

■ Director: J. L. SALDANHA SANCHES ■ Coordenação: J. MAGALHÃES CORREIA, RUI BARREIRA, CARLOS BERNARDES (COOPERS & LYBRAND); CARLOS LOUREIRO (ARTHUR ANDERSEN)

■ Redacção: Carlos Pamplona Corte-Real (Prof. FDL/CEF), J. Xavier de Basto (Prof. FEC), Ana Paula Dourado (FDL), António Lobo Xavier (FDC), Arlindo Correia (DGCI), Clotilde Celorico Palma (IGF), Fernando Castro Silva (BL & C), Francisco Sousa Câmara (Morais Leitão, Galvão Telles e Associados), Joaquim Silvério Mateus (DGCI), J. Costa Santos (ISEG/CEF), Luís Oliveira (Coopers & Lybrand), Leonel Corvelo de Freitas (DGCI), Manuel António Pita (FDL/ISCTE), Manuel Faustino (DGCI), Margarida Mesquita Palha (UCP, CEF), M. Eduarda Azevedo (FDL/CEF), Maria Odete Oliveira (DGCI), Maria dos Prazeres Louisa (CEF), Mário Alexandre (CEF), Miguel Teixeira de Abreu (Abreu, Cardigos & Associados), Ricardo Sá Fernandes (FDL, advogado), Rogério Pereira Rodrigues (ISCTE/CMVM), Rui Duarte Morais (UCP), Rui Pinto Duarte (advogado), Severino Duarte (DGCI), Vasco Valdez Matias (IGF/ISCAL)

■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ PROPRIEDADE: LEX ■ SEDE: Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa, Telef. 793 15 85 / 793 18 56, Fax 796 07 47 ■ LIVRARIA: Avenida Poeta Mistral, 21, 21-A, 1050 Lisboa, Telef. 795 04 08, Fax 796 07 47

■ Assinatura por 12 números. Esc.: 13 800\$00, Macau e Estrangeiro Esc.: 25 000\$00 ■ Pedidos de assinaturas a: LEX, Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa ■ As opiniões expressas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores. ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTO: Tipografia Lousanense, Lda. ■ Depósito legal n.º 56517/92

Nota de Abertura O Orçamento para 1996	2
Doutrina JAIME CARVALHO ESTEVES A Harmonização da Tributação Directa e o Imposto sobre Sucessões e Doações Cobrado por Avença	3
Doutrina MANUELA DURO TEIXEIRA O Acordo de Dupla Tributação entre Portugal e os Estados Unidos e as Zonas Francas Portuguesas	23
Doutrina MIGUEL SILVA PINTO Natureza Jurídica do Conceito de Imóvel Face às Normas do Código do IVA - Locação de Pré-Fabricados	33
Doutrina NUNO PINTO FERNANDES O Regime Contabilístico e Fiscal do "Sale-Leaseback"	53
Doutrina DIEGO MARÍN-BARNUEVO e JUAN ZORNOZA PÉREZ Los Incrementos no Justificados de Patrimonio y el Regimen Sancionador Tributario	65
Doutrina JOSÉ JOAQUIM MARQUES DE ALMEIDA Os Prejuízos Fiscais Compensáveis: Uma Abordagem Internacional	85
Jurisprudência J. L. SALDANHA SANCHES A Dedutibilidade da Derrama	101
Jurisprudência SÉRGIO VASQUES e CARLOS LOBO A Tributação por Presunções	111

A DEDUTIBILIDADE DA DERRAMA

ACÓRDÃO DE 1 DE FEVEREIRO DE 1995

RECURSO. Nº 16.975

ASSUNTO: Derrama. IRC. Contribuição industrial. Imposto sucessório. Adicional. Encargo fiscal. Custo. Lucro tributável. Sujeito tributário activo.

- SUMÁRIO:**
1. Para determinação do lucro tributável em IRC a regra é a dedutibilidade de todos os encargos fiscais como custos.
 2. É excepcional, insusceptível, pois, de aplicação analógica, a norma do art. 41º/1/a) do CIRC que impede a dedução do IRC como custo para tal efeito.
 3. A derrama, como encargo fiscal que é, só não seria dedutível como custo na determinação do lucro tributável se coubesse no conceito de IRC.
 4. IRC e derrama são, em linguagem vulgar e técnica, conceitos distintos: quanto ao destino da receita, à normalidade ou excepcionalidade da incidência e aos sujeitos tributários activos: num o Estado; na outra os municípios.
 5. Por isso não pode, nesta perspectiva a derrama como um mero adicional do IRC, antes como um imposto acessório dele.
 6. As diferenças entre estas duas figuras tributárias conduzem-nos a concluir que o conceito do imposto “derrama” não cabe no conceito de IRC.
 7. Se o legislador do CIRC quisesse exceptuar também a derrama daquela regra da dedutibilidade dos encargos fiscais como custos só teria de usar na redacção do art. 41º/1/a) do CIRC uma fórmula semelhante à que usara meses antes ao dar nova redacção à al. c) do art. 37º do CCI através do DL nº 95/88.
 8. Face à redacção dos artºs. 23º/f) e 41º/1/a) do CIRC, a colecta da derrama é de considerar como custo na determinação do lucro tributável em IRC.
 9. Não altera esta conclusão a nova redacção dada ao art. 5º da Lei nº 1/87 pelo DL Nº 470-B/88.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO GERAL

RECURSO Nº 16.975

Recorrente: FAZENDA PÚBLICA

Recorrida: MARIGAN-Editorial e Confecções, Lda.

Relator: Juiz Conselheiro CASTRO MARTINS

RECURSO N.º 16.975

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

1. A Fazenda Pública, através do seu representante junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, que invoca dever de ofício, recorre da sentença desse Tribunal de fls. 17/18 que julgou procedente impugnação parcial de liquidação de IRC e derrama do exercício de 1989, deduzida por MARIGAN-Stamparia e Confecções, Lda., com sede em Fafe, com fundamento em não dever considerar-se a derrama encargo não dedutível nos termos e para os efeitos da al. a) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC.

A rematar a sua alegação oferece as seguintes conclusões:

a) A derrama, como imposto acessório que é do IRC, não deverá ser considerada como custo para efeitos fiscais.

b) Tendo julgado em sentido contrário, a douta sentença fez errada interpretação da al. a) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC, pelo que deve ser revogada julgando-se a impugnação improcedente.

Não houve contra-alegação.

Neste STA o M.º P.º emitiu parecer de que, sendo a derrama um adicional do imposto a que respeita (cfr. Soares Martinez, Manual de Direito Fiscal, 1989, pág. 205), comunga da sorte deste, pelo que o recurso merece provimento.

2. A sentença julgou provado que na liquidação de IRC e respectiva derrama, a que procedeu com referência ao exercício de 1989, a sociedade impugnante tratou a derrama em pé de igualdade com o IRC, não deduzindo o valor dela para efeito de determinação do lucro tributável, do que resultou ter liquidado mais 1.000.255\$ de colecta do que se tivesse feito essa dedução.

3. Para julgar a impugnação procedente a sentença ponderou:

a) Não parece poder buscar-se, como faz a F.ª P.ª, algum argumento decisivo na alteração da redacção dos n.ºs 3 e 4 da Lei N.º 1/87-01-06 pelo do DL n.º 470-B/88-12-19, da qual resulta apenas o alargamento do campo de incidência da derrama ali prevista.

b) A derrama, embora dependendo em absoluto do IRC, não se confunde com ele: nem na sua génese nem nos objectivos prosseguidos (vide n.º 2 do art. 5.º da cit. Lei n.º 1/87) nem na sua vocação temporal (a derrama é tendencialmente excepcional) nem na sua taxa.

c) Em matéria de custos ou perdas para efeito de determinação da matéria colectável em IRC, a regra é-nos dada, no que respeita a encargos fiscais e para-fiscais, pela alínea f) do art. 23.º do CIRC, ou seja, tais encargos são, em princípio, dedutíveis.

d) Há-de, pois, exigir-se ao legislador, quando tratar de excepções a essa regra, um cuidado particular na sua enumeração e configuração.

e) Nesta óptica, não pode aceitar-se que ao referir o IRC, na dita al. a) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC, o legislador tivesse também em vista as derramas que sobre o IRC pudesse recair.

Contra esta tese se insurge a recorrente sustentando que "a eliminação pelo Decreto-Lei 470-B/88 da anterior redacção" dos n.ºs 3 e 4 do art. 5.º da Lei das Finanças Locais implica que a derrama passe a ser considerada como um

imposto acessório do IRC, porque, calculada em função do IRC apurado, depende absolutamente dele; e, como o acessório segue o principal, terá de ser enquadrada, como imposto que é, na al. a) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC.

4. Vejamos de que lado está a razão.

4.1. Depois de dispor na al. a) do seu n.º 1 que o IRC incide sobre o lucro das sociedades comerciais, o n.º 2 do art. 3.º do CIRC define lucro, para tal efeito, como "a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas nesse código".

O n.º 1 do art. 17.º do CIRC dispõe que "o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do art. 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinando-se com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos desse código".

O art.º 23.º do CIRC dispõe na sua alínea f) que se consideram custos ou perdas os encargos fiscais e para-fiscais.

As als. a), c) e d) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC dispõem não serem dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício, "o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)", os impostos e outros encargos incidentes sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar, e as multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, incluindo os juros compensatórios.

4.2. Assim, a regra é a dedutibilidade de todos os encargos fiscais como custos na determinação do lucro tributável em IRC, sendo excepcional, por isso insusceptível de aplicação analógica (art. 11.º do Códg. Civil), a norma da al. a) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC que não permite a dedução do IRC como custo para esse efeito. Logo, a derrama, como encargo fiscal que sem dúvida é, só não será assim dedutível como custo na determinação do lucro tributável se couber no conceito de "imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)".

Ora não parece que assim se devam confundir ou interpretar esses dois conceitos como se a derrama fosse um subconjunto do conjunto IRC, é que IRC e derrama são, quer na linguagem vulgar quer na linguagem técnica, conceitos bem distintos: não só quanto ao destino da receita e à normalidade ou excepcionalidade da sua incidência mas, desde logo, quanto aos seus sujeitos tributários activos; no IRC o Estado; na derrama os municípios (cfr. Soares Martinez, Direito Fiscal, 7.ª edição, 1993, pág. 216).

Por isso não parece aceitável, nesta perspectiva, classificar e tratar a derrama como um mero adicional do IRC, conforme sustenta o M.º P.º no seu parecer de fls. 29, na esteira do Prof. Soares Martinez; antes se afigura mais adequado classificá-la e tratá-la como um imposto acessório do IRC, conforme se sustenta no Acórdão da 1.ª Secção deste STA de 5-5-88, no recurso n.º 24.889, in AP-DR, 1988, pág. 2.386, e nos pareceres da Procurad.-Geral da República n.ºs 126/83, de 13-10-83, e 69/84, de 29-10-84, este último publicado no BMJ, n.º 345, pág. 72, e em CTF, n.º 316/318, pág. 435.

Portanto, e apesar dessa acessoriedade da derrama em relação ao IRC, as diferenças que assim encontramos entre ambas as figuras tributárias e que nos obrigam a encará-las como dois impostos distintos conduzem-nos a concluir que o conceito do imposto "derrama" não cabe no conceito de "imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas".

4.3. Aliás, é de notar que o legislador do CIRC, aprovado pelo DL n.º 442-B/88-11-30, se quisesse exceptuar também a derrama da regra da dedutibilidade dos encargos fiscais como custos na determinação do lucro tributável em IRC, só teria de usar na redacção da al. a) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC uma fórmula semelhante à que utilizara alguns meses antes ao dar nova redacção à al. c) do art. 37.º do Código da Contribuição Industrial (CCI) através do DL n.º 95/88-03-21. Com efeito, onde essa al. c) dispunha não se dever considerar a contribuição industrial como custo ou perda do exercício, para determinação do lucro tributável, passou a dispor, com essa nova redacção de 1988, não se considerarem como tal a contribuição industrial e quaisquer outros impostos que recaíssem sobre os lucros sujeitos àquela, a fim de, como se explicita no preâmbulo desse DL n.º 95/88, abranger nessa excepção à regra do n.º 6.º do art. 26.º do CCI (idêntica à da citada al. f) do art. 23.º do CIRC) todos os impostos que tivessem por base de incidência os lucros sujeitos a contribuição industrial.

Não tendo o legislador do CIRC optado por esta solução, que adoptara meses antes no domínio ainda da contribuição industrial e que não podia deixar de ter presente ao elaborar e aprovar o CIRC, à Administração e aos tribunais impõe-se respeitar a sua escolha.

4.4. Atente-se ainda em que, face à anterior redacção daquela alínea c) do art. 37.º do CCI, a própria Administração Fiscal, vincando (cfr. n.º 4 do Ofício Circulado n.º 4.065, de 23-8-72, citado em Código da Contribuição Industrial Anotado e Comentado, de Martins Barreiros e outros, 2.ª edição, 1986, página 352) que a excepção prevista nessa alínea respeitava "somente aos tributos nela mencionados" (e que eram, além da contribuição industrial, o imposto complementar, o imposto de mais-valias, e as contribuições e impostos (imposto de capitais e contribuição predial, um e outra apenas em certa medida) cujas colectas eram dedutíveis nos termos das alíneas a) e b) do artigo 89.º), aceitava como custos do exercício, para a determinação do lucro tributável em contribuição industrial, não só a derrama (cfr. Ofício Circulado n.º 1.369, da 3.ª Direcção de Serviços da DGCI, de 29-4-86, transcrito em Código da Contribuição Industrial, Rei dos Livros, 12.ª edição, 1987, página 263) mas ainda "os juros de mora, as custas e outros encargos (semelhantes) porventura pagos conjuntamente" (cfr. n.º 4 do citado Of. Circulado n.º 4.065), o imposto de comércio e indústria (cfr. Despacho de 2-12-76, processo n.º 313.1-20.390, Livro 7/65-1971, citado em Código da Contribuição Industrial Anotado, de Garcia de Freitas e outro, 5.ª edição, 1981, página 365), e "tanto o imposto extraordinário sobre lucros como o imposto extraordinário sobre algumas despesas das empresas a que aludem, respectivamente, os Decretos Regulamentares n.ºs 66/83 e 67/83, ambos de 13 de Julho" (cfr. Despacho do Secretário de Estado do Orçamento de 16-8-83, divulgado pelo Ofício Circulado n.º 1.888, de 22-8-83, da 3.ª Direcção de Serviços da DGCI e citado em Código da Contribuição Industrial Anotado e Comentado, de Martins Barreiros e outros, 2.ª edição, 1986, págs. 352 e 353).

4.5. É certo que por despachos de 21-11-86 e 16-1-87 o Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais revogou aquele Despacho do Secretário de Estado do Orçamento de 16-8-83 no respeitante ao imposto extraordinário sobre lucros determinando que este deixasse de "constituir custo do exercício a partir do ano de 1986" (cfr. Ofício Circulado n.º 164, da 3.ª Direcção de Serviços da DGCI, de 20-1-87, transcrito em Código da Contribuição Industrial, Rei dos Livros, 12.ª edição, 1987, pág. 267); mas certo é também que esta 2.ª Secção do STA,

por Acórdãos de 8-5-91 e 23-9-92, nos recursos n.ºs 13.066 e 14.292, respectivamente (o primeiro deles publicado em AP-DR de 1991, página 532), nos quais ainda invocou o apoio do Acórdão desta mesma 2.ª Secção do STA de 6-3-91 (rec.º, n.º 13.084), declarou ilegal e por isso rejeitou a doutrina daqueles despachos de 21-11-86 e 16-1-87.

Com efeito, tais Acórdãos de 8-5-91 e 23-9-92 pronunciaram-se sobre essa matéria do modo que assim se pode sintetizar:

a) O imposto extraordinário sobre lucros criado pelo art. 33.º do DL n.º 119-A/83-02-28 constituía um custo do exercício em que era pago, por abrangido pela regra do n.º 6.º do art. 26.º do CCI.

b) Só com a nova redacção dada à alínea c) do art. 37.º do CCI pelo DL n.º 95/88 (que é inovador e não interpretativo) é que tal tributo ficou incluído nas excepções àquela regra, deixando assim de ser um custo do exercício para efeito da determinação do lucro tributável em contribuição industrial.

4.6. Também é verdade que por despacho administrativo lavrado em 13-2-90 no Proc. n.º 85/90 e citado em Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas Anotado e Comentado, de Pinto Fernandes e outro, 4.ª edição, pág. 348, foi decidido:

A derrama paga em 1989 referente a contribuição industrial é aceite como custo para efeitos de determinação da matéria colectável do IRC.

Já no que respeita à derrama liquidada conjuntamente com o IRC, não deve ser aceite como custo, para efeitos fiscais, dado que deixou de ser um imposto dependente, com a lateração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 470-B/88, de 10 de Dezembro, para passar a ser configurado como um imposto acessório relativamente ao IRC.

Todavia não podemos concordar com a doutrina do segundo parágrafo deste despacho de que as alterações introduzidas pelo DL n.º 470-B/88 no art.º 5.º da Lei n.º 1/87-01-06 - que é o que regula a derrama - influam na solução da questão que nos ocupa. Para fundamentar esta asserção começemos por comparar as duas redacções.

Disponha aquele art. 5.º na sua redacção inicial:

1 - Os municípios podem lançar derramas que não excedam 10% sobre as colectas liquidadas na respectiva área em contribuição predial rústica e urbana e em conformidade industrial.

2 - A derrama tem carácter excepcional e só pode ser aprovada para ocorrer ao financiamento de investimentos urgentes e ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro.

3 - Ficam também sujeitas às derramas as pessoas singulares ou colectivas, designadamente sociedades, cooperativas e empresas públicas, que seriam tributados em contribuição predial rústica ou urbana e contribuição industrial se não beneficiassem de isenção destes impostos ou de outros benefícios fiscais.

4 - São isentos de pagamento de derramas os rendimentos que beneficiem de isenção permanente.

5 - A deliberação sobre o lançamento das derramas deve ser comunicada pela câmara municipal ao director de finanças competente até 30 de Setembro do ano anterior ao da cobrança.

6 - A comunicação pela administração fiscal ao contribuinte dos valores postos à cobrança por força do disposto neste artigo deve ser feita com menção expressa de que se trata de derrama municipal.

E dispõe esse art. 5º na redacção dada pelo DL nº 470-B/88:

1 - Os municípios podem lançar uma derrama, que não pode exceder 10% sobre a colecta do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), relativa ao rendimento gerado na sua área geográfica.

2 - A derrama só pode ser lançada para acorrer ao financiamento de investimentos ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro.

3 - A deliberação sobre o lançamento da derrama deve ser comunicada pela câmara municipal ao director de finanças competente até 30 de Setembro do ano anterior ao da cobrança.

4 - A comunicação pela administração fiscal ao contribuinte dos valores postos à cobrança por força do disposto neste artigo deve ser feita com menção expressa de que se trata de derrama municipal.

Atendendo à argumentação do referido despacho administrativo de 13-2-90, a que se arrima também, como vimos, a Fazenda Pública nestes autos, a alteração que terá mudado o cariz da derrama terá sido a eliminação dos nºs 3 e 4 do primitivo texto deste art. 5º.

Ora não se nega que com essa eliminação a derrama deixou de poder ser liquidada, como antes podia sê-lo, nos casos em que o contribuinte beneficie de isenção temporária de IRC. Porém, isso não altera o seu carácter de imposto diferenciado embora acessório, do IRC.

4.7. Conclui-se que, face à redacção da alínea f) do art. 23º e da alínea a) do nº 1 do art. 41º, ambos do CIRC (bem como do artigo 5º da Lei nº 1/87 na redacção dada pelo DL 470-B/88), a colecta da derrama não pode deixar de se considerar como custo na determinação do lucro tributável em IRC.

Tendo julgado a impugnação neste sentido, a sentença ora sob recurso não merece censura.

5. Pelo exposto, nega-se provimento ao recurso.

Sem custas (art. 2º da tabela)

ANOTAÇÃO

A relação entre os impostos sobre o lucro das sociedades e derrama como imposto municipal, tem sido tradicionalmente uma questão que a lei não resolve com a necessária clareza.

E a natureza mal definida dessa relação começou por levantar entre nós a questão de saber se uma isenção de Contribuição Industrial implicava necessariamente a isenção de derrama.

Sobre a dedutibilidade ou não dedutibilidade da Contribuição Autárquica do IRC, a primeira observação que deve ser feita é que este é o tipo da decisão que, em princípio, se integra claramente na zona da liberdade de conformação do legislador: afinal de contas, permitir ou não permitir a dedutibilidade da Contribuição Autárquica é tomar uma decisão sobre o nível da taxa do IRC.

Mas temos tido nesta zona e em áreas contíguas, como exemplarmente demonstra a história do problema que é feita no primeiro acórdão, uma posição fugidia, muito pouco clara, do legislador.

Particularmente na época em que se acumulavam adicionais sobre o imposto sobre o rendimento das sociedades - imposto extraordinário sobre os lucros - e em que a questão da dedutibilidade, em vez de ser claramente assumida pelo legislador, era deixada para ser depois resolvida por uma orientação administrativa.

Cuja ilegalidade e o STA veio mais tarde declarar.

Em todos estes casos o legislador fugiu a uma tomada de posição sobre o nível quantitativo da tributação, deixando a decisão para mais tarde e criando aqui um inútil elemento de incerteza.

IMPOSTO ACESSÓRIO OU IMPOSTO DEPENDENTE?

A derrama municipal - 10% da colecta do IRC - tem uma relação com este imposto cujo exacto regime tem provocado controvérsia. Geralmente centrada na sua qualificação como um imposto acessório ou um imposto dependente.

Como IRC e derrama têm diferentes destinatários qualquer decisão sobre a dedutibilidade, tem consequências no campo da oneração fiscal efectiva das empresas e no da partilha de receitas entre o Estado e os Municípios.

Se for um custo para as empresas levará consequentemente a uma menor tributação destas que será apenas uma perda de receitas do Estado/OGE, mas não para os municípios.

E pelo contrário se a isenção de IRC implicar uma ausência da derrama, qualquer lei que contenha uma isenção de IRC implicará automaticamente uma redução das receitas próprias dos municípios.

É essa possibilidade de completa acessoriedade da derrama, que é refutada por SOUSA FRANCO, num estudo exaustivo sobre a história e natureza deste imposto ⁽¹⁾, onde a análise vai desde a tradição histórica das derramas, até ao papel desempenhado por este imposto na repartição de competências entre Estado central e autarquias, na estrutura constitucional portuguesa.

Começando por analisar a forma que é peculiar a este imposto que foram "Razões de justiça fiscal e técnica financeira" que "levaram a aproveitar o lançamento de impostos directos (parcelares) sobre o rendimento para

⁽¹⁾ SOUSA FRANCO, *Os Poderes Financeiros do Estado e do Município*. Estudos em Homenagem da Dr. Maria de Lurdes Correia Vale (1994) 26-82.

instrumentalizar o processo de cálculo do sacrifício fiscal, pelo que a derrama não se confunde, nem sequer no Código Administrativo, nem sequer no Código Administrativo, com os adicionais comuns”⁽²⁾.

E desenvolvendo aqui esta linha de análise seguida pelo prof. SOUSA FRANCO, as razões de justiça fiscal que fazem a que o legislador conceba a derrama como uma percentagem do IRC, são as mesmas que levam a tributar as empresas em IRC de acordo com o seu lucro: se as empresas têm que contribuir para os encargos municipais, nesse caso tributá-las de acordo com o lucro, constitui a escolha do melhor índice da sua capacidade contributiva.

Qualquer outra opção seria necessariamente contrária a opção constitucional sobre o modo de distribuir a carga tributária entre as empresas, que é a sua tributação segundo o seu lucro real.

E são essas razões de técnica financeira que fazem com que em vez de uma inútil duplicação dos processos de quantificação do imposto, se escolha a via do adicional ao IRC como forma de tributação.

Mas desta forma especial de configurar a derrama, que conclusões podemos tirar quando aos diversos aspectos do seu regime?

Segundo uma dicotomia há muito introduzida por ALBERTO XAVIER, importa distinguir entre os impostos acessórios (*Tochteragabe*) “que dependem na sua existência de outras relações tributárias” e os “impostos dependentes” em que o “objecto ou conteúdo depende, por força da lei, do objecto ou conteúdo, actual ou hipotético, de um determinado imposto”⁽³⁾.

Mas quando se deverá concluir pelo carácter acessório de um imposto que faça com que ele siga necessariamente as vicissitudes e os aspectos essenciais do regime de um outro imposto, fazendo com que deixe de poder ser aplicado se actuação do primeiro for paralisada por uma isenção ou tornando impen-sável a sua dedutibilidade da matéria colectável que serve de base ao cálculo do primeiro imposto?

É questão pacífica que a derrama tem um sujeito activo distinto do Estado⁽⁴⁾.

E é esse é um dos seus aspectos distintivos num sistema constitucional em que é, também segundo a classificação do Prof. SOUSA FRANCO, é necessário distinguir entre:

1) A definição da norma tributária que, entre nós, cabe inteiramente ao legislador. Este detém, em exclusivo a soberania fiscal.

2) A atribuição de certos impostos como receitas próprias.

3) E a atribuição de um papel de sujeito activo⁽⁵⁾.

O facto de um imposto ser construído, a partir de um outro imposto, o facto de obter a sua base de quantificação por meio de uma remissão para um outro imposto, não pode ser considerado significativo. Isto acontece, salientemo-lo de novo, por meras razões de técnica financeira.

Como demonstra a história de derrama municipal, que a Assembleia Constituinte pretendeu que fosse um imposto autónomo, que fosse receita própria do município por decisão constitucional, independentemente do modo como seria concebido⁽⁶⁾.

E temos que considerar que é esta intenção de autonomia, que se insere numa intenção constitucional de proporcionar receitas próprias às autarquias, que não dependam de uma decisão casuística do Governo ou das maiorias conjunturais da Assembleia, que constitui o elemento essencial para a definição dos pontos eventualmente obscuros do seu regime.

É isso que dá um sentido à norma.

E só mediante uma interpretação da lei ainda marcada por uma jurisprudência de conceitos, se pode ter concluído que de razões de natureza essencialmente técnica, resulta uma “natureza jurídica” para a derrama que permite a sua classificação de imposto acessório, no regime das finanças locais criado pela lei 1/79, como foi feito num parecer sancionado pelo Secretário de Estado do Orçamento⁽⁷⁾.

Ainda que nesse mesmo parecer, superiormente homologado, se conclui que a derrama, depois da publicação do Decreto-Lei nº 98/84 que reformulou a lei das finanças locais, se transformou num imposto local extraordinário e portanto um imposto dependente em vez de um imposto acessório.

⁽²⁾ SOUSA FRANCO, *Os Poderes Financeiros...* (1994) 53.

⁽³⁾ ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa 1974) 94-95.

⁽⁴⁾ Que a derrama tem por sujeito activo o município e não o Estado é uma questão quase incontroversa. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal* (Coimbra 1994) 215.

⁽⁵⁾ SOUSA FRANCO, *Os Poderes Financeiros...* (1994) 61.

⁽⁶⁾ SOUSA FRANCO, *Os Poderes Financeiros...* (1994) 53.

⁽⁷⁾ *Parecer*, 23/2/85, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 316-318, 471.