

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 143/2012-T

Tema: IRC e derrama estadual

Arbitragem Tributária

Proc. N.º 143/2012-T

ACÓRDÃO

I - RELATÓRIO

A...-, S.A., contribuinte n.º..., com sede no ... Setúbal, doravante designada por “Requerente”, sociedade dominante do Grupo B..., sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades previsto nos artigos 69.º e seguintes do Código do IRC, veio requerer, em 13/12/2012, a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, ao abrigo do disposto nos artigos 3.º, n.º 1 e 10.º, n.º 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado RJAT, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à:

- (i) Declaração de ilegalidade parcial das autoliquidações de IRC do Grupo Fiscal da Requerente, relativas aos exercícios de 2010 e 2011, nos montantes de € 56.697,15 e de € 154.191,20, respectivamente, perfazendo o montante total de € 210.888,35, com a sua consequente anulação nessas partes, com todas as consequências legais;
- (ii) Reembolso à Requerente destas quantias, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde 01/09/2011 e 2012, respectivamente, até ao integral reembolso das mesmas.

A Requerente, alegou, no essencial, o seguinte quadro factual:

1. A Requerente dedica-se à actividade industrial, constituindo a sociedade dominante de um grupo de sociedades (o grupo B...), sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS).
2. Em 31/05/2011, a Requerente apresentou a sua declaração agregada de IRC modelo 22 referente ao exercício de 2010 e, em 28/05/2012, apresentou a sua declaração agregada de IRC modelo 22 referente ao exercício de 2011 (cfr. Doc. n.º 1 e 2).
3. Relativamente à sobretaxa de IRC conhecida por derrama estadual, o sistema informático da DGCI revelou anomalias consubstanciadas no assinalar de divergências (“erros”) que impediram que a Requerente inscrevesse o valor relativo à referida sobretaxa de IRC que, no seu juízo, resulta da lei como devendo ser apurado por referência aos exercícios fiscais de 2010 e 2011 aqui em causa.
4. Assim, foi apurado na autoliquidação referente ao exercício de 2010, a título da designada derrama estadual, um valor total de € 1.187.965,67, correspondente a duas das seis entidades do grupo que apuraram lucro tributável - a própria sociedade dominante A...-, S.A. e a C..., S.A., conforme quadro seguinte:

NIF	Entidade	Lucro tributável (Prejuízo Fiscal)
...		41.938.054,06
...		9.580.572,63
...		93.909,62
...		4.033,80
...		23.132,36
...		151,40
...		51.639.853,87

...	(7.724,99)
...	(79.203,80)
...	(2.398138,12)
...	(8.070,31)
...	(282397,61)
...	(218.846,47)
...	(422.673,10)
...	(630.902,69)
	(4.048.047,09)
	47.591.806,78

5. O sistema informático da DGCI não permitiu a validação de apuramento diferente, sendo que o valor apurado a esse título deveria ter ascendido, à luz das regras do RETGS, que aos € 47.591.806,78 deduz aos dividendos distribuídos intra-grupo de € 341.066,00, a € 1.131.268,52, assim determinados:

- I) parte excedente a € 2.000.000,00 do lucro tributável do grupo, i.e.,
€ 47.250.740,78 - € 2.000.000,00 = € 45.250.740,78;
- II) vezes taxa de 2,5% = € 1.131.268,52.

6. Está em causa, com respeito ao exercício de 2010, o apuramento e o pagamento em excesso de derrama estadual, no montante de € 56.697,15 (€ 1.187.965,67 - € 1.131.268,52), resultante de dois efeitos de sentido contrário:

- i) a dedução de € 50.000,00 (2,5%*2.000.000,00) por cada entidade para além da primeira que apure lucro tributável superior a € 2.000.000,00;
- ii) o acréscimo de tributação à taxa de 2,5% em razão do lucro tributável/prejuízo fiscal das entidades que não apuram lucro tributável superior a € 2.000.000, i.e., 98.170,50 (2,5%*(4.048.047,09 - 93.909,62 - 23.132,36 - 4.033,80 -

151,40), bem como o acréscimo de € 8.526,65 correspondente a 2,5% sobre os dividendos distribuídos pela A...à CMP, no montante de € 341.066,00, mas que no âmbito do RETGS não eram nunca, até 2010 inclusive (e bem), objecto de dupla

iii) consideração fiscal.

NIF	Entidade	Lucro tributável (Prejuízo Fiscal)
...	...	12.748.997,47
...	...	6.938.872,94
...	...	142.292,70
...	...	50.554,64
...	...	4.809,05
...	...	19.885.526,80
...	...	(79.500,74)
...	...	(2.124.151,54)
...	...	(73.299,41)
...	...	(419.318,72)
...	...	(2.998.185,39)
...	...	(1.067.654,51)
...	...	(301.374,55)
...	...	(944.867,83)
...	...	(158.643,76)
...	...	(198.307,82)
-	-	(8.365.304,27)
		11.520.222,53

7. Com respeito à autoliquidação do exercício de 2011 foi apurada, a título de derrama estadual, um valor total de € 392.196,76, correspondente a duas das cinco entidades do grupo que apuraram lucro tributável - a própria sociedade dominante A...-, S.A. e a C..., S.A.:
8. Mais uma vez o sistema informático da DGCI não permitiu a validação de apuramento diferente, sendo que o valor apurado a esse título deveria ter ascendido, à luz das regras do RETGS, a € 238.005,56, assim determinados:
 - I) parte excedente a € 2.000.000,00 do lucro tributável do grupo, i.e., € 11.520.222,53 - € 2.000.000,00 = € 9.520.222,53;
 - II) vezes taxa de 2,5% = € 238.005,56.
9. Está em causa, com respeito ao exercício de 2011, o apuramento e o pagamento em excesso de derrama estadual, no montante de € 154.191,20 (€ 392.196,76 - € 238.005,56, resultante de dois efeitos de sentido contrário:
 - i) a dedução de € 50.000,00 (2,5%*2.000.000,00) por cada entidade para além da primeira que apure lucro tributável superior a € 2.000.000,00;
 - ii) o acréscimo de tributação à taxa de 2,5% em razão do lucro tributável/prejuízo fiscal das entidades que não apuram lucro tributável superior a € 2.000.000, i.e., 204.191,20 (2,5%*(8.365.304,27 - 142.292,70 - 50.554,64 - 4.809,05)

Para prova dos factos alegados e para sustentar a tese de direito que sustenta, a Requerente juntou ao pedido de pronúncia arbitral 6 documentos e dois pareceres jurídicos,

A tese sustentada pela Requerente assenta na inconstitucionalidade da norma constante do n.º 2 do artigo 87.º-A do CIRC, que estabelece o seguinte: *“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”*.

Após uma longa exposição, baseada nos pareceres jurídicos que juntou e transcreveu no seu pedido de pronúncia arbitral, conclui a Requerente que a citada norma, por operar um desvio ao RETGS “*padece de inconstitucionalidade por violação dos artigos 2.º (estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), 18.º, n.º 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), 81.º, n.º 1, alínea f) (liberdade de gestão fiscal que tem por contraponto a obrigação por parte do Estado de promoção da neutralidade fiscal) e 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva) da Constituição da República Portuguesa*”.

Aceite o pedido de constituição de Tribunal Arbitral pelo presidente do CAAD, foi imediatamente a Autoridade Tributária e Aduaneira notificada, em 14/12/2012.

Após prévia designação dos árbitros do Tribunal Colectivo pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD e conseqüente aceitação do encargo pelos mesmos, foi o Tribunal constituído em 18/02/2013, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, de 31 de dezembro.

Em 19/03/2013, a Autoridade Tributária e Aduaneira remeteu ao CAAD a sua resposta e o Processo Administrativo, para efeitos do previsto nos n.º 1 e n.º 2 do artigo 17.º do RJAT, respectivamente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não impugnou a factualidade descrita pela Requerente, pese embora conteste as conclusões de direito que a Requerente retira da lei, invocando, no essencial, o seguinte:

1.º) A Derrama Estadual consiste num imposto incidente sobre a parte do lucro tributável, superior a € 2.000.000, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e por não residentes com estabelecimento estável em Portugal.

2.º) No caso da aplicação do RETGS, a derrama estadual – uma taxa adicional de 2,5% - incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo o da sociedade dominante.

3.º) É pois líquido, por decorrer directamente do teor da norma, que o legislador pretendeu que, em sede de apuramento da Derrama Estadual, fosse desconsiderado o efeito dos eventuais prejuízos fiscais, apurados individualmente, nas sociedades do perímetro do Grupo Fiscal tributado no RETGS.

Conclui a Autoridade Tributária e Aduaneira pedindo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e a manutenção dos actos sob sindicância.

Em 02/04/2013 realizou-se na sede do Centro de Arbitragem Administrativa, a reunião do Tribunal Arbitral Colectivo, com os representantes das partes, para os efeitos do disposto no artigo 18.º do RJAT, tendo aí sido deliberado, além do mais:

- a) Conceder, a pedido das partes, o prazo de 10 dias à Requerente para apresentar alegações escritas, sendo igual prazo concedido à Requerida, a contar da notificação das alegações da Requerente;
- b) Designar o dia 30/04/2013 para efeito de prolação da decisão arbitral.

Em 10/04/2013, veio a Requerente juntar aos autos as suas alegações escritas.

Em 18/04/2013, veio a Requerida juntar aos autos as suas alegações escritas.

Este Tribunal é o competente para dirimir o litígio.

O processo é o próprio e as partes são legítimas e têm personalidade e capacidade jurídica, estando devidamente representadas.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral é tempestivo.

Não há questões prévias ou excepções a decidir.

Cumpra apreciar o mérito dos pedidos.

II - FUNDAMENTAÇÃO

A – OS FACTOS PROVADOS

Estão provados designadamente os seguintes factos essenciais:

1. A Requerente é sujeito passivo de IRC, sendo tributada pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS).
2. No exercício de 2010 o Grupo Fiscal era composto por 6 sociedades, a saber: ...
.
3. No exercício de 2011 o Grupo Fiscal era composto por 5 sociedades, a saber: ...
.
4. Em 31/05/2011, a Requerente procedeu à entrega, via internet, da declaração periódica de rendimentos (mod. 22) referente ao grupo de sociedades (do qual é a dominante), relativa ao exercício de 2010, averbando no campo 373 do quadro 10 (derrama estadual), o montante de € 1.187.965,67;
5. Em 28/05/2012, a Requerente procedeu à entrega, via internet, da declaração periódica de rendimentos (mod. 22) referente ao grupo de sociedades (do qual é a dominante), relativa ao exercício de 2011, averbando no campo 373 do quadro 10 (derrama estadual), o montante de € 392.196,76;
6. Em 10/08/2012, foram apresentadas duas reclamações gratuitas, pugnando a Requerente, então reclamante, pela anulação parcial dos actos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitantes aos montantes de derrama estadual apurados e pagos em excesso, de € 56.697,15 e € 154.191,20, respectivamente.
7. A causa de pedir assentava nos mesmos fundamentos de direito que a Requerente veio trazer ao presente pedido de pronúncia arbitral, a saber, a inconstitucionalidade da norma do n.º 2 do artigo 87.º - A do CIRC.
8. Ambas as reclamações gratuitas, vieram a ser objecto de decisões de indeferimento, proferidas por despacho da entidade competente, em 19/09/2012 e 10/10/2012.

B – FACTOS ESSENCIAIS NÃO PROVADOS

Não há, alegados ou de conhecimento oficioso, factos não provados relevantes para a decisão.

C – MOTIVAÇÃO

Para a convicção do Tribunal Arbitral Colectivo, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, ..., bem como o processo administrativo, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados em que se surpreende a inexistência de controvérsia quanto à factualidade apresentada pela Requerente no pedido de pronúncia arbitral.

D – O DIREITO

São as seguintes as questões a apreciar e decidir:

1ª Se enfermam de ilegalidade os actos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual.

2ª Se a Requerente tem direito a juros indemnizatórios.

Vejamos então:

1ª Se enfermam de ilegalidade os actos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual.

Impõe-se ao Tribunal analisar a invocada ilegalidade do artigo 87.º-A, n.º 2 do CIRC, por violação dos princípios que estão na base do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (designadamente as normas sobre a base de incidência típica do RETGS), bem como a sua inconstitucionalidade, por violação dos princípios constitucionais da tributação pelo rendimento real, da igualdade ou da proibição de tratamentos discriminatórios ou de soluções arbitrárias, da proporcionalidade e da liberdade de gestão fiscal.

Com efeito, os únicos vícios assacados pela Requerente aos actos de autoliquidação ora em apreço assentam no facto de tais actos terem como fundamento legal o disposto no citado artigo 87.º - A, n.º 2 do CIRC.

Pretende a Requerente que a norma seja desaplicada, com fundamento na sua inconstitucionalidade por violação dos artigos 2.º (Estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), 18.º, n.ºs 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), 81.º, n.º1, alínea f) (liberdade de gestão fiscal que tem por contraponto a obrigação por parte do Estado de promoção da neutralidade fiscal) e 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva), da Constituição da República Portuguesa, e consequentemente sejam parcialmente anulados os actos de autoliquidação de IRC, na parte correspondente ao montante de € 56.697,15 (exercício de 2010) e de € 154.191,20 (exercício de 2011) num total de € 210.888,35.

Ora, em resumo, a tese de direito defendida pela Requerente assenta no pressuposto de que a norma em causa opera um desvio ao RETGS e que é inconstitucional.

Apesar da novidade da norma em apreço e, por essa razão, da inexistência de jurisprudência dos tribunais judiciais ou dos tribunais arbitrais sobre o assunto, o Tribunal Constitucional, em 09/04/2013, pronunciou-se sobre um recurso de constitucionalidade da norma constante do n.º 1, do artigo 14.º, da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (Lei das Finanças Locais) quando interpretada no sentido de que, tendo a derrama municipal como base de incidência o lucro tributável, não é possível a dedução dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores, por violação dos princípios da igualdade tributária (cfr. artigo 13.º, da CRP), da capacidade contributiva, e da tributação das empresas pelo lucro real (cfr. artigo 104.º, n.º 2, da CRP).

Esta decisão do Tribunal Constitucional, pese embora respeitante à derrama municipal, foi ponderada pelo Tribunal Arbitral Colectivo, na medida em que a posição

defendida pela Requerente assenta em pressupostos semelhantes àqueles que o Tribunal Constitucional foi chamado a pronunciar-se, como adiante se exporá.¹

Vejamos em primeiro lugar, a norma em causa, com a redacção aplicável aos exercícios ora em apreço:

“Artigo 87.º-A

Derrama estadual

1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 2 000 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incide uma taxa adicional de 2,5 %.

2 - 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.

3 - Os sujeitos passivos referidos nos números anteriores devem proceder à liquidação da derrama adicional na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º.” (sublinhado nosso)

Será que esta norma contende com os princípios que estão na base do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, designadamente as normas sobre a base de incidência típica do RETGS?

Entendemos que não, vejamos porquê.

Os grupos têm diversas especificidades, designadamente aquelas a que a Requerente faz apelo e que se encontram plasmadas nos Doutos Pareceres juntos.

Com efeito, nas sociedades em relação de grupo encontra-se legitimado o exercício de um poder de direcção da sociedade-mãe sobre as outras sociedades do

¹ Acórdão n.º 197/2013, proferido pela 1ª Secção do Tribunal Constitucional, em 09/04/2013, no processo n.º 602/12, relatado pelo Senhor Juiz Conselheiro José da Cunha Barbosa.

grupo, traduzido no poder de lhes dirigir instruções (cfr. artigo 503.º do Código das Sociedades Comerciais *ex vi* artigo 491.º do mesmo diploma).

As sociedades pertencentes a um grupo habitualmente não desenvolvem a sua actividade e gestão de modo independente do grupo e respectivos interesses, mas têm antes uma gestão unitária.

É certo, que nem sempre esta realidade empresarial unitária foi entendida e retirados os devidos corolários da constatação da sua existência.

Como refere e bem a Requerente, *“tomou a dianteira o direito das sociedades comerciais, com o Código das Sociedades Comerciais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro (cfr. artigos 481.º a 508.º do referido diploma). E seguiu-se-lhe, quase logo a seguir, o Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro (cfr. o regime de tributação pelo lucro consolidado - do grupo de sociedades - então previsto no seu artigo 59.º). Com a substituição do regime de tributação pelo lucro consolidado pelo actual Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), operada pela Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro, houve simultaneamente um “recuo simplificador” (...), que levou a que voltassem a ser relevantes fiscalmente as operações intra-grupo, e um avanço no reconhecimento fiscal da realidade “empresa plurissocietária”: a aplicação do regime fiscal dirigido a essa realidade específica passou a ser um direito potestativo (opção) do contribuinte, por oposição a uma faculdade de pedir a sua aplicação, sujeita a autorização da AT, que era o que existia enquanto vigorou o antecedente regime da tributação pelo lucro consolidado (cfr., no âmbito do RETGS, o actual artigo 69.º do Código do IRC). (...) O lucro (ou prejuízo) real, quando se está perante o grupo societário, perante a unidade económica grupo, sujeita a gestão/orientação unitária desencadeada pelo poder dominante da sociedade-mãe, é o lucro do grupo (somas das partes) e não o lucro (ou prejuízo) de cada uma das suas partes integrantes.”*

Até aqui estamos de acordo com a Requerente, mas há um salto lógico que não podemos subscrever. É que o facto de aos grupos de sociedades se poder aplicar o RETGS, caso o grupo pretenda, sendo apurado o lucro/prejuízo do grupo para efeitos de tributação em IRC, não significa que qualquer outro imposto, como é o caso da derrama

estadual, esteja vinculado ao lucro do grupo e não possa ter como base de incidência o lucro de cada uma das empresas que constituem o grupo. Neste sentido concordamos com decisão anterior do Tribunal Arbitral² quando refere que “o regime previsto nos artigos 63º a 65º (hoje artigos 69º a 71º) do CIRC foi criado pelo legislador, directamente, para a tributação por IRC e não para quaisquer outros impostos”.

O regime de tributação dos grupos, nomeadamente o artigo 70.º do Código do IRC, segundo o qual “O lucro tributável do Grupo é calculado (...) através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo” não nos parece impedir o legislador de, no cálculo da derrama estadual, ora em apreço, determinar a aplicação da taxa da derrama ao lucro tributável de cada uma das empresas que compõem o grupo.

E tal entendimento não colide com a jurisprudência unânime do STA, proferida sobre o cálculo da derrama municipal dos grupos de sociedades, antes da alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2012. Efectivamente, tal jurisprudência teve como objectivo fixar a base de incidência da derrama municipal, em face da lacuna então existente na Lei das Finanças Locais, que era omissa quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, levando o intérprete a aplicar, na sua falta, as regras constantes do CIRC.

Veja-se neste sentido a decisão do Tribunal Arbitral, proferida em 28/11/2012, no processo n.º 87/12-T, em que se refere o seguinte: «Esta tese tem sido adoptada pela jurisprudência do STA que, embora realçando o carácter autónomo da Derrama, designadamente, face ao IRC tem concluído que: "Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades (...) 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

² Decisão do Tribunal Arbitral proferida em 28/11/2012, no processo n.º 87/2012-T.

que pertencem ao grupo". E "(...) assim determinado o lucro tributável para efeitos de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama".»

A referida lacuna foi integrada através da alteração introduzida pela Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2012 à Lei das Finanças Locais.

Com efeito, à semelhança do que dispõe o n.º 2 do artigo 87.º-A do CIRC, o artigo 14.º, n.º 8 da Lei das Finanças Locais, estabelece hoje 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 uma norma inovadora, que não pode ser aplicada retroactivamente, como aliás já decidiu o STA, senão vejamos: *“A norma do n.º 8 do artigo 14.º, introduzida pela lei do orçamento de Estado para 2012, não se pode aplicar ao caso dos autos porque, pela interpretação que se acaba de fazer, não é uma norma interpretativa que se possa integrar no sentido e âmbito do n.º 1 do mesmo artigo. A natureza inovadora da norma já foi objecto de jurisprudência no recente acórdão de 2/5/2102, acima referido, onde se, se a lei fosse interpretativa «por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa. Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido n.º 8º do art. 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior. Trata-se certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior, acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal».”* (acórdão do STA, de 05/07/2012, proferido no processo n.º 0265/12).

Quanto à natureza jurídico-fiscal da derrama estadual, julgamos estar perante um imposto autónomo, como aliás sucede também com a derrama municipal.

Conforme referia José Luis Saldanha Sanches (“A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios”, *Fiscalidade*, n.º 38, 2009) e como aliás defende o supra citado acórdão do Tribunal Constitucional, do passado dia 09/04/2013, cuja opinião secundamos “*Não há dúvida que a nova LFL veio alterar substancialmente este quadro. À luz dos novos dados normativos, a derrama assume-se como um imposto autónomo, no sentido de dependente – leia-se, não acessório – fundando a doutrina tal convicção na circunstância de que todos os seus elementos essenciais constam da lei ou dependem da vontade dos municípios, cujo interesse é determinante na decisão quanto ao respetivo lançamento. A sua relação com o IRC cinge-se, portanto, para efeitos do seu cálculo e por razões de simplicidade, a uma base tributável comum, que não prejudica nem obsta à existência de relações jurídico-tributárias autónomas entre os dois impostos.*

(...)

É certo que a derrama incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, de onde decorre que nos casos em que não haja lugar a tributação do rendimento, também não haverá obrigação de pagamento da derrama, por falta de base de incidência. No entanto, relativamente a qualquer outra vicissitude com repercussão no IRC – v.g., invalidade da liquidação, deduções à matéria coletável e à coleta, reduções de taxa – a derrama adquiriu estatuto de imunidade, desligando-se efetivamente do imposto principal.

*Depois, tendo a derrama passado a ser calculada a partir do lucro tributável – e não já a partir da coleta – há que concluir que a mesma se converteu, de uma perspetiva jurídico-financeira, num adicionamento ao IRC, perdendo a sua natureza de adicional (SÉRGIO VASQUES, “O sistema de tributação local e a derrama”, *Fiscalidade*, n.º 38, 2009, p. 121; JÓNATAS MACHADO/PAULO NOGUEIRA DA COSTA, “As derramas municipais e o conceito de estabelecimento estável”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 854).”*

Assim, a primeira conclusão é que o disposto no artigo 87.º-A do CIRC não conflitua com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, pelo que não enfermam de ilegalidade os actos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com

referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual.

Importa agora debruçar-nos sobre as invocadas inconstitucionalidades de que padece a referida norma do Código do IRC, de acordo com a tese sustentada pela Requerente, segundo a qual, ao adoptar como base de incidência da derrama estadual o lucro tributável de cada uma das sociedades que componham um grupo, a norma viola “os artigos 2.º (estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), 18.º, n.º 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), 81.º, n.º 1, alínea f) (liberdade de gestão fiscal que tem por contraponto a obrigação por parte do Estado de promoção da neutralidade fiscal) e 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva) da Constituição da República Portuguesa”.

Pese embora a Requerente não concretize em que medida estes princípios constitucionais são postos em causa pelo n.º 2 do artigo 87.º-A do CIRC, há que fazer uma análise dos mesmos.

Nesta parte acolhemos e remetemos para o já citado acórdão 197/2013, de 09/04/2013, bem como para os acórdãos n.º 84/03, 162/04, 601/04 e 85/10, todos do Tribunal Constitucional (disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt): “O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária. (...) Isto porque se o princípio da igualdade tributária pressupõe o tratamento igual de situações iguais e o tratamento desigual de situações desiguais, a capacidade contributiva é o tertium comparationis – leia-se, o critério – que há de servir de base à comparação. Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva opera tanto como condição ou pressuposto quanto como critério ou parâmetro da tributação (...) Opera como pressuposto ou condição visto que impede que a tributação atinja uma riqueza ou um rendimento que não existe; vale como critério ou parâmetro porque determina que a exação do património dos contribuintes se faça de acordo com a sua “capacidade de gastar” (ability to pay). Ou seja, contribuintes com a mesma

capacidade de gastar devem pagar os mesmos impostos (igualdade horizontal), e contribuintes com diferente capacidade de gastar devem pagar impostos diferentes (igualdade vertical). Outro dos corolários deste princípio é precisamente a tributação do rendimento líquido do contribuinte, de onde deflui uma exigência de dedução das despesas necessárias à angariação do próprio rendimento.”

Ora, no caso dos autos, fazendo incidir a derrama estadual sobre o lucro tributável de cada uma das empresas do grupo, todas as empresas, quer tribuem para efeitos de IRC pelo RETGS, quer tribuem isoladamente, estão sujeitas à mesma taxa de derrama estadual, contando que tenham o mesmo lucro, o que não nos parece beliscar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Regressemos à jurisprudência do Tribunal Constitucional, que acolhemos: *“Tributar o lucro real das empresas, por seu turno, significa atingir a matéria coletável auferida pelo sujeito passivo, pelo que a tributação do lucro real é, também, uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva (...). Trata-se, no entanto, de um princípio cuja principal concretização é afastar a tributação das empresas pelo seu lucro normal, isto é, tributar o rendimento que estas poderiam ter obtido em condições normais de exploração, independentemente, pois, das condições concretas em que desenvolveram a sua atividade (XAVIER DE BASTO, “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária, Fiscalidade, n.º 5, 2001, p. 10). A questão tem sido objeto de discussão na jurisprudência constitucional, a propósito dos métodos indiretos de apuramento da matéria coletável (cfr. os artigos da Lei Geral Tributária), assumindo tal jurisprudência que a tributação pelo lucro real é um princípio que admite “desvios”, entenda-se, é compatível com alguma “normalização” no apuramento da matéria coletável (...).*

Ora, no caso em apreço, também o princípio da tributação pelo lucro real das empresas não é posto em causa pela norma visada.

Por fim, atendendo às especiais condições económicas do país aquando da criação da derrama estadual, entendemos que o legislador, ao ligar a derrama à categoria do lucro tributável de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo e não ao lucro tributável do grupo, pretendeu evitar que, através da aplicação do RETGS, as empresas

pudessem furtar-se ao pagamento deste imposto, reduzindo as receitas do Estado e, desta forma, comprometendo o objectivo de consolidação orçamental subjacente à criação deste imposto autónomo.

Para efeitos de enquadramento da fundamentação da decisão, serviu também a jurisprudência do TC, em acórdão n.º 187/2013, proferido em 05/04/2013, nos processos de apreciação sucessiva da constitucionalidade da Lei do Orçamento do Estado para 2013.

Chamado a pronunciar-se sobre a criação de uma contribuição especial de solidariedade incidente sobre uma determinada classe (pensionistas) com rendimentos acima de determinado montante, uma vez que *“a) As normas contidas nas alíneas do número 1 do artigo 78.º do diploma que é objeto do presente pedido preveem que as pensões de valor mensal situado entre 1.350 e 3.750 euros fiquem sujeitas a uma contribuição extraordinária de solidariedade, fixada entre taxas de 3,5% e de 10%; b) As normas constantes das alíneas do n.º 2 do preceito legal referido na alínea anterior estipulam que, em acumulação com a taxa de 10% acabada de referir, o montante das pensões que exceda 12 vezes o valor do IAS e que não ultrapasse 18 vezes aquele valor fique sujeito a uma taxa de 15%, enquanto o montante das pensões que ultrapasse 18 vezes o valor do IAS seja tributado com uma taxa de 40%.”*

O Tribunal decidiu *“e) Não declarar a inconstitucionalidade das normas dos artigos 27.º, 45.º, 78.º, 186.º, na parte em que altera os artigos 68.º, 78.º e 85.º e adita o artigo 68.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) e 187.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.”*

Noutro aresto já acima identificado, entendeu também o TC que *“Não há, porém, uma conexão suficientemente forte entre os princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas pelo lucro real, por um lado, e a figura do reporte de prejuízos fiscais, por outro, ao ponto de se poder afirmar que a assunção do lucro tributável como matéria coletável de um dado imposto frustra o respetivo conteúdo normativo. Indubitavelmente, havendo reporte de prejuízos, verifica-se uma maior adequação da tributação à vida económica das empresas, mas isso não basta para que se afirme, na ausência daquela faculdade, uma violação daqueles princípios.”*

Ora, no caso em apreço entendemos também não haver uma conexão suficientemente forte entre os princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas pelo lucro real, por um lado, e o regime da tributação dos grupos, por outro, que nos possa levar a afirmar que qualquer desvio à aplicação das normas constantes do regime de apuramento do lucro tributável dos grupos, como aquele que foi acolhido, quer pelo legislador da derrama municipal, quer pelo legislador da derrama estadual, viola algum daqueles princípios.

Nessa medida, entendemos que a norma do artigo 87.º-A, n.º 2 do CIRC não padece dos vícios de violação da lei fundamental que lhe são assacados pela Requerente, pelo que não enfermam de ilegalidade os actos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual.

Assim, improcede o pedido da Requerente quanto à anulação dos actos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual.

2ª Se a Requerente tem direito a juros indemnizatórios.

Estando este pedido dependente da procedência do pedido anterior, improcede também o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

III - DECISÃO

Destarte, acordam os Árbitros neste Tribunal Arbitral Colectivo em julgar totalmente improcedente o pedido (de anulação dos actos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal da Requerente, com referência aos exercícios de 2010 e 2011 e de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios).

Valor do processo: De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2 do CPC e artigo 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 de € 210.888,35.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 4.284,00, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 30 de Abril de 2013

Os juízes-árbitros

Jorge Lino Alves de Sousa

Álvaro Caneira

Susana Soutelinho (relatora)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime de Arbitragem Tributária. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.