

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 23/ 2011-T**

**Tema: IRC – Derrama municipal nos grupos de sociedades sujeitos ao RETGS**

## **DECISÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR**

**Processo n.º 23/2011- T**

### **1. RELATÓRIO:**

1.1. A sociedade "...", adiante designada por "Requerente", pessoa colectiva ..., melhor identificada nos autos, requereu a constituição de Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante designado por "Regime da Arbitragem Tributária" ou "RAT") e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e a pronúncia arbitral, com vista a obter a declaração da ilegalidade parcial do acto tributário de liquidação de IRC de 2009, formalizada pela liquidação n.º ..., datada de 22 de Julho de 2010 (Doc. n.º 1). A Autoridade Tributária e Aduaneira é requerida, sendo adiante designada por "Requerida" ou "AT".

1.2. De acordo com o entendimento da Requerente, nos termos do artigo 70.º do Código do IRC, "... o lucro tributável do Grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao Grupo". Acrescenta ainda a Requerente que: (i) o rendimento relevante é o rendimento global do Grupo determinado em função do somatório dos lucros e prejuízos fiscais individuais de cada uma das sociedades que o compõem, reflexo da lógica de uma tributação agregada, segundo a qual um grupo de sociedades deverá ser tributado como se de um sujeito passivo se tratasse; (ii) o entendimento preconizado pelos Serviços da Administração Fiscal no Ofício-Circulado n.º 20132 contraria a ratio sobre a qual assenta o apuramento da base tributável do IRC e, bem assim, da derrama municipal, ao nível dos Grupos sujeitos ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades "RETGS"; (iii) o Ofício-Circulado n.º 20132 vem estabelecer um agravamento adicional para os grupos sujeitos ao RETGS, porquanto aqueles se vêem obrigados a apurar a derrama municipal em função do resultado de cada um dos seus estabelecimentos; (iv) o Ofício-Circulado n.º 20132, viola os princípios da legalidade tributária e da tributação pelo lucro real, consagrados, respectivamente, no artigo 8.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária "LGT" e artigo 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa "CRP" e artigo 104.º, n.º 2 da

CRP; (v) A nova Lei das Finanças Locais “LFL”, Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, limita-se a alterar a lei anterior no sentido de que a derrama municipal passa a incidir sobre o lucro tributável, deixando de incidir sobre a colecta, mantendo-se as demais disposições relativas ao apuramento da derrama municipal, praticamente inalteradas, sofrendo apenas alterações ao nível da sua numeração; (vi) a derrama municipal assume-se como um imposto sobre o rendimento, acessório ao IRC e como tal deve seguir o preceituado para o imposto base ou principal.

1.3. Conclui a Requerente com o pedido de (i) declaração da ilegalidade parcial do acto tributário de liquidação de IRC de 2009, formalizada pela liquidação n.º ..., datada de 22 de Julho de 2010 (Doc. n.º 1), relativa ao exercício de 2009, por errónea quantificação do tributo, na parte respeitante à derrama municipal apurada em excesso; (ii) o reembolso do montante de 20.376,72 Euros, pago indevidamente em excesso pela Requerente e o (iii) pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante pago indevidamente pela Requerente.

1.4. A Requerida na sua resposta, defende, por excepção, em síntese, que: (i) relativamente à derrama municipal a AT apenas tem meras funções de arrecadação de receita e subsequente entrega ao município; (ii) nos presentes autos está apenas em causa a derrama municipal, logo a legitimidade passiva para intervir no litígio será dos municípios, enquanto sujeitos activos do imposto e não da AT; (iii) tendo em conta que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que deu execução ao previsto no artigo 4.º do RAT, apenas vinculou à arbitragem em matéria tributária e à consequente jurisdição do CAAD as então Direcções Gerais dos Impostos “DGCI” e das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo “DGAIEC”, hoje AT, estando as demais entidades que integram o conceito de administração tributária, designadamente as autarquias locais, não de encontram vinculadas à jurisdição arbitral, logo a AT é parte ilegítima nos presentes autos e temos uma incompetência absoluta do presente Tribunal Arbitral Singular. Perante tal ausência de vinculação, será forçoso concluir que o Tribunal Arbitral constituído não terá legitimidade para proferir decisão arbitral sobre este litígio. Acrescenta ainda na sua resposta a Requerida, por impugnação, em síntese que: (i) a LFL, constante da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, veio estabelecer uma nova taxa e uma nova base tributável para o cálculo da derrama, que passou a ser o lucro tributável, sujeito e não isento de IRC, em alternativa à colecta, critério antes assumido pela Lei n.º 42/1998, de 6 de Agosto, que vigorou até ao exercício de 2006; (ii) A derrama constitui uma fonte determinante das receitas municipais e tem como desígnio, dar cumprimento ao consagrado no artigo 238.º, n.º 1 da CRP, que determina a necessidade de as autarquias disporem de meios financeiros suficientes para assegurar a sua autonomia, quer administrativa quer financeira; (iii) Tomando-se por impostos acessórios aqueles que existem ou dependem de outros – denominados principais – podendo assumir a modalidade de adicionais – caso incidam sobre a colecta daqueles impostos principais – há que reconhecer que face à nova LFL, a derrama deixou de assumir natureza acessória, pois deixou

claramente de atender, quer à matéria colectável, quer à própria colecta de IRC, enquanto pressupostos da sua aplicabilidade; (iv) A alteração da LFL, ao determinar que a mesma passasse a ser liquidada sobre o valor do lucro tributável de IRC, de cada exercício, em vez da colecta, conduz à liquidação da derrama, mesmo na ausência de IRC, evitando que a derrama deixasse de ser liquidada, quando existissem prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores, assegurando desta forma a existência de receitas próprias dos municípios, em obediência aos princípios constitucionalmente consagrados; (v) E consubstanciou-se também na negação do carácter de acessoriedade face ao IRC, que lhe vinha sendo atribuído, passando a derrama a ser tratada como um verdadeiro imposto autónomo, pois deixou de atender, quer quanto à matéria colectável, quer à própria colecta de IRC, como pressupostos da sua aplicabilidade; (vi) Sendo a derrama um imposto autónomo do IRC, que apenas se serve da base de incidência deste imposto (o lucro tributável) para determinação da sua própria base tributável, não é influenciado pelas especificidades da tributação em sede de IRC, como sejam as resultantes do RETGS; (vii) O RETGS é um regime especial de determinação da matéria colectável em sede de IRC que não retira a qualidade de sujeito passivo de imposto, quer para efeitos de IRC quer para efeitos de derrama, de cada uma das sociedades que integram o grupo de sociedades.

1.5. Conclui a Requerida, requerendo que sejam julgadas procedentes as supra invocadas excepções, de ilegitimidade passiva e incompetência absoluta do Tribunal, absolvendo-se a Requerida da instância ou caso assim não se entenda, deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, absolvendo-se a Requerida do pedido.

1.6. A Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos do artigo 6.º, n.º 1, do RAT, o Conselho Deontológico do CAAD, designou o árbitro singular, Pedro Pais de Almeida. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 9 de Janeiro de 2012, para apreciar e decidir o objecto do presente processo, conforme consta da acta de constituição junta aos autos e cujo conteúdo se dá por reproduzido.

## 2. FACTOS PROVADOS:

2.1. A Direcção de Serviços do IRC emitiu em 14 de Abril de 2008, o Ofício-Circulado n.º 20132, onde se refere que "...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." e "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 ...".

2.2. Em 27 de Maio de 2010, a Requerente procedeu à entrega de uma Declaração de Rendimentos Modelo 22 de substituição com referência ao exercício de 2009, onde se apurou uma matéria colectável de 12.899.396,51 Euros e IRC liquidado de 3.223.286,63 Euros e uma derrama de 213.867,67 Euros.

2.3. À Requerente foi efectuada a liquidação de IRC de 2009, objecto da liquidação n.º ..., datada de 22 de Julho de 2010, nos termos da qual se apurou uma derrama municipal no valor de 213.867,67 Euros.

2.4. Em 3 de Agosto de 2011, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o acto de liquidação ora em crise, solicitando o reembolso de 20.376,72 Euros, referente à derrama paga em excesso, acrescida de juros indemnizatórios.

2.5. Em 19 de Setembro de 2011, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa.

2.6. Os factos acima mencionados resultam provados através dos documentos juntos pelas partes, não se tendo provado outros factos relevantes para a decisão do objecto do presente processo.

Cumpre, apreciar e decidir:

### 3. DAS EXCEPÇÕES INVOCADAS:

Em primeiro lugar, haverá que conhecer das excepções invocadas, de incompetência absoluta do presente Tribunal Arbitral Singular e de ilegitimidade passiva da AT.

#### 3.1. Incompetência Absoluta do Tribunal Arbitral Singular:

A Requerida vem suscitar a questão da incompetência material do tribunal arbitral singular, argumentando que relativamente à derrama municipal a AT apenas tem meras funções de arrecadação de receita e subsequente entrega ao município. A legitimidade passiva para intervir no litígio será dos municípios, enquanto sujeitos activos do imposto e não da AT, deste modo a incompetência do tribunal arbitral decorreria do facto de os municípios não se encontrarem submetidos à jurisdição arbitral, por falta de vinculação. Ora vejamos, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das pretensões de *“declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação...”*. Por outro lado, o artigo 4.º, n.º 1 do RAT, estabelece que *“A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria conjunta dos ministros das Finanças e da Justiça, que estabelece,*

*designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.*” (redacção em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2012). A referida vinculação à jurisdição arbitral da DGCI e DGAIEC, hoje AT, foi estabelecida nos termos do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, sendo certo que o objecto do presente processo não se enquadra em nenhuma das situações excluídas no artigo 2.º da mencionada Portaria. Acresce que, a AT conta entre as suas diversas atribuições, *“Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas colectivas de direito público;”*, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, al. a), do Dec. Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro. Ora, os municípios são pessoas colectivas de direito público, logo será forçoso concluir-se que o objecto deste processo está dentro da competência deste tribunal arbitral, com a consequente vinculação da AT à presente arbitragem, pelo que improcede a arguida excepção dilatória de incompetência absoluta do tribunal arbitral.

### 3.2. Ilegitimidade passiva da AT:

A Requerida também argumenta que não é parte na relação jurídico-tributária controvertida, pois os sujeitos activos no caso da derrama municipal são os municípios, que são não só os destinatários do produto da cobrança, mas também quem tem legitimidade para decidir se pretende lançar aquele imposto sobre os rendimentos gerados na sua área geográfica, deliberar a taxa a aplicar e conceder isenções totais ou parciais, daí concluindo que deviam ser estes a serem demandados no presente processo, pois à AT apenas cabe as meras funções de arrecadação da receita (conforme artigos 19., 24., 25. da resposta da AT).

Vejamos se assiste razão à Requerida. A 9 de Janeiro de 2012, a Requerida foi constituída como parte neste processo, aquando da reunião de constituição do Tribunal Arbitral, não tendo sido suscitada a questão da ilegitimidade. Embora o produto da cobrança de derramas constitua uma receita do município, nos termos do artigo 10.º, al. b) da LFL, tal não significa que a AT assumira meras funções de arrecadação de cobrança. Importa responder à questão de quem é o sujeito activo desta relação tributária? Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, da LGT, *“O sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.”* Acrescenta o n.º 2 do mesmo artigo da LGT, que *“Quando o sujeito activo da relação tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito activo.”* Atenta a liquidação da derrama em análise, que aliás é sempre parte integrante da liquidação de IRC, não se vislumbra qualquer referência aos municípios. Assim, é forçoso concluir-se que a AT é o sujeito activo da derrama, na medida em que é esta entidade que tem o direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias aos sujeitos passivos, como a Requerente. Admitir o contrário, seria criar uma situação absurda, em que a AT (sujeito activo, como acima se viu) é responsável

pela liquidação e cobrança da derrama, mas deixava nas mãos dos municípios a legitimidade processual para intervir na sindicância judicial da mesma liquidação ou mesmo para execução fiscal no caso de não pagamento pelo sujeito passivo. Para além do mais, entendo que a legitimidade processual da AT, sempre se encontraria assegurada nos termos do artigo 9º, n.º 4 do CPPT. Dito isto, fica prejudicada a questão que foi suscitada pela Requerida, relativa à intervenção dos municípios.

Assim, se julga improcedente a deduzida excepção de ilegitimidade passiva da AT.

Deste modo, entendo que não existe qualquer motivo que obste ao conhecimento do mérito do pedido ou para a absolvição da Requerida da instância.

#### 4. DO DIREITO:

4.1. No que respeita ao mérito do pedido, importa responder à questão central de saber se o acto tributário de liquidação de IRC de 2009, formalizada pela liquidação n.º ..., datada de 22 de Julho de 2010 (Doc. n.º 1), relativa ao exercício de 2009, no valor de 213.867,67 Euros, padece de ilegalidade, por errónea quantificação do tributo, na parte correspondente a 20.376,72 Euros, tendo em conta que foi tomado em conta o lucro tributável individual de cada sociedade que integrava o grupo da Requerente, que se encontrava sujeito ao RETGS.

4.2. Em abono da verdade, diga-se que esta disputa se encontra actualmente resolvida. De acordo com a redacção dada pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro - Lei de Orçamento de Estado para 2012 - , com entrada vigor no dia 1 de Janeiro de 2012, o artigo 14.º, n.º 8, da LFL, passou a prever expressamente 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 115º do Código do IRC.”*

4.3. Dito isto, importa determinar se essa norma deve ou não ter interpretação retroactiva, na medida em que se considere tratar-se de uma norma interpretativa ou de uma norma inovadora.

4.4. Analisado o texto do artigo em questão (artigo 14.º, n.º 8 da LFL), com o texto do artigo 57.º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 que altera a sua redacção, deve concluir-se que a nova redacção daquele preceito da LFL, deve qualificar-se como “norma inovadora” e não como “norma interpretativa”, pois nada aponta neste último sentido.

4.5. Acresce que, tendo em conta a recente jurisprudência do STA, parece que a intenção do Legislador terá sido a de alterar para o futuro o regime vigente, estabelecendo claramente um regime em que a derrama passe a incidir sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo.

4.6. Atendendo ao princípio constitucional de proibição da retroactividade da lei fiscal, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, nos termos do qual *“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”*, conclui-se que o regime actual previsto no artigo 14.º, n.º 8, da LFL, cuja entrada em vigor ocorreu a 1 de Janeiro de 2012, deve vigorar apenas para o futuro, em nada afectando a aplicação à liquidação de derrama do exercício de 2009, objecto dos presentes autos.

4.7. Resolvida que está a questão da irretroactividade do artigo 14.º, n.º 8, da LFL, considero que será de seguir a boa jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, Acórdão proferido a 2 de Fevereiro de 2011, Processo n.º 909/2010, em que se refere expressamente que a *“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”*.

4.8. A Requerente peticiona igualmente, o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante por si pago indevidamente. Tendo em conta o disposto no artigo 61.º do CPPT e artigo 43.º da LGT, entendo que são devidos juros indemnizatórios à Requerente. Os juros indemnizatórios serão contados desde a data do pagamento em excesso da derrama (20.376,76 Euros) e até à data da emissão da respectiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (artigo 61.º, n.ºs 2 a 5, do CPPT), à taxa que vier a ser apurada nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 4, da LGT.

## 5. DECISÃO:

Em face do exposto, decide o Tribunal Arbitral Singular, julgar procedente e provado o pedido de pronúncia arbitral e em consequência:

- a) Declarar a ilegalidade parcial do acto tributário de liquidação de IRC de 2009, formalizada pela liquidação n.º ..., datada de 22 de Julho de 2010, relativa ao

exercício de 2009, por errónea quantificação do tributo, na parte respeitante à derrama municipal apurada em excesso;

- b) Ordenar o reembolso à Requerente do montante de 20.376,72 Euros, pago indevidamente por esta em excesso;
- c) Ordenar o pagamento de juros indemnizatórios à Requerente calculados sobre o montante de 20.376,72 Euros.

Fixa-se o valor do processo em 21.517,82 Euros, ou seja, 20.376,72 Euros acrescido de juros indemnizatórios já vencidos no valor de 1.141,10 Euros (calculados desde 21 de Julho de 2010, data do pagamento em excesso até 14 de Dezembro de 2011, data de entrada do requerimento inicial para pronúncia do tribunal arbitral, artigo 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 306.º, n.º 2, do CPC.

Custas a cargo da Requerida no valor de 1.224,00 Euros, pelo seu decaimento, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4 do RAT e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique.

Lisboa, 18 de Junho de 2012

O Árbitro, Pedro Pais de Almeida