

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 2/ 2012-T

Tema: IRC e derrama.

## PROCESSO N.º 2/2012-T

### DECISÃO ARBITRAL

#### I. RELATÓRIO:

1. ..., pessoa colectiva n.º ..., com sede na ..., em ..., (doravante, Requerente), apresentou, em 10.1.2012, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º e alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou árbitro singular.

4. A reunião prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, teve lugar no dia ... de Março de 2012, que é assim a data a partir da qual o Tribunal Arbitral se considera constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

5. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste: *i*) Na declaração de ilegalidade parcial do acto de liquidação de IRC com o n.º..., relativo ao exercício de 2009, por errónea quantificação do tributo, na parte respeitante à derrama municipal apurada em excesso. Tal derrama cifra-se em 15.519,12 €, tendo sido apurada de acordo com o

entendimento sancionado no Ofício-Circulado n.º 20.132, de 14 de Abril de 2008, emanado da Direcção de Serviços do IRC; *ii*) No reembolso do montante de 10.621,26 €, pago em excesso; *iii*) No pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante indevidamente pago.

6. Em ....3.2012 teve lugar a primeira reunião de Tribunal Arbitral constituído, prevista no artigo 18.º do RJAT.

7. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

#### **I.A) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE NO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL**

7.1. A Lei das Finanças Locais<sup>1</sup> (doravante LFL) veio alterar a forma de cálculo da derrama para os exercícios de 2007 e seguintes.

7.2. Nos termos do n.º 1 do art.º 14º da LFL, a derrama incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

7.3. Desta forma, a derrama anteriormente apurada em função da colecta dos sujeitos passivos do IRC, passou a incidir sobre o respectivo lucro tributável.

7.4. Havendo opção pela tributação segundo o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades<sup>2</sup> (RETGS), o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, a que se reporta o aludido n.º 1 do art.º 14º da LFL, é o lucro tributável do Grupo que 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, em conformidade com o que estatua o n.º 1 do art.º 64º do CIRC (na redacção em vigor, o seu art.º 70º).

---

<sup>1</sup> Aprovada pela lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

<sup>2</sup> À data dos factos, previsto nos art.ºs 63º a 65º do CIRC.

**7.5.** O rendimento relevante é o rendimento global do Grupo, determinado em função do somatório dos lucros e prejuízos individuais de cada uma das sociedades que o compõem, reflexo de uma lógica de tributação agregada, segundo a qual um Grupo de sociedades deverá ser tributado como se um único sujeito passivo se tratasse.

**7.6.** A doutrina sancionada pelo Ofício-Circulado n.º 20.132, de 14 de Abril de 2008 e que está a estribar o acto de autoliquidação da derrama *subjudice*, é ilegal, porquanto subverte a lógica de tributação subjacente à aplicação do RETGS.

**7.7.** Irreleva a circunstância das sociedades que integram os Grupos societários terem de cumprir obrigação declarativa própria, já que, antes mesmo da entrada em vigor da Lei n.º 2/2007, tais sociedades, apresentavam uma declaração de rendimentos individual (como se aquele regime não fosse aplicável), sem que, tal circunstância, tivesse qualquer relevância em termos de tributação em sede de derrama, ou seja, antes da entrada em vigor da Lei n.º 2/2007, era unanimemente entendido (até pela, à data, DGCI) que a derrama incidia **sobre a colecta do Grupo** e não sobre as colectas individuais de cada uma das sociedades que integravam grupos de sociedades sujeitos ao RETGS.

**7.8.** Além de que a interpretação que a DSIRC faz da LFL, materializada no aludido Ofício-Circulado n.º 20.132, revela-se contrária ao princípio constitucionalmente consagrado da tributação pelo lucro real, na medida em que ignora o “lucro real” do Grupo.

**7.9.** A Requerente advoga que a derrama se qualifica como um imposto sobre o rendimento acessório do IRC e faz estribar essa hermenêutica em jurisprudência do STA que identifica.

**7.10.** Daquela qualificação retira que no caso de sociedades sujeitas a IRC ao abrigo do RETGS, o imposto base ou principal – o IRC – é calculado com base no lucro tributável do Grupo de sociedades, pelo que, conseqüentemente, observando as mesmas regras estabelecidas para o imposto principal, a derrama deverá ser igualmente apurada tendo em

conta o lucro tributável do Grupo e não o lucro tributável individual das sociedades que o compõem.

**7.11.** Se assim é, então, inevitavelmente, o lucro tributável que deverá servir de base à derrama apurada pelo Grupo de sociedades será aquele que resulta do n.º 1 do art.º 64º do CIRC (na redacção em vigor, o seu art.º 70º).

**7.12.** Corroborando e ancorando a hermenêutica vinda de explicitar, identifica a Requerente varias decisões judiciais que já tomaram posição sobre a matéria submetida agora a julgamento arbitral.

**7.13.** A Requerente peticiona ainda, em caso de procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, o pagamento de juros indemnizatórios nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 43º e 100º, ambos da LGT, por pagamento indevido de prestação tributária, demonstrado que está que houve erro imputável aos serviços da AT, na medida em que, apesar da autoliquidação, a Requerente seguiu, no acto declarativo que ela própria cumpriu, o entendimento preconizado no Ofício-Circulado n.º 20.132, de 14 de Abril.

**8.** A Requerida apresentou resposta, na qual, em escorço, alega:

**I.B) ALEGAÇÕES DA REQUERIDA NA RESPOSTA:**

**8.1.** A derrama municipal assume a natureza de imposto municipal, cujos sujeitos activos da relação de imposto são os municípios, com competência expressa para lançar o imposto, fixar a taxa e decidir sobre eventuais isenções.

**8.2.** Admitindo como conflituantes os interesses dos municípios, serão estes configuráveis como sujeitos activos da relação de imposto, tendo interesse directo em demandar e partes legítimas em qualquer contenda emergente.

**8.3.** A vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira decorrente da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e não vincula os municípios. Pelo que,

**8.4.** Consequentemente, uma decisão arbitral de mérito sobre a questão *subjudice* não vinculará os respectivos municípios aqui em causa que são os sujeitos activos da relação de imposto em que se consubstancia a derrama.

**8.5.** Daqui inferindo a **ilegitimidade passiva** do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, mas igualmente a **incompetência do tribunal arbitral**.

**8.6.** Acautelando o não reconhecimento da incompetência do tribunal arbitral, suscita a Requerida o desencadear do **incidente processual de intervenção provocada** dos municípios em cuja área geográfica foram gerados os rendimentos que deram origem à liquidação de derrama municipal aqui submetida a julgamento.

**8.7.** Assim a Requerida, na resposta ao pedido de pronúncia arbitral a que se refere o art.º 10º do RJAT, suscitou três questões prévias: *i*) excepção dilatória da ilegitimidade; *ii*) excepção dilatória da incompetência do tribunal arbitral e *iii*) incidente de intervenção provocada.

**8.8.** Defendeu-se ainda, à cautela, por impugnação. Vejamos em que termos.

**8.9.** A LFL, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, conferiu à derrama uma verdadeira autonomia face ao IRC.

**8.10.** Autonomia essa que acolhe todavia a partilha de alguns elementos do IRC, ao nível da incidência e determinação do lucro tributável, **mas desatende a quaisquer regimes especiais de tributação de IRC para efeitos de incidência ou sujeição a derrama**.

**8.11.** O lucro tributável constitui a base de incidência da derrama, rejeitando qualquer influência que prejuízos fiscais – reportáveis em sede de IRC – possam ter naquela sede.

**8.12.** No caso concreto das sociedades que integrem o perímetro institucional de um Grupo de sociedades a que seja aplicável o RETGS, inexistia qualquer dimanação legal que condicionasse a derrama a só incidir sobre o “lucro tributável do Grupo” e não sobre o “lucro tributável” de cada uma das sociedades individualmente considerado.

**8.13.** O legislador consagrou expressamente uma definição legal de “lucro tributável” no CIRC, que a LFL acolheu para ser a base de incidência da derrama.

**8.14.** Não existe qualquer disposição legal que dê por não sujeitos ou isentos os lucros tributáveis das sociedades que integram o perímetro institucional do Grupos societários a que seja aplicado o RETGS.

**8.15.** Partindo do acervo legal que enforma a derrama e empreendendo-se sobre ele adequada hermenêutica, é possível concretizar o papel que aquele imposto municipal assume enquanto instrumento de execução de desígnios constitucionalmente consagrados, como, v.g., o da autonomia do poder local (cfr. art.ºs 238º e 254º da CRP).

**8.16.** Retirando a Requerida a asserção de que a liquidação de derrama *subjudice* não padece de qualquer ilegalidade que inquie o respectivo acto tributário que a consubstancia, advogando, aliás, que tal liquidação é conforme à lei, razão pela qual não deve ser deferida a pretensão da Requerente de ver restituída a parte aqui em causa da derrama autoliquidada.

**9.** A Requerente pronunciou-se por escrito (em articulado superveniente que foi junto aos autos em 26.3.2012) sobre as excepções (e incidente) arguidas pela Requerida:

**I.C) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE NO ARTICULADO SUPERVENIENTE:**

**9.1.** Da circunstância da derrama constituir receita própria dos municípios e do apuramento e liquidação da derrama ser efectuado pela AT, não é possível extrapolar que aquela é parte ilegítima para ser demandada em exclusivo na lide arbitral aqui em causa.

**9.2** Além de que no caso da derrama municipal não é possível delimitar uma relação jurídico-tributária estritamente entre sujeito passivo (a Requerente) e o(s) município(s) enquanto sujeitos activos da relação de imposto.

**9.3.** Aduz a Requerente que toda a relação jurídico-tributária é desenvolvida entre o contribuinte e a AT, sendo que a posterior atribuição da receita aos municípios consubstancia uma relação jurídica diversa, na qual o contribuinte não tem intervenção. Os pontos 24 a 36 do articulado superveniente consubstanciam e desenvolvem melhor a hermenêutica vinda de explicitar.

**9.4.** Entende a Requerente ser ostensivo que é a AT quem administra a derrama municipal. De resto, advoga, que nunca os municípios figuraram na relação jurídico-tributária que conduz à liquidação e cobrança da derrama, nem nas declarações, nem em sede de quaisquer procedimentos administrativos com ela relacionados, como é o caso, entre outros, das informações vinculativas, dos processos de correcções tributárias ao respectivo montante ou até da definição, por via de actos administrativos de natureza interpretativa, do respectivo regime como é, aliás, o caso do entendimento sancionado no Ofício Circulado n.º 20.132. Acrescendo que nas diversas acções intentadas junto dos respectivos tribunais administrativos e fiscais relativas à forma de cálculo da derrama no âmbito do RETGS tem sido sempre a AT a parte demandada, sem que tenha sido arguida a sua ilegitimidade ou sem que tal excepção tenha sido considerada pelo respectivo tribunal.

**9.5.** A colher a hermenêutica sufragada pela AT e, no limite, os municípios deveriam ter sido demandados em todas as acções nas quais a matéria controvertida abrangesse questões

relacionados com a liquidação da derrama municipal, sob pena de ilegitimidade da AT para ser demandada em exclusivo naquelas lides.

**9.6.** Ademais, a liquidação da derrama não compete aos municípios, mas sim à AT, pelo que não é possível conceber, nesta sede, a relação jurídico-tributária entre o contribuinte, enquanto sujeito passivo, e o município, enquanto sujeito activo, porquanto todo o processo de liquidação, controlo e acompanhamento é realizado pela AT.

**9.7.** A Requerente chama ainda à colação os conceitos de capacidade tributária e de competência tributária, dizendo que esta última – a competência tributária – e louvando-se na doutrina de Alberto Xavier, abarca “*os poderes instrumentais de aplicação da norma tributária material, de polícia tributária e de cobrança de tributos*” que integram igualmente uma situação jurídica activa. Para aquele autor a posição jurídica dos sujeitos activos numa relação jurídico-tributária pode compreender (i) o poder de instituir impostos, (ii) a titularidade de direitos tributários e (iii) os poderes instrumentais relativos à aplicação da lei no tempo, à polícia fiscal e à cobrança do imposto, mas estas três vertentes nem sempre coexistem na esfera do mesmo sujeito, mormente no que respeita às restantes entidades públicas que não o Estado, porquanto, mesmo que sejam dotadas de poder tributário próprio (como sucede com as autarquias locais) “*nem sempre a lei lhes faculta a titularidade dos poderes instrumentais em que a competência tributária consiste.*”

**9.8.** Do que, em síntese, vem de ser dito retira a Requerente a legitimidade passiva da AT para ser demandada em exclusivo no presente processo arbitral, sendo que tal posição interpretativa contende igualmente com a questão prévia da intervenção principal provocada.

**9.9.** Quanto à excepção da incompetência, começa a Requerente por aduzir que a AT a fundamenta no art.º 4º do RJAT, bem como na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Nos termos do art.º 1º da referida Portaria, encontram-se vinculados à jurisdição dos

tribunais arbitrais a DGCI e a DGAIEC<sup>3</sup>. Assumindo que o(s) município(s) é(são) sujeito(s) activo(s) da relação de imposto aqui em causa, podendo, por isso, ser(em) demandado(s) no presente processo arbitral, conclui a AT que o tribunal arbitral é incompetente para a apreciação da questão *subjudice*, porquanto o(s) município(s) não se encontra(m) vinculado(s) às decisões daquele tribunal.

**9.10.** Contudo, diz a Requerente que tal hermenêutica ignora o art.º 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, nos termos do qual os organismos integrantes da DGCI e da DGAIEC se encontram vinculados à jurisdição dos tribunais arbitrais “*que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida.*”

**9.11.** Atendendo a que a AT é efectivamente responsável pela administração da derrama municipal, encontra-se sujeita à vinculação da jurisdição dos tribunais arbitrais relativamente a discussão relativa a apuramento e liquidação de derrama.

**10.** O Juiz-árbitro relegou o conhecimento das referidas excepções e incidente para final, ou seja, não havia excepções que fosse necessário apreciar e decidir antes de se conhecer do pedido.

## **II. THEMA DECIDENDUM:**

**11.** As questões de natureza exceptiva que, por poderem obstar ao conhecimento do pedido e ao julgamento de mérito do objecto do processo, é necessário apreciar e decidir no presente processo arbitral, são as seguintes: *i*) competência do Tribunal Arbitral; *ii*) legitimidade da Requerente e incidente de intervenção provocada .

---

<sup>3</sup> Hoje, Autoridade Tributária e Aduaneira (cfr. art.º 27.º, n.º 2, alínea a) e n.º 3, alínea a) do DL n.º 117/2011, de 15 de Dezembro e art.º 12º do DL n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

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

13. Não procedendo as invocadas excepções, emprender-se-á julgamento de mérito sobre o objecto do pedido de pronúncia arbitral, ou seja, resolver-se-á a questão de saber como se processa o apuramento da derrama no âmbito dos grupos de sociedades sujeitos ao RETGS, previsto, à data a que se reportam os factos, nos art.ºs 63º a 65º do CIRC (actualmente, nos seus art.ºs 69º a 71º).

14. Decidiremos ainda, caso a excepções invocadas não procedam e a decisão de mérito venha a ser de procedência, sobre a questão dos juros indemnizatórios a liquidar a favor da Requerente.

Cumpre, então, agora, proferir decisão.

### **III. DECISÃO:**

#### **III.A) FUNDAMENTAÇÃO FÁCTICA:**

15. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:

15.1. A Requerente, ..., encabeça um grupo de sociedades sujeito, no exercício de 2009, ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), do qual faziam parte: i) A ...; ii) a ...; iii) a ..., e a ....

15.2. Em 28 de Maio de 2010, cumprindo a Requerente a respectiva obrigação declarativa, entregou a declaração Modelo 22 do IRC, reportada ao exercício de 2009, do grupo de

sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades de que é sociedade dominante (cfr. Anexo n.º 2 ao pedido de Pronúncia Arbitral).

**15.3.** Em resultado do tratamento da aludida declaração Modelo 22, emergiu a liquidação n.º..., de 29.6.2010, que apurou valor a reembolsar à aqui Requerente de 107.007,30 €(cfr. Anexo n.º 1 ao pedido de Pronúncia Arbitral).

**15.4.** Tal de liquidação foi entretanto estornada por nota de liquidação com o mesmo número e data, mas com data de compensação de 8.4.2011, onde se apura matéria colectável de 306.631,87 €; derrama de 15.519,12 €; e valor a reembolsar à aqui Requerente de 118.589,18 € (Cfr. Anexo n.º 1 ao pedido de Pronúncia Arbitral).

**15.5.** A diferença entre a derrama municipal liquidada de acordo com o determinado no Ofício-Circulado n.º 20.132, de 14 de Abril de 2008 (15.519,12 €) e a derrama que seria apurada em função do lucro tributável do Grupo (4.897,86 €) é de 10.621.26 € (cfr. Anexo 9 ao Pedido de pronúncia arbitral).

**15.6.** Em 26.8.2011, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra aquele acto de liquidação (cfr. Anexo 3 ao pedido de pronúncia arbitral).

**15.7.** A reclamação graciosa foi indeferida.

**15.8.** Tal decisão de indeferimento foi comunicada à Requerente através do Ofício n.º 101642, de 21 de Novembro de 2011 (cfr. Anexo 5 ao pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo tributário)

**15.9.** A convicção sobre os factos assim dados como provados fundou-se na provadocumental junta aos autos pela Requerente (Anexos 1 a 9 juntos ao pedido de pronúncia arbitral) e nos documentos incluídos no processo administrativo tributário junto.

**15.10.** Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

### **III.B) DO DIREITO:**

#### **III.B1) DA COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL:**

**16.**A este propósito louvar-me-ei e seguirei de perto a decisão arbitral proferida no processo n.º 05/2011-T, datada de 26.1.20012, entretanto transitada em julgado.

**17.** Também aqui é necessário conhecer antes de mais a matéria da competência do Tribunal Arbitral, dada a sua apreciação preceder o conhecimento de qualquer outra questão, em termos de prioridade cronológica absoluta (cfr. os artigos 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e 288.º, n.º 1, al. a) do CPC), porquanto, com exceção precisamente da sua própria competência, o tribunal que seja incompetente está impedido, não só de apreciar o mérito da causa, mas todos os demais pressupostos processuais. Assim, de acordo com o bem conhecido princípio da competência-competência (*Kompetenz-Kompetenz*), de acordo com o qual 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, cabe, previamente, proceder à apreciação desta matéria.

**18.** A Requerida fundamenta e aduz com a exceção da incompetência do tribunal arbitral estribada no art.º 4º do RJAT, bem como na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Partindo da constatação de que os municípios são sujeitos activos da relação de imposto aqui em causa, podendo, por isso, ser demandados na presente contenda, conclui a AT que o tribunal arbitral é incompetente para a apreciação da questão *subjudice*, porquanto os municípios **não se encontram vinculados às decisões a proferir por tribunal arbitral.**

**19.** Transcrevendo a já identificada decisão arbitral: “*A competência do tribunal para julgar a causa que nele foi instaurada, que constitui pressuposto processual essencial e, como tal,*

*condição necessária para que o tribunal se possa pronunciar sobre o mérito da causa, é a medida da sua jurisdição, pelo que um certo tribunal é competente para o julgamento de uma certa causa quando os critérios determinativos da competência lhe atribuem a medida de jurisdição suficiente para essa apreciação. Consabidamente, a verificação do tribunal competente mediante o preenchimento desses critérios opera como factor de legitimação dos poderes de que esse tribunal se pode servir para apreciar a admissibilidade da ação, instruí-la e julgá-la. Pois bem, em geral a competência do tribunal deve ser aferida em função do pedido formulado pelo autor e dos fundamentos (causa de pedir) que o suportam, tendo em conta o modo como surgem formulados na petição inicial, independentemente da sua procedência ou não. A competência apura-se, portanto, de acordo com o quiddisputatum ou quiddecidendum tal como o mesmo é configurado pelo autor (vd., assim, entre muitos, os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 4.03.2010, proc. 2425/07.ITBVCD.P1.S1 e de 10.12.09, proc. 09S0470, divulgados in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).*”

**20.** Revertendo para o caso em apreciação, diga-se que o pedido objecto dos presentes autos arbitrais é a declaração parcial de ilegalidade do acto de liquidação de derrama municipal, ou seja, a apreciação de questão relacionada com a forma de cálculo da derrama municipal no âmbito de um grupo societário tributado nos termos e em conformidade com o RETGS.

**21.** Verifica-se, assim, em atenção ao modo como a Requerente configura a sua pretensão no requerimento de pronúncia arbitral, que aquela formula pedido dirigido contra acto de liquidação de derrama, em ordem à respectiva anulação parcial, com base em vícios de violação de lei que são diretamente imputados à liquidação *subjudice*.

**22.** Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, e em atenção ao disposto no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a competência dos tribunais arbitrais tributários compreende a apreciação de pretensão atinente à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos<sup>4</sup>, no caso de derrama municipal, que é administrada pela

---

<sup>4</sup> A questão submetida a julgamento não se enquadra em nenhuma das excepções previstas nas alíneas a) a d) do art.º 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Autoridade Tributária e Aduaneira. A referida Portaria, empreendendo-se interpretação actualista, faz vincular a AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, **relativamente a impostos administrados pela Requerida.**

23. Ora, a derrama é claramente administrada pela AT, logo, a jurisdição arbitral é obviamente competente para apreciar e julgar o dissídio objecto dos presentes autos.

24. Desta forma, atento o facto de a Requerente formular pedido de anulação parcial daliquidação de derrama, invocando como causa de pedir a respectiva ilegalidade, cabe julgar este Tribunal como competente.

25. Termos em que se julga improcedente a invocada excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral.

### **III.B2) DA (I)LEGITIMIDADE PASSIVA DA REQUERIDA E DO INCIDENTE DE INTERVENÇÃO PROVOCADA:**

26. Acolhe-se, no essencial, a posição interpretativa advogada pela Requerente no seu articulado superveniente e que aqui foi trazida, em breve síntese, no Ponto I.C.

27. Adequado se mostrando, tão-só, dizer em aditamento que se concordamos com a circunstância do sujeito activo da relação de imposto, aqui, ser o município (cfr. Ponto XI da Resposta) e se aceitamos também que a derrama é receita própria dos municípios, não podemos inferir daí, *in limine*, que a Requerida é parte ilegítima.

28. É que a entidade responsável pela administração da derrama é a Requerida e para tanto ancoramos a nossa hermenêutica nas várias acepções do conceito de soberania fiscal, partindo dos ensinamentos de Saldanha Sanches, *in* “Manuel de Direito Fiscal”, 3ª Edição, Coimbra Editora, pág. 108, ao referir que o poder tributário abrange *i*) a soberania quanto à criação de impostos; *ii*) a soberania quanto ao produto da sua cobrança; *iii*) e ainda a soberania

---

quanto à administração tributária instrumental. Diz ainda aquele autor que o texto constitucional não limitou qualquer daquelas acepções do conceito de soberania fiscal aos municípios, pelo que, “*seria redutor confinar o poder tributário das autarquias locais a um poder administrativo ou a um direito à receita.*”

**29.** Ora, se assim é e se em sede de derrama a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a soberania quanto à administração tributária instrumental<sup>5</sup> daquele imposto (aliás, tal como resultava dos n.ºs 8 a 10 do art.º 14º da LFL, na sua redacção à data dos factos, a administração da derrama cabia efectivamente e incontornavelmente à DGCI e continua a caber à AT na actual redacção do mesmo art.º 14º da LFL), não é possível deixar de se retirar a legitimidade passiva da AT para ser demandada **em exclusivo** no presente processo arbitral.

**30.** Ficando ainda prejudicada a apreciação da questão prévia da intervenção principal provocada.

### **III.B3) DA ILEGALIDADE PARCIAL DA LIQUIDAÇÃO DE DERRAMA:**

**31.** Aos municípios foram atribuídos efectivos poderes tributários, na decorrência, aliás, da consagração constitucional do princípio da autonomia do poder local, insito no art.º 238º da CRP.

**32.** A autonomia local não pode deixar de pressupor a dotação de receitas próprias e, concomitantemente, também a realização própria de despesas.

**33.** Se é bem certo que essa autonomia financeira das autarquias se poderia assegurar com a concretização de transferências orçamentais, naquilo que se poderia consubstanciar num efectivo direito à receita tributária, tal autonomia financeira das autarquias pode igualmente

---

<sup>5</sup> Nas palavras de Saldanha Sanches.

ser conseguida à conta do reconhecimento dos aludidos poderes tributários próprios às autarquias locais.

**34.** Nessa decorrência, o art.º 14º da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, estatui no sentido de que “(...) *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 colectivas (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 actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.*”

**35.** Daqui se infere que a derrama, com a entrada em vigor da lei n.º 2/2007, de 15 de Agosto, passou a incidir sobre o lucro tributável, deixando de ser apurada, como até aí<sup>(6)</sup>, em função da colecta determinada pelos sujeitos passivos do IRC.

**36.** A LFL actualmente em vigor, operou, então, uma alteração na metodologia de cálculo da derrama, elegendo como base tributável, o lucro tributável do IRC (e desprezando a colecta), submetendo a efeito impositivo, naquela sede, igualmente, as situações em que os sujeitos passivos do IRC, por via da consideração de prejuízos fiscais que viessem sendo reportados, apuravam lucro tributável mas não colecta.

**37.** Há, por isso, um alargamento da base tributável da derrama com a entrada em vigor da LFL.

**38.** Relativamente à questão *subjudice*, está em causa a discussão da legalidade (em parte) de acto de liquidação de derrama de Requerente que se encontra sujeita ao Regime Especial de Tributação pelos Grupos de Sociedades, previsto, à data dos factos, nos art.ºs 63º a 65º do CIRC (actualmente nos seus art.ºs 69º a 71º).

---

<sup>6</sup> Em conformidade com o n.º 1 do art.º 18º da Lei n.º 42/98.

39. A questão decidenda é a de saber se para efeitos de determinação da derrama de sociedade que se encontra sujeita ao RETGS, releva **o lucro tributável do Grupo**, ou, ao invés, **o lucro tributável de cada uma das sociedades que integram o seu perímetro institucional**.

40. É bem certo que cada uma das sociedades que integram o grupo societário é sujeito passivo do IRC, mas a questão é saber se, para efeitos de determinação da derrama a pagar, deve levar-se em conta o lucro tributável de cada uma das sociedades que integram o grupo, ou, ao invés, se deve, tão-só, levar em boa conta o lucro tributável do Grupo.

41. A Requerida, na sua resposta ao pedido de pronúncia arbitral, advoga que, para aquele efeito, deve levar-se em consideração **o lucro tributável de cada uma das sociedades que integram o grupo**<sup>7</sup>. Aliás, na senda do que estatui o Ofício-Circulado n.º 20.132 que a seguir se transcreve, na parte que interessa para a dilucidação do que aqui se discute: *“No âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, a determinação do lucro tributável do grupo é feita pela forma referida no artigo 64.º do Código do IRC, correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais. Se é verdade que nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de colecta, o mesmo já não se pode dizer relativamente ao lucro tributável. Com efeito, cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual. Assim, 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 preenchido, também individualmente, o Anexo A, se for caso disso. O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante, em consonância com o entendimento sancionado por despacho de 2008-03-13, do substituto legal do Director-Geral.”*

<sup>7</sup>Para tanto, aduz com os pontos XLVI a LXXIX da Resposta.

42. Já a Requerente, partindo do n.º 1 do art.º 64º<sup>(8)</sup><sup>(9)</sup> do CIRC, sustenta que, para efeitos de IRC, o rendimento relevante é o rendimento global do Grupo, que é tributado, naquela sede, numa lógica agregada, sendo que, nessa conformidade, o Grupo de sociedades é tributado como se de um único sujeito passivo se tratasse. E partindo daí e não obstante a derrama, com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2007, de 15 de Agosto, ter passado, como visto, a ser calculada com base no lucro tributável e já não na colecta, **considera que aquela tem de ser apurada também com base no lucro tributável do Grupo e não nos lucros tributáveis individuais de cada uma das sociedades que integram o Grupo.**

43. Acorado também na jurisprudência supra enunciada e aduzida pela Requerente, considera-se que quando seja aplicado o RETGS, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do Grupo e já não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades que o integram, na medida em que a matéria colectável da derrama, no pressuposto de que estão em causa Grupos de sociedades tributadas por aquele regime especial previsto, à data dos factos, nos art.ºs 63º a 65º do CIRC, tem de ter por referência o mesmo lucro tributável agregado, já que se não vislumbra normativo que contenha regra de determinação da matéria colectável naquela sede que seja diferente da que consta do n.º 1 do art.º 64º<sup>(10)</sup> do CIRC.

44. Efectivamente, só assim não seria se o normativo que regulamenta a derrama contivesse disposição legal que, a propósito da determinação da matéria colectável naquela sede, estatuísse de modo diferente. Certo sendo que o Ofício-Circulado n.º 20.132, de 14 de Abril de 2008, não se mostrando como fonte de direito, não tem tal virtualidade até porque em matéria de impostos vigora o princípio da legalidade, sendo tais matérias da competência reservada da Assembleia da República.

45. Esta questão faz emergir a de saber se a derrama é um imposto autónomo que apenas se socorre das regras de cálculo do IRC para apuramento da sua matéria colectável.

---

<sup>8</sup>Que dispunha: “Relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, 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.”

<sup>9</sup> Actual n.º 1 do art.º 70º do CIRC.

<sup>10</sup> Na sua redacção à data dos factos.

46. Com Saldanha Sanches, in “*A Derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios*”, *Fiscalidade*, n.º 38, Abril-Junho de 2009, pá. 137 e igualmente acompanhando o que, a tal propósito, está na resposta da Requerida, entendemos que a derrama, face à redacção da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL de 2007) é claramente um imposto autónomo em relação ao IRC.

47. Assim sendo, a derrama pode ter regras próprias de determinação da matéria colectável e perscrutando o seu regime à data dos factos, concluímos pela ausência dessas normas, bem ao invés que hoje ocorre.

48. Efectivamente, com a alteração legislativa concretizada com a entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2012) e operada no art.º 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL), a derrama passou a conter norma própria de determinação do lucro tributável (que aliás passa a estar em dissonância com a que existe para aplicação às sociedades que são tributadas pelo RETGS) que estatui no sentido de que, caso seja aplicável o RETGS, “*(...) a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115º do Código do IRC.*”

49. A partir dali sim, havendo norma de determinação da matéria colectável específica para a derrama (que deixou de ser imposto acessório), **ela passa a incidir sobre o lucro tributável individual de cada sociedade que integra o grupo de sociedades sujeitas ao RETGS.**

50. A alusão à produção de efeitos para o futuro não é despicienda, já que, advoga-se, a alteração legislativa entretanto ocorrida não é lei interpretativa<sup>11</sup> na medida em que **tem**

---

<sup>11</sup> Segundo Pires de Lima e Antunes Varela, in *Código Civil Anotado*, Volume I, 4ª Edição, Coimbra Editora, em anotação ao art.º 13º, pág. 62, “*Deve considerar-se lei interpretativa aquela que intervém para decidir uma questão de direito cuja*

**carácter inovatório** e os normativos que a colocaram a vigorar<sup>12</sup> não lhe deram tal qualificativo, sendo que, ademais, os destinatários da norma interpretada também não tinham fundadas razões para confiarem num ou noutra sentido interpretativo autêntico; tal como, sustenta-se, tal alteração legal não tem eficácia retroactiva, atento até o disposto no n.º 3 do art.º 103º da CRP e art.º 12º da LGT.

**51.** Ora, assim sendo e acompanhando o que é expandido a dado passo na douta decisão do STA, de 2.2.2011, Acórdão n.º 0909/10, in<http://www.dgsi.pt>, não tendo, à data dos factos, o regime legal da derrama normativo que dispusesse sobre a determinação da sua matéria colectável, não pode senão integrar-se tal matéria lacunar que não seja pela aplicação das regras previstas no CIRC, ou seja, a tal propósito e no que tange à tributação dos grupos de sociedades, o lucro tributável para efeitos de IRC é apurado através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao Grupo, donde, determinado o lucro tributável para efeitos do IRC, fica igualmente determinada a matéria colectável para efeitos de derrama<sup>13</sup>.

**52.** Igualmente se acompanha a aludida decisão quando diz que tal hermenêutica em nada desvirtua os fins que a LFL pretende alcançar ou ofende qualquer norma ou preceito constitucional.

### **III.B4) DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS:**

**53.** Nos termos do n.º 1 do art.º 43º da LGT, “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos

---

*solução é controvertida ou incerta, consagrando um entendimento a que a jurisprudência, pelos seus próprios meios poderia ter chegado (cfr. Batista Machado, ob. cit., págs. 286 e segs.).*” Prosseguem, na anotação n.º 2 ao mesmo art.º 13º do Código Civil, dizendo: “A lei interpretativa considera-se integrada na lei interpretada. Isto quer dizer que retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da lei antiga, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada.”

<sup>12</sup> Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro e nova redacção da LFL, operada exactamente pela Lei do Orçamento do Estado para 2012.

<sup>13</sup> Solução jurídica esta igualmente replicada no Acórdão do STA, de 22 de Junho de 2011, n.º 0309/11, in<http://www.dgsi.pt>.

*serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*

54. Dispõe ainda o n.º 2 daquele artigo da LGT que *“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.”*

55. Ora, *in casu*, apesar da derrama haver sido autoliquidada pela Requerente, aquela seguiu, no acto declarativo que entretanto cumpriu, o entendimento preconizado pelo Ofício-Circulado n.º 20.132, de 14 de Abril, pelo que fica claramente demonstrada a existência de erro imputável à AT e aqui Requerida.

56. Fica assim inequivocamente patenteada a legitimidade do aludido pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente, já que a liquidação *subjudicese* mostra em parte enfermada de ilegalidade, sendo, por isso, devidos juros desde o dia seguinte ao do pagamento indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, em conformidade com o estatuído no art.º 43º da LGT e art.º 61º do CPPT.

57. É, por isso, a Requerente credora da AT do montante correspondente à derrama indevidamente paga, de 10.621,26 €, acrescida dos respectivos juros indemnizatórios vencidos e vincendos a calcular até à emissão da respectiva nota de crédito.

#### **IV. DECISÃO:**

**FACE AO EXPOSTO, DECIDE-SE PELA IMPROCEDÊNCIA DA EXCEPÇÃO DILATÓRIA DA INCOMPETÊNCIA E BEM ASSIM COMO PELA IMPROCEDÊNCIA DA EXCEPÇÃO DILATÓRIA DA ILEGITIMIDADE, JULGANDO-SE PROCEDENTE O PRESENTE PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL, FUNDADO EM ILEGALIDADE PARCIAL DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DA DERRAMA DE 2007, ANULANDO-SE O MONTANTE DE DERRAMA DE 10.621,26 €; CONDENANDO-SE A**

**ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA A RESTITUIR À REQUERENTE O VALOR CORRESPONDENTE À PARTE ANULADA DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO POR O MESMO HAVER SIDO INDEVIDAMENTE PAGO, ADICIONADO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS A DETERMINAR NOS TERMOS DO ART.º 43º DA LGT E 61º DO CPPT.**

**CUSTAS, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO, A CARGO DA REQUERIDA NOS TERMOS DO ART.º 4º, N.º 1 DO MESMO REGULAMENTO E DOS ART.ºS 6º, N.º 2 ALÍNEA A) E 22º, N.º 4 DO RJAT E QUE FIXO EM 918,00 €.**

**NOTIFIQUE-SE.**

Lisboa, 24 de Abril de 2012.

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 138º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do art.º 29º, do RJAT, com versos em branco e por min revisto.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

O árbitro

Fernando Marques Simões