



ANÁLISE DA **CTOC**

A dedução de prejuízos fiscais em IRC (Parte II)



ELSA MARVANEJO DA COSTA, CONSULTORA DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

Conforme referido no artigo anterior, temos assistido a correcções ao imposto autoliquidado pelo sujeito passivo por indevida utilização do mecanismo de dedução dos prejuízos fiscais, pelo que continuamos a tratar a mesma problemática.

Abordámos, na primeira parte do artigo, as situações em que os prejuízos fiscais não são dedutíveis e o caso especial dos sujeitos passivos que beneficiam de isenção parcial ou de redução da taxa de IRC.

Para relembrar, o art. 47.º do Código do IRC regulamenta a possibilidade de dedução de prejuízos fiscais anteriormente obtidos ao lucro tributável do exercício, sendo esta permitida em um ou mais dos seis exercícios posteriores. Esta possibilidade traduz-se no preenchimento do quadro 09 da Modelo 22.

Lapso no preenchimento do quadro 09 da Modelo 22

Os prejuízos fiscais acumulados devem sempre ser inscritos no quadro 09 da Modelo 22, ainda que o sujeito passivo não apresente lucro tributável nesse exercício e não efectue qualquer dedução dos resultados negativos anteriormente apurados.

O quadro 09 da Modelo 22 deve sempre ser preenchido com os prejuízos fiscais acumulados, ainda que estes não sejam deduzidos por insuficiência de lucro tributável.

Tivemos conhecimento de casos em que após o preenchimento indevido da Modelo 22, nos termos anteriormente referidos, a Administração Fiscal terá procedido a correcções às liquidações de imposto dos exercícios seguintes por utilização dos prejuízos fiscais não antes inscritos.

Julgamos ser esta uma atitude um pouco abusiva por parte da Ad-

ministração Fiscal, pelo que, o sujeito passivo poderá apresentar uma declaração de substituição – Modelo 22 – no prazo de um ano quando a situação se mostrar favorável ao sujeito passivo (n.º 2 do art. 114.º do Código do IRC), ou apresentar reclamação graciosa da autoliquidação, solicitando a consideração dos prejuízos fiscais, nos termos do art. 131.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração. Caso esta seja indeferida, o contribuinte poderá impugnar no prazo de 30 dias.

Perante um lapso no preenchimento da Modelo 22, o sujeito passivo pode:

Entregar declaração de substituição no prazo de um ano quando a situação é favorável ao sujeito passivo;

Apresentar reclamação graciosa da autoliquidação no prazo de dois anos.

Hierarquia de dedução de prejuízos fiscais

Tem sido entendimento da Administração Fiscal que os sujeitos passivos não podem escolher o exercício de dedução dos prejuízos fiscais, estes devem ser deduzidos aos lucros tributáveis dos exercícios mais próximos.

Esta informação tem acolhimento no Código do IRC, importa analisar os conceitos utilizados e acompanhar a ordem de preenchimento da Modelo 22, documento onde, conforme já referimos, vai ser apurado o imposto do exercício.

Ora vejamos, o processo inicia-se com o resultado contabilístico apurado (considerando o enquadramento no regime geral de tributação). Ao resultado contabilístico irão ser acrescidas e deduzidas as diversas correcções fiscais previstas na nossa legislação. Após estas correcções obtemos o resultado tributável do exercício (lucro tributável ou pre-

juízo tributável), conforme dispõe o art. 17.º do Código do IRC. Este procedimento efectua-se aquando do preenchimento do quadro 07 da Modelo 22.

Pela leitura do art. 15.º do Código do IRC e com o esclarecimento emitido pelo Ofício-Circulado n.º 009/97, de 26 de Agosto, entende-se que ao lucro tributável anteriormente apurado deduzir-se-ão, pela ordem referida, os prejuízos fiscais acumulados e os benefícios fiscais que operem por dedução ao lucro tributável, obtendo-se a matéria colectável do exercício. Estamos nesta fase a referir-nos ao preenchimento do quadro 09 da Modelo 22.

Atenção: primeiramente devem ser expurgados do lucro tributável os prejuízos fiscais até à sua concorrência, deduzindo-se, caso ainda exista valor remanescente, os benefícios fiscais porventura existentes.

Saliente-se também que os prejuízos fiscais são dedutíveis ao lucro tributável, importando não confundir os conceitos.

Por outro lado, também é importante reter que, havendo prejuízos fiscais de vários exercícios a reportar para a frente, a dedução faz-se começando pelos prejuízos verificados há mais tempo, transferindo-se para os exercícios imediatos, por ordem cronológica de ocorrência, os prejuízos que não for possível deduzir por insuficiência do lucro tributável, dentro do limite dos seis exercícios seguintes ao da ocorrência do prejuízo.



Depois de apurada a matéria colectável do exercício passamos ao preenchimento do quadro 10 da Modelo 22 e, mediante a aplicação da respectiva taxa de imposto, obtemos a colecta. A colecta serão deduzidas as diversas rubricas enumeradas no n.º 2 do art. 83.º do CIRCI, a saber, dupla tributação internacional, benefícios fiscais, pagamento especial por conta e retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável. Após a dedução destas rubricas à colecta obtemos o IRC liquidado. Ao montante de IRC liquidado ir-se-ão abater os valores de imposto já liquidados durante o exercício (retenções na fonte e pagamentos por conta) e acrescer eventuais correcções necessárias nos termos do art. 86.º do Código do IRC, apurando-se o valor de IRC a pagar ou recuperar, conforme a situação, devendo nesta altura ser consideradas rubricas como IRC de exercícios anteriores, juros compensatórios e de mora, derrama e tributações autónomas.

Os prejuízos fiscais são dedutíveis ao lucro tributável.

O pagamento especial por conta é dedutível à colecta.

Fazemos uma chamada de atenção, atendendo a algumas situações de que tivemos conhecimento. Os prejuízos fiscais são dedutíveis ao lucro tributável, só depois se apura a colecta, o pagamento especial por conta é dedutível à colecta. A ordem de utilização de um e outro mecanismo, a dedução dos prejuízos fiscais e a dedução dos pagamentos especiais por conta é esta e não pode ser alterada por vontade do sujeito passivo. Nos casos em que os sujeitos passivos, em virtude do prazo de dedução do pagamento especial por conta estar a terminar, optaram por fazer esta dedução em detrimento da dedução dos prejuízos fiscais, foram corrigidos.

Outras considerações

Quando os prejuízos fiscais declarados em determinado exercício sofrerem correcções, devem alterar-se, em conformidade, as deduções efectuadas, não se procedendo, porém, a qualquer anulação ou liquidação, ainda que adicional, do IRC, se forem decorridos mais de seis anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite.

Para contagem do prazo de dedução dos prejuízos fiscais não conta o exercício da alteração do período de tributação, quando este é inferior a um ano. É sabido que os sujeitos passivos podem optar, mediante determinadas condições, por serem tributados por período diferente do ano civil.

Os prejuízos fiscais obtidos por sociedades de profissionais, sociedades civis não constituídas sob forma comercial e sociedades de simples administração de bens, enquanto sociedades abrangidas pelo regime especial de transparência fiscal, apenas são dedutíveis aos lucros tributáveis das mesmas sociedades.

A título de resumo das situações tratadas, abordámos as regras de utilização do mecanismo da dedução dos prejuízos fiscais e a sua utilização prática, referindo as situações que não são susceptíveis de utilização e os casos especiais. Foram sendo apontados alguns erros de preenchimento da Modelo 22 e de má utilização deste procedimento de que tomámos conhecimento e informámos acerca dos mecanismos de defesa do contribuinte. Foi feita uma abordagem do preenchimento da Modelo 22 com referência aos normativos fiscais que regulamentam os diversos passos. Esperemos com este artigo ter contribuído para um melhor esclarecimento da problemática da dedução de prejuízos fiscais.