadual com maior clareza, bem como a sua aplicabilidade fiscal e jurídica e justificar, ainda que com reservas, a sua vigência até aos dias de hoje.

A Derrama Estadual foi criada como sendo uma taxa adicional ao IRC, no entanto, conforme jurisprudência do Tribunal Constitucional, ganhou autonomia própria, sendo hoje caracterizada como um imposto autónomo ao IRC.

Não podemos negar que o facto que originou a criação deste imposto, a crise económica que abalou o país em 2008, deixou de se verificar no ano de 2014, com a saída do FMI de Portugal, o que significaria o fim da crise. Acresce que nesse mesmo ano, 2014, fica previsto junto com o procedimento de Reforma do IRC, como perspetiva para 2018, a cessão de vigência da Derrama Estadual nesse mesmo ano, gerando fundadas expectativas nos contribuintes.

Como podemos apurar ao longo de todo o documento, o Tribunal Constitucional não é do mesmo entendimento. Sendo jurisprudência constante que as finanças públicas ainda não recuperaram e que Portugal assumiu compromissos de consolidação orçamental para as próximas décadas, como tal, a contingência associada à Derrama Estadual ainda se verifica.

No caso analisado neste documento, em sede de tribunal arbitral, o coletivo chega inclusive a referir que não podem os tribunais sobrepor-se ao poder legislativo; desse mesmo acórdão resulta a declaração de voto que contesta exatamente este facto.

Foi inserida no ordenamento jurídico e fiscal como um imposto contingente e proporcional, no entanto, a taxa proporcional veio a transformar-se numa taxa progressiva, com sucessivas alterações e com a inclusão de três escalões. Mais uma vez, no procedimento de Reforma do IRC de 2014, no qual se fundou a expectativa de extinção da Derrama Estadual em 2018, vem a verificar-se nesse ano que não só se manteve como ainda foi agravada a taxa do último escalão.

Sobre a fundada expectativa criada em 2014 para 2018, é entendimento do Tribunal Arbitral de que ela não existe, apenas configurava como uma medida programática e não

uma certeza. Quanto a isto, resta questionar se todas as expectativas fundadas na palavra do legislador não constituem igualmente medidas programáticas?

O facto de incidir sobre o lucro tributável e não sobre a matéria coletável, como referido, não põe em causa o princípio da tributação segundo o rendimento real. A consideração de prejuízos fiscais apenas se aproxima mais da realidade económica, a sua não consideração não põe em causa os princípios fundamentais.

A progressividade de taxas que caracteriza a Derrama Estadual é igualmente questionável ao estarmos perante um imposto associado ao rendimento das empresas. No entanto, o tipo de taxa a aplicar a estes rendimentos, por vontade do legislador, não se encontra prevista no diploma básico. Ao contrário do que acontece no caso dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares. Assim, a sua não previsibilidade não impede a sua aplicabilidade.

Quanto aos grupos de sociedades abrangidos pelo RETGS, estes são afetos pela Derrama Estadual nas declarações individuais de cada empresa que integre o grupo. É entendimento jurisprudencial que a adoção do RETGS é uma opção das empresas, como tal não põe em causa a neutralidade fiscal. Bem como, nem todas as empresas terão direito a usufruir do RETGS, assim, não se poderá querer considerar que os grupos de sociedades são lesados aquando do apuramento de Derrama Estadual.

Por fim, sou da opinião de que a Derrama Estadual é um imposto que não frustra o diploma fundamental, por todos os argumentos referidos anteriormente. Com respeito ao princípio da capacidade contributiva, é legítimo que o legislador exija maior esforço às pessoas coletivas que revelem maior lucro tributável.

Tendo em conta que vivemos num país onde o tecido empresarial é composto maioritariamente por micro, pequenas e médias empresas, é responsabilidade dos grandes contribuintes apoiar as finanças públicas na minimização do impacto da crise constante que enfrentamos.

Com respeito aos mais recentes debates sobre a tributação de rendimentos excessivos, derivados da inflação gerada pelo conflito armado na Ucrânia, Portugal possui um mecanismo de arrecadação de receita capaz e eficaz na tributação desses lucros, a Derrama Estadual.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIVROS

- Casalta Nabais, J. (2014). *Direito Fiscal* (7ª ed.). Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Gomes Canotilho, J. J. (2003). *Direito Constitucional* (7.ª ed.). Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Machado, J. & Costa, P. N. (2021). *Manual de Direito Fiscal* (3ª ed.). Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Teixeira Ribeiro, J. J. (1977). *Lições de Finanças Públicas* (Ed.). Coimbra: Coimbra Editora Limitada.

ARTIGOS

- Machado, J., & Costa, P. N. (2011). As Derramas Municipais e o Conceito de Estabelecimento Estável. In AA. VV. (Ed.). *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches Volume IV* (pp. 849-868). Coimbra: Coimbra Editora S.A.
- Santos, A. C. (2009). Concorrência fiscal e competitividade: a never ending story. *Ciência e Técnica Fiscal*, Julho-Dezembro (424), 7-27.
- Santos, A. C. (2012). O acórdão n.º 353/2012 do Tribunal Constitucional – A prevalência da razão jurídica sobre a razão económica. *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, V (2), 31-56.
- Santos, A. C. (2017). Recensão do livro “Estado de crise”, de Carlo Bordoni & Zygmunt Bauman. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, IX (4), 363-372.
- Santos, A. C. (2017). Globalização, crise e fiscalidade: a questão da regulação da concorrência fiscal. In V. S. Carvalho et al. (Ed.). *Fiscalidade Estatal na Era da Globalização* (pp. 7-13). Editora Artelogy.
- Santos, A. C., & Lobo, C. (2008). Novas tendências de tributação das sociedades (Conclusões da II Conferência Internacional). *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, (97), 25-29.

LEGISLAÇÃO

- Constituição da República Portuguesa, aprovada por Decreto de 10 de abril de 1976.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/1988, de 30 de novembro.
- Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/1999, de 26 de outubro
- Lei n.º 2/2007, *D.R. I Série I*. 10 (15-01-2007) 320-335.
- Lei n.º 12-A/2010, *D.R. I Série I*. 125 (30-06-2010) 2-13.
- Lei n.º 64-B/2011, *D.R. I Série I*. 250 (30-12-2011) 48-244.
- Lei n.º 66-B/2012, *D.R. I Série I*. 252 (31-12-2012) 42-240.
- Lei n.º 73/2013, *D.R. I Série I*. 169 (03-09-2013) 5499-5519.

Lei n.º 2/2014, *D.R. I Série I*. 11 (16-01-2014) 253-346.

Lei n.º 114/2017, *D.R. I Série I*. 249 (29-12-2017) 6768-7010.

Proposta de Lei n.º 26/XI (1.ª), de 4 de junho de 2010.

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/1997, de 29 de abril.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/2004, de 10 de março.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 162/2004, de 17 de março.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 711/2006, de 29 de dezembro.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 188/2009, de 22 de abril.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 85/2010, de 03 de março.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013, de 09 de abril.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/2013, de 10 de outubro.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/2014, de 15 de outubro.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 753/2014, de 12 de novembro.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 30 de setembro.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0126/06, de 12 de julho de 2006.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 01181/12, de 18 de dezembro de 2013.

Acórdão do Processo n.º 784/2019-T do CAAD, de 22 de setembro de 2020.

RELATÓRIOS PRODUZIDOS PELA COMISSÃO EUROPEIA

Documento de Trabalho dos Serviços da Comissão (Relatório referente a Portugal de 2018).

Documento de Trabalho dos Serviços da Comissão (Relatório relativo a Portugal de 2019).