



competente para a emissão da referida nota de liquidação assumia a designação de “Direção – Geral dos Impostos”.

O Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, procedeu à aprovação da nova estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade que resultou da fusão da DGCI, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (“DGAIEC”) e da Direcção-Geral e Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (“DGITA”), com efeitos a 1 de janeiro de 2012.

#### **B- PEDIDO:**

1. A ora Requerida, pretende a declaração de ilegalidade parcial do ato tributário de liquidação n.º..., de 3 de Junho de 2010, relativo ao exercício de 2008, correspondente a ato de autoliquidação da derrama municipal do Grupo Fiscal, e a condenação da Requerida no reembolso da mesma quantia de 51.687,70€, acrescida de juros compensatórios à taxa legal.

#### **C- CAUSA DE PEDIR**

2. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral o Requerente alegou, em resumo, o seguinte:

3. Fundamentando o seu pedido, a requerente alegou, que tal como estabelece o atual art.º 70º do Código de IRC (anterior artigo 64º), a derrama a pagar deve ser calculada sobre o lucro tributável do Grupo Fiscal sujeito ao Regime Especial de Tributação dos grupos de sociedades, doravante denominado de RETGS, determinado em função do somatório dos lucros e prejuízos fiscais individuais de cada uma das sociedades que o compõem, como se de um único sujeito passivo se tratasse, e não sobre o somatório dos resultados individuais positivos de cada uma das sociedades do grupo.

4. A requerente alegou em resumo a seguinte exposição dos factos:
5. A requente em 29de maio de 2009, procedeu à entrega por via eletrónica, da Declaração de Rendimentos Modelo 22, do Grupo de Sociedades ..., sujeito ao Regime de RETGS de que constitui sociedade Dominante, referente ao exercício de 2008, fazendo assim cumprir o disposto no art.º 120.ºdo CIRS.
6. Desta declaração resultou a nota de liquidação n.º ....
7. A referida declaração de rendimentos foi alvo de duas declarações de substituição, respetivamente em 27de maio de 2010e em 10de agosto de 2010.
8. Resultou da entrega da primeira declaração de substituição de 27de maio de 2010, a nota de liquidação n.º ..., de 10de junho de 2010, para o reembolso de um montante de 51.687,70€, devido à dedução do SIFIDE. Resultou que no exercício de 2008o Grupo ..., apurou um lucro tributável e matéria colectável não isenta no valor de 910.395,50€, IRC liquidado no valor de 227.598,88 € e derrama no valor de 64.160,12€.
9. A requerente apresentou uma Reclamação Graciosa relativamente à nota de liquidação n.º ..., a solicitar o reembolso da derrama calculada em excesso, no valor de 51.976,28€.
10. A Nova lei das Finanças Locais, Lei n.º 2/2007.ºde 15.ºde janeiro, através do art.º 14º, veio alterar a forma do cálculo da derrama municipal, que passou a incidir sobre o lucro tributável e não sobre a Coleta.
11. No sentido de clarificar as dúvidas sobre este diploma, a Direção dos Serviços do IRC, emitiu em 14de abril de 2008, o Ofício-Circulado n.º 20132, onde indica que no caso das sociedades sujeitas ao RETGS *"a derrama municipal 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 municipais assim*

---

*calculadas será indicado no campo 364do Quadro 10da correspondente declaração do Grupo, competindo o respetivo pagamento à sociedade dominante (...)*“. Com este entendimento o cálculo da derrama passaria a ser efetuado com base no lucro tributável de cada uma das sociedades do Grupo, e não sobre a coleta global do grupo.

**12.** A requerente entende que esta conclusão não resulta do teor do art.º 14º da LFL, uma vez que a nova lei, apenas vem estabelecer que a derrama municipal deverá incidir sobre o lucro tributável dos sujeitos passivos (ao invés da sua Coleta) como um grupo.

**13.** Segundo a requerente o Sistema Eletrónico da DGCI, através do qual são entregues as declarações Modelo 22do IRC, apenas permite a entregas destas declarações de rendimentos se a derrama municipal for apurada com base no entendimento do Ofício supra referido. Assim a mesma viu-se obrigada a efetuar o calculo da derrama com base nessas orientações.

**14.** Por não concordar com a forma do cálculo para o apuramento da derrama municipal, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa contra o ato de liquidação n.º ....

**15.** A 19de outubro de 2011, a requerente foi notificada para exercer o direito de audição relativamente ao projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

**16.** A requerente não exerceu o direito de audição.

**17.** A 2de novembro de 2011, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa.

**18.** O argumento invocado pela Administração Fiscal para o indeferimento da reclamação graciosa, consiste na vinculação dos Serviços da Administração Fiscal às instruções contidas no Ofício-Circulado n.º 20132no que respeita à formula de cálculo da derrama municipal.

**19.** No pedido de pronúncia arbitral a Requerente juntou 18 documentos.

**20.** Termina a Requerente por pedir “*a declaração da ilegalidade parcial do ato de*

*liquidação do IRC com o n.º ..., relativo ao exercício de 2008, por errónea quantificação do tributo, na parte respeitante à derrama municipal apurada em excesso” e condenação da Requerida no “reembolso do montante de 51.687,70€, pago indevidamente em excesso pela requerente”, e ao “pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante pago indevidamente pela requerente”.*

#### **D- RESPOSTA DA REQUERIDA**

**21.** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

**22.** O seu Ofício circulado n.º 20132, de 14de abril de 2008, no qual estabelece que “[n]o âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, a determinação do lucro tributável do grupo é feita pela forma referida no art.º 64º do CIRC (atual art.º 70º), correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais”. A Requerida defende-se, invocando que não existe um verdadeiro apuramento da coleta, e no qual cada sociedade do grupo apura um lucro tributável na sua declaração individual.

**23.** Mantém as instruções divulgadas através do ofício circulado n.º 20132, de 14de Abril de 2008, no qual as declarações periódicas individuais não existe um verdadeiro apuramento da Coleta, o mesmo já não se pode dizer relativamente ao lucro tributável, com efeito, sustenta a requerida que cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual, como tal, nas 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 sociedade na sua declaração. O somatório de todas as derramas corresponderá ao valor a pagar pela sociedade dominante.

**24.** A requerida sustenta ainda, que embora o ofício referido tenha sido contrariado pelo

acórdão do STA de 02 de fevereiro de 2011, proferido junto do processo n.º..., que estabelece que *“no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual, de cada uma das sociedades”* a DGCI manteve em prática as instruções nelas proferidas.

**25.** A Requerida justifica a sua posição, invocando um dos excertos do parecer emitido pela Divisão de Conceção da DSIRC, no qual em síntese refere: o legislador no art.º 14.º da LFL, não explicita nele quais as regras que devem ser migradas do Código do IRC e quais não devem, o mesmo não acontece com os impostos do art.º 13.º do LFL, como tal quanto à derrama, entende a Requerida que deve ser feito um exercício de interpretação, *“na medida em que o legislador não previu expressamente que esta deve ser liquidada e cobrada nos termos do que está previsto no código do IRC, como o fez para os outros impostos municipais”*, *“quanto à base de incidência, o n.º do 14.º da LFL expressamente determina a aplicação de regras do IRC, mas não de todas indiscriminadamente.”*.

**26.** A Requerida mais diz, *“O legislador, neste caso, foi mais explícito e estipulou que a derrama incidirá sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC dos sujeitos passivos referidos na norma. A lei da derrama não estabelece expressamente a aplicação de um regime especial como é o do RETGS, não nos parece que o mesmo seja aplicável para esses efeitos. O RETGS exige que seja apurado o lucro tributável de cada sociedade para, depois, ser calculado o lucro tributável do grupo, tendo em consideração que este último consiste na soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos apurados individualmente.”*

**27.** A Requerida entende que para efeitos de IRC, a derrama acolhe, pois, as regras do respetivo imposto, mas apenas até ao momento da determinação do lucro tributável de cada sujeito passivo, antes do cálculo do lucro tributável do grupo.”.

**28.** Diz a requerida, *“esta também parece ser a melhor maneira de dar forma à deliberação do município, sendo-lhe devida a derrama que efetivamente corresponde ao rendimento gerado na sua área.”*

29. A Requerida, decorrido o prazo para o exercício do direito de audição prévia, o qual a Requerente não exerceu, indeferiu a reclamação graciosa, e notificou a requerente dos direitos ao recurso hierárquico e à impugnação judicial, nos termos do art.º 66º e 102º n.º 2º do CPPT.

30. Nos termos do n.º 1º, do art.º 6º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o tribunal singular, composto por Paulo Ferreira Alves, na qualidade de árbitro singular.

31. O presente Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD no dia ...de janeiro de 2012 para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da ata de constituição junta aos autos e cujo conteúdo se dá por reproduzido.

## **E- QUESTÕES DECIDENDAS**

32. Cumpre, pois, apreciar e decidir.

33. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes:

- a) A suscitada pela requerida, dentro do princípio do dispositivo, que alegou as seguintes exceções dilatórias processuais:
  - a. Exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral *rationemateriae*;
  - b. Exceção dilatória de ilegitimidade (passiva), processual da AT.
- b) A alegada pela Requerente, de ilegalidade do ato de autoliquidação da derrama municipal relativa ao exercício de 2008, do Grupo ..., na parte correspondente ao montante de 51.976,28€.

- c) O invocado pela Requerente, relativamente ao crédito de juros indemnizatórios, a acrescer ao montante restituindo do tributo indevidamente liquidado e pago.

## **F- DAS DEDUZIDAS EXCEÇÕES DILATÓRIAS**

### **F.1. DA DEDUZIDA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL**

**34.** Sustenta a requerida a questão da incompetência material do tribunal arbitral, argumentando não possuir a AT competência para estar em juízo como exclusiva demandada em matéria respeitante à derrama municipal, uma vez que o sujeito ativo (credor do tributo), são os Municípios, face à natureza da relação jurídica controvertida ora subjudice, em virtude de se tratar de um *tributo municipal*, existindo como tal um interesse pessoal e direto em agir por parte dos municípios, bem como no seu resultado.

**35.** Daí que a incompetência do tribunal arbitral decorreria do facto de os municípios não se encontrarem submetidos à jurisdição arbitral, por falta de vinculação.

**36.** O presente Tribunal Arbitral assegurou nos termos do n.º 1 do artigo 153.º do Código do Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, fazendo cumprir os princípios do contraditório da igualdade das partes (cfr. alínea a) e b) do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 10/2011), que a Requerente se pronunciasse sobre a exceção de incompetência.

**37.** A este respeito cumpre decidir pela competência dos tribunais arbitrais, como se encontra definida no art.º 2.º do RJAT, de cujo n.º 1, alínea a) decorre deterem os tribunais arbitrais *competência para a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de atos de liquidação e de autoliquidação de tributos*.



**38.** Dispõe, por seu turno, o mesmo RJAT, no n.º 1 do seu art.º 4.º, que *a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria conjunta dos ministros das Finanças e da Justiça.*

**39.** A referida vinculação foi estabelecida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em cujo art.º 1.º se postula a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços - DGCI e DGAIEC - entidades fundidas na atual Autoridade Tributária e Aduaneira, com efeitos a 1.º de janeiro de 2012.

**40.** Estabelece ainda o artigo 2.º da referida portaria, nos termos do qual os organismos integrantes da DGCI e da DGAIEC se encontram vinculados à jurisdição dos tribunais arbitrais, “*que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*”, sendo certo que a matéria em litígio não se enquadra em nenhuma das situações eliminatórias contempladas no respetivo art.º 2.º.

**41.** Deste modo, há que concluir, perante a moldura legal supra referida, a vinculação da Requerida à jurisdição dos tribunais arbitrais pelo facto de serem essas as entidades responsáveis pela administração da Derrama Municipal, logo, possuindo capacidade tributária, e não pelo facto de ser a credora do tributo, independentemente de possuírem a titularidade do crédito tributário.

**42.** Como posteriormente se demonstrará, a Autoridade Tributária e Aduaneira, é responsável pela administração da derrama municipal.

**43.** Encontra-se a presente matéria em litígio incluída na competência deste tribunal arbitral, com a consequente vinculação da AT à presente arbitragem.

**44.** Declara-se improcedente, a exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria para a apreciação do litígio.

45. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º n.º 2.º alínea a), 6.º n.º 1, 10.º n.º 1.º alínea a) e n.º 2.º do RJAT.

## **F.2. DA DEDUZIDA EXCEÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AT**

48. Sustenta a requerida, a ilegitimidade passiva da AT- Autoridade Tributária e Aduaneira para estar em juízo como única demandada em matéria respeitante à derrama municipal face, nomeadamente, à natureza da relação jurídica controvertida, e ao interesse em agir dos municípios, porquanto tem um interesse pessoal e direto no seu resultado.

49. Invoca a requerida que o sujeito ativo na derrama municipal é o próprio município, pelo facto de a competência para administrar a derrama municipal estar cometida aos municípios.

50. Mais diz, a relação jurídica substancial constitui-se entre a requerente e os vários municípios nos quais gerou rendimentos, em função das unidades económicas neles localizadas, sendo a AT inteiramente alheia a essa relação, só intervindo quando se verificam os pressupostos subjetivos e objetivos de apuramento do montante do imposto a pagar.

51. Pede que os municípios afetados possuam legitimidade passiva para intervir no presente litígio, e que os mesmos sejam chamados a intervir.

52. A Requerente considera que a exceção invocada pela AT não é procedente.

53. A questão suscitada perante o presente tribunal arbitral é, em suma, a apreciação de uma questão relacionada com a forma de cálculo da derrama no âmbito de um grupo de sociedades tributado de acordo com o RETGS.

**54.** É um facto assente que a derrama municipal, constitui uma receita própria dos municípios, o mesmo resulta da atual Lei das Finanças Locais, e mais da primeira Lei das Finanças Locais (Lei n.º 1/79, de 2.de Janeiro).

**55.** A Lei das Finanças Locais é bastante clara relativamente a este assunto, na qual se estabelece, nos termos do n.ºs 8.ª a 10.º do seu art.º 14.º, (atual n.ºs 9.ª a 11º), que a administração da derrama é feita pela DGCI (à qual sucedeu a AT), pertencendo meramente aos municípios a comunicação da intenção do lançamento da derrama no considerado exercício, e o respetivo recebimento da transferência do montante correspondente à receita obtida com a aplicação da mesma.

**56.** Caberá logo aos municípios a responsabilidade de iniciativa do lançamento da derrama num determinado ano económico e da definição da respetiva taxa, dentro dos limites impostos pelo art.º 14 da Lei das Finanças Locais. Resulta do n.º1 do referido artigo a possibilidade de os municípios proporem critérios de repartição da derrama, bem como deliberarem taxas reduzidas. Tal como prevê o art.º 238 da Constituição da República Portuguesa, o art.º 14 da LFL adota o corolário do princípio constitucional de autonomia financeira das Autarquias Locais.

**57.** Se a comunicação supra referida for extemporânea, não há lugar à liquidação e cobrança da derrama (n.º 9, atual n.º 10), ficando os procedimentos de liquidação e cobrança a cargo exclusivo da AT, sendo, depois, o produto cobrado remetido por transferência para o município interessado, pela AT (cfr. n.º 10, atual n.º 11, do citado preceito).

**58.** Nos termos do n.º10 do art.º 14.º da LFL, o *“produto da derrama paga é transferido para os municípios até ao último dia útil do mês seguinte ao do respectivo apuramento pela Direcção-Geral dos Impostos”*, competindo apenas municípios o recebimento do produto da derrama após o apuramento por parte Direcção geral dos Impostos.

**59.** O apuramento e liquidação da derrama é efetuado única e exclusivamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mas como referido supra, a derrama constitui receita própria dos municípios.

**60.** Resulta, assim, para AT igualmente a responsabilidade de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias em sede da derrama. Cabe-lhe a imputação do procedimento de liquidação e cobrança da derrama municipal, conferir e comprovar a respetiva autoliquidação do imposto pelo sujeito passivo e proceder às correspondentes liquidações oficiosas. É igualmente a AT a entidade responsável pela publicação dos modelos da declaração periódica de rendimentos sujeitos a IRC, bem como a preparação e divulgação das respetivas instruções de preenchimento.

**61.** Resultam do CPPT as competências da AT, associadas à derrama, designadamente a apreciação dos pedidos de informação vinculativa e respetiva publicação no seu endereço *online*, publicação de esclarecimentos prestados aos contribuintes, e apreciação dos requerimentos submetidos pelos contribuintes em sede do procedimento administrativo, como reclamações graciosas, pedidos de revisão do ato tributário e recursos hierárquicos.

**62.** A própria derrama é apurada, no campo 364.º da Declaração Modelo 22, ou no Anexo A, sendo que neste caso apenas se aplica aos sujeitos passivos que apurem no exercício uma matéria colectável (de IRC) superior a € 50.000,00€ e que possuam estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais do que um município, aplicando na grande maioria os Grupos de Empresas, sujeitas ao REGTS.

**63.** Cabe no âmbito da responsabilidade da AT, a correção e liquidação oficiosa da derrama, no caso de incorreto preenchimento por parte do sujeito passivo da Declaração supra referida.

**64.** A AT é ainda responsável pela emissão de orientações genéricas respeitantes à aplicação da derrama, pela apreciação das reclamações graciosas, pela resposta aos pedidos

---

de informação vinculativa, representando ainda, em juízo a Fazenda Pública em caso de controvérsias relacionadas com a derrama municipal.

**65.** Caso os municípios, fossem os sujeitos ativos da derrama, seriam os mesmos responsáveis por apreciar, decidir e emitir pedidos de informação vinculativa e outros pedidos de esclarecimento, reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, que versassem sobre questões relacionadas com a derrama municipal.

**66.** Nomeadamente a reclamação gratuita que a ora Exponente submeteu sobre a matéria *subjúdice*, sendo a mesma aceite, apreciada e indeferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não tendo esta em qualquer momento invocado a sua ilegitimidade bem como pedido a intervenção dos municípios nesse procedimento.

**67.** É facto assente, que a derrama é liquidada em conjunto com o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) e que o respectivo apuramento encontra-se dependente do apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos em sede de IRC.

**68.** A Requerida remete para o art.º 54.º n.º2 do ETAF, para dizer que “*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 respectiva autarquia.*”, do qual resultam dois critérios cumulativos, o primeiro que as receitas fiscais sejam lançadas pelas Autarquias Locais, e que as mesmas sejam liquidadas por estas. O segundo critério não se encontra preenchido, como supra se refere, uma vez que os Municípios não tem qualquer intervenção na liquidação deste imposto municipal, cabendo tal atuação inteiramente à AT, a qual resulta da CPPT.

**69.** Perante o invocado, a relação jurídico-tributária é desenvolvida entre o contribuinte e a Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo que a posterior atribuição da receita aos

municípios consubstancia uma relação jurídica diversa, na qual o contribuinte não tem qualquer intervenção.

**70.** Nos termos legalmente previstos, inclusive no n.º 4 do art.º 9.º CPPTRIB, «*têm legitimidade no processo judicial tributário, para além da administração tributária, o Ministério Público e o representante da fazenda pública*». Resulta que compete a AT, a administração da derrama municipal, concretamente, os atos *administrativos* intermédios ou finais. Detém a Requerida competência decisória, bem como o interesse direto em contradizer, como igualmente os poderes para a representação da entidade credora em juízo arbitral no que respeita à disputa da legalidade dos seus atos de liquidação ou de autoliquidação da receita tributária a que se moderam os autos.

**71.** É um facto que a derrama é única e exclusivamente liquidada em conjunto com o IRC, e o respetivo apuramento está indubitavelmente dependente do apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos em sede de IRC.

**72.** Daí que a entidade responsável pela administração e exercício das diversas competências previstas no CPPT é, sem exceção, a Autoridade Tributária e Aduaneira, cabendo ao Município apenas a decisão de lançar a derrama e a sua taxa.

**73.** Conclui-se que, é da competência e responsabilidade da AT, a liquidação, cobrança e fiscalização do imposto municipal da derrama, bem como a apreciação de requerimentos e reclamações, efetuadas pelo sujeito passivo. Por isso mesmo, aquando da apresentação pela Requerente da reclamação graciosa, a AT não levantou a questão da sua ilegitimidade e procedeu à apreciação, a resposta e ao respetivo indeferimento da reclamação graciosa efetuada pela Requerente. O mesmo fez aquando da notificação do pedido de audição, conforme já referido.

**74.** Assim, existem duas relações jurídicas, uma desenvolvida unicamente entre a Autoridade Tributária e o sujeito passivo, e outra entre a AT e os Municípios, onde se realiza a atribuição da receita dos municípios, na qual o sujeito passivo não possui qualquer intervenção ou poderes.

**75.** Como tal, perante o exposto, julgo improcedente a deduzida exceção de *ilegitimidade passiva*, considerando que a AT tem legitimidade para estar em juízo.

**76.** Não se descortina, assim, qualquer motivo obstativo do conhecimento do mérito do pedido, e conseqüentemente a absolvição da entidade requerida (AT) da instância.

## **G- PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

**77.** O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20de janeiro.

**78.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22de março).

**79.** O processo não enferma de vícios que o invalidem.

**80.** Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junta aos autos e as alegações produzidas, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue.

## **H- Fundamentação de facto**

- 81.** Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
- 82.** A Requerente dedica-se à atividade industrial, sendo a sociedade dominante de um grupo de sociedades (o Grupo ...) sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, previsto, à data dos factos, nos art.ºs 63.º e ss do Código do IRC (atualmente, art.º 69.º e ss do Código do IRC, por força da renumeração operada pelo Dec. Lei n.º 159/2009, de 13de Julho).
- 83.** Em 29de Maio de 2009, a requerente procedeu, na qualidade de sociedade dominante do referido Grupo Fiscal, à apresentação via internet da Declaração Modelo 22do Grupo Fiscal respeitante ao exercício de 2008, na qual procedeu à autoliquidação da derrama municipal referente ao mesmo exercício.
- 84.** Ao submeter a aludida Declaração Modelo 22do Grupo Fiscal, a requerente calculou a derrama municipal numa base individual para cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal, indicando como derrama municipal devida pelo Grupo Fiscal, o somatório das derramas de cada uma dessas sociedades, individualmente calculadas, em virtude de ser esse o procedimento aceite pelo sistema informático da DGCI para a submissão da Declaração Modelo 22.
- 85.** Esta autoliquidação de derrama foi efetuada de acordo com as orientações genéricas da Administração Tributária, emitidas através do ofício-circulado n.º 20132, de 14.ºde abril de 2008, da Direção de Serviços do IRC.
- 86.** A diferença entre a derrama municipal liquidada de acordo com o sistema informático da DGCI (910.395,50€, inscritos no campo 364.ºdo Quadro 10da declaração de grupo) e a derrama que seria apurada em função do lucro tributável do Grupo Fiscal (910.395,50€, tendo em conta o lucro tributável desse grupo, no valor de 227.598,88€, multiplicado pela taxa máxima da derrama municipal, de 1,5%), é de 64.160,12€.
- 87.** Em 27 de maio de 2010e em 10de agosto de 2010, foram entregues pela requerente



duas declarações de Substituição.

**88.** Até 18 de agosto de 2011, a requerente apresentou, junto do Direção de Finanças de ..., reclamação graciosa contra a referida autoliquidação da derrama municipal respeitante ao exercício de 2008.

**89.** A 19 de outubro de 2011, a requerente foi notificada para exercer o direito de audição prévia antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos de reclamação graciosa, nos termos do art.º 60.º, n.º 1, alínea b), da Lei Geral Tributária (LGT), o qual não exerceu.

**90.** A 25 de outubro de 2011, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa, n.º 1052/11, emitido pelo Dir. Fin. Adjunto de ..., ..., Chefe de Divisão da Direção de Finanças de....

**91.** A Requerente não recorreu hierarquicamente da decisão.

## **I- FACTOS NÃO PROVADOS**

**92.** Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita

## **J- MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO**

**93.** A decisão da matéria de facto efetuou-se com base no exame dos documentos e informação oficiais, não impugnados.

## **K- FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

**94.** No que concerne ao mérito do pedido, constitui a questão central dirimenda ao qual o presente tribunal arbitral foi chamado a decidir, erudição da ilegalidade do ato de autoliquidação da derrama municipal relativa ao exercício de 2008, cujo sujeito passivo é o Grupo ..., na parte correspondente ao montante de 51.687,70€, em virtude de em tal autoliquidação ter sido tomado em conta o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que integravam o aludido Grupo, sujeito ao RETGS, e não o lucro tributável global do grupo.

**95.** A matéria de facto está fixada, importa agora proceder a subsunção jurídica, e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes de acordo com as questões decididas já enunciadas.

**96.** Sabendo que a derrama é um imposto municipal, que se encontra aqui em apreço, o artigo 14, n.º 1.º da Lei das Finanças Locais (LFL) estabelece 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 coletivas*”.

**97.** O referido artigo remete expressamente para o regime do IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria coletável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária. Assim a derrama depende do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária.

**98.** A incidência da derrama só pode ser determinada por lei, nos termos do n.º 2 do art.º 103.º da CRP, respeitando a competência exclusiva da Assembleia da República consagrada no n.º 1, alínea i), do seu art.º 165.

**99.** A tributação no âmbito dos RETGS, é feita nos termos do artigo 70.º do Código do IRC (anterior artigo 64.º) que estabelece 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*”.

**100.** Todavia, constitui uma obrigação declarativa de IRC, nos termos do art.º 120.º n.º 6, b) do CIRC, o apuramento do lucro tributável individual das sociedades que integram o grupo.

**101.** A escolha do sujeito passivo pelo RETGS, é facultativa como estabelece o n.º 1.º do atual art.º 69º, do Código do IRC (à data dos factos, artigo 63º, n.º 1, do mesmo CIRC), que “existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo”.

**102.** A norma de incidência não define como se apura o respetivo lucro tributável, portanto face à sua natureza jurídica, esse lucro é o que resultar das regras de determinação do mesmo para efeitos de IRC, incluindo as regras específicas do RETGS, para determinação do lucro tributável do grupo.

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

**104.** No caso em apreço, o sujeito passivo optou pela opção do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), no qual o lucro tributável sujeito e não isento de IRC é o lucro tributável do grupo, nos termos do art.º 69.º do CIRC.

**105.** Havendo lugar a correta aplicação do RETGS, o IRC incide apenas sobre a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais das sociedades integrantes do grupo, como se do lucro tributável de uma única sociedade se tratasse.

**106.** Sobre o tema em apreço, e em especial sobre a interpretação dos artigos supra referidos, existe diversa jurisprudência sobre o mesmo, no qual importa enunciar os seguintes acórdãos:

**107.** De 22 de junho de 2011 (processo n.º 0309/11) no qual o Supremo Tribunal Administrativo (STA) concluiu que *“de acordo com o atual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei 2/2007, de 15 de janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC. Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades”*.

**108.** Pronunciando-se no mesmo sentido do já emitido acórdão de 2 de fevereiro de 2011 (Processo n.º 909/2010), no qual o Supremo Tribunal Administrativo (STA) proferiu o seguinte: *“prevendo o CIRC, nos seus art.ºs 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 efeitos de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama”*. Mais disse *“circunstância de, relativamente às sociedades que integrem um grupo de empresas e que optem pelo regime especial de tributação previsto nos artigos 69.º a 71.º do CIRC, se determinar o lucro tributável do grupo, em vez do lucro tributável de cada uma das sociedades individualmente, e, dessa forma, se encontrar a base de incidência da derrama devida globalmente, em vez de se apurar uma pluralidade de derramas individuais”*.

**109.** O acórdão de 7 de julho de 2010 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, no qual decidiu no mesmo sentido dos acórdãos supra referidos: “(...)no caso do regime especial de tributação dos grupos de sociedade, por cada um dos períodos de tributação o lucro tributável é o que resulta da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas sociedades pertencentes ao grupo, e ao montante assim apurado é corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontrem incluídas nas bases tributárias individuais, (...)sob pena de resultar duplicação da coleta naquela derrama na medida em que se desprezaria, na ótica da Adm. Fiscal, o lucro distribuído entre as sociedades e incluindo nas respetivas bases tributáveis individuais então sujeito integralmente aquela derrama e criariam um agravamento injustificado de imposto em resultado da desconsideração dos prejuízos fiscais do grupo para efeitos de incidência da derrama.”.

**110.** No mesmo sentido o acórdão de 19 de fevereiro de 2010 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro.

**111.** Assumindo a lógica interpretativa e argumentativa da jurisprudência supra referida, não podemos chegar a outra conclusão, e não indo contra a jurisprudência já definida, se não, a de que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.

**112.** Perante os últimos desenvolvimentos nesta temática, não podemos deixar de referir a mais recente alteração ao art.º 14.º da LFL, levada a cabo pela Lei n.º 64-B/2011, de 30.º de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), que veio modificar à base de incidência da derrama municipal nos casos em que seja aplicável o RETGS.

**113.** O referido diploma veio alterar a redação do n.º 8.º do art.º 14.º, da LFL, passando esta a prever “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”, não tendo o mesmo assumido natureza interpretativa.*

**114.** A nova redação, levanta a questão de interpretação da lei de acordo com a intenção do legislador, pelo que devemos entender com esta alteração, que a respetiva norma se trata de uma norma interpretativa ou de uma norma inovadora?

**115.** Sobre a interpretação das leis, veja-se os art.º 11.º da LGT e o art.º 9.º do Código Civil: *“Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”*. A este respeito, em JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, O Direito-Introdução e Teoria Geral – Uma Perspectiva Luso-Brasileira, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2001, p. 551: *“Como se sabe então que a lei é interpretativa? 1) Antes de mais por declaração expressa contida no texto do diploma. 2) Tem igualmente significado a afirmação expressa do carácter interpretativo constante do preâmbulo do diploma (...). 3) Se a fonte expressamente nada determinar, o carácter interpretativo pode resultar ainda do texto, quando for flagrante a tácita referência da nova fonte a uma situação normativa duvidosa preexistente. Não vemos razão para exigir que o carácter interpretativo seja expressamente afirmado, quando a retroatividade não tem de o ser”*.

**116.** Podemos concluir perante a nova redação do n.º 8 do art.º 14.º da Lei das Finanças Locais que, podemos qualificar a mesma como uma norma inovadora, e não uma norma interpretativa, pelas seguintes razões. Em termos de jurisprudências, não foi efetuado, como supra referido, uma interpretação à referida norma, no sentido em que o legislador veio agora implementar, durante oscinco anos em que a mesma esteve em vigor. O legislador não faz nenhuma alusão ao hipotético carácter interpretativo da norma.

**117.** Por último, o simples facto de o legislador estar vinculado ao princípio constitucional da proibição da retroatividade da lei fiscal, no qual no seu n.º 3do art.º 103.º, da Constituição

da República Portuguesa: “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei” (no mesmo sentido, o art.º 12.º n.º 1.º da LGT).

**118.** Não se podendo chegar a outra conclusão que não a de que o legislador pretende um novo regime para o futuro, desde o ano de 2012.

**119.** Afasta-se desta forma igualmente a aplicação retroativa deste diploma ao caso aqui em apreço, em concreto a derrama municipal do exercício de 2008, o que consubstanciaria uma retroatividade autêntica.

#### **L- DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.**

**120.** Peticiona ainda a requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

**121.** Perante o exposto, a liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração e foram por aquela cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.

**122.** Na verdade, estando demonstrado que a requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido, por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

123. Dá-se provimento ao pedido da requerente.

**M- DECISÃO:**

**Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral:**

- a) *Julga* procedente e provada a impugnação;
- b) *Decreta* a anulação parcial do ato de autoliquidação e cobrança do IRC com o n.º ...º do IRC, da derrama municipal relativa ao exercício de 2008, de que foi sujeito passivo a ora requerente na parte correspondente ao montante de 51.687,70€ com base em vício de violação de lei;
- c) *Condena a Requerida, a restituir* à requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de *juros indemnizatórios já vencidos* relativos ao período que mediou entre 20 de Abril de 2011 – data do pagamento do imposto anulando e restituindo – 10 de janeiro de 2012- data da instauração do presente processo, bem como no pagamento dos *juros indemnizatórios vincendos* a contar desta última data, tudo nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT e à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em 53.194,43€ (51.687,70€ do valor da liquidação anulada + 1.506,73€ de juros indemnizatórios já vencidos, calculados desde 20 de abril de 2011- data do pagamento do imposto devido - até 10 de Janeiro de 2012- data da entrada do requerimento inicial no tribunal arbitral) – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Custas a cargo da requerida, fixando-se o respetivo montante em 2.142,00€. (*dois mil cento e quarenta e dois euros*), de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último.

Notifique.

Lisboa, 26 de abril de 2012.

O Árbitro

Paulo Renato Ferreira Alves