

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 82/2012-T

Tema: IRC - Derrama

Processo n.º 82/2012-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Pedro Pais de Almeida e Dr. Rogério Fernandes Ferreira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 17-9-2012, acordam no seguinte:

1. Relatório

... **HOLDING SGPS, S.A.**, sociedade comercial anónima com sede no ..., Pessoa Colectiva e matrícula na Conservatória do Registo Comercial de ... n.º ..., formulou pedido de anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão da reclamação graciosa que indeferiu pedido de correcção de autoliquidações de derrama, relativas aos exercícios de 2007 e 2008, pedindo ainda o reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de € 109.819,33, acrescido de juros indemnizatórios. No em tender da Requerente, as autoliquidações enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, devendo ser parcialmente anuladas na medida da respectiva ilegalidade (art. 66.º do pedido de pronúncia arbitral).

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando as questões prévias da ilegitimidade passiva e da incompetência do Tribunal Arbitral e requerendo que, se assim não se entender, seja desencadeado o incidente de intervenção provocada dos municípios beneficiários das derramas em causa. Quanto ao mérito da pretensão da Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira entende, em suma, que as autoliquidações estão correctamente efectuadas, ao terem por base a matéria tributável de cada uma das sociedades que integram o grupo e que, de qualquer modo, a utilizar-se a matéria tributável do grupo para cálculo das derramas, não se poderá utilizar como taxa única a «média ponderada» das taxas de derramas que vigoravam em cada um dos municípios relativamente aos quais elas são devidas.

A Requerente pronunciou-se sobre estas questões prévias, defendendo que elas devem ser julgadas improcedentes.

Na reunião prevista no art. 18.º do RJAT, as partes prescindiram de alegações orais.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

A matéria relevante para apreciar estas excepções é a seguinte, com indicação dos fundamentos do decidido:

- a) A Impugnante assume a posição de sociedade dominante de um Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), integrado, nos anos de 2007 e 2008, pelas seguintes sociedades:
 1. ..., SGPS, S.A. (...), pessoa colectiva n.º ...;
 2. ..., S.A. (...), pessoa colectiva n.º ...;
 3. ..., S.A. (...), pessoa colectiva n.º ...;
 4. ..., S.A. (...), pessoa colectiva n.º ...;
 5. ..., Lda. (...), pessoa colectiva n.º ...;
 6. ..., S.A. (...), pessoa colectiva n.º ...;
 7. ..., S.A. (...), pessoa colectiva n.º ...;
 8. ..., S.A. (...), pessoa colectiva n.º ... (apenas em 2007);
 9. ..., S.A. (...), pessoa colectiva n.º....
- b) Em 30-5-2008 e 28-5-2009, a Requerente ... HOLDING SGPS, S.A. enviou à Administração Tributária declarações de rendimentos Modelo 22, relativas ao IRC, dos exercícios de 2007 e 2008, respectivamente (documentos n.ºs 1 e 2, juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- c) Na declaração modelo 22 relativa ao ano de 2007 a Requerente apurou derrama no montante global € 252.234,35, correspondente ao somatório das derramas devidas por cada

uma das sociedades que compunham o grupo de que a Requerente é sociedade dominante, tendo em conta os respectivos lucros tributáveis, nos termos seguintes (quadro incluído no art. 11.º do pedido de pronúncia arbitral, cujo teor não é questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e documentos n.ºs 7 e 8 juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos): (¹)

	Lucro Tributável/	Derrama
... Holding SGPS, SA	85.954,88	1.289,32
... SGPS SA	116.537,06	1.748,06
... SA	-4.708.081,38	
... SA	17.151.564,17	240.121,90
... SA	101.480,25	1.522,20
... Lda	247.214,85	3.708,22
... SA	116.055,57	1.740,83
... SA	62.865,48	942,98
... SA	77.389,01	1.160,84
... SA	-37.964,79	
Total Grupo	13.212.915,10	252.234,35

- d) Na declaração modelo 22 relativa ao ano de 2008 a Requerente apurou derrama no montante global € 67,551,12, correspondente ao somatório das derramas devidas por cada uma das sociedades que compunham o grupo de que a Requerente é sociedade dominante, tendo em conta os respectivos lucros tributáveis, nos termos seguintes (quadro incluído no art. 12.º do pedido de pronúncia arbitral, cujo teor não é questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e documentos n.ºs 7 e 8 juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos:

	Lucro Tributável/	Derrama
... Holding SGPS, SA	41.359,92	60,40
... SGPS SA	-97.916,79	
... SA	-2.679.692,08	
... SA	4.524.415,67	62.889,38
... SA	81.690,21	1.225,35

(¹) Relativamente à ... SA, indicam-se os valores efectivamente utilizados para calcular o valor da derrama do ano de 2007, embora ele não correspondam aos que são indicados na respectiva Declaração de Rendimentos modelo 22, que são lucro tributável de € 89.377,37 e derrama de € 1.340,66 (páginas 32 a 35 do documento n.º 8 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral).

... Lda	70.169,03	1.052,54
... SA	117.563,61	1.763,45
... SA	-339.008,82	
... SA	-40.380,06	
Total Grupo	1.678.200,69	67.551,12

- e) As quantias relativas às derramas indicadas nas declarações modelo 22 foram pagas pela Requerente HOLDING SGPS, S.A. (página 120 do documento do processo administrativo com a designação «P82 T 2012 – AT – 2ª parte do PA RH ...-2010»);
- f) No cálculo das derramas a Requerente seguiu o procedimento indicado no Ofício Circulado n.º 20 132, de 14-4-2008, da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, em cujo ponto 2 se refere o seguinte:

2. Regime especial de tributação de grupos de sociedades

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 Quadro 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante, em consonância com o entendimento sancionado por despacho de 2008-03-13, do substituto legal do Director-Geral.

- g) Em 12-3-2010, a Requerente ... HOLDING SGPS, S.A. apresentou reclamação graciosa das referidas autoliquidações, com fundamento em erro na quantificação das derramas nelas consideradas, violação do princípio da neutralidade fiscal e violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva (documento n.º 3, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- h) Por despacho de ...-10-2010, proferida ... Chefe de Divisão da Justiça Administrativa e Contenciosa da Direcção de Finanças do ..., proferido com base em subdelegação de competências publicada no Diário da República, II Série, de ...-...-2008, foi indeferida a reclamação graciosa referida na alínea anterior (documento n.º 4, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- i) Em ...-3-2012, a Requerente ... HOLDING SGPS, S.A. interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa referida na alínea anterior (documento n.º 5, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- j) Por despacho de ...-3-2012, proferido pela Senhora Directora de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas foi indeferido o recurso hierárquico referido na alínea anterior (documento n.º 6, junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

Os factos foram dados como provados com base nos documentos referidos, cuja correspondência à realidade não é questionada.

Não existem factos com relevância para decisão da causa que não tenham sido dados como provados.

3. Questão prévia da incompetência deste Tribunal Arbitral

As questões prévias da incompetência deste Tribunal Arbitral e da ilegitimidade passiva estão relacionadas, pois a caber essa legitimidade aos municípios, os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD serão materialmente incompetentes, por os municípios em causa não se terem vinculado à sua jurisdição, nos termos do art. 4.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), que estabelece que *«a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos»*.

No entanto, abordar-se-á em primeiro lugar a questão da competência, por ser de conhecimento prioritário, como decorre do disposto no art. 13.º do CPTA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art. 29.º, n.º 2, alínea c), do RJAT.

O regime das derramas municipais consta do art. 14.º da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), em que se estabelece o seguinte, na redacção inicial:

Artigo 14.º

Derrama

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 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.

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 colectável 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.

3 – Quando o volume de negócios de um sujeito passivo resulte em mais de 50% da exploração de recursos naturais que tornem inadequados os critérios estabelecidos nos números anteriores, podem os municípios interessados, a título excepcional, propor, fundamentadamente, a fixação de um critério específico de repartição da derrama, o qual, após audição do sujeito passivo e dos restantes municípios interessados, é fixado por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do ministro que tutela as autarquias locais.

4 – A assembleia municipal pode, por proposta da câmara municipal, deliberar lançar uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos com um volume de negócios no ano anterior que não ultrapasse € 150.000.

5 – Nos casos não abrangidos pelo n.º 2, considera-se que o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direcção efectiva do sujeito passivo ou, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, no município em que se situa o estabelecimento estável onde, nos termos do artigo 117.º do Código do IRC, esteja centralizada a contabilidade.

6 – Entende-se por massa salarial o valor das despesas efectuadas com o pessoal e escrituradas no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários.

7 – Os sujeitos passivos abrangidos pelo n.º 2 indicam na declaração periódica de rendimentos a massa salarial correspondente a cada município e efectuam o apuramento da derrama que seja devida.

8 – A deliberação a que se refere o n.º 1 deve ser comunicada por via electrónica pela câmara municipal à Direcção-Geral dos Impostos até ao dia 31 de Dezembro do ano anterior ao da cobrança por parte dos serviços competentes do Estado

9 – Caso a comunicação a que se refere o número anterior seja recebida para além do prazo nele estabelecido, não há lugar à liquidação e cobrança da derrama.

10 – O produto da derrama paga é transferido para os municípios até ao último dia útil do mês seguinte ao do respectivo apuramento pela Direcção-Geral dos Impostos.

Com a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, foi alterada a redacção dos n.ºs 8, 9 e 10 e foi aditado um n.º 11, com as seguintes redacções:

8 – *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.*

9 – *A deliberação a que se refere o n.º 1 deve ser comunicada por via electrónica pela câmara municipal à Direcção-Geral dos Impostos até ao dia 31 de Dezembro do ano anterior ao da cobrança por parte dos serviços competentes do Estado.*

10 – *Caso a comunicação a que se refere o número anterior seja recebida para além do prazo nele estabelecido, não há lugar à liquidação e cobrança da derrama.*

11 – *O produto da derrama paga é transferido para os municípios até ao último dia útil do mês seguinte ao do respectivo apuramento pela Direcção-Geral dos Impostos.*

Como resulta linearmente dos n.ºs 8 a 10 do referido 14, na redacção inicial, e dos n.ºs 9 a 11, na redacção da Lei n. 64-B/2011, é à Direcção-Geral de Impostos que é atribuída a competência para a liquidação e cobrança das derramas municipais.

É, por ser atribuída tal competência à Direcção-Geral de Impostos que se prevê que lhe seja comunicada a deliberação sobre o lançamento da derrama e é porque só a Direcção-Geral de Impostos tem competência para liquidar e cobrar derramas municipais que a parte final do n.º 9 inicial e actual n.º 10 estabelece peremptoriamente que, sem a comunicação aí prevista, «*não há lugar à liquidação e cobrança da derrama*». E é também por ser a Direcção-Geral de Impostos quem tem competência para cobrar a derrama que se prevê que o seu produto do seu apuramento por esta entidade seja transferido para os municípios.

Com a extinção da Direcção-Geral de Impostos, resultante do DL n.º 118-A/2011, de 15 de Dezembro, estas competências passaram para a Autoridade Tributária e Aduaneira, para a qual se consideram feitas «*as referências feitas em quaisquer leis*», por força do disposto na alínea a) do n.º 2 do seu art. 12.º.

Os presentes autos demonstram exuberantemente que a Direcção-Geral de Impostos e a Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua prática administrativa, não põem sequer em dúvida esta sua competência para liquidar e cobrar derramas, pois é isso que explica que a Direcção-Geral de Impostos até tenha elaborado um ofício circular estabelecendo regras para a sua liquidação e cobrança e tenha, sem qualquer vestígio de hesitação, recebido as quantias autoliquidadas pela Requerente e apreciado a reclamação graciosa e o recurso hierárquico que esta apresentou.

É de notar, neste contexto, que a transferência de atribuição da Direcção-Geral de Impostos para a Autoridade Tributária e Aduaneira não pode ter qualquer influência nestas competências, pois,

estabelecendo-se que «a AT sucede nas atribuições da Direcção-Geral dos Impostos» e «designadamente, gratuitos e judiciais, seja qual for a sua natureza» [art. 12.º, n.ºs 1 e 2, alínea b), do DL n.º 118/2011] é inquestionável que todas as competências que a Direcção-Geral de Impostos tinha foram transferidas para a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por isso, é surpreendente que a Autoridade Tributária e Aduaneira, depois de ter regulamentado a liquidação da derrama e ter apreciado a legalidade das autoliquidações efectuadas pela Requerente, venha sustentar no presente processo, no art. 14.ª sua resposta, que, com aquela Lei das Finanças Locais, apenas lhe «ficam conferidas funções de arrecadação da receita e subsequente entrega ao município», pois a aceitação de tal entendimento implicaria, por força do disposto no art. 134.º, n.º 2, alínea b), do CPA, a **nulidade, por incompetência absoluta, de todos de liquidação de derramas**, que a Direcção-Geral de Impostos e a Autoridade Tributária e Aduaneira praticaram desde a entrada em vigor da Lei das Finanças Locais de 2007, designadamente no âmbito de liquidações adicionais de IRC, permitindo que fosse obtida administrativa ou judicialmente, a todo o tempo, a respectiva declaração de invalidade (art. 134.º, n.º 2, do CPA, e art. 102.º, n.º 3, do CPPT).

Em face do princípio interpretativo de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil), a evidência do absurdo de tal consequência e da economia de meios que proporciona a liquidação de derramas em conjunto com o IRC, por ser comum a matéria tributável, bastarão, decerto, para convencer da insustentabilidade de tal tese da Autoridade Tributária e Aduaneira, num período de aflição inimaginável das finanças públicas, nacionais, regionais e municipais, em que o Estado procura otimizar a gestão dos recursos públicos e obter o máximo de receitas possíveis.

Assim, tem de se ter como assente, que a Direcção-Geral de Impostos e a Autoridade Tributária e Aduaneira mantêm e mantiveram sempre desde a entrada em vigor da referida Lei das Finanças Locais, as competências que em todas as leis das finanças locais lhe tem sido atribuída para liquidação e cobrança de derramas municipais e a Direcção-Geral de Impostos e a sua antecessora Direcção-Geral das Contribuições e Impostos sempre exerceram pacificamente. E, correlativamente, também tem de considerar-se seguro que os municípios não tem tribunais arbitrais competências de liquidação e cobrança, por nenhuma lei lhas atribuir e as autarquias locais apenas dispõem dos poderes tributários previstos na lei (art. 238.º, n.º 4, da CRP).

Por outro lado, é inequívoco que aquelas competências para liquidar e cobrar derramas, consubstanciam o que na terminologia tributária se denomina como administrar aquele imposto e que

a entidade pública que as exerce é considerada «administração tributária» para efeitos de relações jurídico-tributárias.

Na verdade, o art. 1.º, n.ºs 2 e 3, da LGT, estabelecem que *«para efeitos da presente lei, consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas»* e que *«integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais»*.

Destas normas, designadamente da referência às *«demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos»* que o exercício destas competências basta para qualificar a entidade que as exerce como constituindo *«administração tributária»* para efeito do tributo liquidado e cobrado.

Por isso, para efeito de derrama, é apenas a Autoridade Tributária e Aduaneira, como antes era a Direcção-Geral de Impostos, a entidade que se considera como *«administração tributária»*, já que não existe qualquer norma legal que atribua tais competências aos municípios.

Daqui decorre, desde logo, a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD relativamente a pedidos de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação de derramas, pois os arts. 1.º, alínea a), e 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011, de 12 de Março, estabelecem a vinculação da Direcção-Geral de Impostos *«à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro»*.

Na verdade, não há qualquer suporte nesta Portaria para defender que a Autoridade Tributária e Aduaneira, sucessora da Direcção-Geral de Impostos também para este efeito (em face do disposto no art. 12.º do DL n.º 118/2011), sendo administradora das derramas, por ter competência para as liquidar e cobrar, não esteja vinculada à jurisdição deste Tribunal Arbitral.

Improcede, assim, a questão prévia da incompetência deste Tribunal Arbitral.

4. Questão prévia da ilegitimidade passiva

Como se viu, a Autoridade Tributária e Aduaneira é «*administração tributária*», para efeitos de relações jurídicas geradas com a liquidação e cobrança de derramas, à face do conceito fornecido pelos n.ºs 2 e 3 do art. 1.º da LGT.

A legitimidade activa no procedimento tributário é atribuída à «*administração tributária*», como decorre do art. 9.º, n.º 1, do CPPT, pelo que, no caso das derramas, é a Autoridade Tributária e Aduaneira (anteriormente a Direcção-Geral de Impostos) quem tem competência para intervir nos procedimentos respectivos, inclusivamente para apreciar reclamações graciosas e recursos hierárquicos, como a administração tributária fez, e bem, no caso em apreço.

Não interessa assim, para apurar a legitimidade procedimental em matéria de derramas municipais, saber quem é o credor tributário, mas sim determinar a quem são atribuídas as competências para liquidação e cobrança do tributo.

Aqui também, está-se perante uma solução de sensatez evidente, em face da sintonia entre a matéria tributável de IRC e da derrama, pois é manifesto que há economia de meios em unificar a prática dos actos de liquidação e cobrança. Por isso, para além de ser a solução que tem apoio expresso nos textos legais, é também, inequivocamente, a interpretação que se tem de adoptar, por força do n.º 3 do art. 9.º do Código Civil.

Mas, se é assim para o procedimento tributário também o é, necessariamente, para o processo judicial tributário, pois o n.º 4 do art. 9.º do CPPT atribui competência para os processos judiciais às entidades referidas nos números anteriores, inclusivamente à «*administração tributária*» referida no n.º 1. Em regra, a legitimidade da administração tributária no processo judicial tributário será passiva, em face da configuração dos litígios, mas poderá também ser activa, designadamente nos casos de arresto e arrolamento (arts. 136.º e 140.º do CPPT).

Também aqui, não se encontra qualquer norma legal, designadamente relativa ao processo de impugnação judicial, a que o processo arbitral é alternativa (preâmbulo do RJAT e art. 124.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril) que permita intervenção do credor tributário, como tal (quando não for simultaneamente «*administração tributária*», por ser quem liquida e cobra o tributo).

Por outro lado, sendo aquele art. 9.º, n.º 4, uma norma especial sobre a legitimidade no processo judicial tributário, fica afastada a regra do art. 26.º do CPC., invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

O regime do referido art. 9.º, 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. 29.º, já que não há qualquer norma deste diploma que defina a legitimidade passiva.

O art. 7.º, n.º 1 do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, que estabelece que «*as competências atribuídas no código aprovado pelo presente decreto-lei a órgãos periféricos locais serão exercidas, nos termos da lei, em caso de **tributos administrados por autarquias locais**, pela respectiva autarquia*», reporta-se aos tributos cuja liquidação e cobrança é feita pelas autarquias locais, pelo que não afasta o entendimento acima referido.

Por outro lado, quanto à representação de autarquias locais nos tribunais tributários, que se prevê no art. 54.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, em que se estabelece que «*quando estejam em causa receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas autarquias locais, a Fazenda Pública é representada por licenciado em Direito ou por advogado designado para o efeito pela respectiva autarquia*» (n.º 3 na redacção da Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio, que constitui o n.º 2 na redacção anterior), também não afecta o entendimento aqui adoptado, antes o confirma, pois esta representação à margem da Fazenda Pública da Direcção-Geral de Impostos apenas ocorre quando os tributos são *liquidados pelas autarquias locais*, o que tem ínsito que a representação nos outros casos em que estejam em causa receitas autárquicas, designadamente aqueles em que a liquidação seja efectuada pela Direcção-Geral de Impostos ou Autoridade Tributária e Aduaneira, é assegurada exclusivamente pelos representantes destas entidades.

Quanto as eventuais consequências da decisão para o credor tributário, não relevam para aferir da legitimidade, à face do art. 9.º do CPPT e 1.º, n.º 3, da LGT. De qualquer modo, não tem suporte legal o entendimento manifestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que, no caso de procedência do pedido de pronúncia arbitral, será sobre os municípios e não sobre ela própria que recairá eventual responsabilidade pela reposição da situação que existira se não fossem praticados os actos impugnados, à face dos arts. 43.º e 100.º da LGT, pois como decorre do teor expresso desta última norma, tais deveres recaem sobre a «*administração tributária*», isto é, sobre quem cometeu a ilegalidade e não sobre quem eventualmente tenha beneficiado dela.

A definição dos direitos e deveres recíprocos da Autoridade Tributária e Aduaneira e os municípios decorrentes da procedência de uma pretensão anulatória de um acto de liquidação de receitas municipais é algo que está fora do âmbito do contencioso de anulação, adoptado no processo de impugnação judicial e no meio alternativo que é o processo arbitral, cujo objecto se reduz à

apreciação da legalidade do acto impugnado e eventual definição de eventuais direitos do sujeito passivo em relação à entidade que o praticou, a nível de juros indemnizatórios e indemnização por garantia indevida.

São as relações entre a Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida (decisão de indeferimento do recurso hierárquico) e a Requerente do pedido de pronúncia arbitral que são objecto do presente processo e não as relações que, hipoteticamente, se venham (ou não) a estabelecer entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e os municípios beneficiários de derramas no caso de procedência da do pedido.

Por isso, não é necessária a intervenção dos municípios no presente processo arbitral *«para que a decisão a obter produza o seu efeito útil normal»* (como é requisito do litisconsórcio necessário, quando não está especialmente previsto na lei, nos termos do art. 28.º, n.º 2, do CPC), pois está em causa apenas apreciar a legalidade do acto praticado pela Autoridade Tributária e Aduaneira e definir o eventual direito de esta pagar à Requerente juros indemnizatórios.

Quanto à falta de indicação expressa no pedido de pronúncia arbitral da Autoridade Tributária e Aduaneira como entidade demandada, trata-se de uma deficiência que não implica a procedência da excepção da ilegitimidade quando a aquela entidade, que é quem tem legitimidade, interveio efectivamente no processo. Na verdade, como decorre do n.º 3 do art. 288.º do CPC, subsidiariamente aplicável, nos termos da alínea e) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT, *«as excepções dilatórias só subsistem enquanto a respectiva falta ou irregularidade não for sanada»* e a intervenção da entidade com legitimidade passiva consubstancia a sanção dessa irregularidade.

Finalmente, refira-se que, não podendo resultar do presente processo arbitral a possibilidade a definição dos direitos dos municípios em relação à Requerente, não se coloca a questão de a não intervenção daqueles no presente processo violar do seu direito à tutela jurisdicional.

Por isso, improcede também a questão prévia da ilegitimidade passiva.

5. Questão prévia da intervenção provocada

Tendo o processo arbitral sido criado como um meio alternativo ao processo de impugnação judicial, como e referiu, ser-lhe-ão aplicáveis, preferencialmente as normas que regulam este meio processual, atenta *«a natureza dos casos omissos»* que o corto do n.º 1 do art. 29.º do RJAT erige

Estatuto dos Magistrados Judiciais critério preferencial de determinação da legislação subsidiária a aplicar.

No processo de impugnação judicial não é admissível a intervenção provocada, pois no art. 127.º, n.º 1, do CPPT, arrolam-se como incidentes admissíveis os de assistência, habilitação e falsidade.

Decerto que esta norma se reportará aos incidentes típicos, pois há sempre a possibilidade de existirem incidentes atípicos, mas esta indicação de incidentes típicos desacompanhada de regulamentação específica aponta no sentido de serem apenas esses os indicados, pelo estará afastada a intervenção de terceiros, fora dos casos especialmente previstos no incidente de assistência e habilitação.

Por outro lado, no sistema de contencioso objectivista, em que se faz radicar a legitimidade passiva em quem exerceu os poderes tributários no acto impugnado, não é admitida a intervenção de outras entidades públicas.

No que concerne a intervenção acessória provocada, ao abrigo do disposto no art. 330.º do CPC, em que se prevê que *«o réu que tenha acção de regresso contra terceiro para ser indemnizado do prejuízo que lhe cause a perda da demanda pode chamá-lo a intervir como auxiliar na defesa, sempre que o terceiro careça de legitimidade para intervir como parte principal»*, não se está claramente perante uma situação enquadrável nesta norma, pois não se vislumbra nem a Autoridade Tributária e Aduaneira explica a que título poderá ter um direito de indemnização em relação a municípios que não praticaram qualquer acto lesivo dos seus interesses.

Por isso, não pode ser atendida a pretensão da Autoridade Tributária e Aduaneira de intervenção provocada de municípios.

6. Questão da ilegalidade do acto de indeferimento do recurso hierárquico

A questão que é objecto principal deste processo é a de saber se a tributação de derramas municipais, no caso de sociedades sujeitas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades, previsto nos arts, 63.º a 65.º do CIRC, na redacção vigente em 2007 e 2008, se faz com base em lucro tributável global do grupo ou no lucro tributável individual de cada uma das sociedades que o formam, inclusivamente a sociedade dominante.

Nos termos do art. 64.º do CIRC, na referida redacção, «*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*» e «*o montante obtido nos termos do número anterior é corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais*».

O art. 14.º da Lei das Finanças Locais, estabelece que «*os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas 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*».

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

Por isso, referindo-se naquele n.º 1 do art. 14.º que a derrama pode ser lançada «**sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas**» justificava-se a interpretação no sentido de a derrama ter como base de incidência o lucro tributável global do grupo e não o liquidação de cada uma das sociedades que o integram, pois aquele lucro tributável global do grupo é o **único «lucro tributável sujeito a IRC»**. Os lucros individuais de cada uma das sociedades que integram o grupo não estão sujeitos a IRC, servindo apenas para efeitos de determinação do lucro tributável consolidado do grupo, que é o único fica sujeito a IRC.

Como se refere na alínea f) da matéria de facto fixada, a Administração Tributária adoptou entendimento contrário, no Ofício Circulado n.º 20 132, de 14-4-2008.

Mas, foi naquele sentido de a derrama incidir sobre o lucro tributável global do grupo de sociedades que se pronunciou uniformemente e por unanimidade o Supremo Tribunal Administrativo, nos acórdãos de 2-2-2011, proferido no processo n.º 909/10, e de 22-6-2011, proferido no processo n.º 309/11, em que se entendeu que

I – De acordo com o actual regime da derrama que resulta da Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

II – 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.

No entanto, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, veio a consagrar expressamente o entendimento adoptado pela Administração Tributária no referido Ofício Circular, através da alteração do n.º 8 do art. 14.º da Lei das Finanças Locais, que passou a estabelecer que *«quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC»*.

No entanto, já depois de serem introduzidas as referidas alterações pela Lei n.º 64-B/2011, o Supremo Tribunal Administrativo manteve tal entendimento, para os casos a que se aplica a redacção inicial daquele art. 14.º, afirmando, também uniformemente e por unanimidade, que a nova redacção daquele n.º 8 do art. 14.º da Lei das Finanças Locais *«não tem natureza interpretativa (acórdãos de 2-5-2012, proferido no processo n.º 234/12, e de 5-7-2012, processo n.º 265/12)*.

E, efectivamente, sendo consabido que é frequente a atribuição expressa de natureza interpretativa a alterações legislativas introduzidas por leis do Orçamento do Estado, a omissão de expressa atribuição de tal natureza a determinada norma é um excelente indício de que não se pretendeu atribuí-lha.

A Lei n.º 64-B/2011, que é a Lei do Orçamento do Estado para 2012, não é excepção àquela regra de atribuição expressa de natureza interpretativa, fazendo-o em relação a várias normas, nos arts. 141.º, n.º 2, 168.º e 212.º. Inclusivamente, este art. 212.º é uma norma expressamente declarada como interpretativa de uma norma da Lei das Finanças Locais [a alínea c) do n.º 1 do seu art. 19.º] pelo que se impõe a conclusão de que houve uma intenção legislativa deliberada de não atribuir também tal natureza às alterações introduzidas no art. 14.º da mesma Lei.

Conclui-se assim, que o despacho de indeferimento do recurso hierárquico enferma de ilegalidade, para erro sobre os pressupostos de direito, ao não reconhecer a ilegalidade dos actos de autoliquidação de derrama relativos aos anos de 2007 e 2008, no que concerne à utilização que nelas foi feita dos lucros tributáveis das empresas que constituem o grupo, como base de cálculo das derramas.

Porém, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem razão quanto à não aplicabilidade de uma taxa da derrama única, baseada na «média ponderada» das taxas de derramas vigentes nos municípios a que são devidas.

Na verdade, não há qualquer suporte legal para tal entendimento e, como os pressupostos dos impostos têm de ser definidos normativamente quanto aos seus elementos essenciais, inclusivamente quanto à taxa (art. 103.º, n.º 2, da CRP), não se podem calcular o valor de derramas com base numa taxa média que nenhuma norma prevê.

Por outro lado, não há também suporte legal nem coerência lógica para que municípios que fixam uma determinada taxa de derrama, inferior ou superior à «média ponderada» venham a obter receitas calculadas com base em taxa diferente das que fixaram.

Assim, como bem defende a Autoridade Tributária e Aduaneira, a única solução que tem suporte legal, no art. 14.º, n.º 1, da Lei das Finanças Locais de 2007 é a de que a derrama calculada com base no lucro tributável do grupo será devida a cada município em que as empresas do grupo exercem a sua actividade, com base na taxa ou taxas que em cada um deles vigorou nos anos de 2007 e 2008, na proporção do rendimento gerado na sua área geográfica pelas empresas do grupo.

De qualquer forma, o despacho de indeferimento do recurso hierárquico enferma de ilegalidade, por violação do art. 14.º, n.º 1, da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007), ao não ter reconhecido a ilegalidade das autoliquidações quanto à matéria tributável que deve servir de base ao cálculo das derramas, que é o lucro tributável do grupo de sociedades em cada um dos anos a que elas se reportam.

Tal ilegalidade do despacho de indeferimento do recurso hierárquico justifica a sua anulação (art. 135.º do CPA), ficando prejudicado o conhecimento dos outros vícios imputados pela Requerente

7. Reembolso da quantia de € 109.819,33

A Requerente pretende que se determine o reembolso da quantia de € 109.819,33, que entende ter pago a mais, com base nas contas que efectuou, que assentaram no lucro tributável do grupo de sociedades nos anos de 2007 e de 2008 e na «média ponderada» das derramas que vigoraram naqueles anos nos municípios em que o rendimento foi gerado.

Como se referiu, a utilização desta taxa, inexistente nas normas vigentes, não tem suporte legal, pelo que não está demonstrado que a Requerente tenha direito a ser reembolsada daquela quantia.

Por outro lado, como se referiu na alínea c) da matéria de facto fixada, poderá haver lapso na indicação do montante do lucro tributável da ... SA no ano de 2007.

Por isso, não há elementos no processo que permitam apurar qual montante exacto das derramas devidas pela Requerente nos anos de 2007 e 2008.

Por isso, não pode proceder esta pretensão da Requerente, sem prejuízo do seu direito a reembolso de quantia que, eventualmente, tiver sido paga a mais, se vier a apurar-se, em execução de julgado, que houve pagamento em excesso, à face dos critérios que devem ser utilizados no cálculo das derramas.

8. Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda que seja determinado o pagamento de juros indemnizatórios, relativamente à quantia que dever ser-lhe reembolsada.

O art. 43.º, n.ºs 1 e 2, da LGT estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e que *«considera-se também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas»*.

No caso em apreço, foi a Requerente quem efectuou as autoliquidações, mas aplicou o entendimento indicado em orientação genérica da Direcção-Geral de Impostos, pelo que se está perante uma situação enquadrável no n.º 2 do art. 43.º da LGT, em que se considera haver erro imputável aos serviços.

Por isso, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, à taxa ou taxas legais que vigorarem entre as datas dos pagamentos e aquela ou aquelas em que for efectuado o eventual reembolso, nos termos dos arts. 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.ºs 2, 3, 4 e 5, do CPPT, e art. 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

No entanto, não se tendo apurado se há ou não imposto a restituir, não pode proceder o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, em prejuízo do eventual direito da Requerente a esses juros se for apurado, em execução de julgado, que há imposto a reembolsar.

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedente o pedido de anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico, com fundamento em vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, traduzido em violação do art. 14.º, n.º 1, da Lei n.º 2/2007, ao não reconhecer erro nas autoliquidações relativas aos anos de 2007 e 2008, quanto à determinação da matéria tributável das derramas;
- julgar improcedentes os pedidos de reembolso da quantia de € 109.819,33 e de juros indemnizatórios calculados com base nessa quantia, sem prejuízo do direito da Requerente a reembolso e aos correspondentes juros indemnizatórios se vier a apurar-se, em execução de julgado, que há imposto a restituir.

Valor do processo: De harmonia com o disposto no art. 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 109.819,33.

Custas: Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, cargo da Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira, em partes iguais.

Lisboa, 18-10-2012

Os Árbitros

Dr. Jorge Lopes de Sousa

Dr. Pedro Pais de Almeida

Dr. Rogério Fernandes Ferreira