

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 22/2011 -T

Tema: IRC e Derrama

PROCESSO ARBITRAL N.º 22/2011-T

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. ... SA, com o número de pessoa colectiva ..., com sede na Rua ..., em Lisboa, requereu a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no Art. 10º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no DL 10/2011, de 20 Janeiro, doravante designado “RJAT” e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade parcial da liquidação n.º..., referente a IRC do exercício de 2008, na parte respeitante a derrama municipal do grupo fiscal composto pela Requerente na qualidade de sociedade dominante, e pelas Sociedades: ... SA; ..., SA; ..., Lda.; ..., SA; num montante correspondente a Euros 25.536,06, e a consequente anulação nessa parte, sendo Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, adiante designada por “AT”).

2. A Requerente optou por não designar árbitro e, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do Art. 6º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro singular o Signatário Samuel Fernandes de Almeida, que aceitou a referida designação no prazo legal.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 05-01-2012, para apreciar e decidir o objecto do presente processo, conforme consta da respectiva acta junta aos autos.

3. Sustenta a Requerente, em síntese, a sua pretensão, no seguinte:

- Que integra um grupo de sociedades (doravante o “Grupo”), em que é a sociedade dominante - o qual está sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), previsto e regulado nos Art. 69º e seguintes do Código do IRC (anterior Art. 63º à data dos factos tributários);
- Que a 28-05-2009 submeteu, relativamente ao exercício de 2008, a Declaração Modelo 22, na qual procedeu à autoliquidação do IRC e da derrama municipal no valor de Euros 138.319,17 respeitante àquele exercício;
- Que a 26-08-2009, foi notificada da liquidação n.º ..., de 5 de Agosto, acto tributário que constitui o objecto dos presentes autos, por entender que foi liquidada derrama municipal em excesso, por violação do disposto no artigo 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (“Lei das Finanças Locais” ou “LFL”), uma vez que no seu entender a derrama municipal incidia sobre o lucro tributável do Grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades;
- Sustenta, assim, a derrama municipal autoliquidada redundou num excesso no valor de Euros 25.536,06, correspondente à diferença entre a derrama municipal liquidada de acordo com os constrangimentos do sistema informático da DGCI (Euros 138.319,17), e o lucro tributável do Grupo, o qual ascendeu a Euros 7.518.874,04, valor o qual multiplicado pela taxa máxima de derrama a qual ascende a 1,5%, perfaz a quantia de Euros 112.783,11;
- Por discordar da autoliquidação da derrama, deduziu, a 27-04-2011, junto do Serviço de Finanças Lisboa ..., reclamação graciosa, cujo indeferimento lhe foi notificado a 19-09-2011, por despacho do Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa fundado na doutrina administrativa constante do Ofício-Circulado n.º 20132 no que respeita à forma de cálculo da derrama municipal;
- Conclui, pedindo a declaração de ilegalidade parcial da autoliquidação da derrama municipal do Grupo relativa ao exercício de 2008, num montante correspondente a Euros 25.536,06, e a consequente anulação nessa parte, bem como a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

4. Na sua resposta, a AT suscitou a excepção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral para apreciar o mérito da questão em litígio, bem como a ilegitimidade da AT para estar presente em juízo, pois face à natureza da derrama municipal, a legitimidade passiva para intervir no litígio seria dos municípios enquanto sujeitos activos do imposto, os quais deveriam ser representados em juízo pelo representante da Fazenda Pública e não pela AT em função do disposto no artigo 7º do D.L. n.º 433/99 de 26.10, diploma que aprovou o Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”).

No mais, sustenta a legalidade da autoliquidação em causa, sustentando que, face à nova Lei das Finanças Locais, a derrama deixou de assumir natureza acessória, pois a mesma deixou de atender quer à matéria colectável, quer à colecta de IRC, enquanto pressupostos da sua aplicabilidade. Assim, no entender da Requerida, a autonomia da derrama municipal face ao IRC, o apuramento da base tributável da derrama municipal não é influenciado pelas especificidades da tributação em sede de IRC, como sejam as resultantes do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS). Assim, será sobre o lucro tributável de cada pessoa colectiva, em cada município onde é gerado o rendimento, que deve ser apurada a derrama municipal. Tal conclusão, na óptica da Requerida é reforçada pelo facto de a repartição da receita obtida por via da derrama pelos Municípios em cuja área o rendimento é gerado, tal como se encontra delineada no Art. 14º da LFL, ter na sua base a aplicação da derrama a cada sujeito passivo sujeito e não isento de IRC, independentemente de o mesmo integrar o perímetro fiscal de um Grupo tributado pelo RETGS. Conclui, na sua argumentação, a Requerida que a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA) no acórdão 909/10 poderá contrariar a Constituição face ao disposto nos artigos 81º e 238º da Lei Fundamental.

Conclui pela improcedência do pedido formulado pela Requerente e conseqüente absolvição da Requerida do pedido.

5. A Requerente, notificada da contestação e da junção do processo administrativo, com a dedução das excepções de ilegitimidade passiva da Requerida e de incompetência absoluta do presente Tribunal, veio a pronunciar-se por escrito, num articulado superveniente deduzido ao abrigo do disposto no artigo 153º do Código do Processo Civil, sobre as referidas excepções, tendo o Tribunal admitido o mesmo, ao abrigo do princípio do contraditório previsto na alínea a) do artigo 16º do RJAT, por despacho datado de 29-02-2012 e junto aos presentes autos.

6. Em reunião realizada no CAAD, em 08-03-2012, os representantes legais da Requerente e da Requerida pronunciaram-se expressamente sobre as excepções aduzidas pela Requerida, tendo prescindido da realização de alegações orais ou da produção de qualquer diligência adicional de prova. Ouvidas as partes, o Tribunal decidiu reservar a sua pronúncia sobre as excepções num despacho interlocutório (cfr. Acta da Primeira Reunião do Tribunal Arbitral).

7. Por despacho datado de 02-07-2012 junto aos presentes autos, o Tribunal face aos princípios da liberdade na condução do processo e perante a inexistência de quaisquer diligências probatórias adicionais, decidiu apreciar todas as questões suscitadas pelas partes aquando da prolação da decisão final arbitral, assim viabilizando o cumprimento do prazo disposto no n.º 1 do artigo 21º do RJAT.

Cumpra pois apreciar e decidir.

II. DAS EXCEPÇÕES

2.1. Da excepção de ilegitimidade passiva da AT

Conforme decorre da resposta da Requerida, a mesma vem arguir a excepção da ilegitimidade passiva da AT para estar em juízo, alegando em suma que:

- A derrama constitui um imposto municipal cujo sujeito activo são os municípios, os quais tendo interesse directo nos autos são as partes legítimas dos mesmos;
- Assumindo-se como conflituantes os interesses dos vários municípios, todos eles têm interesse directo na demanda;
- A vinculação da AT à arbitragem tributária não vincula os municípios, pelo que uma decisão de mérito sobre a questão controvertida não vinculará os sujeitos activos do imposto, donde será forçoso concluir pela ilegitimidade passiva do Director-Geral da AT para estar em juízo.

Vejamos, então, se tal linha de argumentação será de proceder.

A qualificação da derrama municipal como imposto municipal, nos termos do qual os municípios dispõem de poderes tributários próprios, sendo estes o sujeito activo da relação tributária parece relativamente incontroverso face ao disposto na alínea b) do artigo 10º, artigo 11º, 13º e 14º todos da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL).

Contudo, embora cabendo aos municípios a iniciativa do lançamento de derrama e a definição da respectiva taxa, parece, igualmente, incontroverso que cabe à AT conduzir o procedimento de liquidação e cobrança da derrama municipal, confirmando os valores declarados e autoliquidados por cada sujeito passivo, emitir liquidações officiosas, bem como fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias em sede do mesmo tributo. Destarte, cabe, igualmente, à AT emitir orientações genéricas relativas à aplicação da derrama, responder aos pedidos de informação vinculativa, e não menos importante, apreciar as reclamações gratuitas em caso de controvérsias relacionadas com a derrama municipal.

Conforme decorre do regime plasmado no artigo 14º da LFL, parece inequívoco que a administração da derrama cabe à AT, cabendo aos municípios o respectivo produto da cobrança, mediante a comunicação da intenção do lançamento da derrama no considerado exercício, bem como o recebimento da transferência do montante correspondente à receita obtida com a aplicação da mesma. Nas palavras do saudoso Professor SALDANHA SANCHES, *“equivale a dizer que cada município possui, a propósito da derrama, um crédito fiscal sobre o contribuinte, mas simultaneamente, um direito à respectiva cobrança por parte do Estado, que a faz por conta e em nome da Autarquia Local, assim actuando nos termos de um autêntico mandato com representação, embora de fonte legal e entre*

entidades públicas” (cfr. autor citado in A Derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição da receita entre os municípios, Fiscalidade n.º 38, página 139).

Parece, assim, claro que apesar dos municípios serem os credores tributários ou sujeitos activos da relação tributária, a administração do tributo cabe, em grande parte, à AT, sendo certo que, apesar da LFL prever na alínea b) do artigo 11º da LFL *“Possibilidade de liquidação e cobrança dos impostos e outros tributos a cuja receita tenham direito, nos termos a definir por diploma próprio”*, a verdade é que a competência material para os correspondentes procedimentos administrativos de arrecadação continua a ser detido serviços tributários do Estado, neste caso, pela AT, conforme, aliás, decorre expressamente dos n.º 8 e 10 do artigo 14º da LFL. Citando ALBERTO XAVIER, *“há que distinguir, nestes casos, a relação jurídica obrigacional, de natureza material, de que as autarquias são sujeito activo, e as relações jurídicas instrumentais, em que a situação jurídica activa é ocupada pelo Estado”* – cfr. autor citado in Manual de Direito Fiscal, 1981, página 347.

Uma tal caracterização do regime de administração e gestão da derrama municipal tem importantes consequências ao nível processual e da representação em juízo para efeitos de apreciação de questões controvertidas relacionadas com os tributos locais, em particular a derrama municipal. Desde logo, parece claro que fica afastada a norma prevista no n.º 2 do artigo 54º do ETAF que determina 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”*, uma vez que não compete aos municípios o lançamento e liquidação da derrama. Com efeito, a entender-se a liquidação como o conjunto de todas as operações destinadas a transformar a pretensão creditícia para uma obrigação tributária certa e exigível, parece claro que o município não é a entidade que procede à liquidação stricto sensu da derrama municipal. Idêntico raciocínio será extensível quanto à aplicabilidade do artigo 7º, n.º 3 do Decreto-lei n.º 433/99, de 26 de Outubro – diploma que procedeu à aprovação do Código de Procedimento e Processo Tributário, uma vez que não estamos perante um tributo integralmente administrado pelos municípios, o que inviabiliza a asserção da Requerida em conforme a representação em juízo caberia ao Representante da Fazenda Pública e não à AT. Uma análise conjugada do disposto no referido preceito, bem como no artigo 54º, n.º 2 do ETAF parecem afastar uma tal interpretação.

Quer isto significar que assegurando a AT, nos termos legalmente previstos, a administração da derrama municipal relativamente a cujos actos intermédios ou finais (*administrativos*) detém a competência decisória, parece ser de concluir assistir a essa entidade os poderes para a representação da entidade credora em juízo arbitral no que tange à discussão da legalidade de actos de liquidação ou de autoliquidação da receita tributária a que se reportam os autos.

Concretizando: actuando a AT, em matéria de derrama municipal, ao abrigo de um mandato legal de natureza pública, caberá à AT os poderes de representação em juízo, incluindo arbitral, salvo disposição legal expressa em contrário. Tal solução tem, aliás, expressa consagração no n.º 4 do art.º 9.º do CPPT, quando se determina que *«têm*

legitimidade no processo judicial tributário, para além da administração tributária, o Ministério Público e o representante da fazenda pública».

Termos em que se conclui pela legitimidade passiva da AT para estar em juízo para efeitos de apreciação da legalidade de actos tributários cujo credor ou sujeito activo sejam os municípios.

*

Chegados a este ponto não podemos deixar de discorrer algumas linhas sobre a alegada impossibilidade da AT estar desacompanhada em juízo dos demais sujeitos activos da relação tributária, *in caso* os diversos municípios envolvidos.

Sobre esta matéria e seguindo de perto a jurisprudência firmada por este Tribunal no processo n.º 5/2012-T, que se reproduz praticamente na íntegra, importa salientar que a intervenção de terceiros no processo tributário, não constitui um caso omissivo, a preencher pelas normas do Código de Processo Civil.

Com efeito, como é do conhecimento geral, o contencioso tributário português parte de uma matriz objectivista, estando estruturado, grosso modo, como um “processo a um acto” (tributário). Ou seja, o contencioso tributário, por norma e tal como acontece no caso *sub iudice*, tem por objecto um acto tributário cuja legalidade cumpre sindicar. Em coerência com tal modelo, a legitimidade passiva cabe ao autor do acto, sendo a ele que incumbe defender a legalidade da sua actuação. Daí que, por exemplo, na petição inicial caiba apenas ao Autor indicar aquele (artigo 108.º/1 do CPPT), e nada mais a tal respeito. Ou seja, e em suma, o contencioso tributário – por norma - tem por objecto aferir a legalidade dum acto tributário, e é ao autor deste que cabe defender a legalidade da sua actuação.

Compreendidas as coisas deste modo, fácil é de ver que a intervenção de terceiros interessados na manutenção do acto tributário impugnado deverá ser fortemente restringida, senão mesmo excluída. Não deverá, portanto, a ausência de regulamentação relativa à intervenção de terceiros – pelo menos no lado passivo, que é o que ora nos ocupa – no processo tributário ser encarada como uma lacuna, mas como uma deliberada intenção de a excluir, o que ressalta para além do mais, do contraste com as disposições do processo administrativo, onde se dispõe que o autor, para além do mais, deve, na petição inicial, identificar os contra-interessados na manutenção do acto impugnado (artigo 78.º/2/f) do CPTA).

Isto mesmo foi já afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo em situação análoga, no âmbito do processo 0624/10, em cujo acórdão datado de 17-11-2010 se escreveu que “*Atenta a natureza subjectiva do contencioso tributário em geral e a estrutura do processo de impugnação judicial ... se não encontra espaço para a defesa de contra-interesses particulares na manutenção do acto impugnado...*” (acórdão disponível para consulta na página www.dgsi.pt).

Efectivamente, a atendibilidade de interesses terceiros em relação ao autor do acto impugnado no âmbito do processo tributário redundaria na profunda subversão da sua

estrutura. Assim, por exemplo, levando às últimas consequências o entendimento propugnado pela entidade demandada, forçosamente se concluiria pela possibilidade de, em matéria do tributo que ora nos ocupa, um município demandar a Administração Tributária Central, por entender que esta não estava a liquidar aquele da maneira que o referido município entende legal, levando a que, necessariamente, o particular devedor do mesmo tivesse de intervir ao lado da Administração Tributária Central – autora do acto tributário – na defesa deste, contra o tal município.

Do que se acaba de expor resulta então que se entende que no âmbito do processo tributário não será aceitável a intervenção de terceiros interessados na manutenção do acto impugnado.

Em todo caso, e de resto, esta problemática foi já objecto de pronúncia pelo Tribunal Constitucional, no seu acórdão 553/94 (publicado no DR, II Série, de 26-07-1995), onde se sustenta que seria de *“Recusar a aplicação, com fundamento na violação dos artigos 6º, nº 1, 237º, nº 2, 239º e 240º da Constituição, das normas conjugadas dos artigos 37º e 42º, alínea a), do Código de Processo Tributário, na parte em que determinam que, nos processos judiciais tributários que tenham a ver com receitas lançadas e liquidadas pelas câmaras municipais, estas sejam representadas obrigatoriamente por um representante da Fazenda Pública pertencente à administração tributária do Estado;”*, se ressaltou todavia que *“A conclusão a que vem de chegar-se não é transponível para a figura dos impostos estaduais, cuja receita reverte, por força do artigo 4º da Lei das Finanças Locais, em aplicação do artigo 254º da Constituição, para os municípios. Aí, porque estamos perante prestações tributárias criadas pelo Estado, cujo regime jurídico é definido por lei da Assembleia da República ou decreto-lei autorizado do Governo (ainda que, em alguns casos, como sucede na contribuição autárquica, os municípios tenham competência para modelar a taxa dentro das balizas definidas pelo legislador - cfr. os artigos 16º e 17º do Código da Contribuição Autárquica, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de Novembro), e cuja liquidação e cobrança é, em princípio, da competência dos serviços da administração tributária do Estado (repartições de finanças e tesourarias da Fazenda Pública - cfr. o artigo 7º da Lei das Finanças Locais), ou seja, porque aí se está perante relações jurídicas fiscais cujo sujeito activo é o Estado (recaindo sobre este uma obrigação legal de transferência da receita do imposto para o município), nenhum obstáculo constitucional existe a que nos processos judiciais tributários não intervenham os municípios, mas apenas a Fazenda Pública.”*. Doutrina esta que, não obstante se reportar, no essencial, a legislação revogada, se mantém integralmente actual.

Termos em que se julga improcedente a deduzida excepção de ilegitimidade passiva da AT.

*

2.2. Da alegada incompetência absoluta do tribunal arbitral.

Alega por fim a Requerente a incompetência absoluta deste tribunal arbitral, por, em suma, os municípios, que entende dever serem chamados à presente lide, não estarem vinculados a tal jurisdição, nos termos legais. Tal alegação, contudo, cai nesta altura pela base, uma

vez que, conforme se vem de demonstrar, aos municípios não caberá qualquer intervenção na presente acção.

Por outro lado, importa salientar que a competência dos tribunais arbitrais se encontra definida no art.º 2.º do RJAT, sendo que nos termos da alínea a) do n.º1 do referido preceito legal decorrer que os tribunais arbitrais dispõem de “*competência para a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação e de autoliquidação de tributos*”.

De igual modo, o n.º 1 do artigo 4º do RJAT estabelece que “*a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria conjunta dos ministros das Finanças e da Justiça*”, sendo certo que tal vinculação foi expressamente estabelecida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Assim, nos termos do artigo 1.º da referida Portaria determina-se, inequivocamente, a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços - DGCI e DGAIEC – actualmente AT.

Deste modo, há que concluir encontrar-se a matéria em litígio incluída na competência deste tribunal arbitral, com a consequente vinculação da AT à presente arbitragem, o mesmo que é dizer pela improcedência da arguida excepção dilatória de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria para a apreciação do litígio

Uma última nota sobre a alegada impossibilidade de executar contra os municípios a decisão que venha a ser proferida por este Tribunal. Sobre esta matéria e mesmo admitindo-se a bondade de tal asserção, sempre se dirá que caberá à AT – na qualidade de autora do acto tributário sindicado – que caberá, em caso de procedência total ou parcial do pedido formulado pela Requerente e submetida a pronúncia arbitral, a esta caberá reembolsar o autor da quantia ilegalmente recebida.

Termos em que se julga a excepção de incompetência do presente tribunal improcedente.

SANEAMENTO

O Tribunal é competente, dispondo as partes de personalidade e capacidade judiciária, sendo ambas partes legítimas conforme decidido supra.

DECISÃO

III. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados:

1- A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) previsto e regulado no artigo 63.º e ss. do Código do IRC (actual artigo 69.º e ss. do Código do IRC em resultado da numeração operada com a publicação do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho).

2- A 28 de Maio de 2009, a ora Requerente, na qualidade de sociedade dominante do Grupo, apresentou a Declaração Modelo 22, via Internet, na qual procedeu à autoliquidação da derrama municipal respeitante a este mesmo exercício.

3 – A derrama municipal foi calculada individualmente por cada sociedade integrante do Grupo sujeito ao RETGS, tendo o Grupo apurado matéria colectável no valor de Euros 7.518.874,04, tendo liquidado IRC no valor de Euros 1.879.718,51 e derrama municipal no valor de Euros 138.319,17.

4 - A derrama municipal desta forma autoliquidada pela Requerente, redundou num excesso valor de Euros 25.536,06, correspondente à diferença entre a derrama municipal liquidada de acordo com os montantes declarados e autoliquidados (Euros 138.319,17), e o lucro tributável do Grupo que ascendeu a Euros 7.518.874,04, multiplicado pela taxa máxima de derrama que é de 1,5%, o que perfaz a quantia de Euros 112.783,11.

5 – A 26 de Agosto de 2009, a Requerente foi notificada da nota de liquidação n.º..., referente a IRC e derrama municipal do exercício de 2008, a qual constitui o objecto imediato dos presentes autos.

6 – A 27 de Abril de 2011, a Requerente deduziu, junto do Serviço de Finanças Lisboa ..., reclamação graciosa contra o referido acto tributário.

7 – A 19 de Setembro de 2011, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa, por despacho datado de 15 de Setembro de 2011, pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão de Justiça Tributária.

8 - A 14 de Dezembro de 2012, a Requerente deu entrada no Centro de Arbitragem Administrativa do pedido de constituição do presente tribunal arbitral.

Factos dados como não provados:

Inexistem.

Motivação dos factos dados como provados.

Os factos dados como provados integram matéria não contestada pelas partes e documentalmente demonstrada nos autos.

IV. DO DIREITO

4.1. Da ilegalidade da liquidação de derrama municipal

A questão material controvertida consiste em determinar se o cálculo da derrama municipal devida por um agrupamento de sociedades, sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), deverá incidir sobre o lucro consolidado do grupo, ou, pelo contrário, deverá incidir sobre o lucro individual de cada uma das sociedades integrantes daquele.

Importa, antes, de mais revisitar o quadro legal aplicável à data dos factos tributários.

O RETGS vem regulado nos actuais artigos 69.º a 71.º do Código do IRC, correspondentes aos anteriores artigos 63.º a 65.º, na redacção vigente à data do facto tributário em causa nos presentes autos.

Com relevância para os presentes autos importa atermo-nos nos seguintes preceitos legais:

O artigo 63.º, n.º 1 do CIRC, na redacção vigente à data do facto tributário dispunha 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”*.

Por seu turno, o artigo 64.º do mesmo diploma estabelecia que *“1 - 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.*

2 - 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”.

Por fim, o artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, (Lei das Finanças Locais, doravante LFL), que, para o que ao caso interessa, no seu n.º 1 dispõe que *“Os 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) (...), 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.”*

Sobre esta matéria, importa salientar, antes de mais, que a jurisprudência mais recente e consolidada do STA sobre esta matéria vem dar acolhimento à pretensão da Requerente.

Com efeito, conforme resulta do teor do acórdão proferido no processo n.º 0909/10 (disponível em www.dgsi.pt), o STA veio postular de forma clara 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.”* Tal jurisprudência veio a ser reiterada no acórdão datado de 22 de Junho de 2011 proferido no processo n.º n.º 0309/11, bem como no Acórdão proferido em Maio de 2012 no processo n.º 0234/12, em que o STA veio de novo reafirmar que *“I – De acordo com o actual 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. II – Sendo aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, face à redacção do art.º 14.º da Lei das Finanças Locais anterior à Lei n.º 64-*

B/2011, de 30 de Dezembro, a derrama devia incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades. III – O art.º 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artº 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.” (ver em www.dgsi.pt).

Este último aresto é particularmente relevante, porquanto o STA toma posição expressa sobre a natureza da alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), ao alterar a redacção do n.º 8 do art.º 14.º, da LFL, que passou, a partir deste ano, 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 de um elemento interpretativo particularmente relevante, porquanto o legislador veio a consagrar, expressamente, que a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, solução, essa, que não encontra eco na redacção em vigor à data dos factos tributários do artigo 14º, n.º 1 da LFL.

Coloca-se, assim, a questão de saber se a alteração produzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2012 assume natureza interpretativa ou dispõe de um carácter inovador.

Sobre esta matéria e seguindo de perto a posição de JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, “*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 retroactividade não tem de o ser*” – in *O Direito Introdução e Teoria Geral – Uma Perspectiva Luso-Brasileira*, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2001, p. 551.

Da análise ao artigo 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 parece poder-se concluir com meridiana clareza que a referida norma não assume natureza interpretativa, antes assumindo uma natureza inovadora. Nesta matéria, não poderá ignorar-se a jurisprudência firmada pelos nossos Tribunais superiores e acima transcrita, a qual terá forçado o legislador a concluir que a anterior redacção do artigo 14º da LFL não autorizava a interpretação propugnada pela AT e veiculada no ofício Ofício-Circulado n.º 20132. Aliás, a AT na sua resposta não deixa de fazer alusão a esta matéria, ao referir que a referida alteração legislativa “*visou obstar à dimanação de jurisprudência eivada de inconstitucionalidade – por violação dos princípios constitucionais ínsitos nos artigos 81º e 231º, ambos da Lei Fundamental*”.

Sobre esta matéria, e face ao silêncio do legislador face a ao hipotético carácter interpretativo da norma, parece claro que uma eventual inconstitucionalidade decorreria –

não da aplicação da jurisprudência acima transcrita do STA – mas sim da eventual aplicação retroactiva do n.º 8 do art.º 14.º da LFL na redacção que lhe foi conferida introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2012, aos actos de autoliquidação da derrama municipal praticados antes da entrada em vigor do referido preceito, o que veio a suceder a 1 de Janeiro de 2012. Nesta matéria, importa ter em conta o disposto no n.º 3 do art.º 103.º, da Constituição da República Portuguesa, nos termos do qual se determina que : *“Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”*.

Face a esse princípio constitucional de proibição da retroactividade da lei fiscal, forçoso será concluir que o regime actualmente previsto no n.º 8 do artigo 14.º da LFL apenas produzirá efeitos para o futuro, não se mostrando aplicável aos actos tributários praticados antes da sua entrada em vigor, pelo que não se mostra aplicável ao acto tributário sindicado respeitante a derrama do exercício de 2008.

Como elemento interpretativo adicional, importa ter em conta que a Lei n.º 12-A/2010, de 20 de Junho, que criou a sobretaxa de IRC designada por *“derrama estadual”*, determinou que *“Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a taxa a que se refere o número anterior incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.”*. A clareza da referida norma de incidência e da vontade legislativa, contrasta, em absoluto, com o teor do artigo 14.º da LFL, na redacção vigente à data do facto tributário controvertido nos presentes autos. Concretizando: de um ponto de vista sistemático, parece claro que em matérias relacionadas com o apuramento de tributos em sede do RETGS, o legislador optou de forma inequívoca por consagrar uma redacção normativa substancialmente distinta ao disposto no artigo 14.º, n.º 1 da LFL, assim se evidenciando que a melhor interpretação a dar ao referido preceito na redacção em vigor à data dos factos tributários encontra eco na posição sustentada nos presentes autos pela Requerente.

A validade de tal conclusão não parece ser enfermada pela argumentação aduzida pela AT na doutrina administrativa veiculada no ofício circulado n.º 20132 da DSIRC, de 14 de Abril de 2008. Com efeito, para além da inoponibilidade perante este tribunal ou falta de eficácia vinculativa da referida doutrina administrativa, entende este tribunal que a interpretação segundo a qual, do regime de tributação de grupos de sociedades, a incidência da derrama municipal se dá sobre o lucro consolidado do grupo, e não sobre os lucros individualmente calculados de cada um dos seus membros, em nada colide com o papel daquele imposto enquanto fonte privilegiada de receita municipal, quer como *“instrumento de política fiscal, na autonomia do poder local e na promoção da coesão económica e social de todo o território. De igual modo, como elemento interpretativo, se é verdade que *“cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual”*, não é menos verdade que o artigo 14.º n.º 1 da LFL não se limita a afirmar como objecto de incidência o *“lucro tributável”*, mas o *“lucro tributável sujeito e não isento”* de imposto (IRC). Ora, conforme decorre do disposto no actual artigo 70º do Código do IRC, o lucro tributável num grupo de sociedades sujeito ao RETGS é o lucro tributável apurado 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.

Também no que diz respeito à jurisprudência deste Centro de Arbitragem Administrativa, se encontra fundada a pretensão da Requerente, tendo, em situação análoga, sido decidido em sentido favorável àquele por ela ora propugnado, no âmbito dos processos P19/ 2011 – T, P2/ 2012 – T, P1/ 2012 – T e P 5/2012-T.

*

Do que acima ficou dito, é entendimento deste Tribunal Arbitral que o cálculo da derrama municipal devida por um agrupamento de sociedades, sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), à data dos factos em causa nestes autos, deverá incidir sobre o lucro consolidado do grupo, e não sobre o lucro individual de cada um dos membros deste, calculado de acordo com as normas próprias do IRC. Tal entendimento, aliás, tem merecido o acolhimento constante da jurisprudência firmada pelo STA sobre esta matéria e encontra eco, expresso, na alteração legislativa introduzida pelo artigo 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012, o qual alterou o n.º 8 do artigo 14º da LFL de modo a consagrar de forma expressa o entendimento propugnado pela Requerida nos presentes autos. Contudo, não dispondo tal norma de carácter interpretativo e face à proibição de aplicação retroactiva das normas de incidência tributária, somos de entender que o referido preceito apenas produzirá efeitos para o futuro, não se mostrando aplicável ao acto de derrama sindicado nos presentes autos.

Nestes termos, estando a liquidação objecto do presente processo arbitral inquinada do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, é a mesma ilegal, devendo ser anulada, na medida dessa mesma ilegalidade.

4.2. Dos juros indemnizatórios

Dispõe o n.º 1 do art.º 43º da Lei Geral Tributária que “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”, sendo que nos termos do n.º 2 daquele artigo “*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.*”

Tendo em conta que o tributo foi autoliquidado de acordo com a doutrina administrativa veiculada no Ofício-Circulado n.º 20.132, de 14 de Abril, nenhuma dúvida restará que se verifica a existência de um erro imputável aos serviços, o que determinará o pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43º da Lei Geral Tributária e 61º do Código

de Procedimento e Processo Tributário, a serem computados desde o dia seguinte ao do pagamento indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, tudo com as demais consequências legais.

DECISÃO:

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral Singular decide:

- Julgar procedente e provado o pedido formulado no presente processo arbitral tributário;
- Anular parcialmente o acto tributário objecto do presente processo arbitral tributário, relativo a derrama municipal do exercício de 2008, na parte correspondente ao montante de € 25.536,06, por vício de lei, em particular do disposto no artigo 14º, n.º 1 do disposto na Lei das Finanças Locais;
- Condenar a Requerida a devolver à Requerente o tributo indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios a computar entre a data do pagamento da quantia referida e a emissão da correspondente nota de crédito a favor da Requerente, conforme estatuído no artigo 43º da Lei Geral Tributária;
- Condenar a Requerida no pagamento das custas.

Fixa-se o valor do processo em €28.138,64 (€ 25.536,06 do valor da liquidação anulada acrescido de €2.602,58 de juros indemnizatórios vencidos à data da entrada do requerimento inicial no CAAD), e o valor da correspondente taxa de arbitragem em €1.530,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas a cargo da entidade Requerida.

Notifique.

Lisboa, 4 de Julho de 2012

Samuel Fernandes de Almeida