

RESUMO

O Direito ao Reporte de Prejuízos Fiscais – Enquadramento Legal do seu Regime em sede de IRC e IRS

O regime legal do reporte de prejuízos fiscais surge como uma das matérias essenciais no domínio do Direito Tributário, sobretudo pela relevância prática que assume nos ciclos económicos dos sujeitos passivos, particularmente as empresas, e nos resultados apurados pelos mesmos ao fim de cada exercício tributário, o que requer uma abordagem sistemática e profunda tendo em consideração o quadro legal vigente atualmente e os desenvolvimentos jurisprudenciais e doutrinários avançados sobre esta matéria.

Os termos em que a presente dissertação se encontra estruturada refletem a necessidade de um tratamento diferenciado que deve ser dispensado a cada uma das realidades empresariais sobre as quais nos debruçamos: o reporte de prejuízos fiscais nas estruturas económicas empresariais em geral, bem como o reporte de prejuízos no âmbito dos grupos de sociedades e nas operações de reestruturação empresarial.

Assim sendo, os principais objetivos do presente trabalho serão, então, o de compreender, em primeiro lugar, o conceito e a mecânica que se encontra por detrás dos mecanismo de reporte de prejuízos fiscais – o que necessariamente convocará o enquadramento prévio dos pilares estruturais da tributação dos rendimentos das pessoas coletivas– e, posteriormente, o de prosseguir com uma análise pormenorizada ao regime geral consagrado na legislação tributária, bem como a realidades que por apresentarem características específicas merecem um tratamento diferenciado, dando nota, sempre que se revele pertinente ao desenvolvimento do presente estudo, de patologias atinentes à sua aplicação

em face da realidade societária que carecem de um estudo, discussão e tratamento.

Palavras-Chave: Categorias de rendimento; Limites de dedução; Grupos de sociedades; Operações de reestruturação empresarial; Prejuízos fiscais.

ABSTRACT

The Right to Report Tax Losses – Legal framework of the regime in terms of corporate income tax and personal income tax

The legal regime of tax loss carry forward is one of the essential matters in the field of Tax Law, mainly due to its practical relevance in the economic cycles of taxpayers, particularly companies, and in the results determined by them at the end of each tax year, which requires a systematic and thorough approach taking into consideration the legal framework currently in force and the jurisprudential and doctrinal developments advanced on this matter.

The terms in which this dissertation is structured reflect the need for a differentiated treatment that should be provided to each of the business realities we address: tax loss carry forward in corporate economic structures in general, as well as loss carry forward within corporate groups and in corporate restructuring operations.

Therefore, the main goals of this work will be, firstly, to understand the concept and the mechanics behind the tax loss carry forward mechanism – which will necessarily call for a prior framework of the structural pillars of corporate income taxation – and, subsequently The aim is to proceed with a detailed analysis of the general regime enshrined in the tax legislation, as well as the realities that, due to their specific characteristics, deserve a differentiated treatment, noting, whenever relevant to the development of this study, the pathologies related to their application in light of the corporate reality that require study, discussion and treatment.

Key words: Income categories; Deduction limits; Corporate groups; Corporate restructuring operations; Tax losses.

Introdução

I – Da abordagem e pertinência do tema

O presente trabalho científico tem por objetivo nuclear analisar o enquadramento e o tratamento fiscal do mecanismo de reporte de prejuízos fiscais que, no âmbito da tributação das pessoas coletivas, e também singulares, permitem ao sujeito passivo recuperar as perdas apuradas em determinado período de tributação, através da sua dedução ao seu rendimento positivo.

A tributação dos lucros das empresas, a par dos rendimentos auferidos pelas pessoas singulares regularmente levados a imposto, é uma prerrogativa dos sistemas fiscais modernos. Contudo, é necessário ter em conta a realidade extremamente dinâmica da vida das empresas, isto porque, uma empresa com uma atividade habitualmente proveitosa pode ter exercícios com resultados indesejáveis, os quais não podem ser ignorados pelo legislador tributário. Assim, o sistema tributário deve acompanhar, naquilo que lhe seja possível, a realidade subjacente aos sujeitos passivos, tributando, apenas, um lucro real, e abstendo-se de considerar um valor totalmente abstraído de todos os condicionalismos que tanto caracterizam o desenvolvimento de uma atividade empresarial.

Neste sentido, como forma de dar à resposta à necessidade de uma tributação pelo rendimento real, bem como diminuir o impacto negativo que o princípio da especialização dos exercícios, que determina que os períodos de tributação são independentes um dos outros, provoca na atividade dos agentes económicos, surgem mecanismos que procuram, em maior ou menor medida, ajustar o imposto à real capacidade contributiva do sujeito passivo. Destacamos o regime do reporte de prejuízos fiscais, de existência pacífica na generalidade dos Estados, que permite repor-

tar para anos anteriores ou futuros o prejuízo incorrido em determinado período de tributação, procurando, deste modo, reproduzir, a nível tributário, a conjuntura fáctica dos agentes económicos sujeitos a imposto.

Contudo, os mecanismos de reporte prejuízos fiscais consagrados no nosso ordenamento jurídico-tributário caracterizam-se por ser uma matéria especialmente suscetível de alterações que se baseiam, em larga medida, na débil condição da nossa economia, como também na constante introdução de limites ao direito à dedução de prejuízos fiscais, tendencialmente justificados pelo facto de o mesmo poder patrocinar a realização de esquemas de planeamento fiscal. Por um lado, a limitação temporal a que está sujeito o reporte de prejuízos fiscais pelos sujeitos passivos é, primordialmente, o pressuposto sobre a qual mais incongruências legislativas existem porquanto é sucessivamente objeto de alterações. Por outro lado, a limitação material, ou a ausência da mesma, demonstram que as políticas fiscais não se encontram tão opostas relativamente à evolução do regime, na medida em que têm vindo a ser reduzidas.

Destarte, a complexidade do seu regime, associado às especificidades e limitações próprias do regime jurídico dos prejuízos fiscais faz com que um estudo coerente e sistemático se revele especialmente útil para que se possa compreender as soluções apresentadas pelo nosso ordenamento jurídico nesta matéria.

Importa, contudo, dar nota da circunscrição do nosso objeto para efeitos de realização do presente trabalho científico: num primeiro momento, apesar do regime geral do reporte de prejuízos fiscais regular, de forma inequívoca, as suas condições de aplicação, consideramos pertinente um estudo aprofundado das diferentes formas de tratamento dos prejuízos fiscais, essencialmente no que diz respeito às exceções da regra da limitação quanto à entidade, debruçando-nos, desta forma, sobre o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades e o Regime da Neutralidade Fiscal no contexto das Operações de Reestruturação. Por outro lado, dentro dos mecanismos de reporte de prejuízos fiscais consagrados no ordenamento jurídico português, iremos reservar parte da nossa análise ao direito à dedução de prejuízos fiscais pelas pessoas singulares, no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

II – Da sequência expositiva

A presente dissertação encontra-se dividida em quatro capítulos.

No primeiro capítulo, após uma breve resenha histórica, começaremos por mencionar alguns conceitos e noções fundamentais para uma melhor compreensão do tema que propomos dissertar. Começaremos por tratar um dos princípios mais importantes no âmbito da tributação do rendimento, que é o princípio da capacidade contributiva e o princípio da tributação pelo rendimento real, sendo que procederemos, logo de seguida, a uma análise da noção de empresa, que é o nosso sujeito passivo por excelência. Finalizaremos o primeiro capítulo a tratar da relação de dependência parcial entre o Direito Tributário e a Contabilidade, uma vez que na determinação do lucro tributável de uma empresa esta assume uma especial relevância, servindo de base ao seu cálculo. Seguidamente, e uma vez munidos de uma sólida estrutura conceptual, entraremos no tema da investigação propriamente dito, começando por delimitar o conceito de prejuízo fiscal, assim como as diferentes formas de tratamento dos prejuízos fiscais que estão à disposição dos Estados para adotarem nos seus ordenamentos jurídicos. Delimitadas todas estas perceções, estaremos aptos a analisar o regime do reporte de prejuízos fiscais no ordenamento jurídico português, acompanhado de todas as suas limitações. Findo este estudo, abordar-se-á o reporte de prejuízos noutros contextos, nomeadamente em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

Nestes termos, os últimos capítulos serão dedicados aos desvios ao limite em função da entidade do regime geral do reporte de prejuízos fiscais. Começar-se-á por fazer uma análise a cada um dos regimes especiais, delimitando o âmbito e as condições de aplicação, a determinação do imposto e a dedução de prejuízos fiscais nestes regimes. Concomitantemente, julgamos que uma abordagem aprofundada a estes regimes não estará completa sem um estudo comparativo relativamente às suas diferenças em face do regime geral, assim como, em breves notas de rodapé, uma comparação com outras ordens jurídicas que apresentam um modelo de tributação distinto do ordenamento jurídico português. Aqui chegados, estaremos em condições para apontar algumas patologias e, partindo desses pressupostos, avançar com propostas de melhorias. Assim, dentro de cada capítulo serão abordadas as questões que,

na nossa opinião, se mostram mais relevantes e, por isso, objeto de uma maior atenção e aprofundamento, assente numa exposição legal, doutrinária e jurisprudencial.

Finalmente, depois de todo este caminho trilhado, serão elaboradas as devidas conclusões, tendo em consideração todas as questões analisadas ao longo destes quatro capítulos. Este é o propósito central da nossa investigação.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	5
RESUMO	7
ABSTRACT	9
LISTA DE ABREVIATURAS	11
INTRODUÇÃO	17
I – Da abordagem e pertinência do tema	17
II – Da sequência expositiva	19
CAPÍTULO I – O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS	21
1. Evolução Histórica	21
2. O Conceito de Empresa para o Direito Tributário	26
3. A Realidade Económica das Sociedades – O Lucro Tributável	32
3.1. A exigência constitucional da tributação das empresas pelo lucro real	32
3.2. A determinação do lucro tributável	37
3.3. A dependência parcial do Direito Tributário em relação à Contabilidade	43
4. O Período de Tributação	48
CAPÍTULO II – O REGIME JURÍDICO DOS PREJUÍZOS FISCAIS EM SEDE DE IRC NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS	55
1. Do Conceito e da Natureza dos Prejuízos Fiscais	55
1.1. Do Conceito	55
1.2. Da natureza: um benefício fiscal ou uma regra estrutural?	61
2. O Regime Geral de Dedução de Prejuízos Fiscais	63

3. Os Limites ao Direito de Reporte de Prejuízos Fiscais	64
3.1. O limite temporal	64
3.2. O limite quantitativo	68
3.3. O limite em função da natureza do rendimento	69
3.3.1. O benefício de isenção parcial e de redução de IRC	70
3.4. O limite em função da entidade	71
4. A Situação de Exclusão do Direito ao Reporte de Prejuízos Fiscais	73
4.1. A alteração da participação social ou da maioria dos direitos de voto	73
4.2. A autorização pelo Ministro das Finanças	76
5. O Reporte de Prejuízos Fiscais em Situações de Determinação do Lucro Tributável com Recurso a Métodos Indiretos	77
6. O Momento do Reporte de Prejuízos Fiscais	81
7. A Caducidade do Direito ao Reporte de Prejuízos Fiscais	83
8. A (I)relevância da Derrama no Reporte de Prejuízos Fiscais	85
9. O Reporte de Prejuízos Fiscais no Regime do IRS	89
9.1. Breve introdução	89
9.2. O reporte de prejuízos fiscais nas diferentes categorias de IRS	92
9.2.1. Os rendimentos empresariais e profissionais – Categoria B	93
9.2.2. Os rendimentos prediais – Categoria F	97
9.2.3. Os incrementos patrimoniais – Categoria G	100
CAPÍTULO III – OS MECANISMOS DE REPORTE DE PREJUÍZOS FISCAIS NO ÂMBITO DOS GRUPOS DE SOCIEDADES	103
1. O Conceito de Grupo de Sociedades	103
1.1. No Âmbito Jurídico-Civilístico	103
1.2. No Âmbito Jurídico-Contabilístico	109
1.3. No Âmbito Jurídico-Tributário	111
2. O Regime de Consolidação de Resultados	115
3. A Tributação dos Grupos de Sociedades à Luz do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)	117
3.1. Condições de aplicação	117
3.1.1. Da sociedade dominante	120
3.1.2. De todas as sociedades do grupo	123
3.2. Início da sua vigência	127
3.3. Cessação da aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades	132

3.4. O Regime de Reporte de Prejuízos Fiscais à Luz do RETGS	136
3.4.1. O reporte de prejuízos fiscais apurados em períodos de tributação anteriores ao início da aplicação do regime	137
3.4.2. O reporte de prejuízos fiscais apurados durante a aplicação do regime	140
3.4.3. O reporte de prejuízos após a saída de uma ou mais sociedades do grupo ou de cessação da tributação pelo RETGS	140
3.5. O Reporte de Prejuízos Fiscais no Caso Especial da Nova Sociedade Dominante	144
CAPÍTULO IV – O REPORTE DE PREJUÍZOS FISCAIS NO ÂMBITO DO REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS FUSÕES, CISÕES, ENTRADAS DE ATIVOS E PERMUTAS DE PARTES SOCIAIS	151
1. O Conceito de Reestruturação Empresarial	151
1.1. A fusão	151
1.2. A cisão	157
1.3. A entrada de ativos	161
1.4. A permuta de partes sociais	162
2. A Neutralidade Fiscal	164
2.1. Conceito	164
2.2. O regime da neutralidade fiscal no sistema tributário português	170
2.2.1. O regime na versão originária do Código do IRC	170
2.2.2. A harmonização europeia e a transposição da diretiva fusões para o ordenamento jurídico nacional	171
2.2.3. O reporte de prejuízos fiscais no regime da neutralidade fiscal	175
2.2.3.1. Enquadramento	175
2.2.3.2. A transmissibilidade de prejuízos fiscais	175
2.2.3.3. Limites à transmissibilidade de prejuízos fiscais	180
3. O Reporte de Prejuízos Fiscais no Regime Geral de Tributação das Operações de Reestruturação Empresarial	183
CONCLUSÕES	187
BIBLIOGRAFIA	197
JURISPRUDÊNCIA CONSULTADA E CITADA	203