

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 147/2012-T

Tema: IRC e derrama municipal – RETGS

PROCESSO N.º 147/2012-T

DECISÃO ARBITRAL

Requerente: A..., SA

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: IRC. Derrama municipal. Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)

Os árbitros Juiz Conselheiro Dr. Jorge Lino Alves de Sousa (árbitro presidente), Dra. Maria Celeste Cardona e Dr. Paulo Ferreira Alves (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 12 de fevereiro de 2013, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A - PARTES

A..., SA, doravante designada por “Requerente” ou “A...”, pessoa coletiva n.º ..., com sede em ..., Setúbal, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Setúbal sob o mesmo número (o Grupo A... / B...), enquanto sociedade dominante e responsável pela autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) composto por si e pelas suas sociedades, requereu a constituição de Tribunal Arbitral,

ao abrigo no disposto nos n.º 1º e 2º do art.º 10º e 30º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (futuramente referido como “RJAT”), e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, para a apreciação da seguinte demanda que a opõe,

à

Autoridade Tributária e Aduaneira (que sucedeu à Direção-Geral dos Impostos) doravante designada por “Requerida” ou “AT”. À data da verificação dos factos, a entidade competente para a emissão da referida nota de liquidação assumia a designação de “Direção – Geral dos Impostos”, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, procedeu à aprovação da nova estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade que resultou da fusão da DGCI, da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (“DGAIEC”) e da Direção-Geral e Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (“DGITA”), com efeitos a 1 de janeiro de 2012.

B - PEDIDO:

1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite no dia 27 de dezembro de 2012, pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente tribunal arbitral coletivo, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
3. No dia 27 de janeiro de 2013, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do art. 11 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artº 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro, o CAAD comunicou a constituição do Tribunal Arbitral.
4. No dia 15 de abril de 2013, reuniu no CAAD o Tribunal Arbitral, reunião da qual foi lavrada ata que se encontra junta aos autos.

5. A ora Requerente pretende que o presente Tribunal Arbitral: (i) proceda à Declaração de ilegalidade parcial da autoliquidação da derrama municipal do grupo fiscal da Requerente, relativa ao exercício de 2011, no montante € 202.926,87, com a sua consequente anulação nesta parte; (ii) ao Reembolso à Requerente desta quantia, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 01-09-2012 até integral reembolso; e (iii) à Condenação da Requerida ao ressarcimento à Requerente das despesas, resultantes da lide, com honorários de mandatários judiciais, a liquidar em execução de julgados.

C - CAUSA DE PEDIR

6. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral o Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

7. A ora requerente (e respetivo Grupo Fiscal) dedica-se à atividade industrial (indústria transformadora) na área da produção de ..., constituindo a sociedade dominante de um grupo de sociedades (o Grupo A...) sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) previsto e regulado no artigo 69º e ss do Código do IRC (artigo 63º e ss do Código do IRC na numeração anterior ao Decreto Lei nº 159/2009, de 13 de julho).

8. A requeira, em 31 de maio de 2011, procedeu à entrega por via eletrónica, da Declaração de Rendimentos Modelo 22, do Grupo de Sociedades A..., sujeito ao Regime de RETGS de que constitui sociedade Dominante, referente ao exercício de 2011, fazendo assim cumprir o disposto no artº 120º do CIRS, da qual resultou a respetiva nota de liquidação.

9. A requerente alega, que o sistema informático da DGCI assinalou divergências (“erros”) que impediram que a requerente inscrevesse o valor de derrama municipal, que no seu entender estaria correto de acordo com a legislação vigente a data. Mais refere que o sistema informático da DGCI não permitiu em 2012 (o ano de apresentação da declaração fiscal aqui em causa), como não tinha já permitido em anos anteriores, que a Declaração Modelo 22 fosse submetida integrando uma autoliquidação da

derrama municipal apurada com base no resultado do Grupo Fiscal, por oposição a um somatório de cálculos individuais das derramas por referência a cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal, individual e isoladamente consideradas.

10. Pelo que, o sistema informático da DGCI só permitiu à requerente que submetesse a sua autoliquidação de derrama municipal, na condição de proceder aos cálculos (típicos) que se fariam na ausência de Grupo Fiscal. Não permitindo seguir o entendimento da requerente no cálculo da derrama, de que na autoliquidação da derrama municipal seja inscrito, no campo 364 do Quadro 10 da declaração do grupo, montante que divirja do somatório de derramas calculadas individual e isoladamente por referência a cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal.

11. O somatório de derramas municipais calculadas individual e isoladamente por referência a cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal A..., ascendeu no exercício de 2011 a € 2.482.820,03 (inscritos no campo 364 do Quadro 10 da declaração de grupo).

12. Está em causa derrama municipal liquidada em excesso no valor de € 202.926,87, correspondente à diferença entre a derrama municipal liquidada de acordo com os constrangimentos do sistema informático da DGCI (€ 2.482.820,03, inscritos no campo 364 do Quadro 10 da declaração de grupo) e € 2.279.893,16 (correspondentes ao lucro tributável do Grupo Fiscal, no valor de € 151.992.877,04 – inscrito no campo 382 do Quadro 09 da declaração do grupo – multiplicado pela taxa máxima da derrama municipal, de 1,5%).

13. A requerente alega que existe uma violação da norma de incidência objetiva da derrama municipal, pelo que o art. 14 n.º 1 da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro (Lei das Finanças Locais), incide sobre “o lucro tributável *sujeito e não isento de IRC*”, pelo que a derrama só deverá recair sobre lucro que, *simultaneamente*, seja sujeito a IRC, e dele não isento. A requerente entende que esta conclusão não resulta do teor do art. 14.º da LFL, uma vez que a nova lei, apenas vem estabelecer que a derrama municipal deverá incidir sobre o lucro tributável dos sujeitos passivos (ao invés da sua Coleta) como um grupo.

14. No entender da requerente a sujeição a IRC no âmbito do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), tal como dispõe o artigo 69º, n.º 1, do código do IRC (anteriormente à entrada em vigor do Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de Julho, artigo 63º, n.º 1, do Código do IRC), e em complemento com o art artigo 70º, n.º 1, do Código do IRC (anteriormente a 2010, artigo 64º, n.º 1), que prescreve “(...) *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*”.

15. Assim, a requerente abona, que nas situações de aplicação do RETGS, o lucro tributável *sujeito a IRC* não é o lucro individual porventura apurado por cada uma das sociedades do Grupo Fiscal individual e isoladamente considerado, mas realidade diferente, qual seja a do lucro olhando ao Grupo Fiscal como um todo, isto é, somando os lucros individuais porventura apurados e subtraindo-se-lhes os prejuízos em que esta ou aquela sociedade tenha, também, porventura, incorrido. O *lucro sujeito a IRC*, quando se aplique o RETGS, é o lucro apurado por referência à unidade “conjunto de sociedades” constituintes do Grupo Fiscal, e não os lucros individuais dessas sociedades.

16. Por não concordar com a forma do cálculo para o apuramento da derrama municipal, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa, que adotou o numero

17. A 2 de novembro de 2011, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa.

18. Em suma, a posição da requerente, assenta na premissa, que o sistema informático da AT só permitiu à requerente que submetesse a sua autoliquidação de derrama municipal, na condição de proceder aos cálculos que se fariam na ausência de grupo submetido ao RETGS.

19. Tal aconteceu em cumprimento do disposto no ofício circulado da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (DSIRC) nº ..., de 14 de abril de 2008. Aí se escreve, no seu ponto 2., que “(...) *para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama municipal deverá ser calculada e indicada individualmente*

por cada uma das sociedades na sua declaração (...). O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respetivo pagamento à sociedade dominante (...)”.

20. Com efeitos a partir da entrada na Lei nº 2/2007.º de 15º de janeiro, com início nos exercícios fiscais de 2008 e seguintes, o sistema informático central que serve de suporte à apresentação das declarações passou a estar programado para dar automaticamente erro nas declarações cuja derrama tivesse sido calculada de modo desconforme com o entendimento da Administração tributária.

D - RESPOSTA DA REQUERIDA

21. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

Por Exceção

22. São suscitadas, a título prévio, as seguintes exceções:

A) Ilegitimidade passiva da AT para estar em juízo como única demandada em matéria respeitante a derrama municipal, imposto co-administrado com os municípios;

B) Interesse dos municípios em agir neste litígio, porquanto, além de co-administradores do tributo, têm um interesse pessoal e direto no seu resultado, devendo qualquer decisão que seja proferida sobre o litígio fazer necessariamente caso julgado em relação a estes;

C) Possibilidade de sanção da invocada ilegitimidade passiva através de um incidente de intervenção provocada, a apreciar pelo tribunal arbitral, que, todavia, estará dependente da apreciação da questão da não vinculação dos municípios à jurisdição do CAAD e consequente incompetência do Tribunal arbitral para proferir decisão de mérito sobre a questão em litígio.

23. A derrama municipal consubstancia, em termos práticos, uma das formas de concretização da autonomia do poder local – autonomia essa, não só administrativa, mas igualmente financeira. Uma Receita tributária própria sobre a qual, nos termos do artigo

241º da CRP, as próprias autarquias locais dispõem de poder regulamentar. A derrama municipal constitui, nos moldes em que se encontra legalmente delineada, um imposto geral, ordinário, direto (Anexo I do Decreto-Lei nº 26/2002), real, periódico e não estadual (o sujeito ativo do imposto é o município – enquanto pessoa coletiva de direito público).

24. No caso concreto da derrama municipal – que se socorre das regras de incidência do CIRC para concretizar a sujeição pessoal àquele imposto – os sujeitos ativos serão os Municípios, sendo sujeitos passivos as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

25. Mais refere que "*a instituição deste imposto – a Derrama – tem como desígnio a corporização do comando constitucional que determina a necessidade/possibilidade de as autarquias locais – enquanto instrumento principal da denominada descentralização administrativa – serem dotadas dos meios necessários à sua tendencial autonomia, não só administrativa, mas também financeira.*".

26. Alega que com a nova lei das finanças locais, a derrama passa de uma situação de acessoriedade face ao imposto principal – o IRC – na lógica de que os impostos acessórios seguem o imposto principal (*principale accessorium sequitur*), atribuindo a Lei nº2/2007 à derrama um papel de destaque, enquanto instrumento fiscal de prossecução dos objetivos constitucionalmente consagrados. A derrama deixou de assumir natureza acessória, pois deixou claramente de atender, que à matéria coletável, quer à própria coleta de IRC enquanto pressupostos da sua aplicabilidade.

27. A requerida, sustenta, que a derrama será com a nova lei das finanças locais configurável como um imposto principal ou dependente. E, sendo um imposto autónomo, apenas se socorre das regras de cálculo do IRC para apuramento do lucro tributável, pois que as especificidades da tributação em sede de IRC só a este dirão respeito, não sendo legalmente acolhidas para efeitos de sujeição à derrama.

28. Respeitante à sujeição a derrama municipal de todas as sociedades que integram

o perímetro de um grupo de sociedade sujeitas ao RETGS, a requerida fundamenta a sua posição, referindo que, será sujeito ativo do imposto o município correspondente à área geográfica no qual é gerado o rendimento – podendo ser tantos os sujeitos ativos quanto os Municípios em que uma sociedade gere rendimentos, de acordo com os números seguintes do artigo 14º - e sujeito passivo, as sociedades residentes, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial industrial ou agrícola, na área geográfica daqueles Municípios.

29. No caso do RETGS, refere que estamos perante situações patentes de sujeição pessoal e real, de cada uma daquelas sociedades, e respetivos rendimentos. Suporta, a posição de que o legislador prevê, para estas sociedades, é que possam agregar os seus vários lucros tributáveis/prejuízos fiscais, individualmente apurados, e assim chegar ao denominado “lucro tributável do grupo”. Não se poderá ter por infundado o entendimento de que a derrama incidirá sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo, sendo essa a base tributável deste imposto. Em momento algum é consagrada qualquer situação de não sujeição, de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou os seus rendimentos.

30. Logo, existe um premente interesse em agir dos Municípios no presente pleito. Interesse em agir que, no fundo, justifica a legitimidade destes para intervir na presente demanda, porquanto o artigo 26º do Código de Processo Civil (CPC) reconhece a legitimidade como parte - neste caso, como réu na demanda - daquele que tenha interesse direto em contradizer.

31. Assim, afigura-se plenamente justificado ponderar a verificação de uma “intervenção provocada” dos Municípios nas demandas que tenham por objeto a derrama municipal.

32. A competência para administrar a derrama municipal cabe em larga medida aos municípios, sendo estes, em, exclusivo, os sujeitos ativos do imposto. Daqui decorre necessariamente que *a legitimidade passiva para intervir no presente litígio* – cujo objeto é exclusivamente a derrama municipal – *será igualmente dos municípios* (sujeitos ativos e co-administradores do imposto) e não da AT, em exclusivo.

33. À AT apenas estão conferidas 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.

34. Efetivamente, todas as sociedades que integram o perímetro têm a obrigação legal de proceder à entrega da sua própria declaração de rendimentos, na qual apuram o seu próprio lucro tributável. Lucro tributável esse, que será determinante para efeitos de cálculo da derrama devida pela sociedade.

35. Sustentando que quanto a incidência real, esta recai sobre o lucro tributável das sociedades – conceito distinto do de matéria coletável – sendo a imputação da derrama aos vários sujeitos ativos feita de acordo com as disposições constantes do artigo 14º da LFL. E apenas para efeitos de deter determinação da base de incidência da derrama, o legislador socorre-se dos mecanismos legalmente previstos no CIRC, que culminam com o apuramento do lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

36. A requerida defende-se que *"tributar cada uma das sociedades que integram o perímetro, tendo por base o seu próprio lucro tributável, é alias a melhor forma de conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos Municípios que se consubstancia na derrama."*

37. Sendo preterida a formalização, por parte da Requerente, da intervenção processual dos vários municípios, interessados na relação controvertida, a falta deles é motivo de ilegitimidade.

38. Caso o tribunal entenda não estarmos perante uma situação de litisconsórcio necessário, não poderá afastar a necessidade de uma intervenção acessória dos municípios, pois que se mostram integralmente preenchidos os pressupostos da intervenção acessória provocada, previstos no artigo 330º do CPC.

39. Por Impugnação

40. O cálculo dos montantes alegadamente pagos a mais pela Requerente não está correto, inquinando irremediavelmente a sua pretensão de ver anulada, ainda que parcialmente, a derrama municipal relativamente aos exercícios de 2011, nos termos por si propostos.

41. A derrama municipal é um imposto autónomo, que apenas se socorre das regras

de cálculo do IRC para apuramento do lucro tributável, pelo que as especificidades da tributação em sede de IRC só a este dizem respeito, não sendo legalmente acolhidas para efeitos de sujeição à derrama.

42. O sujeito ativo do imposto é o município correspondente à área geográfica na qual é gerado o rendimento e o sujeito passivo as sociedades residentes, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial industrial ou agrícola, na área geográfica daqueles municípios.

43. A incidência real da derrama municipal recai sobre o lucro tributável das sociedades – conceito distinto do de matéria coletável – sendo a imputação da derrama aos vários sujeitos ativos feita de acordo com as disposições constantes do artigo 14º da LFL.

44. Para efeitos de determinação da base de incidência da derrama municipal, o legislador socorre-se dos mecanismos legalmente previstos no CIRC, que culminam com o apuramento do lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

45. Ora, no caso concreto das sociedades abrangidas pelo RETGS, é inegável que cada uma das sociedades que integram o perímetro é sujeito passivo de IRC, sendo igualmente incontestável que todas elas geram rendimentos sujeitos a IRC.

46. Estamos, pois, perante situações patentes de sujeição, pessoal e real, de cada uma daquelas sociedades e respetivos rendimentos.

47. Em nenhum momento foi consagrada qualquer situação de não sujeição, de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou os seus rendimentos.

48. Para estas sociedades, o que o legislador prevê é que possam agregar os seus vários lucros tributáveis/prejuízos fiscais, individualmente apurados, e assim chegar ao denominado “lucro tributável do grupo”.

49. Não se poderá ter por infundado o entendimento de que a derrama incidirá sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades do grupo, sendo essa a base tributável deste imposto.

50. Efetivamente, todas as sociedades que integram o perímetro têm a obrigação legal de proceder à entrega da sua própria declaração de rendimentos, na qual apuram o seu próprio lucro tributável, o qual é determinante para efeitos de cálculo da derrama

devida pela sociedade.

51. Inexistindo qualquer estatuição que considere não sujeitos ou isentos de IRC os rendimentos das sociedades que integram o perímetro de um grupo de sociedades, não se vislumbra como possam os mesmos estar afastados de tributação em sede de derrama.

52. Tributar cada uma das sociedades que integram o perímetro, tendo por base o seu próprio lucro tributável, é a melhor forma de conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos municípios que se consubstancia na derrama.

53. Aderir à posição assumida pelo Acórdão do STA de 2 de Fevereiro de 2011 seria denegar a concretização dos desígnios constitucionalmente consagrados, e legitimar o reforço das assimetrias entre municípios, o que é contrário à lei fundamental.

54. A redação dada ao n.º 8 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, pelo artigo 57.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, (Lei do Orçamento do Estado para 2012) procurou obstar à dimanação de jurisprudência inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais ínsitos nos artigos 81.º, 103.º e 238.º da Constituição da República.

55. Tal redação tem natureza interpretativa, pelo que não se coloca a questão da sua aplicação retroativa.

56. O presente Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CADD, para apreciar e decidir o objeto do presente processo.

E - QUESTÕES DECIDENDAS

57. Cumpre, pois, apreciar e decidir.

58. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes:

- a) A suscitada pela requerida, dentro do princípio do dispositivo, que alegou as seguintes exceções dilatórias processuais:
 - I. Exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral *ratione materiae*;
 - II. Exceção dilatória de ilegitimidade (passiva), processual da AT.

- b) A alegada pela Requerente, de ilegalidade do ato de autoliquidação da derrama municipal relativa ao exercício de 2011, do Grupo Fiscal, na parte correspondente ao montante de 202.926,87€.
- c) O invocado pela Requerente, relativamente ao crédito de juros indemnizatórios, a acrescer ao montante restituindo do tributo indevidamente liquidado e pago.
- d) O invocado pela Requerente, relativamente a condenação da requerida a compensar a requerente das despesas, resultantes da lide, com honorários de mandatários judiciais.

F - DAS DEDUZIDAS EXCEÇÕES DILATÓRIAS

F.1. DA DEDUZIDA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

59. Embora as questões da incompetência do Tribunal e da ilegitimidade passiva estejam intimamente ligadas, atento o modo como são deduzidas, vai conhecer-se em primeiro lugar da questão da competência, por ser de conhecimento prioritário à luz do disposto no artigo 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aqui aplicável por força do artigo 29º, nº1, alínea c), do RJAT.

60. Com base nos argumentos expendidos, a AT afirma que tem "*por certo que a competência para administrar a derrama municipal cabe em larga medida aos Municípios, sendo estes, em exclusivo, os sujeitos ativos do imposto*", partindo dessa alegação para fundamentar a sua ilegitimidade e, depois, a incompetência do Tribunal. Desta forma não possuiria a AT competência para estar em juízo como exclusiva demandada em matéria respeitante à derrama municipal, uma vez que o sujeito ativo (credor do tributo), são os Municípios, face à natureza da relação jurídica controvertida ora sub judice, em virtude de se tratar de um *tributo municipal*, existindo como tal um interesse pessoal e direto em agir por parte dos municípios, bem como no seu resultado.

61. Mais refere que resulta que a legitimidade passiva para intervir no presente litígio – cujo objeto é exclusivamente a derrama municipal – será igualmente dos

Municípios (sujeitos ativos e co-administradores do imposto) e não da AT, em exclusivo.

62. Daí que a incompetência do tribunal arbitral decorreria do facto de os municípios não se encontrarem submetidos à jurisdição arbitral, por falta de vinculação. Será assim?

63. A este respeito cumpre decidir pela competência dos tribunais arbitrais, como se encontra definida no art. 2º do RJAT, de cujo nº 1, alínea a) Estatui o artigo 2º, nº1, a), do RJAT que os tribunais arbitrais são competentes para apreciar as pretensões de “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”.

64. Dispõe, por seu turno, o mesmo RJAT, no nº 1 do seu art. 4º, que *a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria conjunta dos ministros das Finanças e da Justiça.*

65. A referida vinculação foi estabelecida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em cujo art. 1º se postula a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços - DGCI e DGAIEC - entidades fundidas na atual Autoridade Tributária e Aduaneira, com efeitos a 1º de janeiro de 2012. Trata-se da Portaria 112-A/2011, de 22 de março, de cujos artigos 1º e 2º resulta que a Direção-Geral dos Impostos e a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (a que a AT veio suceder, como já se deixou dito) ficam vinculadas à jurisdição dos tribunais arbitrais, que funcionam no CAAD, *que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida* referidas no nº 1 do artigo 2º do RJAT, prevendo-se, contudo, algumas exceções, que não têm aplicação ao caso (refira-se, aliás, que, a que podia ter, não se encontra verificada, visto que a Requerente, conforme já se salientou, recorreu, sem sucesso, *previamente*, à via administrativa através da apresentação de reclamações gratuitas dos atos de autoliquidação que agora submete a este Tribunal).

66. Estabelece ainda o artigo 2º da referida portaria, nos termos do qual os organismos integrantes da DGCI e da DGAIEC se encontram vinculados à jurisdição dos tribunais arbitrais, *“que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a*

impostos cuja administração lhes esteja cometida”, sendo certo que a matéria em litígio não se enquadra em nenhuma das situações eliminatórias contempladas no respetivo art. 2º.

67. Para apreciar e decidir a exceção de incompetência deste Tribunal é, pois, decisivo o juízo que se fizer sobre o problema da administração da derrama municipal, isto é, a quem cabe essa administração. Ora, pese embora todo o seu empenho argumentativo em sentido contrário, a verdade é que a administração da derrama municipal cabe – e em exclusivo – à Requerida. De facto, a circunstância de os municípios serem os beneficiários da receita da derrama municipal não se confunde com a questão de quem a administra. É a titularidade da competência para liquidar e cobrar um tributo que corresponde ao que se designa como a sua “administração”. Esse é o entendimento que inequivocamente se extrai, por exemplo, do disposto no artigo 1º, nº 3, da LGT. Ora, a AT é precisamente o serviço da administração direta do Estado que tem por missão *administrar os impostos*, prosseguindo para isso, entre outras, as atribuições de assegurar a liquidação e cobrança de tributos e de outras receitas, de exercer tarefas inspetivas, de exercer a ação de justiça tributária e representar a Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais, e de informar os contribuintes sobre as suas obrigações fiscais (cf. artigos. 1º e 2º do Decreto-Lei n.º 118/2011, 15 de dezembro).

68. É verdade que, quanto à derrama municipal, a LFL atribui aos municípios, entre outros, o poder de deliberar anualmente o seu lançamento, fixando a respetiva taxa até ao limite legal (artigo. 14º, nº1), e de receber o produto da sua cobrança, líquido dos encargos de administração, suportados pela AT (artigo 14º, nº 10, e artigo 13º, nº4).

69. Mas não lhes compete receber declarações fiscais, controlar a sua autoliquidação, emitir liquidações substitutivas ou adicionais, cobrar a derrama ou receber e decidir reclamações graciosas relativas à sua liquidação. Os municípios apenas podem deliberar se querem ou não lançá-la e qual a respetiva taxa, dentro do limite legal. No entanto, a partir do momento em que comunicam essa deliberação à AT, toda a administração desse imposto local fica fora da sua competência. Nenhuma norma legal comete aos municípios o poder de liquidar e cobrar as derramas.

70. Como bem se afirma na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 10/2011-T, “não obstante todos os poderes que a Lei das Autarquias Locais (Lei n.º 169/99, de 18 de setembro) e a Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro) atribuem aos Municípios por força da sua posição de credores da derrama municipal, nenhuma daquelas leis afasta a regra de que é a AT que administra esses impostos, especificamente no sentido de protagonizar os momentos decisivos da relação com os contribuintes, incluindo os momentos de subordinação de litígios à adjudicação judicial ou arbitral. O mesmo resulta do art. 14.º da Lei n.º 2/2007, 15/1, Lei das Finanças Locais, que comete à AT o papel de interlocutor direto dos contribuintes de derramas”. E noutra passagem a mesma Decisão salienta: “Não parece, pois, aceitável querer-se, por um lado, que seja a AT a desempenhar a maior parte das tarefas administrativas e a interagir em exclusivo com o contribuinte, e pretender, por outro lado, furtar a AT à jurisdição arbitral com o argumento de que não é à AT que cabe aquela administração, ou que não lhe cabe em exclusivo”. Em contradição – dizemos nós – com o próprio facto de a AT se ter sentido com os poderes bastantes para, desacompanhada dos municípios, indeferir as três reclamações gratuitas relativas às derramas em causa nos autos, conforme também já se tem assinalado noutras decisões arbitrais em situações idênticas (cf., por exemplo, a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 88/2012-T).

71. Temos, pois, por inequívoco que os municípios não possuem quaisquer competências relativas à administração da derrama municipal, sendo esta exclusivamente administrada pela AT. Sendo assim, e atento o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT e no corpo do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, o Tribunal é materialmente competente para conhecer do pedido, pelo que improcede a exceção de incompetência em razão da matéria deduzida pela Requerida.

72. Deste modo, há que concluir, perante a moldura legal supra referida, a vinculação da Requerida à jurisdição dos tribunais arbitrais pelo facto de serem essas as entidades responsáveis pela administração da Derrama Municipal, logo, possuindo capacidade tributária, e não pelo fato de ser a credora do tributo, independentemente de possuírem a titularidade do crédito tributário.

73. Encontra-se a presente matéria em litígio incluída na competência deste tribunal arbitral, com a conseqüente vinculação da AT à presente arbitragem.

74. Declara-se improcedente, a exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria para a apreciação do litígio.

75. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º n.º 2º alínea a), 6º nº 1, 10º n.º 1º alínea a) e nº 2º do RJAT.

F.2. DA DEDUZIDA EXCEÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AT

76. Sustenta a requerida, a ilegitimidade passiva da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira para estar em juízo como única demandada em matéria respeitante à derrama municipal face, nomeadamente, à natureza da relação jurídica controvertida, e ao interesse em agir dos municípios, porquanto tem um interesse pessoal e direto no seu resultado.

78. Invoca a requerida que o sujeito ativo na derrama municipal é o próprio município, pelo fato de a competência para administrar a derrama municipal estar cometida aos municípios.

79. Mais diz, a relação jurídica substancial constitui-se entre a requerente e os vários municípios nos quais gerou rendimentos, em função das unidades económicas neles localizadas, sendo a AT inteiramente alheia a essa relação, só intervindo quando se verificam os pressupostos subjetivos e objetivos de apuramento do montante do imposto a pagar.

80. Pede que os municípios afetados possuam legitimidade passiva para intervir no presente litígio, e que os mesmos sejam chamados a intervir.

81. É um facto assente que a derrama municipal, constitui uma receita própria dos municípios, o mesmo resulta da atual Lei das Finanças Locais, e mais da primeira Lei das Finanças Locais (Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro).

82. Uma vez que, na sua perspetiva, os municípios são co-administradores da derrama municipal a Requerida sustenta que existe uma situação de ilegitimidade passiva, já que também eles deveriam ser demandados. Porém, como já se deixou

fundamentado *supra*, este Tribunal considera que a derrama municipal é administrada, *em exclusivo*, pela AT, não se verificando, portanto, qualquer situação de co-administração com os municípios. Assim sendo, cai pela base um dos argumentos com que a Requerida pretende fundamentar a pretensa situação de ilegitimidade passiva, na medida em que, na sua tese, os municípios deveriam também ser demandados.

83. Todavia, para a AT, os municípios teriam interesse em agir neste litígio, porquanto, para além de co-administradores da derrama, “têm interesse pessoal e direito no seu resultado”, devendo, por isso, qualquer decisão que seja proferida sobre o litígio fazer necessariamente caso julgado em relação a eles. Ora, a verdade é que *para apurar a legitimidade processual o que releva não é a situação de credor tributário, mas sim a quem a lei atribui as competências para a liquidação e cobrança do tributo.*

84. Como também não relevam as eventuais consequências que resultem para o credor tributário da decisão arbitral. Não se vislumbra aliás, no nosso ordenamento, nenhuma norma que permita a intervenção, seja no procedimento seja no processo tributário do credor tributário *enquanto tal*. É isso que resulta do disposto no artigo 9º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que constitui norma especial sobre a legitimidade no processo judicial tributário e, portanto, afasta a aplicação do artigo 26º do CPC, invocada pela Requerida. E, por outro lado, como bem se refere na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 98/2012-T, “o disposto no artigo 9º, n.º 4, com referência ao n.º 1, do CPPT é aplicável subsidiariamente ao processo arbitral previsto no RJAT, por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do seu art. 29º, já que não há qualquer norma deste diploma que defina a legitimidade passiva”. Ao contrário do que pretende a Requerida, a circunstância de estar em apreciação nos autos a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação de um tributo cuja receita reverte para determinados municípios *não torna necessária a intervenção destes no processo arbitral* para que a decisão produza o seu efeito útil normal, que é, afinal, o de declarar ou não a ilegalidade dos atos impugnados e determinar as consequências, seja quanto à devolução de imposto eventualmente indevidamente pago ou à eventual sujeição a juros indemnizatórios.

85. Em abono da sua tese, a Requerida invoca também o disposto no artigo 7º, n.º 1,

do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, que aprova o CPPT, e no artigo 54.º, n.º 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF). No entanto, tais disposições não são aplicáveis no presente caso uma vez que se referem a “tributos administrados pelas autarquias locais” (ou seja, por estas liquidados e cobrados), o que já vimos não ser o caso da derrama municipal.

86. A Lei das Finanças Locais é bastante clara relativamente a este assunto, na qual se estabelece, nos termos do n.ºs 8.º a 10.º do seu art. 14.º, (atual n.ºs 9.º a 11.º), que a administração da derrama é feita pela DGCI (à qual sucedeu a AT), pertencendo meramente aos municípios a comunicação da intenção do lançamento da derrama no considerado exercício, e o respetivo recebimento da transferência do montante correspondente à receita obtida com a aplicação da mesma.

87. Caberá logo aos municípios a responsabilidade de iniciativa do lançamento da derrama num determinado ano económico e da definição da respetiva taxa, dentro dos limites impostos pelo art. 14 da Lei das Finanças Locais. Resulta do n.º1 do referido artigo a possibilidade de os municípios proporem critérios de repartição da derrama, bem como deliberarem taxas reduzidas. Tal como prevê o art. 238 da Constituição da República Portuguesa, o art. 14 da LFL adota o corolário do princípio constitucional de autonomia financeira das Autarquias Locais.

88. Se a comunicação supra referida for extemporânea, não há lugar à liquidação e cobrança da derrama (n.º 9, atual n.º 10), ficando os procedimentos de liquidação e cobrança a cargo exclusivo da AT, sendo, depois, o produto cobrado remetido por transferência para o município interessado, pela AT (cfr. n.º 10, atual n.º 11, do citado preceito).

89. Nos termos do n.º 10 do art. 14.º da LFL, o “*produto da derrama paga é transferido para os municípios até ao último dia útil do mês seguinte ao do respetivo apuramento pela Direção-Geral dos Impostos*”, competindo apenas municípios o recebimento do produto da derrama após o apuramento por parte Direção geral dos Impostos.

90. O apuramento e liquidação da derrama é efetuado única e exclusivamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mas como referido supra, a derrama constitui receita própria dos municípios.

91. Resulta, assim, para AT, igualmente a responsabilidade de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias em sede da derrama. Cabe-lhe a imputação do procedimento de liquidação e cobrança da derrama municipal, conferir e comprovar a respetiva autoliquidação do imposto pelo sujeito passivo e proceder às correspondentes liquidações oficiosas. É igualmente a AT a entidade responsável pela publicação dos modelos da declaração periódica de rendimentos sujeitos a IRC, bem como a preparação e divulgação das respetivas instruções de preenchimento.

92. Resultam do CPPT as competências da AT, associadas à derrama, designadamente a apreciação dos pedidos de informação vinculativa e respetiva publicação no seu endereço *online*, publicação de esclarecimentos prestados aos contribuintes, e apreciação dos requerimentos submetidos pelos contribuintes em sede do procedimento administrativo, como reclamações gratuitas, pedidos de revisão do ato tributário e recursos hierárquicos.

93. A própria derrama é apurada, no campo 364.º da Declaração Modelo 22, ou no Anexo A, sendo que neste caso apenas se aplica aos sujeitos passivos que apurem no exercício uma matéria coletável (de IRC) superior a € 50.000,00€ e que possuam estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais do que um município, aplicando na grande maioria os Grupos de Empresas, sujeitas ao REGTS.

94. Cabe no âmbito da responsabilidade da AT, a correção e liquidação oficiosa da derrama, no caso de incorreto preenchimento por parte do sujeito passivo da Declaração supra referida.

95. A AT é ainda responsável pela emissão de orientações genéricas respeitantes à aplicação da derrama, pela apreciação das reclamações gratuitas, pela resposta aos pedidos de informação vinculativa, representando ainda, em juízo a Fazenda Pública em caso de controvérsias relacionadas com a derrama municipal.

96. Caso os municípios, fossem os sujeitos ativos da derrama, seriam os mesmos responsáveis por apreciar, decidir e emitir pedidos de informação vinculativa e outros

pedidos de esclarecimento, reclamações graciosas e recursos hierárquicos, que versassem sobre questões relacionadas com a derrama municipal.

97. Nomeadamente a reclamação graciosa que a ora Exponente submeteu sobre a matéria *sub júdice*, sendo a mesma aceite, apreciada e indeferida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não tendo esta em qualquer momento invocado a sua ilegitimidade bem como pedido a intervenção dos municípios nesse procedimento.

98. É facto assente, que a derrama é liquidada em conjunto com o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e que o respetivo apuramento encontra-se dependente do apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos em sede de IRC.

99. Perante o invocado, a relação jurídico-tributária é desenvolvida entre o contribuinte e a Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo que a posterior atribuição da receita aos municípios consubstancia uma relação jurídica diversa, na qual o contribuinte não tem qualquer intervenção.

100. Nos termos legalmente previstos, inclusive no n.º 4 do art. 9.º CPPTRIB, *«têm legitimidade no processo judicial tributário, para além da administração tributária, o Ministério Público e o representante da fazenda pública»*. Resulta que compete à AT, a administração da derrama municipal, concretamente, os atos *administrativos* intermédios ou finais. Detém a Requerida competência decisória, bem como o interesse direto em contradizer, como igualmente os poderes para a representação da entidade credora em juízo arbitral no que respeita à disputa da legalidade dos seus atos de liquidação ou de autoliquidação da receita tributária a que se moderam os autos.

101. É um facto que a derrama é única e exclusivamente liquidada em conjunto com o IRC, e o respetivo apuramento está indubitavelmente dependente do apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos em sede de IRC.

102. Daí que a entidade responsável pela administração e exercício das diversas competências previstas no CPPT é, sem exceção, a Autoridade Tributária e Aduaneira, cabendo ao Município apenas a decisão de lançar a derrama e a sua taxa.

103. Conclui-se que, é da competência e responsabilidade da AT, a liquidação, cobrança e fiscalização do imposto municipal da derrama, bem como a apreciação de requerimentos e reclamações, efetuadas pelo sujeito passivo. Por isso mesmo, aquando

da apresentação pela Requerente da reclamação graciosa, a AT não levantou a questão da sua ilegitimidade e procedeu à apreciação, a resposta e ao respetivo indeferimento da reclamação graciosa efetuada pela Requerente. O mesmo fez aquando da notificação do pedido de audiência, conforme já referido.

104. Assim, existem duas relações jurídicas, uma desenvolvida unicamente entre a Autoridade Tributária e o sujeito passivo, e outra entre a AT e os Municípios, onde se realiza a atribuição da receita dos municípios, na qual o sujeito passivo não possui qualquer intervenção ou poderes.

105. Não se descortina, assim, qualquer motivo obstativo do conhecimento do mérito do pedido, e conseqüentemente a absolvição da entidade requerida (AT) da instância.

106. Como tal, perante o exposto, julga-se improcedente a deduzida exceção de *ilegitimidade passiva*, considerando que a AT tem legitimidade para estar em juízo.

F-3 SOBRE O INCIDENTE DE INTERVENÇÃO PROVOCADA

107. A Requerida suscita o incidente de intervenção provocada previsto nos artigos 325º e segs. do CPC, alegando o interesse pessoal e direto dos municípios em agir nos presentes autos.

108. A matéria dos incidentes processuais no âmbito do processo de impugnação encontra-se especificamente regulada nos artigos 127º e segs. do CPPT e não contempla o incidente de intervenção provocada, pelo que se afigura que o mesmo não é admissível. Mas mesmo que o fosse, encontrar-se-ia prejudicado, pois, como já vimos, a legitimidade passiva nos presentes autos cabe *em exclusivo* à AT. E quanto à intervenção acessória provocada, prevista no artigo 330º do CPC, mesmo admitindo a possibilidade da sua aplicação nestes autos, é manifesto que o caso *sub judice* se subsume à previsão da referida norma por não estar em causa, em nenhuma circunstância, a existência de um direito de regresso da AT contra os municípios, que obviamente não praticaram, neste contexto, nenhum ato suscetível de os constituir em responsabilidade perante a Requerida.

109. Indefere-se, assim, sem necessidade de mais considerações, o pedido de incidente de intervenção provocada deduzido pela Requerida.

G - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

110. O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos arts. 2º, nº 1, alínea a), e 30º, nº 1, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro.

111. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (arts. 4º e 10º, nº 2, do mesmo diploma e art. 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março).

112. O processo não enferma de vícios que o invalidem.

113. Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junta aos autos e as alegações produzidas, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue.

II. FUNDAMENTAÇÃO

H - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

114. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes fatos:

115. A Requerente dedica-se à atividade industrial, sendo a sociedade dominante de um grupo de sociedades (o Grupo A... / B...) sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, previsto, à data dos factos, nos arts. 63º e ss do Código do IRC (atualmente, art. 69º e ss do Código do IRC, por força da renumeração operada pelo Dec. Lei nº 159/2009, de 13 de julho).

116. Em 31 de Maio de 2011, a requerente procedeu, na qualidade de sociedade dominante do referido Grupo Fiscal, à apresentação via internet da Declaração Modelo 22 do Grupo Fiscal respeitante ao exercício de 2011, na qual procedeu à autoliquidação da derrama municipal referente ao mesmo exercício.

117. Ao submeter a aludida Declaração Modelo 22 do Grupo Fiscal, a requerente calculou a derrama municipal numa base individual para cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal, indicando como derrama municipal devida pelo Grupo

Fiscal, o somatório das derramas de cada uma dessas sociedades, individualmente calculadas, em virtude de ser esse o procedimento aceite pelo sistema informático da DGCI para a submissão da Declaração Modelo 22.

118. Esta autoliquidação de derrama foi efetuada de acordo com as orientações genéricas da Administração Tributária, emitidas através do ofício-circulado n.º 20132, de 14.º de Abril de 2008, da Direção de Serviços do IRC.

119. A diferença entre a derrama municipal liquidada de acordo com o sistema informático da DGCI (2.482.820,03€, inscritos no campo 364.º do Quadro 10 da declaração de grupo) e a derrama que seria apurada em função do lucro tributável do Grupo Fiscal (2.279.893.16€, tendo em conta o lucro tributável desse grupo, no valor de 151.992.887,04€, multiplicado pela taxa máxima da derrama municipal, de 1,5%), é de 202.926,87€.

120. Em 2 de julho de 2012, a requerente apresentou, junto do Direção de Finanças de Lisboa, reclamação graciosa contra a referida autoliquidação da derrama municipal respeitante ao exercício de 2011.

121. Em 2 de Novembro de 2012, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa, n.º

I - FATOS NÃO PROVADOS

122. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da fatualidade supra descrita.

J - MOTIVAÇÃO DA DECISÃO

123. A decisão da matéria de fato efetuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais, não impugnados.

K - FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO/ SOBRE O PEDIDO DE DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE PARCIAL DOS ATOS DE AUTOLIQUIDAÇÃO DE DERRAMAS MUNICIPAIS

124. No que concerne ao mérito do pedido, constitui a questão central dirimenda ao qual o presente tribunal arbitral foi chamado a decidir, erudição da ilegalidade do ato de autoliquidação da derrama municipal relativa ao exercício de 2011, cujo sujeito passivo é o Grupo A..., na parte correspondente ao montante de 202.926,87€, em virtude de em tal autoliquidação ter sido tomado em conta o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que integravam o aludido Grupo, sujeito ao RETGS, e não o lucro tributável global do grupo.

125. A questão de fundo em causa nos presentes autos consiste em saber se para efeitos de determinação da derrama de um grupo de sociedades que se encontra sujeito ao RETGS releva o lucro tributável do grupo ou o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram.

126. A matéria de facto está fixada, importa agora proceder a subsunção jurídica, e determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes de acordo com as questões decidendas já enunciadas.

127. À data dos factos, o artigo 14º da LFL, sob a epígrafe “derrama”, estatua nos seus nºs 1 e 2, o seguinte: “1. 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 à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território 2. Para efeitos de aplicação do disposto no número anterior, sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a € 50 000, o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional”.

128. A Requerente é uma sociedade dominante de um grupo de sociedades (o Grupo A...) sujeito ao RETGS, então previsto nos artigos 63º a 65º do CIRC. Ora, o artigo 63º, n.º 1, estatua então que *“existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo”* e, por sua vez, o artigo 64º, nº 1, dispunha que *“relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo”*.

129. Face a alguma efetiva ambiguidade quanto aos termos em que se deveria compaginar a redação do artigo 14º da LFL com o disposto nas normas do CIRC relativas ao RETGS, a DSIRC emitiu o ofício circulado nº 20.132, de 14 de abril de 2008.

130. O referido artigo remete expressamente para o regime do IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria coletável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária. Assim a derrama depende do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídica tributária.

131. A norma de incidência não define como se apura o respetivo lucro tributável, portanto face à sua natureza jurídica, esse lucro é o que resultar das regras de determinação do mesmo para efeitos de IRC, incluindo as regras específicas do RETGS, para determinação do lucro tributável do grupo.

132. A incidência da derrama só pode ser determinada por lei, nos termos do nº2 do art. 103º da CRP, respeitando a competência exclusiva da Assembleia da República consagrada no nº 1, alínea i), do seu art. 165.

133. A tributação no âmbito dos RETGS, é feita nos termos do artigo 70º do Código do IRC (anterior artigo 64º) que estabelece 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”.

134. No caso em apreço, o sujeito passivo optou pela adopção do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), no qual o lucro tributável sujeito e não isento de IRC é o lucro tributável do grupo, nos termos do art. 69º do CIRC.

135. Havendo lugar a correta aplicação do RETGS, o IRC incide apenas sobre a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais das sociedades integrantes do grupo, como se do lucro tributável de uma única sociedade se tratasse.

136. Todavia, constitui uma obrigação declarativa de IRC, nos termos do art. 120º nº 6, b) do CIRC, o apuramento do lucro tributável individual das sociedades que integram o grupo.

137. A escolha do sujeito passivo pelo RETGS, é facultativa como estabelece o nº 1º do atual artº 69º, do Código do IRC (à data dos fatos, artigo 63º, nº 1, do mesmo CIRC), que “existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo”.

138. Baseando-se no facto de, com a Lei nº 2/2007, a derrama ter deixado de incidir sobre a matéria coletável de IRC para passar a incidir sobre *o lucro tributável, sujeito e não isento de IRC*, e no disposto no artigo 12º do CIRC, nos termos do qual as entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, não obstante serem sujeitos passivos deste imposto, não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas, a administração tributária concluiu que esta norma de não tributação teria de conduzir à conclusão de que o lucro tributável por elas apurado não era passível de tributação em IRC. Logo, fixou no aludido ofício circulado o entendimento administrativo de que “para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração” e o “somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respetivo pagamento à sociedade dominante”.

139. Tal entendimento foi contestado por vários contribuintes, surgindo assim um

relevante contencioso à volta desta matéria, que deu origem a vários acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e, também, a um número muito significativo de decisões arbitrais. Ora, verifica-se que, tanto a jurisprudência do STA, como a jurisprudência arbitral, convergiu, de forma unânime, no entendimento de que quando seja aplicável o RETGS, *a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram*. Com efeito, assim decidiram os Acórdãos do STA proferidos nos processos 909/10, 309/11 e 234/2012, de 2/2/2011, 22/6/2011 e 2/5/2012, 01/09/2013, 05/07/2012, respetivamente, e as Decisões Arbitrais proferidas nos 19/2011-T, 8/2011T, 1/2012-T, 2/2012-T, 5/2012-T, 24/2011-T, 23/2011T, 322/2011-T, 37/2012-T, 38/2012-T, 41/2012-T, 40/2012-T, 16/2012-T, 82/2012-T, 112/2012-T, 10/2011-T, 14/2012-T, 4/2012-T, 18/2011-T, 22/2011-T, 54/2012-T, 7/2012-T, 29/2012-T, 82/2012-T, 98/2012-T, 87/2012-T, 88/2012-T, 94/2012-T, 53/2012-T, 106/2012-T, 112/2012-T, entre outras.

140. Contudo, importa referir sobre o tema em apreço, e em especial sobre a interpretação dos artigos supra referidos, no qual importa enunciar os seguintes acórdãos:

141. De 22 de junho de 2011 (processo n.º 0309/11) no qual o Supremo Tribunal Administrativo (STA) concluiu que *“de acordo com o atual 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”*.

142. Pronunciando-se no mesmo sentido do já emitido acórdão de 2 de fevereiro de 2011 (Processo n.º 909/2010), no qual o Supremo Tribunal Administrativo (STA) proferiu o seguinte: *“prevendo o CIRC, nos seus art.ºs 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 coletável 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”. Mais disse “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”.

143. O acórdão de 7 de julho de 2010 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, no qual decidiu no mesmo sentido dos acórdãos supra referidos: “(...) *no caso do regime especial de tributação dos grupos de sociedade, por cada um dos períodos de tributação o lucro tributável é o que resulta da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas sociedades pertencentes ao grupo, e ao montante assim apurado é corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontrem incluídas nas bases tributárias individuais, (...) sob pena de resultar duplicação da coleta naquela derrama na medida em que se desprezaria, na ótica da Adm. Fiscal, o lucro distribuído entre as sociedades e incluindo nas respetivas bases tributáveis individuais então sujeito integralmente aquela derrama e criariam um agravamento injustificado de imposto em resultado da desconsideração dos prejuízos fiscais do grupo para efeitos de incidência da derrama.*”.

144. No mesmo sentido o acórdão de 19 de fevereiro de 2010 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro.

145. Não se encontra fundamento jurídico para não acompanhar toda esta jurisprudência. Pelo contrário, afigura-se-nos que a mesma é inteiramente correta. De facto, sendo a base de incidência da derrama o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, há que recorrer às normas do CIRC para apurar a matéria coletável da derrama. Prevendo o CIRC um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, e estando a Requerente abrangida por ele para determinação da matéria coletável 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. Assim sendo, cremos inteiramente justificado que a determinação do lucro tributável para efeitos da derrama se realize do mesmo modo.

146. O artigo 57º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), veio – é certo - dar nova redação ao nº 8 do artigo 14º da Lei nº 2/2007, que passou a dispor o seguinte: “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”.

147. Ou seja, a partir do período de tributação de 2012, a lei passou a consagrar expressamente a tese que a Requerida defende nos autos. Mas, conforme se assinala no Acórdão do STA de 2 de maio de 2012, proferido no processo nº 234/12, estamos perante uma norma “claramente inovadora” e que, por isso mesmo, não se aplica a factos passados.

148. Como se refere no citado aresto, “só se a lei fosse interpretativa é que aplicaria a factos passados. E se o fosse, por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respetivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa. Mas não o fez, nem se precisamente, pelo critério legalmente previsto: o peso relativo das massas salariais localizadas em cada município (cf. artigo 14º, nº 2, da LFL).

149. Assumindo a lógica interpretativa e argumentativa da jurisprudência supra referida, não podemos chegar a outra conclusão, e não indo contra a jurisprudência já definida, se não, a de que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.

150. Perante os últimos desenvolvimentos nesta temática, não podemos deixar de referir a mais recente alteração ao art. 14º da LFL, levada a cabo pela Lei nº 64-B/2011, de 30º de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2012), que veio modificar a base de incidência da derrama municipal nos casos em que seja aplicável o RETGS.

151. O referido diploma veio alterar a redação do n.º 8.º do art. 14.º, da LFL, passando esta a prever “*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*”, não tendo o mesmo assumido natureza interpretativa.

152. A nova redação, levanta a questão de interpretação da lei de acordo com a intenção do legislador, pelo que devemos entender com esta alteração, que a respetiva norma se trata de uma norma interpretativa ou de uma norma inovadora?

153. Sobre a interpretação das leis, veja-se o art. 11.º da LGT e o art. 9.º do Código Civil: “*Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*”. A este respeito, em JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, O Direito-Introdução e Teoria Geral – Uma Perspetiva Luso-Brasileira, 11.ª edição, Coimbra, Almedina, 2001, p. 551: “*Como se sabe então que a lei é interpretativa? 1) Antes de mais por declaração expressa contida no texto do diploma. 2) Tem igualmente significado a afirmação expressa do carácter interpretativo constante do preâmbulo do diploma (...). 3) Se a fonte expressamente nada determinar, o carácter interpretativo pode resultar ainda do texto, quando for flagrante a tácita referência da nova fonte a uma situação normativa duvidosa preexistente. Não vemos razão para exigir que o carácter interpretativo seja expressamente afirmado, quando a retroatividade não tem de o ser*”.

154. Podemos concluir perante a nova redação do n.º 8 do art. 14.º da Lei das Finanças Locais que, podemos qualificar a mesma como uma norma inovadora, e não um norma interpretativa, pelas seguintes razões. Em termos de jurisprudências, não foi efetuado, como supra referido, uma interpretação à referida norma, no sentido em que o legislador veio agora implementar, durante os cinco anos em que a mesma esteve em vigor. O legislador não faz nenhuma alusão ao hipotético carácter interpretativo da norma.

155. Por último, o simples facto de o legislador estar vinculado ao princípio constitucional da proibição da retroatividade da lei fiscal, no qual no seu n.º 3 do art. 103.º, da Constituição da República Portuguesa: “*Ninguém pode ser obrigado a pagar*

impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei” (no mesmo sentido, o art. 12º nº 1 da LGT).

156. Não se podendo chegar a outra conclusão que não a de que o legislador pretende um novo regime para o futuro, desde o ano de 2012.

157. Afasta-se desta forma igualmente a aplicação retroativa deste diploma ao caso aqui em apreço, em concreto a derrama municipal do exercício de 2011, o que consubstanciaria uma retroatividade autêntica.

158. Dá-se provimento ao pedido da requerente.

L - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

159. Peticiona ainda a requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

160. Perante o exposto, a liquidação do IRC, derrama e juros compensatórios, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração e foram por aquela cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.

161. Nos termos do artigo 24º nº 5 do RJAMT, que estabelece o pagamento de juros, e remete para a LGT e CPPT, em especial para o artigo 43º, nº 1, da LGT onde escreve, "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". Por seu turno, o nº 2 do mesmo artigo estatui que se considera também haver erro imputável aos serviços "nos casos em que, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas". Ora, foi precisamente isso que sucedeu no caso dos autos. Isto é, embora a Requerente tenha efetuado a autoliquidação da derrama nas três declarações que entregou, o erro é imputável aos serviços visto que decorre da prossecução de orientações genéricas, no caso o ofício circulado n.º 20.132/2008, de 14 abril. Procede, pois, o pedido de juros indemnizatórios, que deverão

ser contados, à taxa apurada de harmonia com o disposto no artigo 43º, nº 4, da LGT, entre os dias em que foram efetuados os pagamentos indevidos até à data da emissão das correspondentes notas de crédito.

162. Na verdade, estando demonstrado que a requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido, por força do disposto nos arts. 61º do CPPT e 43º da LGT, tem a Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art. 61º, nrs. 2º a 5º, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no nº 4 do artigo 43º da LGT.

163. Dá-se provimento ao pedido da requerente.

M - SOBRE O PEDIDO DE PAGAMENTO DAS DESPESAS E MANDATARIOS JUDICIAIS

164. Peticiona a requerente o pagamento das despesas, resultantes da lide, com honorários de mandatários judiciais.

165. A requerida não contestou este pedido.

166. A este respeito cumpre decidir pela competência dos tribunais arbitrais, como se encontra definida no art. 2º do RJAT, de cujo nº 1, alínea a) e b) decorre deterem os tribunais arbitrais *competência para a apreciação da pretensão de declaração de ilegalidade de atos de liquidação e de autoliquidação de tributos*, de retenção na fonte, de pagamento por conta, dos atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

167. O pedido da Requerente, não está incluído e previsto nas competências atribuídas pelo DL nº 10/2011, de 20 de janeiro (RJAMT), pelo que excede os poderes atribuídos aos tribunais arbitrais.

168. Ao contrário do que se verifica no pagamento de juros e no qual se imputou a requerida o erro para efeitos do direito a juros indemnizatórios, que se encontra

expressamente previsto no RJAMT, art 24 n° 5, o mesmo não se verifica quanto ao pagamento das despesas resultantes da lide.

169. Embora o pedido da requerida esteja intrinsecamente ligado e dependente do pedido de anulação do ato de autoliquidação, não cabe ao presente tribunal arbitral decidir sobre o mesmo, pois cai fora do escopo das suas competências.

170. Pelo exposto o presente tribunal não possui competências para se pronunciar sobre o pedido da requerente, e de vincular qualquer das partes à sua decisão neste pedido.

III. DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedentes as arguidas exceções de incompetência do Tribunal Arbitral e de ilegitimidade passiva da Requerida;**
- b) Julgar improcedente o incidente de intervenção provocada deduzido pela Requerida;**
- c) Julgar procedente e provada, por violação da lei, a impugnação da legalidade do ato de autoliquidação e cobrança do IRC com o n° ... do IRC, da derrama municipal relativa ao exercício de 2011, de que foi sujeito passivo a ora requerente na parte correspondente ao montante de 202.926,87€ com base em vício de violação de lei;**
- d) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e consequentemente, condenar a Requerida, a restituir à requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal contados desde a data do pagamento das derramas em causa até ao momento da restituição das quantias indevidamente liquidadas e pagas.**
- e) Julgar improcedente o pedido da requerente de condenação da requerida a ressarcir as despesas resultantes da lide, com honorários de mandatários judiciais.**



Valor do Processo: Fixa-se o valor do processo em 202.926,87 nos termos do artigo 97º-A, nº 1, a), do CPPT, aplicável por força do das alíneas a) e b) do nº1 do artigo 29.º do RJAT e do nº2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas a cargo da requerida, fixando-se o respetivo montante em 4.284,00€. (*quatro mil duzentos e oitenta e quatro euros*), de acordo com o artigo 12º, nº 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de maio de 2013.

Os Árbitros

Jorge Lino Alves de Sousa

Maria Celeste Cardona

Paulo Ferreira Alves (relator)