



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 24/ 2011-T

Tema: IRC e derrama.

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 24/ 2011-T

Tema: Derrama. Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

(DL 10/2011, de 20/01 – RJ - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA)

P. N.º 24/2011 – T

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1, pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua..., ... Lisboa (de ora em diante, a Requerente), apresentou, em12.2011, invocando o disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e nos artigos 1.º e 2.º da portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular, com vista à declaração da ilegalidade parcial do acto tributário de liquidação IRC de 2010 emitido pela liquidação n.º ... de ... de Julho de 2010, sendo Requerida a Direcção-Geral dos Impostos.



2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante designado Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), por decisão do Presidente do Conselho Deontológico de 22.12.2011 foi designado como árbitro único, o signatário Tiago Caiado Guerreiro, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

3. O tribunal arbitral foi constituído a 4 de Janeiro de 2012, na sede do CAAD (cfr. acta de constituição do tribunal arbitral).

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

4.1. No âmbito do acto de autoliquidação de IRC respeitante o exercício de 2010, foi emitida a nota de liquidação com o n.º..., revelando um apuramento da correspondente derrama municipal ao nível dos Grupos de Sociedades sujeitos ao RETGS, nos termos do Ofício-circulado n.º 20132, da Direcção de Serviços do IRC, de 14.04.2008.

4.2. Após entrada em vigor do artigo 14.º da lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro (seguidamente “Lei das Finanças Locais”) a forma de cálculo da derrama municipal foi alterada – anteriormente a derrama municipal era apurada em função da colecta dos sujeitos passivos - incidindo agora sobre o lucro tributável.

4.3. Face à existência de dúvidas quanto à aplicação prática desta norma, no âmbito do regime das sociedades sujeitas a regimes especiais de tributação, a Direcção de Serviços de IRC emitiu o mencionado Ofício-circulado, nos termos do qual se retira que *“a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o Anexo A, se for caso disso.”*

4.4. Tal entendimento constitui uma novidade face a este regime, pois teria como base de cálculo o lucro tributável de cada uma das sociedades.

4.5. Neste sentido, o entendimento da Autoridade Tributária é contrário ao legislado na Lei das Finanças Locais, porquanto o mesmo contraria a base sobre a qual assenta o apuramento da base tributável de IRC, incluindo a derrama municipal, ao nível dos Grupos sujeitos ao REGTS.

4.6. Tendo sido solicitado conseqüentemente que se profira uma decisão relativamente à ilegalidade parcial do acto de liquidação de IRC por errónea quantificação do tributo, na parte respeitante à derrama municipal, requerendo, conseqüentemente, o reembolso do montante de €18.134,23, pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios.

5. No pedido de pronúncia arbitral a Requete juntou 9 (nove) documentos.

6. Em 26 de Janeiro, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou Resposta na qual, em síntese, alegou o seguinte:

6.1. A derrama municipal apenas encontra assento legal na *supra* mencionada Lei das Finanças Locais.

6.2. A derrama constitui um imposto geral, ordinário, directo, real, periódico e não estadual.

6.3. O sujeito activo do imposto é o Município enquanto pessoa colectiva de direito público – a derrama é um verdadeiro imposto autárquico, que nasce, enquanto receita, na esfera do próprio Município, sendo este, enquanto pessoa colectiva de direito público, o sujeito activo do imposto.



6.4. A Autoridade Tributária apenas se substitui ao Município no exercício dos poderes instrumentais, tendo apenas meras funções de arrecadamento de receitas.

6.5. Concluindo assim a Requerida pela ilegitimidade passiva da Autoridade Tributária e conseqüentemente pela Incompetência do Tribunal Arbitral, pois o Município não está vinculado à arbitragem em matéria tributária e à conseqüente jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

6.6. Sustenta ainda que a derrama é um imposto autónomo do IRC, não sendo pois influenciados pelas especificidades de tributação em sede de IRC, nomeadamente as que resultam do REGTS.

6.7. Pelo que, o facto de as sociedades estarem abrangidas por tal regime, em sede de IRC, não altera a base tributável da derrama que, nos termos do artigo 14º da Lei das Finanças Locais, continua a ser o lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC, ou seja de cada uma das sociedades individualmente consideradas.

6.9. Terminado a Requerida por solicitar a procedência das excepções dilatórias invocadas bem como a sua absolvição.

7. No dia seguinte a Requerida procedeu à junção do Processo Administrativo Tributário.

8. Realizou-se, de seguida, em 8 de Março de 2012, a Primeira Reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT.

As partes foram ouvidas quanto as excepções tendo a decisão sido consignada em acta nos termos seguintes:

- A. A Requerida tem legitimidade passiva;
- B. Por conseguinte o Tribunal é competente.

As partes não apresentaram correcções às peças processuais.

Nos termos do artigo 18.º n.º 1 alínea a) do RJAT o Árbitro decidiu o prosseguimento do processo dispensando a apresentação de alegações orais (cfr., acta da Primeira Reunião do Tribunal Arbitral).

Cumpre pois apreciar e decidir.

II. QUESTÕES DECIDENDAS

Em face do exposto nos números anteriores, as principais questões a decidir são a seguintes:

- a) as excepções processuais de incompetência do Tribunal Arbitral e da ilegitimidade processual da Autoridade Tributária invocadas pela Requerida;
- b) a alegada ilegalidade do acto de liquidação da derrama municipal relativa ao exercício de 2010;
- c) a atribuição de juros indemnizatórios, a acrescer ao montante a restituir do tributo indevidamente liquidado e pago.



III - DAS EXCEPÇÕES DILATÓRIAS

Cumpra desde já adiantar que não existem quaisquer dúvidas de que as Partes têm legitimidade e o Tribunal é competente, conforme decidido em sede de Primeira Reunião do Tribunal Arbitral e que se expõe infra:

Sustenta a Requerida não ser parte na relação jurídico-tributária controvertida pelo facto do sujeito activo no caso da derrama municipal ser o Município.

Adiante-se desde já que de tal se discorda inteiramente.

Senão Vejamos:

Várias têm sido as classificações que a doutrina nacional tem proposto quanto à natureza dos impostos: impostos estaduais e não estaduais centrais e locais estaduais e autárquico; estaduais, locais e parafiscais; estaduais ou centrais e locais;

A titularidade aqui tida em conta é a capacidade tributária activa, isto é, a qualidade do sujeito activo ou do credor da relação jurídico fiscal, e não o poder tributário (poder de instituir o imposto) de que dispõem o Estado, as Regiões Autónomas e os Municípios. Também não está aqui incluída a competência tributária (competência para administrar ou gerir o imposto) ou a titularidade (constitucional ou legal) da receita do imposto;

Efectivamente o Município tem a titularidade activa no que respeita à derrama, ainda que dentro dos limites impostos pela Lei das Finanças Locais;



De resto, resulta do disposto na Lei das Finanças Locais, nos n.ºs 9 a 11 do seu artigo 14.º, (anteriormente a 2012, n.ºs 8 a 10), que a administração da derrama é feita pela DGCI (à qual sucedeu a Autoridade Tributária), cabendo tão-somente aos Municípios 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;

Não existe pois a correspondente relação jurídica fiscal entre o contribuinte e o correspondente Município;

O Município é um mero pretense sujeito activo;

O Município só intervém quando os impostos já foram pagos e as respectivas obrigações fiscais já foram cumpridas;

O Município apenas poderá ser considerado sujeito processual activo quando se verificar a municipalização da liquidação e cobrança desses impostos, ou seja, se os Municípios assumissem a liquidação e cobrança dos impostos municipais. Só perante este cenário o Município assumiria a posição de sujeito activo;

Quem apura a derrama é a Autoridade Tributária e apenas posteriormente o valor é transferido para o Município;

O Município não figura na relação jurídico tributária;

O Município é o mero destino da derrama;



O Município é titular da relação obrigacional, porém é a Autoridade Tributária que é titular da relação jurídica instrumental;

O Município tem a capacidade tributária (capacidade de gozo), mas quem tem a competência tributária é a Autoridade Tributária (poderes instrumentais de aplicação da norma);

Em suma, a Autoridade Tributária é o verdadeiro credor do imposto, im procedendo a excepção de ilegitimidade passiva.

Quanto à incompetência do Tribunal Arbitral, suscitou a Requerida a questão da incompetência material do tribunal arbitral, argumentando não ser a Autoridade Tributária, mas sim os Municípios, o sujeito activo na relação jurídico tributária em virtude de se tratar de um tributo municipal.

A incompetência do tribunal arbitral decorreria do facto de os Municípios não se encontrarem submetidos à jurisdição arbitral, por falta de vinculação.

A este respeito, cumpre referir que a competência dos tribunais arbitrais se encontra definida no artigo 2.º do RJAT, de cujo n.º 1, alínea a), do qual decorre deterem os tribunais arbitrais competência para a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação e de autoliquidação de tributos.

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



Essa vinculação foi estabelecida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em cujo artigo 1.º postula a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços - DGCI e DGAIEC - que administram e controlam os impostos em Portugal, sendo certo que a matéria em litígio não se enquadra em nenhuma das situações excludentes contempladas no respectivo artigo 2.º.

Conclui-se assim pela competência deste tribunal arbitral, com a consequente vinculação da Autoridade Tributária à presente arbitragem.

SANEAMENTO

O Tribunal é competente.

O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

IV. FUNDAMENTOS DE FACTO

- A.** A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (adiante designado por RETGS).

- B.** Em05.2011 procedeu à entrega da declaração de rendimentos modelo 22, referente ao exercício de 2010, tendo sido apurada derrama municipal no valor de €354.534,68.

- C.** A referida autoliquidação deu origem à liquidação n.º ..., notificada à Requerente por carta registada de07.2011.

D. A Requerente apresentou em08.2011, no Serviço de Finanças de ... Reclamação Graciosa que viria a ser indeferida por despacho do Chefe da Divisão de Justiça Autoridade Administração Tributária da Direcção de Finanças de ..., emitido em09.2011 e notificado à Requerente em09.2011.

V. FUNDAMENTOS DE DIREITO

1. Da Ilegalidade da Liquidação

No que diz respeito ao mérito do pedido, a questão central respeita verificar se padece de ilegalidade o acto de liquidação da derrama municipal relativa ao exercício de 2010, cujo sujeito passivo é o Grupo, uma vez que a *supra* mencionada liquidação teve em conta o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que integravam o aludido Grupo, sujeito ao RETGS.

O artigo 14.º, n.º 1 da Lei das Finanças Locais estipula que a derrama municipal incide, até ao limite de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

No que respeita à tributação no âmbito do RETGS, estabelece o n.º 1 do actual artigo 69º do Código do IRC 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*”.

Sendo que, nos termos do artigo 70.º n.º 1 do mesmo código se estipula 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”.

No que se refere a esta questão, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) já se pronunciou sobre esta questão no Acórdão de 2 de Fevereiro de 2011 (Processo nº 909/2010) entendendo que “prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71º, 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”.

Neste esteira e continuando o Douto Tribunal, “circunstância de, relativamente às sociedades que integrem um grupo de empresas e que optem pelo regime especial de tributação previsto nos artigos 69º a 71º 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” - sublinhado nosso.

No seguimento desta jurisprudência o Acórdão de 22 de Junho de 2011 (Processo nº 309/2011) conclui que “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. 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” – sublinhado nosso.

Verifica-se pois que a Derrama não pode ser dissociada do IRC, pelo que não poderá ter outra forma de apuramento do imposto.

Assim sendo, a derrama municipal deve incidir, no caso de aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, sobre o “*lucro tributável do grupo*” e não sobre o “*lucro individual de cada uma das sociedades*”.

Apesar da Lei das Finanças Locais ter sido objecto de uma recente modificação através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), que veio a alterar a redacção do n.º 8 do artigo 14.º, da Lei das Finanças Locais, passando esta a estipular 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*”. Esta redacção não poderá ser tida em conta no presente caso, uma vez que à data do apuramento do imposto a mesma ainda não estava em vigor, sobre pena de violação do princípio constitucional da não retroactividade da lei fiscal.

Nesta senda, o artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa estatui 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*”.

Daqui se extrai a proibição da retroactividade da lei fiscal, não se podendo concluir senão que o regime actualmente previsto no n.º 8 do artigo 14.º, da Lei das Finanças Locais, cuja entrada em vigor ocorreu a 1 de Janeiro de 2012, deve vigorar apenas para o futuro, sendo apenas



aplicável aos exercícios de 2012 e seguintes - em nada afectando a aplicação à liquidação de derrama municipal do exercício de 2010 da lei em vigor à data.

A liquidação ora em crise encontra-se pois em vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, enfermado por isso de manifesta ilegalidade.

2. Dos juros indemnizatórios

A Requerente solicita o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do disposto nos artigo 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios, a serem contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) 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 CPPTRIB), cuja taxa deve ser apurada de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 43.º da LGT.

VI. DECISÃO

Em face do exposto, decide-se:

- (i) julgar procedente e provado o pedido;
- (ii) anular o acto de liquidação e cobrança da derrama municipal relativa ao exercício de 2010, de que foi sujeito passivo a ora Requerente na parte correspondente ao montante de € 18.134,23 com base em vício de violação de lei;
- (iii) condenar a Requerida a devolver à Requerente a quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período que mediou



entre a data do pagamento do imposto anulando até data da instauração do presente processo, bem como no pagamento dos juros indemnizatórios vencidos a contar desta última data até ao integral reembolso, nos termos dos n.ºs 2 a 5 do artigo 61.º do CPPT e à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43.º da LGT.

Custas a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa Tributária, 4 de Abril de 2012

O Árbitro

Tiago Caiado Guerreiro