

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 13/2013-T**

**Tema: IRC e Derrama**

## **Decisão Arbitral**

**Processo n.º 13/2013-T**

**Requerente:** A... –SGPS,S.A.

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira

Os árbitros Juiz Conselheiro Dr. Jorge Lino Alves de Sousa (árbitro presidente), Dr. Lino França e Dr. Olívio Mota Amador (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 28 de Março de 2013, acordam no seguinte:

### **I - RELATÓRIO**

**I.1.** Em 25 de Janeiro de 2013, a **A... –SGPS,S.A.**, pessoa colectiva n.º 504 582 178, com sede na Rua ... (de ora em diante a “Requerente”), sociedade dominante de um Grupo de sociedades sujeito ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), actualmente previsto nos artigos 69.º a 71.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)<sup>1</sup>, requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”).

---

<sup>1</sup> O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que, nos termos do seu artigo 9.º, produziu efeitos para os períodos de tributação que se iniciaram a partir de 1 de Janeiro de 2010, procedeu à republicação e renumeração do CIRC (cf. Artigo 7.º n.º 1). O REGTS deixou de estar regulado nos artigos 63.º a 65.º do CIRC para passar a constar dos artigos 69.º a 71.º.

**I.2.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, em 28 de Janeiro de 2013, e foi notificado à **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante designada por “AT” ou a “Requerida”) em 29 de Janeiro de 2013.

**I.3.** No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários árbitros do tribunal arbitral colectivo. Os signatários comunicaram a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.

A designação dos árbitros do tribunal arbitral colectivo foi notificada às partes em 13 de Março de 2013.

**I.4.** De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RGAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 28 de Março de 2013.

**I.5.** Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral: (i) declare a ilegalidade dos actos de autoliquidação da derrama municipal constantes das declarações de rendimentos Modelo 22 dos exercícios de 2008 e 2009, no montante de €231.037,74 (duzentos e trinta e um mil, trinta e sete euros e setenta e quatro cêntimos) e (ii) determine o reembolso à Requerente das quantias que, consequentemente, entende terem sido indevidamente liquidadas e pagas, acrescidas de juros indemnizatórios até ao integral reembolso, relativos ao período que mediar entre a data do pagamento da quantia referida e a sua devolução à Requerente.

**I.6. A Requerente sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral, em resumo, da seguinte forma:**

**I.6.1.** Apesar da Lei das Finanças Locais (LFL) possibilitar que os municípios obtenham uma receita própria através do recurso à derrama, o apuramento da receita deste *adicionamento* de imposto está condicionado pelo processo normal de determinação subsidiária da matéria colectável e da colecta, a qual se encontra fixada nas regras do imposto do qual depende: o IRC.

**I.6.2.** A opção pela aplicação do RETGS visa a adopção, para efeitos fiscais, de uma forma societária que elimine as desvantagens da não neutralidade inerente à tributação

individual de cada sociedade, assim se respeitando os princípios constitucionais da tributação das empresas em observância do princípio da igualdade, na sua vertente de capacidade contributiva e de acordo com o rendimento real.

**I.6.3.** A sujeição de uma unidade económico-empresarial a tributação enquanto entidade homogénea com uma capacidade contributiva única possibilita à AT e à sociedade dominante do grupo uma visão conjunta e mais aproximada da verdadeira situação financeira e patrimonial e da real capacidade contributiva da unidade empresarial constituída pelo Grupo.

**I.6.4.** O que, no âmbito da aplicação do RETGS, releva para efeitos fiscais, em sede de IRC, é o resultado fiscal do Grupo, unitário e indivisível, sendo os resultados individuais de cada empresa meras parcelas constitutivas do mesmo.

**I.6.5.** Motivada pelas alterações introduzidas pela LFL, a AT emitiu o Ofício-Circulado n.º 20132 da Direcção de Serviços do IRC, de 14 de Abril de 2008, no qual informava que, no âmbito do RETGS, a derrama municipal devia ser calculada e indicada na declaração individual de cada uma das sociedades que integram o perímetro do Grupo. Competindo à sociedade dominante as obrigações de declarar no campo 364 do quadro 10 da declaração do grupo o somatório das derramas municipais assim calculadas e de proceder ao pagamento correspondente. Acontece que esta interpretação viola frontalmente o regime da lei aplicável aos períodos de tributação de 2008 e 2009.

**I.6.6.** A base de incidência da derrama municipal no âmbito do RETGS não pode ser apurada por referência apenas aos elementos materiais positivos do lucro tributável do Grupo – que mais não são do que meras parcelas de uma soma aritmética, ditada pelo artigo 70.º do Código do IRC, com substância fiscal menor. Pelo contrário, a derrama municipal deverá ser apurada sobre a única realidade verdadeiramente tributável – o lucro tributável agregado do Grupo -, na medida em que é este o montante que se encontra na base do apuramento da matéria colectável do Grupo, em sede de IRC, em cada período de tributação.

**I.6.7.** A jurisprudência unânime do Supremo Tribunal Administrativo pronuncia-se no sentido preconizado pela Requerente nos vários acórdãos proferidos nos processos n.º 909/10, de 02.02.2011, n.º 309/11 de 02.06.2011, n.º 234/12 de 02.05.2012, n.º 206/12 de 05.07.2012 e n.º 265/12 de 05.07.2012.

**I.6.8.** A posição da Requerente segue o entendimento da jurisprudência arbitral tributária, constante de múltiplas decisões arbitrais, proferidas no âmbito do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, das quais se destaca as proferidas nos processos n.º 19/2011-T de 29.03.2012, n.º 2/2012-T de 24.04.2012, n.º 5/2012-T de 24.05.2012, n.º 16/2012-T de 08.06.2012, n.º 23/2011-T de 18.06.2012, n.º 40/2012-T de 26.06.2012, n.º 38/2012-T de 29.06.2012, n.º 18/2011-T de 05.07.2012 e n.º 82/2012-T de 18.10.2012.

**I.6.9.** O legislador no artigo 57.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, Lei do Orçamento do Estado de 2012 (LOE 2012) altera o artigo 14.º da LFL porque concluiu que a derrama não incidia, nos períodos anteriores a 01.01.2012 sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades tributadas de acordo com o RETGS. Só a partir daquela data – e apesar do retrocesso que isso representa na conceptualização do RETGS – é que a tributação da derrama municipal passou, na realidade, a recair sobre os lucros individualmente considerados das sociedades que sejam tributadas segundo o RETGS.

**I.6.10.** Atendendo a que em matéria de lei fiscal impositiva (ou mais desfavorável), vigora a regra da proibição da retroactividade (artigo 103.º n.º 3 da CRP) é seguro afirmar-se que o regime actualmente previsto no artigo 14.º n.º 8 da LFL em nada afecta o regime fiscal aplicável aos períodos de tributação anteriores a 01.01.2012.

**I.6.11.** Nos termos dos artigos 61.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Decorre destas normas que considera-se haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

**I.6.12.** Sendo procedente a decisão arbitral, deverá a AT pagar juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido da prestação tributária até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

**I.7. Em 29 de Abril de 2013, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:**

#### **I.7.1. Por excepção**

**I.7.1.1.** Alegou a impossibilidade da AT estar em juízo como única demandada em matéria respeitante a derrama municipal, imposto co-administrado com o Município (sujeitos activos do imposto aqui em causa).

**I.7.1.2.** Os Municípios têm interesse em agir na área geográfica onde foram gerados os rendimentos. No presente caso, os Municípios, têm um interesse pessoal e directo no seu resultado, devendo qualquer decisão que seja proferida sobre o litígio fazer necessariamente caso julgado em relação a estes. É possível a sanção da invocada impossibilidade através de um incidente de intervenção principal provocada, a apreciar pelo tribunal arbitral.

**I.7.1.3.** Verifica-se a incompetência do Tribunal arbitral para proferir decisão de mérito sobre a questão em litígio, porquanto esta não será apta a fazer caso julgado em relação aos Municípios, que não estão vinculados à jurisdição do CAAD. Assim, no caso de ser dado provimento ao pedido da Requerente, fica esta impossibilitada de executar a decisão arbitral contra os Municípios, por não ter quanto a eles a natureza de caso julgado.

#### **I.7.2. Por impugnação**

**I.7.2.1.** A derrama é 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.

**I.7.2.2.** Será sujeito activo do imposto o município correspondente à área geográfica no qual é gerado o rendimento e sujeito passivo, *inter alia*, as sociedades residentes, que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial industrial ou agrícola, na área geográfica daqueles Municípios.

**I.7.2.3.** Quanto à incidência real, esta recai sobre o lucro tributável das sociedades, sendo a imputação da derrama aos vários sujeitos activos feita de acordo com as disposições constantes do artigo 14.º da LFL.

**I.7.2.4.** No caso concreto das sociedades abrangidas pelo RETGS, quanto aos rendimentos sujeitos a derrama, todas as sociedades do grupo geram rendimentos sujeitos e não isentos de IRC, a que corresponde um lucro tributável que individualmente cada uma apura na sua própria declaração de rendimentos.

**I.7.2.5.** Sobre a norma de incidência contida no n.º 1 do artigo 14.º da LFL, no contexto do RETGS, discorda-se que as razões subjacentes à criação deste regime especial de tributação, em sede de IRC, tendo em vista a unidade económica constituída pelo Grupo, possam afectar o âmbito de incidência da derrama, atendendo a que se trata de um imposto autónomo do IRC, que prossegue interesses distintos.

**I.7.2.6.** Essa autonomia da derrama municipal saiu especialmente reforçada com a LFL de 2007, ao deixar de prever como base tributável da derrama a colecta de IRC para passar a prever o lucro tributável sujeito e não isento, afastando-se, assim das vicissitudes do IRC ao nível da determinação da matéria colectável e apuramento da colecta.

**I.7.2.7.** A repartição da receita obtida por via da derrama pelos Municípios em cuja área o rendimento é gerado, tal como se encontra delineada no artigo 14.º da LFL, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, tem na sua base a aplicação da derrama a cada sujeito passivo sujeito e não isento de IRC, independentemente de o mesmo integrar o perímetro fiscal de um Grupo tributado pelo RETGS.

**I.7.2.8.** A alteração legislativa concretizada pela LOE 2012 que procedeu à alteração do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, passou a consagrar expressamente que “*quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC*”. Esta alteração legislativa procura obstar à dimanação de jurisprudência eivada de inconstitucionalidade - por violação dos princípios constitucionais ínsitos nos artigos 81.º e 238.º da CRP – vícios de que uma decisão arbitral que acolha tal posição igualmente padecerá.

**I.7.2.9.** Em sustentação deste entendimento, a Requerida apoia-se no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 197/2013 e no Assento do Supremo Tribunal de Justiça n.º 2/82, de 16 de Abril de 1982.

**I.7.2.10.** A Requerida defende a natureza não inovadora, mas verdadeiramente interpretativa, da alteração legislativa operada pela LEO 2012. Assim, não será de colocar

a questão da sua aplicação retroactiva., porque o artigo 13.º do Código Civil resolve a questão ao determinar que a lei interpretativa insere-se na lei interpretada, como se dela fizesse parte integrante *ab initio*.

**I.7.2.11.** A Requerida conclui que a autoliquidação da derrama municipal efectuada pela Requerente nos exercícios de 2008 e 2009 é manifestamente conforme à lei, razão pela que não existe lugar a reembolso de qualquer importância, nem ao pagamento de juros indemnizatórios.

**I.8.** Na mesma data da resposta, a Requerida procedeu à junção do Processo Administrativa Tributário (PAT).

**I.9.** O Árbitro Presidente por despacho, de 29 de Abril de 2013, convidou as partes a exercerem, querendo, por escrito, os poderes constantes das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 18.º do RJAT e a produzirem, se assim o entenderem, alegações finais, também por escrito, no prazo de 10 dias.

**I.10.** Na sequência da notificação do despacho referido no ponto anterior, a AT veio requerer que os prazos para as partes produzirem as suas alegações finais fossem sucessivos e não simultâneos, à semelhança do previsto no artigo 91.º do CPTA, assim se assegurando em pleno o direito ao contraditório.

**I.11.** O Árbitro Presidente por despacho, de 2 de Maio de 2013, determinou que fica esclarecido que a AT tem o prazo de 10 dias para exercer o direito de contraditório perante o teor das alegações escritas que a Requerente venha a apresentar.

**I.12.** A Requerente não apresentou alegações escritas.

## **II. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES PRÉVIAS**

**II.1.** As questões prévias suscitadas pela Requerida, que é necessário apreciar e decidir no presente processo arbitral, são as seguintes: *i)* competência do Tribunal Arbitral; *ii)* legitimidade da Requerida; *iii)* incidente de intervenção provocada.

A apreciação de cada uma destas excepções supõe, evidentemente, que a respectiva decisão não seja prejudicada pela solução dada a outra (artigo 660.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, aplicável por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

### **II.2. Sobre a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral**

**II.2.1.** Primeiro, apreciamos a invocada excepção dilatória da incompetência do tribunal arbitral. Se o tribunal arbitral for considerado incompetente fica impedido de apreciar as demais excepções e incidentes. Assim, a decisão sobre esta excepção deve preceder o conhecimento de qualquer outra questão<sup>2</sup>.

**II.2.2.** A alegada incompetência do tribunal arbitral para apreciar a questão *sub judice* é fundamentada no facto dos municípios não se encontrarem submetidos à jurisdição arbitral, por falta de vinculação. Acresce que no caso da derrama são os municípios os sujeitos activos da relação jurídico tributária controvertida e não a AT.

**II.2.3.** A competência dos tribunais arbitrais está definida no artigo 2.º do RJAT. Na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, os tribunais arbitrais são competentes para apreciar as pretensões de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, da autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

**II.2.4.** O artigo 4.º n.º 1 do RJAT<sup>3</sup> remete a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais para portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Justiça.

**II.2.5.** A Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março estabelece, no artigo 1.º, a vinculação à jurisdição arbitral dos serviços seguintes: *i*) Direcção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI); *ii*) Direcção Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais de Consumo (DGAIEC)

**II.2.6.** O Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, aprovou a estrutura orgânica da AT, entidade que resultou da fusão da DGCI com a DGAIE e com a Direcção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA). A fusão destes serviços produz efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2012. Após a entrada em vigor do diploma, as referências feitas na legislação à DGCI, à DGAIEC e à DGITA consideram-se feitas à AT (art. 12.º n.º 2 alínea a) do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

**II.2.7.** Nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a AT está vinculada à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida

---

<sup>2</sup> Vd., Artigo 13.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos e artigo 288.º n.º 1 alínea a) do Código do Processo Civil.



(artigo 2.º n.º 1 do RJAT) As situações que estão excepcionadas da jurisdição arbitral constam das quatro alíneas do artigo 2.º da Portaria citada. A matéria em litígio não se enquadra em nenhuma das situações excludentes constantes do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

**II.2.8.** Na apreciação da excepção de incompetência deste Tribunal é fundamental o juízo que se fizer relativamente à questão de saber quem administra a derrama municipal.

**II.2.9.** Os municípios têm o poder de deliberar o lançamento anual de uma derrama, nos termos da LFL. Essa deliberação deve ser comunicada por via electrónica pela câmara municipal, à AT, até 31 de Dezembro do ano anterior ao da cobrança, por parte dos serviços competentes do Estado (art. 14.º n.º 9 da LFL). Os procedimentos de liquidação e cobrança são realizadas exclusivamente pela AT, sendo depois o produto cobrado remetido por transferência da AT para o município interessado (art. 14.º n.º 11 da LFL).

**II.2.10.** A AT cabe conduzir o procedimento de liquidação e cobrança da derrama municipal. Designadamente confere e confirma a respectiva autoliquidação pelo contribuinte ou procede às correspondentes liquidações oficiosas e fiscaliza o cumprimento das obrigações tributárias em sede do mesmo tributo.

Além disso, a AT pode emitir orientações genéricas relativas à aplicação da derrama, apreciar as reclamações graciosas, responder aos pedidos de informação vinculativa e representar em juízo a Fazenda Pública, em caso de controvérsias com a derrama municipal.

**II.2.11.** Em resumo, os municípios apenas podem deliberar se querem lançar ou não a derrama e, em caso afirmativo, determinam a respectiva taxa, dentro do limite legal. A partir do momento em que os municípios comunicam à AT essa deliberação, a administração do imposto fica fora da sua competência. A derrama passa a ser administrada pela AT, logo a AT está vinculada à jurisdição arbitral nos presentes autos.

**II.2.12.** Concluímos que os municípios não possuem competências relativas à administração da derrama municipal, sendo esta exclusivamente administrada pela AT. Assim, atento o disposto no artigo 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT e no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, o Tribunal é materialmente competente para conhecer do

---

<sup>3</sup> Na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 31 de Dezembro

pedido, pelo que improcede a excepção dilatória de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria.

### **II.3. Sobre a excepção de ilegitimidade passiva**

**II.3.1.** Em seguida analisamos a excepção dilatória da ilegitimidade passiva da AT, aqui representada pelo seu dirigente máximo, o Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

**II.3.2.** A Requerida vem declarar-se parte ilegítima para ser demandada no presente processo arbitral, porque considera que a legitimidade passiva para intervir no litígio será dos municípios.

**II.3.3.** Da análise do artigo 14.º da LFL resulta claramente que a administração da derrama cabe à AT e não aos municípios, conforme já desenvolvemos no ponto **II.2.**.

A circunstância de o município ser credor (sujeito activo) da derrama não acarreta directa e necessariamente a ilegitimidade da AT, porque esta entidade nem sempre é credora dos múltiplos impostos que administra, a maioria dos quais é receita do Estado.

Quanto aos tributos de que as autarquias locais sejam sujeitos activos a competência material para os correspondentes procedimentos administrativos de arrecadação continua a ser detido pelos serviços tributários do Estado, neste caso pela AT. Aliás, não existe no ordenamento jurídico português nenhuma norma que permita a intervenção no procedimento ou no processo tributário do credor tributário enquanto tal. (Cf., artigo 9.º do CPPT).

**II.3.4.** Atendendo ao exposto, conclui-se que a Requerida é parte legítima e improcede a invocada excepção de ilegitimidade passiva da AT.

### **II.4. Sobre o incidente de intervenção provocada**

**II.4.1.** A Requerida pretende ainda que os Municípios têm interesse em intervir nestes autos em sede de “intervenção provocada”, incidente previsto nos artigos 325.º e segs. do Código de Processo Civil (CPC)

**II.4.2.** A apreciação da questão prévia da intervenção principal provocada dos municípios fica prejudicada, porque de acordo com o exposto no ponto **II.3** entendemos que a AT possui legitimidade passiva para ser demandada em exclusivo no presente processo arbitral.

**II.4.3.** Estando o imposto liquidado e discutindo-se a sua legalidade os Municípios não têm interesse jurídico relevante em termos de intervenção processual.

**II.4.4.** De acordo com o exposto é julgado improcedente o incidente de intervenção provocado dos Municípios deduzida pela Requerida.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º n.º 1 do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

O Tribunal já se pronunciou sobre todas as questões prévias suscitadas. Considerando que as invocadas exceções não procedem impõe-se agora apreciar o mérito do pedido.

### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

**IV.1.** Tendo em conta o processo administrativo tributário e a prova documental junta aos autos, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue:

#### **IV.2. Factos provados**

- A)** A Requerente é uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (“SGPS”) e é também a sociedade dominante, para efeitos do disposto no artigo 69.º do Código do IRC, de um Grupo de sociedades tributadas de acordo com o RETGS.

- B)** Relativamente ao exercício de 2008 a Requerente, na qualidade de sociedade dominante, apresentou, em 26 de Maio de 2009 a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC do Grupo. Em 17 de Novembro de 2011, a Requerente apresentou uma declaração de substituição respeitante ao mesmo exercício.
- C)** No exercício de 2008 o lucro tributável resultante da soma algébrica das sociedades do RETGS que apuram lucro tributável, é de €8.031.660,20 e a derrama municipal (1,5%) é de €120.474,91 (campo 364 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22).
- D)** Relativamente ao exercício de 2009, a Requerente, na qualidade de sociedade dominante, apresentou, em 31 de Maio de 2010 a declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC do Grupo.
- E)** No exercício de 2009, o lucro tributável resultante da soma algébrica das sociedades do RETGS que apuram lucro tributável é de €11.325.913,64 e a derrama municipal (1,5%) é de €169.888,70.
- F)** Os montante das derramas, que constam nas alíneas C) e E), foram apurados de acordo com o entendimento preconizado no Ofício-Circulado n.º 20132, da Direcção de Serviços do IRC, de 14 de Abril de 2008. Assim, 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 referidas “derramas individuais”
- G)** O valor das derramas municipais autoliquidadas, que constam nas alíneas C) e E), foi integralmente pago.
- H)** A Requerente entende que, no exercício de 2008, a derrama apurada em função do lucro tributável do Grupo (€1.568.530,39) é de €23.527,96 com a aplicação da taxa de 1,5% .
- I)** A Requerente entende que, no exercício de 2009, a derrama apurada em função do lucro tributável do Grupo (€2.386.528,33) é de €35.797,92 com a aplicação da taxa de 1,5% .
- J)** A Requerente entende que as derramas municipais foram autoliquidadas em excesso, no ano de 2008, pelo valor de €96.946,96 e, no ano de 2009, pelo valor de €134.090,78, perfazendo um total de €231.037,74.

- K)** Em 28 de Agosto de 2012, a Requerente apresentou um pedido de revisão dos actos tributários dirigido ao Director Geral da AT, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a requerer o reembolso das derramas indevidamente pagas referentes aos exercícios de 2008 e 2009 e o pagamento dos juros indemnizatórios vencidos e vincendos, calculados nos termos da lei, respeitantes ao período de tempo decorrido entre as datas de pagamento das derramas e as respectivas datas de reembolso.
- L)** A Requerente não obteve qualquer resposta ou decisão da AT em relação ao pedido identificado na alínea anterior o que faz presumir o seu indeferimento tácito.

#### **IV.3. Motivação da matéria de facto**

Os factos dados como provados integram matéria não contestada e que está documentalmente demonstrada nos autos.

#### **IV.4. Factos dados como não provados**

Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

### **V. FUNDAMENTOS DE DIREITO**

**V.1.** A matéria de facto está fixada (vd., supra **IV**) e importa agora determinar o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões já enunciadas (vd., supra **I.5.**).

#### **V.2. Sobre o pedido de declaração de ilegalidade parcial dos actos de autoliquidação de derramas municipais**

**V.2.1.** Uma das manifestações do poder tributário próprio das autarquias locais, previsto no n.º 4 do artigo 238.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), é o lançamento da derrama nos termos da LFL.

**V.2.2.** Na LFL de 1998 (Lei n.º 42/98 de 6 de Agosto), a derrama incidia em função da colecta determinada pelos sujeitos passivos do IRC. Nos termos do n.º 1 do artigo 18.º

daquele diploma, os municípios podiam “... *lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 10% sobre a colecta do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que proporcionalmente corresponda ao rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.*”

**V.2.3.** A LFL de 2007 (Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro) estabeleceu um novo regime para a derrama. O artigo 14.º n.º 1 da LFL estabelece que “*Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (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 actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.*”

**V.2.4.** Observa-se que a derrama, com a LFL de 2007, deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionamento, ou seja, deixou de ser calculada por aplicação de uma taxa à colecta, passando a ser calculada por aplicação de uma taxa à matéria colectável.

**V.2.5.** Poderá mesmo afirmar-se que, da análise da LFL de 2007, resulta que a derrama pode ter regras próprias, por exemplo, de determinação da matéria colectável, de liquidação, de pagamento, de obrigações acessórias diferenciadas das normas do IRC. Só que a LFL não regula de forma completa a relação jurídico tributária da derrama. O regime da derrama, à data do presente caso arbitral, era omissivo relativamente a regras específicas de determinação da matéria colectável. Assim, concluímos que, à data dos factos do presente caso, a LFL era omissiva relativamente a regras próprias para a determinação da matéria colectável da derrama, devendo aplicar-se o regime do IRC.

**V.2.6.** Da factualidade objecto dos presentes autos arbitrais (vd., supra IV.2) resulta que a Requerente estava sujeita ao RETGS.

Na versão inicial do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“CIRC”) existia a possibilidade, ainda que muito restrita, de os grupos de sociedades residentes em Portugal optarem por ser tributados pelo lucro consolidado. Este sistema foi

eliminado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, tendo em sua substituição surgido o “regime especial de tributação dos grupos de sociedades” .

**V.2.7.** No âmbito do RETGS, estabelece o n.º 1 do actual artigo 69.º do CIRC<sup>4</sup> que *“existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.”*

Nos termos do n.º 1 do artigo 70.º do CIRC<sup>5</sup> *“...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.”*

**V.2.8.** Quando é aplicado o RETGS, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do Grupo e não já sobre o lucro individual de cada uma das sociedades que o integram, porque a matéria colectável da derrama tem por referencia o mesmo lucro tributável agregado. Só não seria assim, se existisse uma norma legal que estatuísse uma regra de determinação da matéria colectável específica para a derrama e diferente da que consta do n.º 1 do artigo 70.º do CIRC. Mas essa norma não existia à data dos factos objecto de análise nos presentes autos arbitrais.

**V.2.9.** O Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008 afirma: *“ No âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, a determinação do lucro tributável do grupo é feita pela forma referida no artigo 64.º do Código do IRC, correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais. Se é verdade que nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de colecta, o mesmo já não se pode dizer relativamente ao lucro tributável. Com efeito, cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual. Assim, 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, sendo preenchido, também individualmente, o Anexo A, se for caso disso. O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Quadro10 da*

<sup>4</sup>À data dos factos era o artigo 63.º n.º 1 do CIRC

<sup>5</sup> À data dos factos era o artigo 64.º n.º 1 do CIRC

*correspondente declaração do grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante...*”

**V.2.10.** O Ofício-Circulado não é fonte de direito fiscal e integra o chamado direito circulatório composto por orientações genéricas dirigidas aos serviços da administração fiscal relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias (artigo 59.º n.º 3 alínea b) da LGT).

No presente caso arbitral verificamos que a interpretação constante do Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, viola a lei não podendo ser invocado para fundamentar a liquidação da derrama.

**V.2.11.** Por fim, é necessário analisar o facto da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprova a Lei do Orçamento do Estado para 2012, no artigo 57.º ter procedido à alteração de vários preceitos da LFL (Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro) e aditado um novo n.º 8 ao art. 14.º da LFL com a redacção 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 115.º do Código do IRC.”*

Assim, entrou em vigor, no dia 1 de Janeiro de 2012, uma norma específica de determinação da matéria colectável para a derrama, em casos de grupos de sociedades.

**V.2.12.** Daqui sai reforçado o entendimento no sentido de que o legislador alterou o regime vigente, porque estava ciente que a anterior redacção do artigo 14.º da LFL não permitia sustentar a interpretação constante do Ofício-Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008.

**V.2.13.** A norma do n.º 8 do artigo 14.º da LFL não tem natureza interpretativa, porque não existe qualquer referência, directa ou indirecta na norma ou no articulado do Orçamento do Estado, ao seu carácter interpretativo.

Além disso, tendo em conta o princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal, constante do disposto no n.º 3 do artigo 103 da CRP, a referida norma também não pode ser aplicada retroactivamente.

**V.2.14.** Em face do exposto, o regime constante no n.º 8 do artigo 14.º da LFL, deve vigorar apenas para o futuro, ou seja, desde 1 de Janeiro de 2012, sendo insusceptível de aplicação no presente caso arbitral que respeita aos exercícios de 2008 e 2009.



**V.2.15.** A jurisprudência do STA e a jurisprudência arbitral convergiu no entendimento de que a derrama, quando seja aplicável o RETGS, deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram. Assim, decidiram os Acórdãos do STA proferidos nos processos 909/10 de 02/02/2011, 309/11 de 22/06/2011 e 234/2012 de 02/05/2012 e as Decisões Arbitrais proferidas nos processos 8/2011-T, 10/2011-T, 19/2011-T, 24/2011-T, 1/2012-T, 2/2012-T, 5/2012-T, 16/2012-T, 53/2012-T, 88/2012-T, 98/2012-T, e 106/2012-T, entre outras.

**V.2.16.** Em suma, os actos de autoliquidação da derrama devida pela Requerente relativamente aos exercícios de 2008 e 2009 estão inquinados pelo vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, na medida em que o cálculo da derrama deveria ter incidido sobre o lucro tributável do grupo fiscal da Requerente e não sobre o lucro tributável de cada sociedade individualmente considerada. Assim, foi autoliquidada e paga derrama em excesso nos seguintes montantes: €96.946,96 (relativamente ao exercício de 2008) e €134.090,78, (relativamente ao exercício de 2009) perfazendo o valor total de €231.037,74.

A determinação destes montantes resulta a consideração da taxa de 1,5% apurada para cada exercício pela Requerente em termos correctos (cf. Art. 14.º n.º 2 da LFL).

### **V.3. Sobre o pedido de juros indemnizatórios**

**V.3.1.** Peticiona ainda a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

**V.3.2.** Como resulta do exposto a liquidação da derrama enferma de ilegalidade e embora a Requerente tenha efectuado a autoliquidação da derrama, o erro é imputável aos serviços, visto que decorre directamente do cumprimento de orientações genéricas emanadas da AT, através do ofício-circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008.

**V.3.3.** Assim, nos termos conjugados dos n.ºs 1 e 2 do art. 43.º da LGT, e do art. 61.º do CPPT são devidos juros desde o dia seguinte ao do pagamento indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43.º da LGT.

## VI. DECISÃO

Em face do 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, por violação de lei, a impugnação parcial da legalidade das autoliquidações de derrama municipal relativas ao exercício de 2008, no montante de €96.946,96, e ao exercício de 2009, no montante de € 134.090,78 , perfazendo o total de 231.037,74 (duzentos e trinta e um mil, trinta e sete euros e setenta e quatro cêntimos), anulando-se, nessa parte, tais liquidações e condenando-se a Requerida a restituir as referidas importâncias;
  - d) Julgar procedente o pedido de 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.
- Fixa-se o valor do processo em €231.037,74 (duzentos e trinta e um mil, trinta e sete euros e setenta e quatro cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, *a*), do CPPT, aplicável por força das alíneas *a*) e *b*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).
- Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €4.284,00, nos termos da Tabela 1 do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a pagar integralmente pela Requerida, uma vez que a Requerente obteve deferimento integral do pedido, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Maio de 2013

Os Árbitros,

Jorge Lino Alves de Sousa

Lino França

Olívio Mota Amador