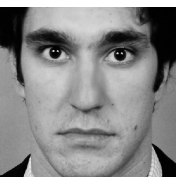


Aspectos relacionados com a dedutibilidade dos prejuízos fiscais reportáveis

Este texto analisa as condições de reporte dos prejuízos fiscais apurados e chama a atenção para alguns aspectos que poderão constituir entraves adicionais ao reconhecimento de activos por imposto diferido relativos aos prejuízos fiscais reportáveis apurados, na medida em que alerta para diversas limitações à sua dedução.

Por André Alpoim de Vasconcelos



André Alpoim de Vasconcelos
• Licenciado em Gestão
de Empresas

A possibilidade de dedução futura dos prejuízos fiscais apurados foi transferida para o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) do revogado Código da Contribuição Industrial, aquando da Reforma Fiscal de 1988.

Apesar de constituir uma das principais razões de perda de receita fiscal por parte da Fazenda Nacional⁽¹⁾, recentemente tem ficado mais visível uma preocupação por parte do legislador em “fechar as portas” à fraude e à evasão fiscais através do recurso àquele expediente.

O facto de muitas empresas apresentarem consistentemente prejuízos para efeitos fiscais (e contabilísticos) e a necessidade do Estado de angariar maior receita fiscal, “pressionaram” o legislador no sentido de encontrar soluções legislativas que permitissem a obtenção de receita junto desses contribuintes, nunca perdendo de vista os princípios constitucionais que devem balizar a actividade legislativa fiscal.

Foi no seguimento desta pressão que surgiram soluções como a tributação autónoma dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, das despesas de representação e, mais recentemente, das ajudas de custos em determinadas circunstâncias, ou como o regime simplificado de tributação em IRC.

Recentemente, com a entrada em vigor do Orçamento Rectificativo para 2005 (Lei n.º

39-A/2005, de 29 de Julho), o artigo 47.º do CIRC foi alvo de mais uma alteração, esta com implicações bem reais e que se assume claramente como uma medida de combate à fraude e à evasão fiscais.

Porque temos sido confrontados por diversas ocasiões com questões associadas a esta matéria, por um lado, e para chamar atenção para o alcance do conteúdo desta alteração, por outro, efectuámos este texto que visa analisar as condições de reporte dos prejuízos fiscais apurados, não tendo, contudo, a pretensão de elaborar um estudo exaustivo sobre a matéria.

Adicionalmente, e apesar de não constituir o propósito central do nosso estudo, não gostaríamos de deixar de referir que este trabalho chama igualmente a atenção para alguns aspectos que poderão constituir entraves adicionais ao reconhecimento de activos por imposto diferido relativos aos prejuízos fiscais reportáveis apurados, na medida em que alerta para diversas limitações à sua dedução.

Regime da dedutibilidade dos prejuízos fiscais

Actualmente, e de uma forma genérica, é concedida a possibilidade de os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício serem deduzidos aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos seis exercícios subsequentes.

Esta faculdade encontra-se limitada/vedada, designadamente, nas circunstâncias que passamos a identificar:

- O lucro tributável de um exercício tenha sido apurado com base em métodos indirectos, tal como previsto no artigo 52.º do CIRC, sem embargo de poderem vir a ser deduzidos em exercícios posteriores [cfr. n.º 2 do artigo 47.º do CIRC];
- Limitação da dedução de prejuízos fiscais ao valor da colecta mínima, sempre que o lucro tributável seja apurado nos termos do regime simplificado de tributação [cfr. n.º 3 do artigo 47.º do CIRC];
- Não comunicabilidade dos prejuízos apurados no exercício de uma actividade isenta para uma actividade sujeita e não isenta [cfr. n.º 4 do artigo 47.º do CIRC];
- Os prejuízos fiscais apurados pelas sociedades de transparência fiscal apenas podem ser deduzidos por estas sociedades [cfr. n.º 5 do artigo 47.º do CIRC];
- Os prejuízos fiscais deixam de ser dedutíveis sempre que, à data do termo do período de tributação, tenha sido modificado o objecto social da entidade em causa ou tenha sido alterada de forma significativa a actividade exercida, em relação ao exercício em que os prejuízos tenham sido apurados [cfr. n.º 8 do artigo 47.º do CIRC];
- Tenha ocorrido uma alteração da titularidade de, pelo menos, 50 por cento do capital social ou da maioria dos direitos de voto da entidade que apurou os prejuízos fiscais [cfr. n.º 8 do artigo 47.º do CIRC].

Esta última questão assume, quanto a nós, alguns contornos interessantes e que importa esclarecer, de forma a evitar “surpresas” decorrentes do desconhecimento (ou conhecimento superficial) da legislação fiscal sobre esta matéria.

Esta situação terá tido como principal objectivo fazer face ao “mercado de compra e venda” de prejuízos fiscais reportáveis, o que, em nossa opinião, se afigura como uma motivação legítima e até compreensível. De facto, é do conhecimento generalizado a concretização de operações de aquisição de sociedades que não mais têm em vista do que o “aproveitamento” de avultados valores de prejuízos fiscais susceptíveis de virem a ser deduzidos no futuro.

O legislador fiscal, ao levar a cabo a alteração legislativa da qual resultou a disposição prevista no ponto 6 acima, coloca um entrave à dedutibilidade dos prejuízos fiscais apurados antes da modificação na estrutura dos detentores do capital da sociedade em causa.

No entanto, e porque não se pretendeu dar um tratamento cego conferindo o mesmo regime a situações que não tenham como objectivo a fuga ao pagamento de impostos, prevê o n.º 9 do mesmo artigo que o ministro das Finanças pode, mediante a apresentação de requerimento na Direcção-Geral dos Impostos por parte da sociedade, permitir a não aplicação da limitação à dedutibilidade dos prejuízos fiscais reportáveis para os casos previstos nos pontos 5 e 6 supra.

Gostaríamos de chamar a atenção para o facto do referido requerimento dever ser apresentado antes da ocorrência dos factos referidos naqueles pontos, isto é, dever ser apresentado antes da ocorrência da alteração do objecto social, da modificação significativa da actividade desenvolvida ou da modificação da titularidade de, pelo menos, 50 por cento do capital social ou da maioria dos direitos de voto, respectivamente.

Parece-nos ser de importância vital neste âmbito a discussão da aplicação temporal da alteração introduzida pelo Orçamento Rectificativo para 2005, mais concretamente no que se refere à entrada em vigor da limitação prevista no ponto 6, acima.

Tendo em consideração que nos termos do artigo 12.º da Lei Geral Tributária as leis fiscais apenas podem dispor para o futuro e que o Orçamento Rectificativo para 2005 não estabelece uma data para a sua entrada em vigor, entendemos que será de aplicar a *vacatio legis* prevista nos termos gerais do Direito, ou seja, de cinco dias contados da publicação do diploma para o caso do Continente, e de 15 dias para a Madeira e Açores. Assim sendo, aquela alteração legislativa produziu efeitos a partir dos dias 3 de Agosto e 13 de Agosto, conforme o caso.

A questão que importa analisar é, na nossa opinião, saber como aplicar na prática a nova redacção daquela norma.

A questão levanta-se em consequência da redacção escolhida pelo legislador para o

n.º 8 do artigo 47.º do CIRC: «O previsto no n.º 1 deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, (...) que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50 por cento do capital social ou da maioria dos direitos de voto.»

Vejamos dois exemplos para melhor ilustrar a aplicação daquela norma.

Caso 1 - A sociedade “X”, S.A., que apurou prejuízos fiscais reportáveis em 2002 (que ainda não foram “utilizados”), no início do ano de 2003 alterou mais do que 50 por cento da titularidade do seu capital social. No exercício de 2005 irá apurar lucro tributável. Deverá, neste caso, ser solicitada autorização para a dedução dos prejuízos fiscais ao ministro das Finanças? É um facto que no caso em apreço se verificou uma alteração da estrutura accionista desde o exercício em que foram apurados os prejuízos fiscais (2002) até ao exercício em que os mesmos serão deduzidos (2005). Desta forma, atendendo ao elemento literal daquela norma seríamos tentados a concluir que este caso estaria sob a alçada da mesma e, consequentemente, a dedução daquele prejuízo estaria dependente de parecer favorável do ministro das Finanças.

No entanto, entendemos que não é esse o espírito daquela norma. Mais: nunca poderia ser essa a intenção do legislador. De facto, caso o entendimento acima vingasse, estaríamos perante uma gritante violação dos “direitos adquiridos” dos contribuintes, dado que, aquando do apuramento dos prejuízos fiscais e da alteração da composição accionista, não havia expectativas de poder haver um entrave à dedução daqueles prejuízos em virtude de uma alteração da titularidade de, pelo menos, 50 por cento do capital social.

Assim, somos da opinião que no caso em apreço não será de aplicar a limitação prevista no n.º 8 do artigo 47.º do CIRC.

Não obstante, a apresentação do requerimento poderá ser equacionada como uma mera medida de cautela para fazer face a uma situação de discordância com aquele entendimento por parte das autoridades fiscais. De facto, temos conhecimento da existência de um parecer do Centro de Estudos Fiscais no qual foi expressa uma posição diferente daquela aqui por nós ex-

planada em relação a uma situação similar, a qual deverá servir de orientação à administração tributária aquando da análise de questões desta natureza.

Caso 2 - A sociedade “X”, S.A., que apurou prejuízos fiscais reportáveis em 2004 (que ainda não foram deduzidos), e em Setembro de 2005 (após a entrada em vigor do Orçamento Rectificativo para 2005) alterou mais do que 50 por cento da titularidade do seu capital social. No exercício de 2005 irá apurar lucro tributável. Serão os prejuízos fiscais reportáveis apurados em 2004 imediatamente dedutíveis (isto é, não deveria ter sido apresentado o requerimento acima referido)?

Este caso afigura-se-nos mais complexo do que o anterior. De facto, quando ocorreu a alteração da titularidade de, pelo menos, 50 por cento do capital social da sociedade “X” havia já o conhecimento da limitação prevista no n.º 8 do artigo 47.º do CIRC. No entanto, julgamos que a questão deverá ser analisada em torno do momento em que é “adquirido” o direito à dedução daqueles prejuízos fiscais. De facto, julgamos que o direito à dedução dos prejuízos fiscais nasce com o apuramento dos mesmos ficando este “cristalizado” ou “latente” até que se encontrem preenchidas as condições que permitam o exercício desse direito, ou seja, o apuramento de lucro tributável dentro do período dos seis exercícios subsequentes. Assim, o “direito” à dedução dos prejuízos fiscais nasce num momento anterior ao do preenchimento da condição que permite o seu exercício, ou seja, o apuramento do lucro tributável.

Mais: é a própria redacção do artigo n.º 1 do artigo 47.º do CIRC que reforça a ideia que o “direito adquirido” nasce com o apuramento do prejuízo fiscal. Com efeito, aquele preceito refere que «os prejuízos fiscais apurados (...) *são deduzidos* aos lucros tributáveis apurados (...)» (o itálico é nosso), em que se indicia claramente no sentido de a possibilidade de dedução nascer no momento do apuramento dos prejuízos, tanto pela locução verbal utilizada como pelo *sentido* transmitido – do apuramento dos prejuízos para o apuramento do lucro. Bem diferente teria sido o caso de o legislador ter optado por uma redacção como «aos lucros tributáveis *poderão ser deduzidos* os prejuízos fiscais apurados nos seis exercícios imediatamente anteriores”, arrastando

para a data do apuramento do lucro o “nascimento do direito” à dedução dos prejuízos fiscais. Neste sentido, somos da opinião que, também neste caso 2, os prejuízos serão imediatamente dedutíveis sem necessidade de solicitar a dedução mediante a apresentação do requerimento supra referido, embora entendamos que esta posição possa não ser pacífica.

Também em relação a este caso entendemos serem aplicáveis os comentários tecidos no caso 1 acerca da possibilidade de apresentação do requerimento como uma mera medida de segurança.

Por outro lado, encontram-se igualmente previstos no CIRC outros regimes de dedução de prejuízos fiscais aplicáveis a situações específicas.

Em relação à dedução de prejuízos fiscais por sociedades tributadas de acordo com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades remetemos os nossos comentários para um estudo da nossa autoria ⁽²⁾ que contém os traços essenciais do referido regime.

Por outro lado, encontra-se igualmente consagrado um regime específico de dedução dos prejuízos para os casos de empresas abrangidas por operações de fusão, cisão (quando ocorra a extinção da sociedade cindida) e entradas de activos (quando ocorra a extinção da sociedade contribuidora). Este regime foi objecto de revisão em alguns dos seus aspectos, tendo a mesma sido concretizada com a publicação do Decreto-lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, que veio introduzir alterações no artigo 69.º do CIRC.

Está prevista a possibilidade de os prejuízos fiscais apurados pelas sociedades fundidas, cindidas ou contribuidoras serem dedutíveis na esfera das sociedades beneficiárias, desde que tal seja autorizado pelo ministro das Finanças mediante a apresentação de requerimento dirigido ao Director-geral dos Impostos. Este pedido tem subjacente a demonstração de razões economicamente válidas para a operação que afastem a presunção da realização da operação por motivos de economia fiscal ⁽³⁾.

No despacho de autorização poderá ser fixado um plano específico de dedução de prejuízos fiscais, prevendo uma metodologia de escalonamento da dedução dos prejuízos fiscais “transmitidos”.

Gostaríamos ainda de referir que, antes da alteração legislativa atrás referida, aquele requeri-

mento considerava-se tacitamente deferido caso a decisão não fosse proferida no prazo de seis meses contados da sua entrega. Actualmente, esta disposição foi eliminada do corpo do referido artigo 69.º, pelo que autorização apenas poderá ser expressa, ficando – mais uma vez – o contribuinte à espera (pacientemente...?) da resposta da administração tributária. Ficamos à espera da nova experiência sobre o tempo de resposta, agora que a administração tributária não se encontra “pressionada” pelo prazo de seis meses acima referido ⁽⁴⁾.

Notas finais

As medidas de combate à fraude e evasão fiscais acima referidas, porque permitem um tratamento de excepção mediante parecer favorável do ministro das Finanças, parecem-nos, em teoria, legítimas quanto à suas motivações, apresentando-se como (mais) uma medida de justiça fiscal. Todavia, este facto, não obsta a que sejam salvaguardadas as expectativas dos contribuintes, no cumprimento do são princípio da segurança jurídico-tributária, aquando da aplicação temporal dessas mesmas medidas. Por outro lado, reservamo-nos o direito de manter algum cepticismo (porque comprovado pela prática em situações semelhantes) quanto à celeridade do processo de apreciação dos requerimentos de dedutibilidade dos prejuízos fiscais a apresentar nos termos do n.º 9 do artigo 47.º do CIRC. ★

(Texto recebido pela CTOC em Novembro 2005)

⁽¹⁾ De acordo com os vários estudos a que tivemos acesso, e de uma forma geral, é notório o facto de o número de empresas que apresentavam prejuízos fiscais até 2002 ter aumentado, mesmo após a introdução do regime simplificado de tributação de IRC.

⁽²⁾ Ver “A contabilização da estimativa de imposto no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades”, Revista «TOC» n.º 57

⁽³⁾ Sobre este assunto, aconselhamos uma leitura atenta da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio, da Direcção de Serviços do IRC, que contém alguns formalismos a observar na preparação do requerimento a apresentar na Direcção-Geral dos Impostos.

⁽⁴⁾ Na prática, a administração tributária recorria com frequência ao expediente de solicitar elementos adicionais – por vezes, sem qualquer interesse – unicamente para interromper a contagem do prazo de seis meses.