

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 135/2012-T

Tema: Derrama e Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

Requerente: A..., SGPS, S.A.,

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

I- RELATÓRIO

1. A..., SGPS S.A., com sede no Lugar ..., ..., NIPC ... (Requerente), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2º e 10º do DL n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (RJAT).

2. A Requerente declarou não pretender proceder á designação de árbitro, pelo que a constituição do Tribunal Arbitral se processou em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º e no 0.º 1 do artigo 11.º do RJAT, tendo sido designado árbitro Rui Duarte Morais.

3. A reunião prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT teve lugar no dia 18 de Abril de 2013, data a partir da qual se deve considerar o Tribunal Arbitral devida e regularmente constituído.

4. O pedido formulado é "obter a anulação parcial do ato de autoliquidação do grupo referente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) do período de 2011, e a condenação da Administração Tributária (AT) a proceder à restituição do montante de imposto entregue em excesso, no montante de 41332,84, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios".

II) DAS EXCEÇÕES e QUESTÕES PRÉVIAS

Na sua resposta, a AT suscita várias exceções e questões prévias, de que cumpre conhecer:

A) Ilegitimidade passiva

1. Considera a AT não ter legitimidade para estar em juízo, como única demandada, em matéria respeitante à liquidação de uma derrama municipal.

Para sustentar tal conclusão alega, em suma, ser a derrama um imposto municipal, sendo que os respetivos sujeitos ativos (os municípios) têm intervenção ao nível do respetivo lançamento, cabendo á AT apenas " funções de arrecadação da receita (dada a forma de apuramento da derrama — que à semelhança do IRC — é autoliquidada na declaração de rendimentos Modelo 22) e subsequente entrega ao município".

Apreciando,

Resulta claro do art. nº 14. da Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro), nos seus nº 9 a 11, (na redação da Lei nº 64-B/2011) que é a Direcção-Geral de Impostos (hoje, à AT) que tem, em exclusivo, competência para a liquidação e cobrança das derramas municipais.

Porque só a AT tem competência para liquidar e cobrar derramas municipais, é que a parte final do n.º 9 inicial e atual n.º 10 estabelece que, sem a comunicação aí prevista, *não há lugar à liquidação e cobrança da derrama.*

É à AT que cabe, em exclusivo, para além da arrecadação do imposto, fiscalizar as autoliquidações feitas pelos sujeitos passivos, proceder às liquidações oficiosas que devam ter lugar, decidir de reclamações, etc.

Estando em causa a anulação de um acto de liquidação, tem legitimidade para estar, sozinha, em juízo a entidade com competência legal para o praticar (ou a quem a sua

prática é legalmente imputada, como acontece nos casos de autoliquidação), pois basta a sua intervenção no processo para que a decisão possa produzir todo o seu efeito útil.

Não sendo os municípios parte legítima no presente processo, fica liminarmente afastada a questão da sua representação em juízo, ou seja, a invocação do disposto nos artigos 7.º do Decreto-lei n.º 433/99 de 26 de Outubro, e do n.º 2 do artigo 54.º do ETAF, os quais, aliás, apenas têm aplicação relativamente aos tributos administrados pelas próprias autarquias, o que não é o caso.

Improcede, pois, a invocada exceção de ilegitimidade passiva da AT.

Aliás, é difícil de compreender a invocação desta exceção quando é certo que a AT se considerou — e bem — competente para apreciar e decidir a reclamação graciosa interposta pelo sujeito passivo, sem invocar a sua ilegitimidade para o fazer sem intervenção dos municípios interessados.

B) Incidente de intervenção provocada

1. Aceitando implicitamente não se estar perante um caso de litisconsórcio necessário, entende a AT que "em face da relação jurídica que aqui se mostra configurada, mas igualmente por força do interesse pessoal e direto em agir que os Municípios têm, afigura-se não só necessária, mas mesmo essencial a intervenção provocada dos mesmos — nas suas plúrimas vertentes — no presente processo arbitrai, à luz dos artigos 325.P e ss. do C.P. Civil, o que se afigura pertinente suscitar, a título de incidente processual".

Apreciando,

2. Ao processo arbitrai de impugnação são subsidiariamente aplicáveis as normas que regem o processo de impugnação judicial (art.P 29.2 do RJAT). Ora, neste processo, os

únicos incidentes que a lei expressamente admite são os referidos no art.2 127.2, n.2 1, do CPPT.

3. Não é possível aceitar a intervenção provocada do credor tributário enquanto incidente atípico por duas razões: primeira, porque continuando a impugnação, no domínio tributário, a ser entendida como "um processo feito a um acto" (conceção objetiva do processo), a lei considera suficiente a intervenção da entidade que o praticou (ou que considera que o praticou)

Segunda, porque o pedido de intervenção provocada, a ser satisfeito, redundaria em manifesta inutilidade, porquanto os municípios não se encontram vinculados à jurisdição do CAAD, vinculação essa que, nos termos legais, tem que ser feita de forma genérica. Ou seja, mesmo admitindo, por hipótese, que os municípios em causa aceitariam intervir na presente lide, a decisão arbitral não os vincularia.

Não há, assim, fundamento legal, nem interesse prático, para a intervenção processual do credor tributário, enquanto tal (quando este não for *administração tributária*, não seja quem liquida e cobra o imposto).

4. Entende ainda a AT que a inadmissibilidade da intervenção dos municípios em causa, no presente litígio, "consubstanciará a violação dos princípios do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente consagrados".

Não tem, a nosso ver, razão.

Na realidade, nos processos tributários só há um interesse a ser considerado: o da legalidade da tributação, aqui consubstanciada nas liquidações postas em crise.

O interesse financeiro dos municípios é apenas um interesse reflexo, sem autonomia substantiva e processual, uma vez que só têm direito a fazer sua a receita de impostos liquidados e cobrados nos termos legais.

A defesa dos legítimos interesses na cobrança dos impostos (da legalidade da sua liquidação) cabe à administração tributária competente que, no caso, é, como vimos, a AT.

Mais, deve considerar-se que os municípios em causa estão devidamente representados em juízo pela AT, por força de "um mandato necessário, uma espécie de delegação de direito público" (Saldanha Sanches, «A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição da receita entre os municípios», *Fiscalidade*, n.º 38, p. 139), ou seja, que têm real possibilidade de fazer valer em juízo os seus legítimos interesses

5. Precisamente por ao direito fiscal presidir um princípio de vinculação estrita à lei, nunca poderiam ser consideradas, no contexto da tomada de decisão, as "inconveniências" que, segundo o alegado, para os municípios resultarão da procedência do pedido, nomeadamente o facto de haver lugar à reposição de quantias indevidamente recebidas, verem alterados os seus limites de endividamento, etc.

C) Incompetência do Tribunal Arbitral

1. Sustenta ainda a AT "a incompetência do Tribunal arbitral para proferir decisão de mérito sobre a questão em litígio, porquanto esta não será apta a fazer caso julgado em relação aos Municípios, o que terá consequências relevantes no caso de ser dado provimento ao pedido da Requerente, ficando esta impossibilitada de executar a decisão arbitral contra os Municípios, por não ter quanto a eles a natureza de caso julgado".

Apreciando,

2. A resposta à questão da competência do tribunal arbitral decorre diretamente do que atrás se decidiu, pelo que só agora se conhece de tal exceção, cuja apreciação, noutras circunstâncias, aconteceria em primeiro lugar.

Sendo a Requerida a entidade que tem, em exclusivo, competência para liquidar e cobrar a derrama e, por isso, deve ser considerada como tendo a sua *administração*, daí decorre

a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD relativamente a pedidos de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação deste imposto, pois os art.º 1.º, alínea a), e 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, estabelecem a vinculação da Direcção-Geral de Impostos (hoje AT) *à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto o apreciação das pretensões relativas a impostos cujo administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto - Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.*

3. Acrescentaremos ainda - apesar de não nos caber emitir pronúncia sobre esta questão — que , muito embora os municípios não fiquem obrigados à decisão arbitrai, temos por certo que esta será fundamento suficiente para a AT proceder as operações de compensação que, eventualmente, se mostrem necessárias em ordem à reposição do que por estes haja sido indevidamente recebido

III- SANEAMENTO

Improcedendo todas as exceções e questões prévias suscitadas pela Requerida, temos que as partes têm personalidade e capacidade jurídica, que o tribunal arbitrai é competente, as partes em juízo são as que para tal têm legitimidade, o meio processual é o próprio, a ação foi tempestivamente interposta, não existem vícios que invalidem o processo, pelo que cumpre agora apreciar do mérito da causa.

IV - FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados, atenta a documentação junta aos autos, os seguintes factos:

- A) A Requerente integra, como sociedade dominante, o Grupo A..., subordinado ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, nos termos dos artigos 69º e seguintes do Código do IRC.
- B) Tal grupo era constituído, à data (2011), por dez sociedades dominadas, a saber: B... S.A., NIPC ...; C..., Lda., NIPC ...; D..., NIPC ...; E..., Lda., NIPC ...; F..., S.A.,

NIPC ...; G..., S.A., NIPC ...; H..., S.A., NIPC ...; I..., S.A., NIPC ...; J..., S.A., NIPC ...; L... S.A., NIPC ...;

- C) Em 28 de maio de 2012, foram apresentadas as respetivas declarações de rendimentos (Modelos 22), respeitantes ao período de 2011, tendo sido apurada a derrama a pagar de acordo com o lucro tributável de cada uma das sociedades dominadas (*Docs. 2 a 11, juntos à p. i.*).
- D) A Requerente procedeu ao cálculo da derrama a pagar apurando e indicando individualmente o lucro tributável de cada uma das sociedades dominadas, tendo assim apurado o valor total de € 105.603,20 (*Doc. 12, junto ó p. 1.*).
- E) O que fez porquanto, ao tentar inscrever a derrama municipal da forma que considera correta, o sistema informático da AT assinalava "erro" e considerava a declaração como "não entregue".
- F) A AT publicou o Ofício Circulado n.º 20132/2008, da Direção de Serviços do IRC (DSIRC) Ofício Circulado n.º 20132/2008, de 14 de Abril, no qual entende que a derrama municipal, relativamente às sociedades abrangidas pelo RETGS incide sobre o lucro de cada um, consideradas individualmente.
- G) O programa informático da AT relativo às declarações de IRC está configurado de acordo com este entendimento (*cf. a decisão da reclamação graciosa, junta à p. como doc. 14*).
- H) A Requerente pagou o imposto autoliquidado em 31/05/2012, conforme *guia de pagamento*, constante do PA junto aos autos.
- I) A Requerente apresentou, em 4 de julho de 2012, reclamação da autoliquidação do IRC relativa ao período de 2011 (*Doc. 13, junto à p. i.*), a qual foi indeferida por decisão de 9 de novembro de 2012 (*Doc. 14, junto à p. i.*).
- J) A Requerente, enquanto sociedade dominante do grupo mencionado em B) auto apurou URI lucro tributável de €4.284,690,78, relativamente ao exercício de 2011 (*Doc. 12, junto à p. i.*).

V - DO MÉRITO DA CAUSA

1. A questão principal a decidir neste processo é a de saber se as derramas municipais, no caso de sociedades sujeitas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, relativamente ao 2011, se deveria fazer com base no lucro tributável global do grupo ou no lucro tributável individual de cada uma das sociedades que o formam, inclusivamente a sociedade dominante.

2. A resposta é-nos dada em numerosas decisões dos Tribunais superiores, nomeadamente do STA, no que constitui, ao que sabemos, jurisprudência pacífica e, também em numerosos e pacíficos acórdãos e decisões arbitrais do CAAD

Por nossa parte, não temos dúvidas em subscrever tal jurisprudência.

3. Fazendo nossa, com a devida vénia, a motivação da decisão arbitrai n.º 106/2012-T, diremos: *nos termos do art.º 64.º do CIRC, na redação então vigente, «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 nos declarações periódicas individuais de cada urna das sociedades pertencentes ao grupo» e «o montante obtido nos termos do número anterior é corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nos bases tributáveis individuais».*

O art. 14.º da Lei das Finanças Locais 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 (IRC), que corresponda á proporção do rendimento gerado no suo área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a titulo principal, uma atividade de natureza comercial, industrio! ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território».

Em face do referido regime de determinação do lucro tributável, nos casos de tributação segundo o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o único lucro sujeito a IRC é o lucro tributável global do grupo.

Por isso, referindo-se naquele n.º do art.º 14.º que a derrama pode ser lançada «*sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas*» justificava-se a interpretação no sentido de a derrama ter como base de incidência o lucro tributável global do grupo e não o de cada uma das sociedades que o integram, pois aquele lucro tributável global do grupo é o único «*lucro tributável sujeito a IRC*». Os lucros individuais de cada uma das sociedades que integram o grupo não estão sujeitos a IRC, servindo apenas para efeitos de determinação do lucro tributável consolidado do grupo, que é o único que fica sujeito a IRC».

4. Para responder à questão *sub judice* não se torna, pois, necessário convocar quaisquer considerações sobre o carácter de imposto acessório, dependente ou autónomo, da derrama municipal relativamente ao IRC, mas tão só considerar, como obriga o princípio da tipicidade dos impostos, a norma de incidência real daquele tributo.

5. É certo que a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, alterou a redação do n.º 8 do art.º 14.º da Lei das Finanças Locais, que passou a estabelecer 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*».

Porém, não pode ser atribuída natureza interpretativa a tal alteração, como também vem concluindo, pacífica e reiteradamente, o STA.

Na realidade, o reconhecimento de natureza interpretativa a uma norma tem que se revestir de particulares cautelas, por ser exceção e pelas consequências em que se projeta.

Ora, bastará atentar que, na referida Lei n.º 64-B/2011 (LOE/2012) o legislador teve o cuidado de atribuir natureza interpretativa a várias normas dela constantes (vg. arts. 141.º, n.º 2, 168.º e 212.º) não o fazendo relativamente à norma ora em causa, o que nos obriga a concluir não ter sido essa a sua intenção.

Mas existe um argumento decisivo que, liminarmente, resolve a questão: atribuir natureza interpretativa à nova redação do n.º 8 do art.º 14.º da Lei das Finanças Locais significaria, em termos práticos, atribuir eficácia retroativa à nova norma, relativamente a exercícios já concluídos ao tempo da entrada em vigor da nova lei. Ora, a proibição constitucional da retroatividade da lei fiscal (103.º n.º 3 da CRP) veda-o em absoluto.

A (auto) liquidação ora impugnada é, pois, ilegal, por erro sobre os pressupostos de direito, pelo que não pode ser mantida.

VI - ANULAÇÃO PARCIAL DA (AUTO)LIQUIDAÇÃO

1. É jurisprudência pacífica que o acto de liquidação é divisível, podendo ser parcialmente anulado, sempre que o tribunal dispuser dos elementos para tal necessários.

Ora, no caso, a requerente pede expressamente a anulação parcial da autoliquidação que efetuou.

Considerando que no nosso sistema fiscal vale o princípio da declaração, há que aceitar como verdadeiras as declarações dos sujeitos passivos, devendo a liquidação ser efetuada com base nelas, sem prejuízo dos poderes de fiscalização *a posteriori* da Administração fiscal. Tal asserção resulta manifestamente óbvia quando, como é o caso, cabe ao sujeito passivo o apuramento da sua matéria tributária (auto lançamento) e do imposto devido - auto liquidação.

2. A Requerente auto apurou, nos termos do RETGS, um lucro tributável de €4.284,690,78. Por aplicação da *taxa máxima* legalmente possível (1,5%), o montante da derrama seria de pagar era de € 64.270,36.

Verifica-se assim que a liquidação ora impugnada é excessiva em € 41.332,84, parte em que deve ser anulada.

VII — JUROS INDEMNIZATÓRIOS

1. Peticiona a Requerente juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da LGT e do artigo 61º do CPPT, uma vez que "seguiu as orientações genéricas da Administração Tributária (Ofício Circulado n.º 20132/2008, de 14 de abril de 2008, da DSIRC) no preenchimento errado da autoliquidação em apreço"

Apreciando,

2. Dispõe o art. 43.º, n.ºs 1 e 2, da LGT 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» e que «considera-se também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas».*

3. A situação em causa enquadra-se totalmente na hipótese destas normas legais (a Requerente teve de preencher a sua declaração em conformidade com o entendimento constante de tal ofício circulado, pois só declarações preenchidas nesses termos eram aceites pelo sistema informático).

4. Tem assim a Requerente direito ao pagamento dos juros indemnizatórios que peticiona, contados desde 31/05/2012, data em que procedeu à entrega do montante autoliquidado.

VIII - DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar totalmente improcedentes as exceções e questões prévias invocadas pela Requerida, Administração Tributária e Aduaneira.
- b) Anular parcialmente a liquidação impugnada, no montante de € 41.332,84.
- c) Condenar a Requerida a restituir tal quantia (€ 41332,84) à Requerente, acrescida de juros indemnizatórios, contados desde 31/05/2012, em montante a ser calculado nos termos legais (art.º 43.º da LGT e 61º do CPPT).
- d) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do processo, uma vez que o pedido da Requerente foi, na totalidade, considerado procedente.

VALOR DO PROCESSO: Nos termos do disposto no art. 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor em € 41.332,84.

Lisboa, 24 de Maio de 2013

Notifique-se.

O Árbitro,

Rui Duarte Morais