CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 18/2011-T
Tema: Derrama

Processo n.º 18/2011-T

Decisão arbitral

I. Relatório

1…**, S.A.**, com o NIPC … (doravante, a 'Requerente'), sociedade dominante de um grupo empresarial (o 'Grupo Fiscal …') sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades ('RETGS'), previsto no artigo 69.º e seguintes do Código do IRC, apresentou, em 2 de dezembro de 2011, requerimento de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ('RJAT'), constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, invocando ainda os artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 9 de janeiro de 2012, para apreciar e decidir o objecto do presente processo, conforme consta da respectiva ata junta aos autos.

2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente manifestou não pretender proceder à designação de árbitro, pelo que a constituição do Tribunal Arbitral se processou em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, mediante decisão do Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de 2 de dezembro de 2011, pela qual foi designado o

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

colectivo de árbitros, composto por Domingos Brandão de Pinho, na qualidade de árbitro presidente, Rui Duarte Morais e Luís M. S. Oliveira.

A reunião prevista no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT teve lugar em 9 de janeiro de 2012, conforme consta da respetiva Ata, que é assim a data em que o Tribunal Arbitral se considera constituído (n.º 8 do artigo 11.º do RJAT). Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

3. A pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na declaração de ilegalidade parcial do ato de autoliquidação da derrama municipal do Grupo Fiscal … relativa ao exercício de 2010, praticado pela Requerente, num valor correspondente a € 2.829.352,65, com a consequente anulação nessa parte – a parte da derrama municipal apurada pelo Grupo Fiscal … relativamente ao referido exercício - e consiste ainda na extração das consequências legais de tal declaração de ilegalidade, designadamente indemnização pelos prejuízos decorrentes da prestação de garantias, calculada com base nos custos incorridos com a referida prestação, acrescidos de juros à taxa legal calculados sobre esses custos e contados desde as datas em que tenham sido incorridos até à data em que a requerente seja ressarcida dos mesmos.

4. Em 31 de maio de 2011, através da apresentação da declaração modelo 22 de IRC, respeitante ao exercício de 2010, a Requerente procedeu à autoliquidação do IRC e da derrama municipal. Em 4 de agosto de 2011, a Requerente apresentou (junto do Serviço de Finanças de …), reclamação graciosa autónoma da autoliquidação da derrama municipal, a qual foi indeferida por despacho proferido, em 16 de setembro de 2011, pelo Senhor Chefe de Divisão de Justiça Tributária da DGCI, do qual foi a Requerente notificada a 31 de outubro de 2011. Mostra-se, pois, preenchido o pressuposto do direito à apreciação, por este Tribunal, da ilegalidade do ato de autoliquidação, constante, *a contrario*, da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011.

5. É o seguinte, em síntese, o **quadro de alegações, com relevância para a presente decisão, em que a Requerente sustenta o pedido de anulação parcial da autoliquidação da derrama municipal**:

5.1. A Requerente constitui a sociedade dominante do Grupo Fiscal …, sujeito ao RETGS.

5.2. Em 31 de maio de 2011, a Requerente apresentou a Declaração Modelo 22, via Internet, respeitante ao exercício de 2010, na qual procedeu à autoliquidação da derrama municipal respeitante a este mesmo exercício.

5.3. Não obstante o valor total do IRC (incluindo a designada derrama estadual) e da derrama municipal ainda por pagar apurado na referida autoliquidação ascendesse a € 6.611.081,85, a Requerente procedeu ao pagamento, por conta desse valor, de apenas € 2.634.111,74. A diferença, € 3.976.970,11, diz respeito: (a) em € 2.829.352,65 à derrama municipal; (b) em € 1.147.617,46 à sobretaxa de IRC, conhecida por derrama estadual.

5.4. Com respeito a estas duas verbas, o sistema informático da DGCI assinalou divergências ("erros") que impediram que a Requerente inscrevesse o valor de derrama municipal e o valor relativo à referida sobretaxa de IRC, que, no seu juízo, resultam da lei como estando ainda em dívida por referência ao exercício fiscal de 2010. Daí a Requerente se ter abstido de proceder ao pagamento destes dois montantes incluídos no total a pagar de € 6.611.081,85, apurado na referida autoliquidação de IRC e derrama municipal.

5.5. Para submeter a Declaração Modelo 22 respeitante ao exercício de 2010, incluindo a autoliquidação da derrama municipal, a Requerente teve de calcular esta derrama em base individual para cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal …, indicando como derrama municipal devida pelo referido Grupo o somatório das "derramas individuais", porquanto o sistema informático da DGCI não permitiu, em 2011, por referência ao exercício de 2010, que a declaração fosse submetida integrando uma

autoliquidação da derrama municipal apurada com base no resultado do Grupo Fiscal, por oposição a um somatório de cálculos individuais das derramas por referência a cada uma das sociedades dele integrantes, individual e isoladamente consideradas.

5.6. O sistema informático da DGCI terá sido "infectado" por um entendimento sufragado pelo Subdiretor-Geral e veiculado pelo Ofício-circulado da DSIRC n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008: "(…) para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama municipal deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração (…). O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respetivo pagamento à sociedade dominante (…)". A partir do exercício de 2008, o sistema informático central de suporte à apresentação das declarações passou a estar programado para dar automaticamente erro e impedir a aceitação de declarações cuja derrama tivesse sido calculada de modo desconforme com o entendimento da Administração tributária (conforme evidenciado, também, pelo documento da DGCI divulgado sob o título "manual de correcção de erros centrais da declaração modelo 22 de IRC").

5.7. Assim, o sistema informático da DGCI não permitiu que na autoliquidação da derrama municipal fosse inscrito, no campo 364 do Quadro 10 da declaração do grupo, montante divergente do somatório de derramas calculadas individual e isoladamente por referência a cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal. O referido sistema só permitiu à Requerente que submetesse a sua autoliquidação de derrama municipal na condição de proceder aos cálculos que esta faria na ausência de Grupo Fiscal.

5.8. No pedido de constituição de tribunal arbitral pela Requerente está exclusivamente em causa a matéria relativa à derrama municipal (€ 2.829.352,65), por esta considerada (auto)liquidada em excesso. Tal valor é correspondente à diferença entre € 4.870.642,74 (inscritos no campo 364 do Quadro 10 da declaração de grupo, de acordo com os constrangimentos do sistema informático da DGCI, e correspondentes ao somatório dos

lucros tributáveis individuais – € 324.709.516 – multiplicado por 1,5%) e € 2.041.290,09 (correspondentes ao lucro tributável do Grupo Fiscal … – € 136.086.005,99 – inscrito no campo 382 do Quadro 09 da declaração do Grupo – multiplicado pela taxa máxima da derrama municipal, 1,5%).

5.9. Invoca a Requerente que do n.º 1 do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais *("[o]s municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) (...)"* se extrai que a derrama municipal incide (só pode incidir) sobre o lucro que, simultaneamente, seja sujeito a IRC, e dele não isento, bem como que a sujeição a IRC no âmbito do RETGS opera, por força do n.º 1 do artigo 70.º do Código do IRC *"(...) o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo")*, não sobre o lucro individual apurado por cada uma das sociedades do Grupo Fiscal individual e isoladamente considerado, mas sobre o lucro do Grupo Fiscal como um todo, somando os lucros individuais apurados e subtraindo os prejuízos em que alguma sociedade do Grupo tenha incorrido.

5.10. Assim, segundo a Requerente, sempre que se aplique o RETGS, o lucro tributável sujeito a IRC não é o lucro individual de cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal mas o lucro do conjunto das sociedades, perspetivado pela lei fiscal como a unidade tributária (em substituição das sociedades individuais). Se assim é, se o lucro tributável sujeito a IRC é, quando se aplique o RETGS, o lucro do Grupo Fiscal, e se este lucro é conceptualmente (e na prática) distinto do lucro das sociedades individuais que o integrem, a derrama municipal só pode incidir, nos termos legalmente definidos, sobre o lucro do Grupo Fiscal, com exclusão de qualquer incidência sobre os lucros individuais das sociedades que o integrem (que quando se aplique o RETGS não constituem a base de incidência do IRC).

5.11. A Requerente debruça-se, também, sobre as "tentativas de explicação ou fundamentação" de tese diferente, divulgada no ofício circulado da DSIRC n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008, com base na qual entende que a Administração tributária se apoiou para programar o sistema informático da DGCI para efeitos de cálculo da derrama municipal, e cuja tese (incidência da derrama sobre os lucros individualmente considerados das sociedades do grupo fiscal) foi por ela seguida. Transcrevemos, não *ipsis verbis*:

Refere-se no ofício circulado da DSIRC n.º 20 132 que "[s]e é verdade que nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de coleta, o mesmo não se pode dizer relativamente ao lucro tributável". Que significará neste contexto "apuramento de verdadeiro lucro tributável" por oposição a "ausência de verdadeiro apuramento de uma colecta"? É que, qualquer que seja o prisma, de entre os que a requerente é capaz de vislumbrar, através do qual se olhe para esta contraposição, ela resulta, sempre, desmentida.

Primeiro prisma: quer-se com isso significar que em termos de declaração individual as empresas do Grupo Fiscal … apuram o lucro tributável, numa base individual, mas já não a coleta?

Por esse primeiro prisma, a contraposição é falsa: as empresas individuais computam não só o seu lucro tributável mas, também, a coleta e, mais ainda, o próprio IRC (considerando, pois, deduções à coleta, etc), numa base individual, por determinação do disposto no artigo 120.º, n.º 6, alínea b), do Código do IRC. Acresce que, mesmo que porventura a legislação vigente determinasse que as sociedades individuais de um grupo fiscal apurassem somente o lucro tributável numa base individual, e não também a coleta, que relevância deveria isso ter para a questão da incidência da derrama municipal? A dilucidação da questão da incidência da derrama municipal não passa pela questão de saber se para efeitos informativos, estatísticos e de controlo, a lei vigente exige, para além da declaração de rendimentos respeitante ao Grupo Fiscal, declarações de rendimentos, numa base individual, também (é inequívoco que exige estas últimas,

também). A questão da determinação da incidência da derrama municipal passa, apenas, pelo apuramento do que diz a lei que a prevê - incidência sobre o lucro tributável sujeito a IRC - e pela determinação do que constitui lucro tributável sujeito a IRC quando se aplique o RETGS, isto é, quando haja um Grupo Fiscal.

O que nos leva ao segundo prisma de leitura da contraposição pretendida pela Administração tributária entre a coleta e o lucro tributável individual das sociedades integrantes de um Grupo Fiscal: não se apura "verdadeiramente" o lucro tributável (por contraposição ao apuramento da coleta), numa base individual, das sociedades integrantes de um Grupo Fiscal, uma vez que o lucro tributável relevante fiscalmente, nesse contexto, não é o lucro tributável individual mas, sim, o lucro tributável do grupo. É sobre este - lucro tributável do grupo - que se aplica a taxa do IRC sempre que se aplique o RETGS (sempre que exista um Grupo Fiscal), pelo que, "verdadeiramente", agora pelo prisma de "para efeitos de incidência do IRC", só se apura o lucro tributável do grupo, e não também os lucros tributáveis individuais. Lucro tributável do grupo que constitui realidade qualitativamente diferente e que gera resultados quantitativamente diferentes dos gerados pela tributação incidente sobre a tributação dos lucros tributáveis individuais das sociedades que o compõem.

Depois de afirmar, no ofício circulado n.º 20 132, que "(…) [se] nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de coleta, o mesmo não se pode dizer relativamente ao lucro tributável ", prossegue a Administração tributária com a suposta demonstração desta afirmação, de onde parece resultar que o seu prisma de leitura da mesma é o primeiro acima indicado: "[c]om efeito, cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual ".

5.12. Prossegue a Requerente:

Cada sociedade do grupo apura não só um lucro tributável mas, também, uma coleta, tudo por determinação da lei, para efeitos informativos, de controlo estatístico e de determinação do imposto a pagar (v.g. certas deduções à coleta que têm por limite,

porque a lei assim o dispõe, coletas individuais), que não para efeitos de aplicação da taxa de IRC (sujeição a IRC) a estes lucros individuais, enquanto tais.

O lucro tributável que cada sociedade apura não se traduz no lucro tributável sujeito a IRC, constituindo apenas um elemento (entre outros) instrumental ou intermédio no processo de apuramento do lucro tributável do grupo fiscal (da mesma forma que, ao nível das sociedades individuais, o apuramento de custos e proveitos é um passo instrumental no processo de determinação do lucro tributável individual de cada sociedade).

Assim sendo, e tendo em conta toda a legislação relevante com respeito à derrama municipal, num contexto de aplicação do RETGS, como justificar o salto feito no ofício circulado no sentido (conclusão) de que "[a]ssim, para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração (…) [sendo] o somatório das derramas assim calculadas (…) indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo", isto é, sendo o somatório das derramas individualmente apuradas por cada uma das sociedades do Grupo Fiscal a derrama fiscalmente relevante e devida? A resposta é que este salto (esta conclusão) não se justifica, não tem apoio nos dados legais relevantes nem tão-pouco é autorizado pelas premissas invocadas pela Administração tributária antes de o dar, pelo que é isso mesmo… um salto lógico, uma afirmação voluntarista, *contra legem*, contra lei expressa, da Administração tributária.

A derrama municipal incide sobre o lucro tributável sujeito a IRC (cfr. artigo 14.º, n.º 1, da Lei das Finanças Locais) e o lucro tributável sujeito a IRC, quando se aplique o RETGS, é o lucro tributável do Grupo Fiscal (cfr. artigo 70º, n.º 1, do Código do IRC), pelo que é sobre este lucro tributável (do Grupo Fiscal), e não sobre a soma dos resultados individuais positivos (com exclusão dos negativos) de cada uma das sociedades do grupo, que tem de incidir a derrama municipal, nos termos da legislação em vigor.

Assim - no sentido da relevância do lucro tributável do Grupo Fiscal por oposição aos lucros tributáveis individuais, para efeitos de incidência da derrama municipal - se conclui, também, no Parecer do Professor Catedrático … (cuja cópia a Requerente juntou).

Que assim é resulta adicionalmente confirmado pela proposta de lei do Orçamento do Estado para 2012. Aí se propõe, em sede de alteração ao n.º 8 do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais, para 2012 em diante, aquilo que a Administração tributária pretende aplicar (antes de existir) por referência a 2010: "[q]uando seja aplicável o regime de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC." É porque isto não resultava da redação legal até aos dias de hoje (2011) vigente, que o legislador se viu na necessidade de aditar esta prescrição modificativa (e desviante do que ocorre em sede de IRC) do âmbito de incidência objetiva da derrama municipal, em situações de tributação pelo regime de grupo.

Acresce que - alargando o horizonte do debate sobre o direito que "deveria ou poderia ser" - o princípio da atribuição de relevância no plano tributário aos grupos de sociedades é um bom princípio (no plano do IRC ou no de qualquer outro imposto suplementar sobre o rendimento das pessoas coletivas, como é o caso da derrama municipal), dado permitir uma melhor concretização do princípio da capacidade contributiva, princípio este que se deduz dos princípios constitucionais da igualdade e da tributação do rendimento real (cfr. artigos 2.º, 13.º e 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa).

Como se observa no Parecer do Professor …, sempre que exista um grupo de empresas sob controlo comum as decisões e a respetiva gestão serão inevitavelmente tomadas e levadas a cabo em função do conjunto, numa lógica de grupo, de tal maneira que a realidade ou substância económica deixa de ter correspondência nas sociedades isolada e individualmente consideradas, para passar a traduzir-se e a expressar-se através do "todo

que é o grupo". Como se escreve a páginas 10 e 11 do citado Parecer, *"(...) o regime especial consagrado explica-se em função do reconhecimento da unidade económica do grupo, à qual corresponde uma capacidade contributiva única. Como referimos, o grupo de sociedades caracteriza-se em termos jurídico-económicos pela direcção económica unitária, assegurada pela sociedade-mãe, e que justamente o Direito fiscal, à semelhança de outros ramos do Direito, não podia deixar de reconhecer. (...) [S]endo o grupo gerido como se de uma única empresa se tratasse, tudo se passa, na realidade, como se este dispusesse de uma capacidade contributiva única".*

5.13. Invoca também a jurisprudência dos tribunais judiciais sobre a questão *decidenda*, citando os Acórdãos de 02.02.2011 (proc.º n.º 909/2010) e de 22.06.2011 (proc.º n.º 309/11), do Supremo Tribunal Administrativo.

6. É o seguinte, em síntese, o **quadro de alegações, com relevância para a presente decisão, em que a Requerente sustenta o pedido de indemnização pelos prejuízos resultantes da garantia ou, se for o caso, do direito a juros indemnizatórios.**

6.1. Da autoliquidação de derrama municipal (e de IRC) de 2010, encontra-se por pagar o montante de € 1.147.617,46, respeitante a questão específica do IRC e que constitui objeto de processo autónomo, e o montante de derrama municipal de € 2.829.352,65, que constitui objeto do pedido de constituição de Tribunal Arbitral,

6.2. A demonstração de liquidação de IRC n.º …, emitida na sequência da autoliquidação de IRC (e Derrama consequente) respeitante a 2010, apurou em acréscimo a estes dois montantes, que no seu conjunto ascendem a € 3.976.970.11, juros de mora no valor de € 40.133,39, num total de € 4.016.886,24.

6.3. Com base neste valor total em dívida, a Requerente apresentou duas garantias bancárias que, a instâncias do Serviço de Finanças de …, substituiu entretanto por duas outras às quais adicionou, também a instâncias do Serviço de Finanças de …, duas outras

garantias para cobertura de montante adicional que entretanto lhe foi fixado pelo referido Serviço de Finanças.

6.4. Uma destas duas garantias cobre o montante de € 2.829.352,65 respeitante à derrama municipal, aqui em causa, acrescido da parte dos juros de mora que lhe são imputáveis, num total de € 2.857.904,92 (2.829.352,65 / 3.976.970,11 x 4.016.886,24), sendo que, complementarmente, foi necessário à Requerente reforçar a cobertura da garantia num montante, no que à derrama municipal diz respeito, de € 760.599,00, pelo que o valor total em garantias exclusivamente relacionadas com a derrama municipal aqui em causa é de € 3.618.503,92 (€ 2.857.904,92 + € 760.599,00).

6.5. Os prejuízos que resultaram da prestação destas garantias (€ 2.857.904,92 + € 760.599,00) deverão ser ressarcidos à Requerente em caso de procedência do presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

6.6. O erro de que padece a autoliquidação cuja legalidade agora se discute resulta de erro dos serviços sobre os pressupostos de direito. Nestas circunstâncias - erro imputável aos Serviços - deverá ser reconhecido à Requerente o direito a indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia.

6.7. Os prejuízos resultantes da prestação de garantia só poderão ser apurados no momento em que venha a ser possível levantar a garantia, uma vez que o seu montante está na dependência do prazo de duração da garantia.

6.8. A procedência do presente pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de derrama municipal em causa deve determinar a indemnização da Requerente pela totalidade dos custos incorridos com a garantia prestada, acrescidos de juros à taxa legal, calculados sobre esses custos e contados desde as datas em que tenham sido incorridos até à data em que seja autorizado o levantamento da garantia, sem dependência do prazo pelo qual a garantia venha a ser mantida, nos termos do artigo 53.º da LGT.

7. A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira – que sucedeu à Direção-Geral dos Impostos, nos termos do n.º 1 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, notificada na própria Reunião de Constituição do Tribunal Arbitral para, no prazo de oito dias úteis, querendo, proceder à revogação, reforma ou conversão do ato tributário cuja legalidade foi suscitada, veio comunicar ao Tribunal, em 19 de janeiro de 2012, "que não revoga o acto tributário subjacente ao pedido de pronúncia arbitral".

8. A 3 de fevereiro de 2012, foi a Requerida notificada para, no prazo de 15 dias, apresentar Resposta, remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo e solicitar, querendo, a produção de prova adicional.

9. Em 20 de fevereiro de 2012, a Requerida apresentou a sua Resposta, na qual, em síntese, alega:

9.1. Por exceção (exceções dilatórias de incompetência do tribunal arbitral e de ilegitimidade passiva):

9.1.1. A derrama municipal consubstancia, em termos práticos, uma das formas de concretização da autonomia do poder local - autonomia essa, não só administrativa, mas igualmente financeira. De acordo com o artigo 238.° da CRP, «[a]s autarquias locais têm património e finanças próprios» e o artigo 254.° proclama expressamente que «[o]s municípios participam, por direito próprio e nos termos definidos pela lei, nas receitas provenientes dos impostos directos» e que «[o]s municípios dispõem de receitas tributárias próprias, nos termos da lei». Receitas tributárias próprias sobre as quais, nos termos do artigo 241.° da mesma CRP, as próprias autarquias locais dispõem de poder regulamentar - a exercer pelo órgão deliberativo, a assembleia municipal (251.°).

9.1.2. A concretização legal deste acervo constitucional encontra-se, não só na Lei n.° 169/99, de 18 de Setembro, a Lei das Autarquias Locais - mas igualmente na Lei das Finanças Locais. De acordo com a alínea h) do n.° 1 do artigo 53.° da Lei das Autarquias Locais, «[c]ompete à assembleia municipal [...] deliberar em tudo quanto represente o

exercício dos poderes tributários conferidos por lei ao município». Por sua vez, o artigo 14.° da Lei das Finanças Locais consagra expressamente que «[o]s municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território» que «[a] deliberação a que se refere o n° 1 deve ser comunicada por via electrónica pela câmara municipal à Direção-Geral dos Impostos até ao dia 31 de Dezembro do ano anterior ao da cobrança por parte dos serviços competentes do Estado», que «[cjaso a comunicação a que se refere o número anterior seja recebida para além do prazo nele estabelecido, não há lugar à liquidação e cobrança da derrama» e que «[o] produto da derrama paga é transferido para os municípios até ao último dia útil do mês seguinte ao do respetivo apuramento pela Direção-Geral dos Impostos». A derrama municipal apenas encontra assento legal na Lei das Finanças Locais. A derrama constitui um imposto geral, ordinário, direto (Anexo I do Decreto-Lei n° 26/2002), real, periódico e não estadual (o sujeito ativo do imposto é o município - enquanto pessoa coletiva de direito público). Dispõe o Código do IRC que «[s]ão sujeitos passivos do IRC [...] as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português » (artigo 2.°).

9.1.3. Da articulação destes dispositivos legais resulta clarificado que no caso concreto da derrama -que se socorre das regras de incidência do CIRC para concretizar a sujeição pessoal àquele imposto - os sujeitos ativos serão os municípios, sendo sujeitos passivos as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. No caso da derrama, a qualidade de sujeito activo não se resume ao papel de destinatário do produto da cobrança daquele imposto antes assumindo um papel ativo ao nível do próprio lançamento - seja porque sobre eles

[municípios] recai a legitimidade não só de decidir se pretendem lançar aquele imposto sobre os rendimentos gerados na sua área geográfica, mas igualmente de deliberar qual a taxa de derrama a aplicar (artigo 14.° da LFL), e ainda conceder isenções totais ou parciais relativamente a impostos próprios (artigo 12.° da mesma LFL).

9.1.4. À AT - Autoridade Tributária e Aduaneira (entidade que sucedeu à Direção-Geral dos Impostos nos termos do Decreto-Lei n.° 118/2011 de 15 de Dezembro) apenas ficam conferidas meras funções de arrecadação da receita (dada a forma de apuramento da derrama - que à semelhança do IRC é autoliquidada na declaração de rendimentos - Modelo 22), e subsequente entrega ao município. A competência para administrar a derrama municipal cabe essencialmente aos municípios, sendo estes, em, exclusivo, os sujeitos ativos do imposto. Daqui decorre que a legitimidade passiva para intervir no presente litígio -cujo objeto é exclusivamente a derrama municipal - será dos municípios (sujeitos ativos do imposto) e não da AT em exclusivo.

9.1.5. Para corroborar este entendimento — porque pese embora respeitem a matérias em que a intervenção processual por parte do credor tributário competiria, em primeira linha ao representante da fazenda pública, ainda assim, espelhando a importância que para as autarquias locais tem o reforço da sua autonomia face à administração central, é-lhes assegurado um papel ativo na defesa dos seus créditos tributários – chama à colação o teor do artigo 7.° do Decreto-Lei n.° 433/99, de 26 de Outubro, e do n.° 2 do artigo 54.° do ETAF.

9.1.6. A isto acresce o facto de a questão a decidir envolver interesses, não de uma, mas de várias pessoas coletivas públicas, os quais entre si são conflituantes, e relativamente aos quais a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira não poderá de forma independente assumir posição, sem que com isso prejudique legítimos interesses de terceiros - os municípios - nesta demanda.

9.1.7. O Decreto-Lei n.° 10/2011, de 20 de Janeiro - diploma que regula o regime jurídico da arbitragem tributária - no seu artigo 4.° determina que a vinculação da

administração tributária depende da portaria dos membros do governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça. Todavia, e embora possamos admitir que o conceito de administração tributária se reconduz à actual AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, a verdade é que o mesmo não se restringe a esta, abrangendo igualmente outras entidades públicas a quem compete a administração dos tributos (cf. Artigo 1.° da Lei Geral Tributária).

9.1.8. Acontece porém que a Portaria n.° 112-A/2011 de 22 de Março, que deu execução àquele comando, apenas vinculou à arbitragem em matéria tributária e à consequente jurisdição do CAAD as então Direções-Gerais dos Impostos (DGCI) e das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo (DGAIEC). Não se encontram assim vinculadas à jurisdição arbitral as demais entidades de direito público com competências para administrar os tributos, como serão, in casu, os municípios.

9.1.9. Perante tal ausência de vinculação, o tribunal arbitral constituído para apreciar o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente não terá legitimidade para proferir decisão arbitral sobre este litígio, uma vez que a mesma não será apta a vincular os sujeitos ativos do imposto.

9.2. Por impugnação:

9.2.1. Pretende a Requerente ver aqui determinada a anulação parcial da derrama municipal, invocando a violação das normas de incidência da derrama municipal no contexto da aplicação do RETGS. Acontece porém, que não se vislumbram quaisquer laivos da invocada violação.

9.2.2. No caso concreto das sociedades sujeitas ao RETGS, cujo regime legal se encontra actualmente consagrado nos artigos 69.° a 71° do CIRC, este compêndio legal configura-o como «regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo» (número 1 do artigo 69.°). Para tal, determina o artigo 70.° do CIRC que *«[o] lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através*

da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo» e que «o montante obtido nos termos do número anterior é corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais».

9.2.3. Em termos de obrigações fiscais das sociedades que integram o perímetro do grupo, é de salientar, não só a obrigação de cada uma delas entregar a Declaração de Rendimentos -Modelo 22 (n.° 6 do artigo 120° do CIRC) - na qual deverá determinar o IRC, como se aquele regime não fosse aplicável - mas também a obrigação vertida no n.° 12 do artigo 106.°, que impõe a todas as sociedades que integram o perímetro dever de efectuar um pagamento especial por conta.

9.2.4. A instituição deste imposto - a Derrama - tem como desígnio a corporização do comando constitucional que determina a necessidade/possibilidade de as autarquias locais - enquanto instrumento principal da denominada descentralização administrativa - serem dotadas dos meios necessários à sua tendencial autonomia, não só administrativa, mas também financeira. A Lei Fundamental instituiu no seu Titulo VIII, respeitante ao Poder Local não só que «[a]s autarquias locais tem património e finanças próprios» e que «[o] regime das finanças locais será estabelecido por lei e visará a justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias e a necessária correção das desigualdades entre as autarquias do mesmo grau» podendo assim as autarquias locais «dispor de poderes tributários» (cf. Artigo 238° da CRP) mas também que os municípios, além de participarem, por direito próprio, nas receitas provenientes dos impostos directos, igualmente «.dispõem de receitas tributárias próprias, nos termos da lei» (cf. Artigo 254° da mesma Lei). E é exactamente para concretização destes comandos constitucionais que tem justificação, não só a existência de uma "Lei das Finanças Locais", mas também que nesta tenha acolhimento expresso a existência da derrama, a par de outros tributos, cujos sujeitos ativos são os municípios.

9.2.5. Face à tipologia dos impostos tradicionalmente acolhida na nossa doutrina, a Derrama assume a natureza de imposto geral, ordinário, directo (Anexo i do Decreto-Lei n° 26/2002), real, periódico e não estadual (o sujeito ativo do imposto é o município - enquanto pessoa coletiva de direito público). Relativamente à dicotomia (principal/acessório) ou tricotomia (principal/acessório/dependente) em que alguma doutrina pretende tipificar os impostos, é de realçar que tendo as sucessivas leis das finanças locais condicionado a derrama a uma situação de acessoriedade face ao imposto principal - o IRC - na lógica de que os impostos acessórios seguem o imposto principal (principale acessorium sequitur), ficando assim condicionado às vicissitudes deste, a verdade é que a nova lei das finanças locais - Lei n.° 2/2007 - veio revolucionar esta tipificação, atribuindo à derrama um papel de destaque, enquanto instrumento fiscal de prossecução dos objetivos constitucionalmente consagrados. Face à nova Lei das Finanças Locais, a derrama deixou de assumir natureza acessória, pois deixou claramente de atender, quer à matéria colectável, quer à própria coleta de IRC enquanto pressupostos da sua aplicabilidade. E, sendo um imposto autónomo, apenas se socorre das regras de cálculo do IRC para apuramento do lucro tributável, pois que as especificidades da tributação em sede de IRC só a este dirão respeito, não sendo legalmente acolhidas para efeitos de sujeição à derrama.

9.2.6. Será sujeito ativo do imposto o município correspondente à área geográfica no qual é gerado o rendimento - podendo ser tantos os sujeitos ativos quanto os municípios em que uma sociedade gere rendimentos, de acordo com os números seguintes do artigo 14° -e sujeito passivo, inter alia, as sociedades residentes, que exerçam a titulo principal uma atividade de natureza comercial industrial ou agrícola, na área geográfica daqueles municípios.

9.2.7. Quanto à incidência real, a derrama recai sobre o lucro tributável das sociedades - conceito distinto do de matéria colectável - sendo a imputação da derrama aos vários sujeitos ativos feita de acordo com as disposições constantes do artigo 14.° da LFL. Para efeitos de determinação da base de incidência da derrama, o legislador socorre-se dos mecanismos legalmente previstos no CIRC, que culminam com o apuramento do lucro

tributável sujeito e não isento de IRC. Ora, no caso concreto das sociedades abrangidas pelo RETGS, é inegável que cada uma das sociedades que integram o perímetro é sujeito passivo de IRC, sendo igualmente incontestável que todas elas geram rendimentos sujeitos a IRC. Em momento algum é consagrada qualquer situação de não sujeição, de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou os seus rendimentos. O que o legislador prevê, para estas sociedades, é que possam agregar os seus vários lucros tributáveis/prejuízos fiscais, individualmente apurados, e assim chegar ao denominado "lucro tributável do grupo".

9.2.8. Não se poderá ter por infundado o entendimento de que a derrama incidirá sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo, sendo essa a base tributável deste imposto. Efetivamente, todas as sociedades que integram o perímetro têm a obrigação legal de proceder à entrega da sua própria declaração de rendimentos, na qual apuram o seu próprio lucro tributável. Lucro tributável esse, que será determinante para efeitos de cálculo da derrama devida pela sociedade. Inexistindo qualquer estatuição que considere não sujeitos ou isentos de IRC os rendimentos das sociedades que integram o perímetro de um grupo de sociedades, não se vislumbra como possam os mesmos estar afastados de tributação em sede de derrama.

9.2.9. Tributar cada uma das sociedades que integram o perímetro, tendo por base o seu próprio lucro tributável, é aliás a melhor forma de conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos municípios que se consubstancia na derrama. Aderir à posição assumida pelo Acórdão do STA de 2 de Fevereiro último seria denegar a concretização dos desígnios constitucionalmente consagrados, e legitimar o reforço das assimetrias entre municípios, o que é contrário à lei fundamental.

9.2.10. Esse foi o leitmotiv que conduziu à alteração legislativa concretizada pela Lei n.° 64-B/2011 de 30 de Dezembro - Lei do Orçamento de Estado para 2012 - que procedeu à alteração do artigo 14.° da Lei n.° 2/2007, aí passando a consagrar expressamente que «[q]uando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo,

sem prejuízo do disposto no artigo 115°do Código do IRC». Tal alteração legislativa procura assim obstar à dimanação de jurisprudência eivada de inconstitucionalidade - por violação dos princípios constitucionais ínsitos nos artigos 81.° e 238.°, ambos da Lei Fundamental.

10. A Requerente apresentou articulado com resposta às exceções dilatórias, o qual foi aceite pelo Tribunal, ao abrigo das alíneas b) e c) do artigo 16.º do RJAT, na estrita medida em que se restringe efetivamente à matéria das referidas exceções, sem prejuízo da plena e tempestiva observância do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo diploma. Nesse articulado defende, em síntese:

10.1. Que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, consigna uma vinculação da Administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos nos termos do RJAT, que abrangeu a Direção-Geral dos Impostos (DGCI) e, por conseguinte, a Autoridade Tributária e Aduaneira, que lhe sucedeu.

10.2. Que a Portaria n.º 112-A/2011 especificou o âmbito da vinculação da DGCI à jurisdição dos tribunais arbitrais com respeito a "(…) pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja incumbida".

10.3. Que a DGCI está vinculada à jurisdição arbitral com respeito, também, à derrama municipal: é a DGCI que desde a liquidação, incluindo o processamento e controlo das autoliquidações dos contribuintes, passando pela inspeção ou fiscalização, pela decisão de reclamações graciosas, pelos recursos hierárquicos e pedidos de revisão oficiosa, pela cobrança voluntária e coerciva, e terminando na defesa das liquidações, por si emitidas, junto dos tribunais tributários, quem tudo decidia (e continua a decidir) relativamente a todos os níveis que têm que ver com a administração deste imposto, limitando-se os municípios a decidir se querem o imposto, decidindo quanto à sua efetiva incidência, taxa e eventuais isenções, e a receber o produto da sua arrecadação.

10.4. Que a Autoridade Tributária e Aduaneira nunca é credora dos impostos que administra e se limita a administrar impostos que por vezes constituem receita da pessoa coletiva pública em que se insere (o Estado português) e que, noutras ocasiões, constituem receitas de outras entidades, sendo, em qualquer dos casos, a função de administração a mesma.

10.5. Que é a Autoridade Tributária e Aduaneira que gere, administra, a derrama municipal, assumindo para esse efeito as funções previstas no artigo 10.º do CPPT, sendo o principal acto de administração a respetiva liquidação (exemplificando com a autoria – Director-Geral dos Impostos – do acto de demonstração de liquidação de IRC n.º … confirmativa da (auto)liquidação).

10.6. Que a Lei das Finanças Locais prevê que a aplicação da derrama seja efectuada, a todos os níveis da sua administração, pela DGCI / Autoridade Tributária e Aduaneira, cingindo o papel dos municípios à comunicação à DGCI de que querem ver aplicada a derrama no ano em causa e ao recebimento de montante correspondente à receita obtida - artigo 14.º, n.ºs 8 a 10 da Lei n.º 2/2007, na numeração anterior à Lei do OE 2012.

10.7. Que, se os sujeitos passivos da derrama não a autoliquidarem, ou não a autoliquidarem obedecendo ao entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, é esta quem procede à liquidação oficiosa, sendo o município totalmente alheio a mais este aspecto da gestão do imposto.

10.8. Que é a Autoridade Tributária e Aduaneira quem aprecia pedidos de revisão oficiosa, reclamações graciosas e recursos hierárquicos em tudo o que respeita à derrama, como sucedeu relativamente à reclamação graciosa sobre a autoliquidação *sub judicio*.

10.9. Que seria "absurdo" se a DGCI (agora, a sua sucessora, a Autoridade Tributária e Aduaneira) continuasse a desempenhar um papel principal em todas as fases relevantes da administração da derrama municipal, incluindo a fase eventualmente litigiosa (junto

dos tribunais tributários), menos quando o litígio fosse submetido à jurisdição de um tribunal arbitral nos termos da lei da arbitragem tributária e da portaria de vinculação que se lhe seguiu.

11. E conclui: Por serem juridicamente (e manifestamente) irrelevantes os pretextos relativos à consignação de receitas, à autorização para o lançamento do imposto, à definição da exacta taxa da derrama a aplicar pelo serviço administrador deste imposto e à consagração de eventuais isenções, enquanto alegadamente conduzindo à ilegitimidade passiva da DGCI e à incompetência deste Tribunal Arbitral no quadro do presente processo (nada disso desqualifica a Autoridade Tributária e Aduaneira/DGCI como sendo a entidade administradora do imposto "derrama municipal"), devem os mesmos ser julgados inteiramente improcedentes e, consequentemente, devem ser julgadas improcedentes as exceções dilatórias deduzidas na Contestação pela Autoridade Tributária e Aduaneira (ex-DGCI).

12. No articulado de resposta às exceções, a Requerente solicita ainda o depoimento perante o Tribunal de vários dirigentes da Autoridade Tributária e Aduaneira.

13. No dia 24 de abril de 2012, realizou-se a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos do disposto no artigo 18.º do RJAT, nos termos e com o conteúdo que constam da respetiva Ata.

Importa referir que a Requerida ditou para a Ata um requerimento no sentido de que o Tribunal determine à Requerente que promova a junção aos autos das declarações modelo 22 e Anexos A de todas as sociedades que integram o seu grupo e que apuraram derrama municipal, com indicação expressa do valor imputado a cada município, e bem assim que forneça aos autos a indicação concreta do cálculo da derrama, nos termos do qual pretende que esta venha a ser imputada aos municípios (massa salarial, taxa determinada por cada município e lucro tributável imputado a cada município).

A este requerimento, respondeu a Requerente, ditando igualmente para a Ata, que a Autoridade Tributária dispõe já das declarações individuais das sociedades integrantes do grupo, incluindo o anexo relativo à derrama municipal, e que o objeto do pedido de pronúncia arbitral não respeita à repartição de receitas entre municípios, mas à interpretação da norma de incidência objetiva da derrama municipal.

O Tribunal apreciará em devida oportunidade, no âmbito da presente decisão, o requerido.

14. Relativamente ao requerido, no articulado de resposta às exceções, pela Requerente, concretamente de se colher o depoimento perante o Tribunal Arbitral de vários dirigentes da Autoridade Tributária e Aduaneira, o Tribunal entendeu, logo na primeira reunião, tratar-se de matéria de Direito, como tal não carecida de prova testemunhal.

II. Fixação do *thema decidendum*

15. As questões com natureza de exceção dilatória que, por poderem obstar ao conhecimento do pedido e ao julgamento de mérito do objeto do processo, é necessário apreciar e decidir, de modo autónomo, no presente processo arbitral, são as seguintes:
a) competência do Tribunal Arbitral;
c) legitimidade da Requerida.

A apreciação de cada uma destas exceções supõe que a respetiva decisão não seja prejudicada pela solução dada a outra (n.º 2 do artigo 660.º do Código de Processo Civil, aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

16. O julgamento de mérito terá por objeto a sindicação por este Tribunal:
c) da arguida ilegalidade parcial do ato de autoliquidação da derrama municipal do Grupo Fiscal … relativa ao exercício de 2010, praticado pela Requerente, num valor correspondente a € 2.829.352,65, com a consequente anulação nessa parte, a ser julgada subsistente a referida ilegalidade;

d) da existência do direito da Requerente a indemnização pelos prejuízos decorrentes da prestação de garantias, calculada com base nos custos incorridos com a referida prestação;
e) da existência do direito da Requerente a juros à taxa legal calculados sobre esses custos e contados desde as datas em que tenham sido incorridos até à data em que a requerente seja ressarcida dos mesmos.

Adicionalmente, este Tribunal apreciará o requerimento ditado pela Requerida para a Ata da primeira reunião do Tribunal Arbitral, identificado no n.º 13.

III. Fundamentação fáctica

17. Antes de entrar na apreciação das questões assim enunciadas, começando pelas exceções dilatórias e prosseguindo – na hipótese de nenhuma daquelas vir a ser aceite pelo Tribunal – no conhecimento *de meritis*, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo tributário junto, e em face dos factos alegados, se fixa como segue:

17.1. No dia 31 de maio de 2011, a Requerente entregou a Declaração Modelo 22 de IRC (à qual foi dado o número de Identificação 2232-C1092-1), relativa ao exercício de 2010, assinalando ser 'Declaração de Grupo'.

17.2. No quadro 09 da Declaração, a Requerente indicou, nos campos 'Soma algébrica dos Resultados Fiscais' e 'Valor Líquido', o valor de € 136.086.005,99. Após dedução de prejuízos fiscais dedutíveis do Exercício N-6, no valor de € 16.801,95, apurou a 'Matéria colectável não isenta' de € 136.069.204,04.

17.3. No quadro 10 da Declaração, a Requerente procedeu ao cálculo do imposto, inscrevendo, para o que aqui releva: (a) no campo relativo à derrama, o valor de € 4.870.642,74; (b) no campo relativo a IRC a recuperar, o valor de € 3.936.652,48; (c) no

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

campo relativo ao total a pagar, o valor de € 6.611.081,85 (soma algébrica do valor líquido de IRC a recuperar, € 3.936.652,48, com valores de derrama, de derrama estadual, de pagamentos adicionais por conta e de tributações autónomas, no valor agregado líquido de € 10.547.734,33).

17.4. No mesmo dia 31 de maio de 2011, a Requerente fez, junto do Serviço de Finanças de …, o 'pagamento por conta' do valor de € 2.634.111,74, requerendo a fixação de garantia idónea para o valor não pago, ou seja, € 3.976.970,11, de que iria reclamar graciosamente, incluindo neste valor não pago uma parte da derrama municipal no montante de € 2.829.352,65.

17.5. Com base no valor total em dívida, a Requerente apresentou duas garantias bancárias que, a instâncias do Serviço de Finanças de …, substituiu entretanto por duas outras, às quais adicionou, também a instâncias do Serviço de Finanças de …, duas outras garantias para cobertura de montante adicional que entretanto lhe foi fixado pelo referido Serviço de Finanças. Uma destas duas garantias cobre o montante de € 2.829.352,65 respeitante à derrama municipal, acrescido da parte dos juros de mora que lhe são imputáveis, num total de € 2.857.904,92. Complementarmente, a Requerente reforçou a cobertura da garantia em montante, no que à derrama municipal diz respeito, de € 760.599,00, pelo que o valor total em garantias exclusivamente relacionadas com a derrama municipal aqui em causa é de 3.618.503,92 (€ 2.857.904,92 + € 760.599,00).

17.6. No dia 4 de Agosto de 2011, a Requerente deduziu reclamação graciosa da autoliquidação da derrama municipal junto do Diretor de Finanças de …, a qual foi objeto de projeto de decisão de indeferimento por despacho de 23 de agosto de 2011. Notificada a Requerente para exercício do direito de audição, nada veio dizer, pelo que o projeto de decisão foi convertido em definitivo, por despacho de 16 de setembro de 2011.

18. A Requerida não contesta qualquer dos valores acima referidos, designadamente: (a) o valor da derrama municipal, relativa ao exercício de 2010, de € 4.870.642,74, se

calculado nos termos do Ofício circulado da DSIRC n.º 20 132 (e pressuposto para aceitação *online* da Declaração modelo 22); (b) o somatório dos lucros tributáveis individuais de € 324.709.516, que, multiplicado pela taxa de 1,5%, tem como resultado aquele valor; (c) o valor da derrama municipal, relativa ao referido exercício, de € 2.041.290,09, se calculado com base na aplicação da taxa de 1,5% ao lucro tributável do Grupo Fiscal …, de € 136.086.005,99, (d) o valor das garantias prestadas e a sua imputação parcial à derrama municipal.

19. É certo que a falta de contestação não representa a confissão dos factos articulados pela Requerente e que cabe ao Tribunal apreciar livremente a falta de contestação especificada dos factos, como se dispõe nos n.ºs 6 e 7 do artigo 11.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Cabe, pois, ao Tribunal formar a sua convicção sobre os factos, a qual vai no sentido de que os mesmos são de dar como provados, com base, quer na prova documental junta aos autos pela Requerente, quer no Processo Administrativo oportunamente junto pela Requerida, quer nos factos alegados pela Requerente e não impugnados pela Requerida. Na verdade, toda a resposta desta, em sede de impugnação, se centra, em exclusivo, na matéria de Direito.

IV. Do Direito

IV.A. Das exceções dilatórias

20. Como se referiu, vêm arguidas pela Requerida as exceções dilatórias de incompetência do Tribunal Arbitral e de ilegitimidade da Requerida.

Tais questões, susceptíveis de determinar a absolvição da instância, devem ser conhecidas segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica (n.º 1 do artigo 660.º do Código de Processo Civil).

Deste modo, é necessário começar por conhecer da matéria da competência do Tribunal Arbitral, dada a sua apreciação preceder o conhecimento de qualquer outra questão, incluindo a da ilegitimidade da Requerida, em termos de prioridade cronológica absoluta (artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e alínea a do n.º 1 do artigo 288.º do Código de Processo Civil).

Na verdade, com exceção da sua própria competência, o tribunal que seja incompetente está impedido, não só de apreciar o mérito da causa, mas de apreciar sequer os demais pressupostos processuais. Por outro lado, e de acordo com o princípio da competência-competência *(Kompetenz-Kompetenz)*, o tribunal tem competência para verificar a sua própria competência, seja qual for o critério de que ela derive, ainda que para concluir pela sua incompetência.

a) Da competência do Tribunal Arbitral

21. A Requerida, para excecionar a incompetência deste Tribunal Arbitral para julgar a presente demanda, funda-se na argumentação que se sintetiza assim: (a) o Decreto-Lei n.° 10/2011, no seu artigo 4.° determina que a vinculação da administração tributária depende da portaria dos membros do governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça; (b) ainda que o conceito de administração tributária se reconduza à actual Autoridade Tributária e Aduaneira, o mesmo não se restringe a esta, abrangendo igualmente outras entidades públicas a quem compete a administração dos tributos (artigo 1.° da Lei Geral Tributária); (c) a Portaria n.° 112-A/2011 apenas vinculou à arbitragem em matéria tributária as então Direções-Gerais dos Impostos (DGCI) e das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo (DGAIEC); (d) não se encontram assim vinculadas à jurisdição arbitral as demais entidades de direito público com competências para administrar os tributos, como serão, *in casu*, os municípios; (e) perante tal ausência de vinculação, o Tribunal Arbitral constituído para apreciar o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente não tem legitimidade para proferir

decisão arbitral sobre este litígio, uma vez que a mesma não será apta a vincular os sujeitos ativos do imposto, ou seja, precisamente os municípios.

22. Importa começar por referir que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, têm os tribunais arbitrais competência para a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de atos de liquidação e de autoliquidação de tributos.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT estatui que a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria conjunta dos ministros das Finanças e da Justiça, constituindo, pois, a lei habilitante para a aprovação e publicação da Portaria n.º 112-A/2011.

Da interpretação conjugada dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 extrai-se uma norma pela qual a Direção-Geral dos Impostos e a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo se vinculam à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, com algumas exceções.

A dilucidação da matéria da exceção dilatória reconduz-se, pois, a averiguar se a administração da derrama municipal está cometida a alguma das referidas direções-gerais, *recte* à Autoridade Tributária e Aduaneira, delas sucessora.

E reconduz-se também, em segunda fase, a averiguar se não opera alguma das exceções constantes do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011.

23. Quem administra a derrama municipal?

Da Lei das Finanças Locais retêm-se como relevantes para dilucidar esta questão os preceitos seguintes:

Artigo 11.º Poderes tributários

Os municípios dispõem de poderes tributários relativamente a impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, designadamente: a) Acesso à informação actualizada dos impostos municipais e da derrama, liquidados e cobrados, quando a liquidação e cobrança seja assegurada pelos serviços do Estado, nos termos do n.º 4 do artigo 13.º.

Artigo 13.º Liquidação e cobrança dos impostos
4 - Quando a liquidação e ou cobrança dos impostos municipais seja assegurada pelos serviços do Estado, os respetivos encargos não podem exceder 1,5% ou 2,5% dos montantes liquidados ou cobrados, respetivamente.

Artigo 14.º Derrama [redação anterior à Lei do Orçamento de Estado para 2012]
1 - Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.
8 - A deliberação a que se refere o n.º 1 deve ser comunicada por via electrónica pela câmara municipal à Direção-Geral dos Impostos até ao dia 31 de dezembro do ano anterior ao da cobrança por parte dos serviços competentes do Estado.
9 - Caso a comunicação a que se refere o número anterior seja recebida para além do prazo nele estabelecido, não há lugar à liquidação e cobrança da derrama.
10 - O produto da derrama paga é transferido para os municípios até ao último dia útil do mês seguinte ao do respetivo apuramento pela Direção-Geral dos Impostos.

Daqui decorre que – salvo se assegurassem a respetiva liquidação e cobrança – opção que a lei não lhes confere em relação à derrama, obrigando-as a comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira as deliberações quanto ao lançamento e à taxa, após o que lhes resta esperar pela entrega da receita – quem realiza a administração deste imposto, cuja

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

receita cabe aos municípios, são os serviços do Estado (no sentido de administração central).

Aos municípios cabe, e cabe só: (a) deliberar anualmente o lançamento da derrama (n.º do 1 do artigo 14.º); (b) fixar a respetiva taxa, até ao limite legal (idem); (c) comunicar tempestivamente a deliberação à Autoridade Tributária e Aduaneira (n.ºs 8 e 9 do artigo 14.º); (d) receber o produto da cobrança da derrama, líquido dos encargos de administração da mesma, suportados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (n.º 10 do artigo 14.º e n.º 4 do artigo 13.º); (e) aceder a informação actualizada sobre a derrama (alínea a) do artigo 11.º).

Não cabe aos municípios, nem receber declarações fiscais, nem controlar a autoliquidação da derrama, nem emitir liquidações substitutivas ou adicionais, nem cobrar a derrama, nem receber e apreciar reclamações graciosas sobre qualquer ato relativo à liquidação. Em suma, os municípios não detêm qualquer poder de administrar a derrama, apenas podendo deliberar se querem ou não lançá-la em cada ano e qual a respetiva taxa (administração da receita).

Repare-se como, relativamente ao Imposto Municipal sobre Imóveis, também os municípios gozam de um poder de conformação de alguns elementos essenciais do imposto (n.ºs 5 a 9 e 12 do artigo 112.º do Código), incluindo a taxa, tal como na derrama, bem como que procedem depois à comunicação das deliberações dos órgãos competentes à Autoridade Tributária e Aduaneira (n.º 13), cabendo depois toda a administração do IMI a esta.

À Autoridade Tributária e Aduaneira cabe – como cabe relativamente aos demais impostos de cuja receita são titulares os municípios (como o IMI, ou o IMT, ou o Imposto Único de Circulação), e como lhe cabe, na verdade, relativamente aos impostos de cuja receita é titular o Estado – proceder, em substância, a toda a administração da derrama municipal, não no sentido de administrar a receita (administração que cabe aos

municípios), mas no de administrar o todo o procedimento que culmina com a liquidação, através de ato específico próprio ou por aceitação da autoliquidação.

24. Ora, cabendo toda a administração do procedimento à Requerida – como esta pacificamente aceitou quando apreciou, sem chamar ao processo os municípios, a reclamação graciosa deduzida pela Requerente – resulta evidente a improcedência da arguida exceção dilatória de incompetência deste Tribunal.

Encontra-se, pois, a matéria em litígio incluída na competência do Tribunal – nos citados termos dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 e porque se não verifica qualquer das exceções ali previstas –, com a consequente vinculação da Requerida à presente arbitragem.

a) Da ilegitimidade da Requerida

25. A análise a que se procedeu a propósito da exceção de incompetência do Tribunal fornece um quadro de análise e decisão suficientemente sólido da matéria da também arguida exceção de ilegitimidade da Requerida.

Na verdade, a arguição da exceção da sua ilegitimidade suporta-se na afirmação de que a competência para administrar a derrama municipal cabe essencialmente (sic) aos municípios, sendo estes, em, exclusivo, os sujeitos ativos do imposto, e de daí decorrer que a legitimidade passiva para intervir no presente litígio -cujo objeto é exclusivamente a derrama municipal - será dos municípios (sujeitos ativos do imposto) e não da AT em exclusivo.

Sobre esta matéria remetemos para tudo o que se deixou escrito em apreciação da questão da competência do Tribunal, designadamente quanto à administração da derrama.

26. A Requerida chama à colação o teor do artigo 7.° do Decreto-Lei n.° 433/99 e do n.° 2 do artigo 54.° do ETAF.

Reza o n.º 1 do primeiro dos invocados preceitos, o único que, certamente, pode relevar para a questão, ainda que a Requerida o não identifique: *"As competências atribuídas no Código aprovado pelo presente Decreto-Lei a órgãos periféricos locais serão exercidas, nos termos da lei, em caso de tributos administrados por autarquias locais, pela respetiva autarquia."*

Ora, este preceito aplica-se a "tributos administrados por autarquias locais". Não sendo as derramas administradas pelos municípios, como se demonstrou, o referido preceito não se lhes aplica. Caso se aplicasse, a Autoridade Tributária e Aduaneira não poderia, entre outros atos por ela praticados no procedimento, ter decidido da reclamação graciosa. Bem andou, pois, ao não aplicar o preceito que agora parece invocar como aplicável, numa invocação, registe-se, que é *ad hoc* e em absoluto oposta a toda a sua atuação. Afinal, quem emitiu a demonstração de liquidação de IRC n.º …?

Quanto ao segundo preceito, o n.º 2 (que passou a n.º 3, mantendo a redação, por força da alteração introduzida pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio) do artigo 54.º do ETAF dispõe: *"Quando estejam em causa receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas autarquias locais, a Fazenda Pública é representada por licenciado em Direito ou por advogado designado para o efeito pela respetiva autarquia."*

Trata-se de uma invocação a que a própria Requerida logo fornece suficiente refutação, quando afirma que a autoliquidação da derrama limita a sua intervenção a "meras funções de arrecadação da receita […] e subsequente entrega ao município" (artigo 13.º da Resposta). Se assim fosse – e já vimos que não é – então, pelo raciocínio por maioria de razão, a Requerida aceitaria que a autoliquidação implica que a derrama também não é liquidada pelo município, o que logo afasta em absoluto a situação da previsão normativa de "receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas autarquias locais".

Improcede, pois, em absoluto, também, a invocação da exceção de ilegitimidade da Requerida.

Como impressivamente se faz notar no Processo de Arbitragem Tributária n.º 10/2011-T, numa argumentação que se acompanha plenamente, «*[b]em podem invocar-se preceitos como o do art. 7º do CPPT (DL nº 433/99, 26/10) para sustentar que as derramas municipais são "tributos administrados por autarquias locais", ou o art. 54º, 2 do ETAF (Lei nº 13/2002, 19/2) para, persistindo no entendimento de que as derramas municipais são "receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas autarquias locais", sustentar que a representação da Fazenda Pública deixa de caber à AT: porque o que decorreria da aplicação dessas normas – aliás, em contradição com o activo protagonismo da AT documentado no presente processo – seria a ilegitimidade da intervenção da AT nesta sede; só que agora qualquer intervenção, e não somente a intervenção que se consubstancie na sujeição, ou não, à arbitragem tributária.*

Não parece, pois, aceitável querer-se, por um lado, que seja a AT a desempenhar a maior parte das tarefas administrativas e a interagir em exclusivo com o contribuinte, e pretender, por outro lado, furtar a AT à jurisdição arbitral com o argumento de que não é à AT que cabe aquela administração, ou que não lhe cabe em exclusivo.

A entender-se de outro modo, qualquer alegação de que ao credor de imposto sempre restam alguns poderes de administração inutilizaria o regime estabelecido pela Portaria nº 112-A/2011, 22/3 com uma persistente alegação de ilegitimidade processual passiva. Mais ainda, isso poderia colocar em xeque toda a legitimidade

conferida à AT para administrar impostos como as derramas municipais, cabendo perguntar-se se uma mesma linha argumentativa, relativamente aos mesmos tributos, não feriria a sua legitimidade processual activa ou passiva, mas agora também junto dos tribunais tributários.

Por sua vez, a subordinação à arbitragem dos credores das derramas municipais, se ela viesse a ser admitida em alternativa à actual subordinação da AT, constituiria uma solução particularmente desvantajosa – bastando pensar-se que, no caso subiudice, ficaria cometida aos municípios envolvidos a defesa de um ofício circulado que está na

origem do litígio, sendo que esse ofício foi emitido pela própria AT, dando-se o caso de ser a AT a única vinculada pelo entendimento nele vertido.
Mas mais decisiva, em termos jurídicos, é a interpretação da própria Portaria nº 112-A/2011, 22/3: quando aí, no art. 1º, se estabelece que ficam vinculados os serviços hoje incorporados na AT, e no art. 2º se define o objeto da vinculação, é bem evidente que se omitem todas as demais entidades às quais sejam cometidos episódicos poderes de administração de tributos. E a razão é a de que essas outras entidades estão vinculadas, sim, à arbitragem tributária; só que o estão através da vinculação do seu agente, a AT.»

Acompanham-se, assim, as decisões que, sobre as invocadas exceções, foram tomadas nos Processos n.ºs 10/2011-T, 19/2011-T, 24/2011-T, 1/2012-T, 2/2012-T e 5/2012, todos consultáveis em http://www.caad.org.pt/content/show/id/35/s/3

27. Conclui-se que:
1. o Tribunal Arbitral é competente, nos termos do RJAT e da Portaria nº 112-A/2011;
2. a Requerida tem legitimidade processual passiva.

IV.B. Da ilegalidade parcial da autoliquidação da derrama

28. A primeira questão jurídica substantiva *decidenda* é a seguinte:

A derrama municipal devida por um grupo societário, sujeito ao RETGS, incide sobre o lucro tributável do grupo, calculado "através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo" (artigo 70.º do Código do IRC), ou, pelo contrário, incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades integrantes daquele grupo?

Sobre esta matéria a Requerente defende, em síntese:

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

(a) que do n.º 1 do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais *("[o]s municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) (...)"* se extrai que a derrama municipal incide (só pode incidir) sobre o lucro que, simultaneamente, seja sujeito a IRC, e dele não isento, bem como que a sujeição a IRC no âmbito do RETGS opera, por força do n.º 1 do artigo 70.º do Código do IRC *"(...) o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo")*, não sobre o lucro individual apurado por cada uma das sociedades do Grupo Fiscal individual e isoladamente considerado, mas sobre o lucro do Grupo Fiscal como um todo, somando os lucros individuais apurados e subtraindo os prejuízos em que alguma sociedade do Grupo tenha incorrido;

(b) que, por conseguinte, sempre que se aplique o RETGS, o lucro tributável sujeito a IRC não é o lucro individual de cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal mas o lucro do conjunto das sociedades, perspetivado pela lei fiscal como a unidade tributária (em substituição das sociedades individuais). Se assim é, se o lucro tributável sujeito a IRC é, quando se aplique o RETGS, o lucro do Grupo Fiscal, e se este lucro é conceptualmente (e na prática) distinto do lucro das sociedades individuais que o integrem, a derrama municipal só pode incidir, nos termos legalmente definidos, sobre o lucro do Grupo Fiscal, com exclusão de qualquer incidência sobre os lucros individuais das sociedades que o integrem (que quando se aplique o RETGS não constituem a base de incidência do IRC).

A Requerida, também em síntese, propugna:

(c) que todas as sociedades que integram o perímetro têm a obrigação legal de proceder à entrega da sua própria declaração de rendimentos, na qual apuram o seu próprio lucro tributável, lucro tributável esse que será determinante para efeitos de cálculo da derrama devida pela sociedade;

(d) que, inexistindo estatuição que considere não sujeitos ou isentos de IRC os rendimentos das sociedades que integram o perímetro de um grupo de sociedades, não se vislumbra como possam os mesmos estar afastados de tributação em sede de derrama;
(e) que tributar cada uma das sociedades que integram o perímetro, tendo por base o seu próprio lucro tributável, é a melhor forma de conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos municípios que se consubstancia na derrama e aderir à posição assumida pelo Acórdão do STA de 2 de Fevereiro de 2011 seria denegar a concretização dos desígnios constitucionalmente consagrados, e legitimar o reforço das assimetrias entre municípios, o que é contrário à lei fundamental;
(f) que foi o este *leitmotiv* que conduziu à alteração legislativa concretizada pela Lei n.° 64-B/2011 de 30 de Dezembro, que procedeu à alteração do artigo 14.° da Lei n.° 2/2007, aí passando a consagrar expressamente que «[q]uando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115°do Código do IRC», visando assim obstar à dimanação de jurisprudência eivada de inconstitucionalidade - por violação dos princípios constitucionais ínsitos nos artigos 81.° e 238.°, ambos da Lei Fundamental.

Comece-se por referir que a Requerida não suscita verdadeiramente qualquer questão de inconstitucionalidade de normas, limitando-se a alusões a uma "jurisprudência eivada de inconstitucionalidade", alusões que, por definição, não podem ser objeto de qualquer apreciação.

29. Cabe decidir.

De forma unânime e constante, o Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a derrama é um imposto acessório do IRC, na esteira de toda a melhor doutrina, e que, não resultando da Lei das Finanças Locais (na redação em vigor até à sua modificação pela Lei do Orçamento do Estado para 2012), regras específicas de apuramento da respetiva base de incidência nos casos de aplicação do RGTDS, há que seguir para o respetivo cálculo as regras do imposto principal.

Por o mesmo fazer, de passo, uma síntese de tal uniforme jurisprudência, que inteiramente sufragamos, passamos a acompanhar o vertido Acórdão do referido Supremo n.º 234/12, de 5 de fevereiro:

«Não obstante a autonomização acima assinalada em relação à incidência, à colecta e à taxa do IRC, a derrama continua, todavia, a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária. Com efeito, além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omisso quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária. […] Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante, ora recorrida, e tendo esta optado, como a lei lhe faculta, pela aplicação desse regime para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo. E, assim determinado o lucro tributável para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama. Tal entendimento, sufragado na decisão recorrida, é o que melhor se harmoniza com os preceitos legais aplicáveis e em nada desvirtua os fins que a LFL pretende alcançar ou ofende qualquer norma ou princípio constitucional. […] Em face do exposto forçoso será concluir que nos casos em que esteja em causa a aplicação do RTGS a base de incidência da derrama para os efeitos do artigo 14.º nº 1 da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (redação então em vigor), será o lucro resultante da soma de lucros tributáveis e prejuízos fiscais individuais (resultado agregado), uma vez que apenas este se encontra sujeito a IRC (artº 64º, nº 1 do CIRC).»

30. Tal como no citado aresto se julga – como igualmente sufragamos para o caso destes autos – pela não aplicação ao caso ali *sub judice* da nova redação do n.º 8 do art.º 14.º, da Lei das Finanças Locais:

«É certo que o artº 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) alterou a redacção do n.º 8 do art.º 14.º, da Lei das Finanças Locais, passando esta norma a prever que "quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC".

Trata-se, porém de norma claramente inovadora que não se aplica ao caso subjudice em que está em causa o exercício de 2007.

Só se a lei fosse interpretativa é que aplicaria a factos passados. E se o fosse, por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa. Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido nº 8º do artº 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior.

Trata-se certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior, acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal.

Ora, como refere Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso legitimador, pág. 247) "... para que a lei nova possa ser interpretativa, de sua natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, ou se a prática jurisprudencial que lhe havia de há muito sido atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha resolver o respectivo problema jurídico, em termos diferentes, deve ser considerada uma lei inovadora".

Neste contexto, sendo a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo pacífica, em sentido aliás inverso ao consagrado na lei nova, haveremos de concluir que não estamos perante um lei interpretativa mas sim perante uma lei inovadora, portanto, com aplicação apenas para o futuro – art. 12º do CC.»

31. Assim, afigurando-se bem e suficientemente fundamentada a posição jurídica sustentada pela Requerente, sendo tal posição corroborada solidamente pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e igualmente pelas decisões unânimes da Arbitragem Tributária, acima citadas, quando se julgou das exceções dilatórias, julga-se procedente o pedido principal formulado nos presentes autos.

Julga-se, assim e em conclusão, que a derrama municipal em causa nos autos, tratando-se de um caso de aplicação do REGTS, incide sobre o lucro tributável do grupo, calculado "através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo" (artigo 70.º do Código do IRC), e não sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades integrantes daquele grupo.

Julga-se ainda que o novo n.º 8 do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais, aditado pelo artigo 57.º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma disposição inovatória, não interpretativa, que não se aplica ao caso *sub judicio*, em que está em causa o exercício de 2010.

Nestes termos, estando a (auto)liquidação objeto do presente processo arbitral parcialmente inquinada do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, é a mesma ilegal, pelo que é anulada, na precisa medida dessa ilegalidade, isto é, na parte autoliquidada em excesso, de € 2.829.352,65, igual à diferença entre € 4.870.642,74 (inscritos no campo 364 do Quadro 10 da declaração de grupo, de acordo com os constrangimentos do sistema informático da DGCI, e correspondentes ao somatório dos lucros tributáveis individuais – € 324.709.516 – multiplicado por 1,5%) e € 2.041.290,09 (correspondentes ao lucro tributável do Grupo Fiscal … – € 136.086.005,99 – inscrito no campo 382 do Quadro 09 da declaração do Grupo – multiplicado pela taxa máxima da derrama municipal, 1,5%).

IV.C. Do pedido de indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantias

32. A segunda questão jurídica substantiva *decidenda* é a de saber se a Requerente tem, como peticiona, direito à indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantias, na parte em que estas foram prestadas para caução da derrama autoliquidada em excesso.

Sobre esta matéria a Requerente alega, em síntese:

Da autoliquidação de IRC e derrama municipal de 2010, encontram-se por pagar os valores de € 1.147.617,46 (respeitante a questão específica do IRC e que não constitui objeto dos presentes autos) e de € 2.829.352,65, derrama municipal, que constitui objeto dos presentes autos. A demonstração de liquidação de IRC n.º…, emitida na sequência da autoliquidação de IRC e derrama, apurou em acréscimo a estes dois montantes, que no seu conjunto perfazem € 3.976.970.11, juros de mora no valor de € 40.133,39, chegando ao valor total de € 4.016.886,24.

Para caução deste valor total em dívida, a Requerente apresentou das garantias bancárias: (a) uma para cobrir € 2.829.352,65 respeitante à derrama municipal aqui em causa, acrescidos da parte dos juros de mora que lhe são imputáveis, num total de € 2.857.904,92; (b) outra, de reforço, para cobertura, no que à derrama municipal diz respeito, de € 760.599,00. O valor total em garantias exclusivamente relacionadas com a derrama municipal aqui em causa é de 3.618.503,92 (€ 2.857.904,92 + € 760.599,00). Os prejuízos que resultaram da prestação destas garantias devem ser ressarcidos à Requerente em caso de procedência do pedido principal de anulação parcial da autoliquidação.

O erro de que padece a autoliquidação cuja legalidade agora se discute resulta de erro dos serviços sobre os pressupostos de direito. Nestas circunstâncias - erro imputável aos

Serviços - deverá ser reconhecido à Requerente o direito a indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia.

A Requerida nada diz na sua Resposta sobre este pedido.

33. Dos n.ºs 1 a 3 do artigo 53.º da Lei Geral Tributária extrai-se o seguinte regime: (1) o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente é indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a 3 anos, em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida; (2) o prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo; (3) a indemnização tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios.

Conjugando os n.ºs 1 e 2, extrai-se que, em caso de erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, o devedor é indemnizado pelos prejuízos resultantes da prestação da garantia independentemente do tempo por que tenha tido que a manter.

Como se decidiu no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18/12/2002 (Processo nº 0940/02), *"os nºs 1 e 2 [do art. 53º] da Lei Geral Tributária devem interpretar-se no sentido de que se o erro foi imputável aos serviços da Administração Fiscal o contribuinte terá sempre direito a ser indemnizado pela prestação de garantia bancária indevida para suspender a execução. Só não haverá indemnização pelo período de três anos se o erro for imputável ao contribuinte."*

Ora, no caso dos autos, a derrama foi autoliquidada pela Requerente nos termos definidos pela Requerida para a receção *online* da Declaração modelo 22 relativa ao exercício de 2010, em aplicação do seu Ofício-Circulado n.º 20.132, desta forma se evidenciando, sem margem para dúvida legítima, que o erro é imputável exclusivamente à própria Administração Tributária.

Aliás, o conceito de erro imputável aos serviços é esclarecido no n.º 2 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, ainda que a propósito dos juros indemnizatórios: "Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas". Constante, embora de um artigo (de gramática medíocre) cujo objeto normativo são os juros indemnizatórios, e não a indemnização pelos custos suportados com prestação de garantia indevida, não pode o intérprete deixar de considerar a norma aplicável, em função de raciocínios interpretativos com base nos elementos sistemático e teleológico.

Nestes termos, é declarado o direito da Requerente a ver ressarcidos os custos que suportou com a prestação das garantias, na parte em que tais custos sejam imputáveis ao excesso de derrama autoliquidado sobre o devido nos termos legais, devendo tais custos ser apurados no momento em que a Requerida liberte a garantia, sempre com o limite estatuído no n.º 3 do artigo 53.º da Lei Geral Tributária, assim se condenando a Requerida. Não se mostra possível, desde já, proceder ao cálculo dos custos a ressarcir, senão nos seus limites abstractos acima enunciados, remetendo-se, pois, a sua determinação para liquidação em execução de sentença.

IV.D. Do pedido de juros à taxa legal calculados sobre os custos com a prestação das garantias

34. A terceira questão jurídica substantiva *decidenda* é a de saber se a Requerente tem, como peticiona, direito a juros, à taxa legal, calculados sobre os custos com a prestação das garantias e contados desde as datas em que tenham sido incorridos até à data em que a requerente seja ressarcida dos mesmos.

Sobre esta matéria, a Requerente alega, em síntese, que a procedência do pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de derrama municipal deve determinar a

indemnização pela totalidade dos custos incorridos com as garantias prestadas, acrescidos de juros à taxa legal, calculados sobre esses custos e contados desde as datas em que tenham sido incorridos até à data em que seja autorizado o levantamento da garantia, sem dependência do prazo pelo qual a garantia venha a ser mantida, nos termos do artigo 53.º da LGT.

Também sobre este pedido a Requerida nada diz na sua Resposta.

35. Não se encontra, porém, base legal para o peticionado, nesta matéria, pela Requerente.

Na verdade, o citado artigo 53.º da Lei Geral Tributária – que é lei especial face ao Código Civil, deslegitimando qualquer eventual recurso a este para extrair o direito a tal compensação – limita e circunscreve as consequências da anulação por erro dos serviços nos precisos termos nele consignados.

Não tem, pois, a Requerente direito a juros sobre os custos que suportou com a prestação das garantias, como bem se decidiu no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.3.2011 (Processo n.º 013/11): *"O direito a indemnização por prestação indevida de garantia não comporta, em situação alguma, o direito a juros indemnizatórios e/ou de mora, nos termos dos artigos 43.º e 102.º da LGT, cingindo-se, tão somente, ao valor correspondente aos encargos efectivamente suportados com a prestação da mesma, ainda assim com o limite previsto no n.º 3 do supracitado artigo 53.º da LGT."*

Não é aplicável ao caso o artigo 43.º da Lei Geral Tributária (nem, consequentemente, o artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daquele adjetivo), porquanto a Requerente não pagou a derrama municipal que – legitimamente, como se viu – considerou liquidada em excesso.

Nestes termos, é indeferido o pedido da Requerente de ver ressarcidos os custos que suportou com a prestação das garantias também pelo pagamento de juros sobre os mesmos.

IV.E. Do pedido da Requerida identificado no número 13

36. Veio a Requerida, na primeira reunião do Tribunal Arbitral, ditar para a Ata um requerimento no sentido de que o Tribunal determine à Requerente que promova a junção aos autos das declarações modelo 22 e Anexos A de todas as sociedades que integram o seu grupo e que apuraram derrama municipal, com indicação expressa do valor imputado a cada município, e bem assim forneça aos autos a indicação concreta do cálculo da derrama, nos termos do qual pretende que esta venha a ser imputada aos municípios (massa salarial, taxa determinada por cada município e lucro tributável imputado a cada município).

A tal requerimento respondeu a Requerente, ditando igualmente para a Ata, que a Autoridade Tributária dispõe já das declarações individuais das sociedades integrantes do grupo, incluindo o anexo relativo à derrama municipal, e que o objeto do pedido de pronúncia arbitral não respeita à repartição de receitas entre municípios, mas à interpretação da norma de incidência objetiva da derrama municipal.

Quanto à parte do requerimento que visa obter que a Requerente promova a junção aos autos das declarações modelo 22 e Anexos A de todas as sociedades que integram o seu grupo e que apuraram derrama municipal, com indicação expressa do valor imputado a cada município, nem se identifica interesse legítimo da Requerida numa mera repetição da entrega de declarações que já estão em seu poder (com ofensa do princípio da economia procedimental e processual), nem o sentido da decisão relativa ao pedido principal – ao decidir-se pela ilegalidade da liquidação da derrama municipal do ano 2010 com base no lucro tributável individual de cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal …– deixaria qualquer utilidade a tal junção para a decisão do próprio Tribunal Arbitral.

Relativamente à parte do requerimento que visa obter que a Requerente forneça aos autos a indicação concreta do cálculo da derrama, nos termos do qual pretende que esta venha a ser imputada aos municípios (massa salarial, taxa determinada por cada município e lucro tributável imputado a cada município), trata-se de pedido sem qualquer base legal. Na verdade, compreende-se a dificuldade que pode derivar para a Administração Tributária e Aduaneira na determinação das receitas de derrama municipal a creditar a cada município, se a liquidação respetiva se faz, não com base no lucro tributável individual de cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal …, caso em que tal determinação poderia ser relativamente linear, mas com base no lucro tributável agregado do referido Grupo, calculado "através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo", o que obriga a operações mais complexas, de determinação de chaves de imputação. Compreende-se a dificuldade, mas ela localiza-se em exclusivo na esfera de atribuições da própria Administração Tributária e Aduaneira, à qual cabe dar cumprimento ao disposto no n.º 11 do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais, com base nos elementos constantes das Declarações modelo 22 de Grupo e individuais. No fundo, porque cabe à Administração Tributária e Aduaneira administrar a derrama municipal, até ao cálculo dos valores a creditar a cada município. Não pode pretender externalizar para os sujeitos passivos do IRC a "indicação concreta do cálculo da derrama, nos termos do qual pretende que esta venha a ser imputada aos municípios", pois que se trata manifestamente de atribuição própria. Acresce que, para a boa apreciação pelo Tribunal Arbitral da matéria substantiva que lhe foi submetida também se mostra em absoluto espúria, pois que da repartição da receita pelos municípios não lhe cabe conhecer, a junção aos autos de um tal cálculo pela Requerente.

Indefere-se, portanto, *in totum*, o requerimento ditado pela Requerida para a Ata da primeira reunião do Tribunal Arbitral.

V. Decisão

Conclui-se, assim, que:

(a) o Tribunal Arbitral é competente, nos termos do RJAT e da Portaria nº 112-A/2011;

(b) a Requerida – Autoridade Tributária e Aduaneira – tem legitimidade processual passiva;

(c) a decisão do Tribunal Arbitral, vinculando a Autoridade Tributária e Aduaneira, vinculará os credores dos impostos que, no caso em apreço, esta administrou e administra, nada obstando a que o Tribunal Arbitral profira decisão de mérito no caso;

Termos em que se decide:

(d) Julgar improcedentes as arguidas exceções de incompetência do Tribunal Arbitral e de ilegitimidade passiva da Requerida;

(e) Julgar procedente a impugnação parcial, no valor de € 2.829.352,65, da legalidade da liquidação de derrama municipal relativa ao exercício de 2010, por violação de lei, anulando-se, nessa parte, tal liquidação;

(f) Julgar procedente o pedido da Requerente de ressarcimento dos custos que suportou com a prestação das garantias, na parte em que tais custos se relacionam com as garantias (€ 3.618.503,92) demonstradamente prestadas para suster a execução sobre o valor do excesso de derrama autoliquidado, custos esses a apurar no momento em que a Requerida liberte a garantia e sempre com o limite estatuído no n.º 3 do artigo 53.º da Lei Geral Tributária, assim se condenando a Requerida. Não se mostra possível, desde já, proceder ao cálculo dos custos a ressarcir, senão nos seus limites abstratos acima enunciados, remetendo-se, pois, a indemnização pelos referidos custos para liquidação em execução de sentença.

(g) Julgar improcedente o pedido da Requerente de lhe serem pagos juros, à taxa legal, calculados sobre os custos com a prestação das garantias;

(h) Indeferir, *in totum*, o requerimento ditado pela Requerida para a Ata da primeira reunião do Tribunal Arbitral.

Fixa-se o valor do processo em € 2.829.352,65, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 36.414,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerida, uma vez que a Requerente obteve deferimento integral no único pedido que serve de base à fixação do valor do processo, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do n.º 4 do artigo 4.º do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de julho de 2012.

Domingos Brandão de Pinho

Rui Duarte Morais

Luís M. S. Oliveira (Relator)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 138.º, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto, e revisto pelo Relator.