

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 169/2013-T

**Tema:** IRC - Derrama municipal. Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (REGTS)

## **Decisão Arbitral**

Decisão Arbitral

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º** 169/2013 - T

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

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira

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

Os árbitros Dr. José Pedro Carvalho (árbitro presidente), Dr. José Coutinho Pires e Dr. André Festas da Silva (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 17 de Setembro de 2013, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

#### **I.1**

1. Em 16 de Julho de 2013 a A... SGPS, S.A., sociedade com sede na ..., pessoa colectiva n.º ..., doravante designada por "Requerente" ou "A...", enquanto entidade responsável pela auto liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas ("IRC") do grupo de sociedades tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (REGTS), em virtude de ser a sociedade dominante desse Grupo, em conjunto com a:

- i) **AA... - S.A.**, pessoa colectiva n.º ...;
- ii) **B... Sociedade Unipessoal Lda.**, pessoa colectiva n.º ...;
- iii) **C..., S.A.**, pessoa colectiva n.º ...;
- iv) **D..., Unipessoal Lda.**, pessoa colectiva ...;
- v) **E..., Unipessoal Lda.**, pessoa colectiva ...;
- vi) **F..., S.A.**, pessoa colectiva ... (incluída no RETGS apenas com referência ao exercício de 2011);
- vii) **G..., Unipessoal Lda.**, pessoa colectiva ...;
- viii) **H..., Lda.**, pessoa colectiva ...;
- ix) **I..., Lda.**, pessoa colectiva ...;
- x) **J..., Lda.**, pessoa colectiva ..., (incluída no RETGS apenas com referência ao exercício de 2010).

requereu, ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) e do artigo 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo.

2. Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral: i) declare a ilegalidade parcial do acto de auto liquidação de IRC decorrente da Declaração Modelo 22 de IRC N.º ..., consubstanciada na liquidação n.º ..., referente ao exercício de 2010, por errónea quantificação do tributo, na parte respeitante à Derrama municipal apurada em excesso, no valor de € 30.837,17; ii) declare a ilegalidade parcial do acto de auto liquidação de IRC decorrente da Declaração Modelo 22 n.º ..., consubstanciada na liquidação n.º 2012 ..., referente ao exercício de 2011, por errónea quantificação do tributo, na parte respeitante à Derrama municipal apurada em excesso, no valor de € 33.040,08; iii) determine o reembolso do montante de € 63.877, 25 (€ 30.837,17, referente ao exercício de 2010 e € 33.040,08 relativo ao exercício de 2011), pago indevidamente em excesso pela Requerente; iv) determine o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre os montantes indevidamente pagos pela Requerente.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 17/07/2013 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou a "Requerida") nessa mesma data.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, nº 2, alínea *a*), do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente tribunal arbitral colectivo, tendo aceiteado nos termos legalmente previstos.

5. AT apresentou a sua resposta no dia 21/10/2013.

6. No dia 8 de Novembro de 2013, decorreu na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, nº 72-A, em Lisboa, a reunião de constituição do tribunal arbitral, de que foi lavrada acta que se encontra junta aos autos.

7. Em 29 de Novembro de 2013, teve lugar a primeira reunião do Tribunal, nos termos e para os efeitos do artigo 18º do RJAT, tendo sido lavrada acta da mesma, que igualmente se encontra junta aos autos.

8. Nessa reunião a Ilustre Mandatária da Requerente e a Ilustre Representante da Requerida prescindiram das alegações orais.

### **1.2 A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:**

1. Em 27 de Maio de 2011 e a 22 de Maio de 2012, a Requerente procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, respectivamente, do Grupo de sociedades sujeito ao RETGS de que é sociedade dominante.

2. Da declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC, com referência ao exercício de 2010, apurou-se um valor a reembolsar de € 352.082,00. Por sua vez, com referência ao exercício de 2011, foi apurado um valor a pagar de € 1.619.848,50.

3. Como referência específica ao exercício de 2011, a ora Requerente, a 28 de Novembro de 2012, submeteu uma declaração de substituição, Declaração Modelo 22 de IRC Nº ..., corrigindo os valores relativos à Tributação Autónoma, tendo da mesma resultado um novo valor a pagar de € 1.613.995,88, que consubstanciou a emissão da liquidação nº 2012 ... .

4. Os montantes em apreço foram apurados de acordo com o entendimento dos Serviços da Administração Fiscal relativamente à forma de apuramento daquele tributo no que toca às sociedades sujeitas ao RETGS na sequência da entrada em vigor do artigo 14º da Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL) tal como vertido no Ofício- Circulado nº 20132, de 14 de Abril de 2008, o qual a Requerente, de boa- fé, acatou.

5. Aliás, o próprio sistema electrónico da Direcção-Geral dos Impostos, através do qual são obrigatoriamente entregues as declarações Modelo 22 das sociedades, apenas permite a entrega destas declarações de rendimentos se a derrama for apurada com base no entendimento preconizado no referido Ofício-Circulado.
6. A Requerente, apresentou a 9 de Janeiro de 2013 duas reclamações gratuitas contra os actos de liquidação em apreço, solicitando o reembolso do montante € 30.837,17, referente ao exercício de 2010 e de € 33.040,08 relativo ao exercício de 2011, correspondentes à derrama paga em excesso e respectivos juros compensatórios.
7. A 14 de Março de 2013, a Requerente foi notificada para exercer o respectivo direito de audição prévia relativamente aos projectos de decisão de indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas.
8. Não obstante discordar do entendimento da Direcção de Finanças de Lisboa - Divisão de Justiça Administrativa (DFL) reflectida nos referidos projectos de decisão, a Requerente optou por não exercer o direito de audição prévia.
9. A 31 de Maio de 2013, a ora Requerente, foi notificada das decisões finais de indeferimento das reclamações gratuitas, tendo sido invocado, como argumento para o indeferimento, a vinculação dos Serviços da Administração Fiscal às instruções contidas no Ofício Circulado nº 20132 no que respeita à fórmula de cálculo da derrama municipal.
10. A Requerente não se conforma com o método preconizado pela Direcção de Serviços do IRC naquele Ofício-Circulado para efectuar o cálculo da derrama municipal, na medida em que o mesmo não encontra qualquer fundamento legal, motivo pelo qual considera os actos de liquidação identificados ilegais, como a seguir demonstrará.
11. Nos termos do actual artigo 70.º do Código do IRC (anterior artigo 64.º) "( ... ) 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".
12. Desta norma retira-se que, para efeitos do IRC, o rendimento relevante é o rendimento global do Grupo, determinado em função do somatório dos lucros e prejuízos fiscais individuais de cada uma das sociedades que o compõem, reflexo de uma lógica de tributação agregada, segundo a qual um Grupo de sociedades deverá ser tributado como se de um único sujeito passivo se tratasse.

13. À luz desta lógica, o entendimento preconizado pelos Serviços da Administração Fiscal no Ofício-Circulado n.º 20132 contraria a *ratio* sobre a qual assenta o apuramento da base tributável do IRC e, bem assim, da derrama, ao nível dos Grupos sujeitos ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (doravante apenas RETGS).

14. A posição preconizada no Ofício-Circulado n.º 20132 para justificar a conclusão alcançada relativamente à matéria controvertida assenta no facto de as diferentes sociedades que compõem um determinado Grupo sujeito ao RETGS apresentarem declarações de rendimentos do IRC individuais, nas quais é evidenciado o respectivo lucro tributável, o qual, em resultado da alteração promovida pela Lei das Finanças Locais (doravante apenas LFL), passou a servir de base ao apuramento da derrama.

15. Ora, vistas bem as coisas, este facto é totalmente irrelevante para a análise da questão controvertida.

16. Com efeito, já antes da alteração introduzida pela LFL, as sociedades pertencentes a um Grupo de sociedades ao qual é aplicável o RETGS apresentavam uma declaração individual de rendimentos, onde era apurado o seu lucro tributável e colecta individual, como se aquele regime não fosse aplicável.

17. Deste modo, caso o facto invocado no Ofício-Circulado tivesse a relevância que os Serviços da Administração Fiscal lhe pretendem conferir, já a teria no âmbito da legislação anterior, na medida em que as sociedades individualmente consideradas já apuravam colecta, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 6 do artigo 120.º (anterior artigo 112.º) do Código do IRC.

18. Não obstante, era entendimento unânime que a derrama era calculada sobre a colecta do Grupo, na medida em que o Grupo de sociedades era o efectivo sujeito passivo do imposto.

19. Nesta medida, e em bom rigor, a alteração promovida pela LFL não pode alterar este entendimento.

20. A LFL veio apenas modificar a base de cálculo da derrama, não introduzindo quaisquer alterações relativamente a esta matéria em particular.

21. Se no regime anterior a derrama era apurada com base na colecta do Grupo, por não existir uma colecta individual, tal facto também se verifica no actual regime uma vez que continua a faltar o objecto de incidência real da derrama.

22. Isto porque, não obstante a derrama ter passado a ser calculada com base no lucro tributável, o lucro tributável individual das sociedades que integram o Grupo serve para o apuramento do lucro tributável do Grupo.

23. Ora, se nesta matéria a Lei das Finanças Regionais não produziu quaisquer alterações, em boa verdade a derrama não pode passar a ser calculada sobre o lucro tributável individualmente apurado, afastando-se do regime anterior.

24. Quando estamos perante um Grupo tributado no âmbito do RETGS, a unidade económica relevante para efeitos fiscais é o próprio Grupo e não as sociedades que o constituem, enquanto entes jurídicos distintos.

25. Assim, o princípio base de qualquer Grupo é a existência de uma subordinação a uma direcção económica unitária, contrabalançada com a personalidade jurídica individual e distinta de cada uma das sociedades que fazem parte desse Grupo.

26. Estes princípios mantêm-se para efeitos da derrama, pelo que, ao contrário do que preconizam os Serviços da Administração Fiscal, no cálculo da mesma apenas poderá ser considerado relevante o lucro tributável do Grupo sujeito ao RETGS.

27. Da análise comparativa da redacção do artigo 14º da actual LFL face à redacção do artigo 18º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (anterior LFL), concluiu a Requerente também que a única alteração introduzida a este nível se reporta ao facto de a derrama passar a incidir sobre o lucro tributável deixando de incidir sobre a colecta.

28. De facto, no que respeita às demais disposições relativas ao apuramento da derrama, o seu texto manteve-se praticamente inalterado, sofrendo apenas algumas alterações ao nível da sua numeração.

29. Assim, a forma de cálculo da derrama - com base na massa salarial de cada município, a qual foi introduzida, pela primeira vez, pelo Decreto- Lei nº 37/93, de 13 de Fevereiro - mantém-se inalterada, salvaguardando-se o pressuposto, reafirmado no preâmbulo daquele diploma, de que a derrama tem em consideração o rendimento gerado na área geográfica de cada município, de modo a obter uma "mais justa distribuição dos recursos financeiros entre os municípios."

30. Por conseguinte, as consequências resultantes da alteração na base de incidência da derrama prendem-se unicamente com o facto de, passando a derrama a incidir sobre o lucro tributável apurado pelos sujeitos passivos, deixarem de ser relevantes os prejuízos

fiscais apurados em exercícios anteriores, sendo neste aspecto indiferente se o sujeito passivo é uma sociedade individual ou um Grupo de sociedades.

31. No entanto, o entendimento vertido no Ofício-Circulado nº 20132 incute um prejuízo claro para os Grupos sujeitos ao RETGS quando comparado com uma sociedade sujeita ao regime geral.

32. De facto, pese embora o facto de a LFL inviabilizar, em ambos os casos, a consideração de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores na determinação da base de incidência da derrama, o Ofício- Circulado nº 20132 vem estabelecer um agravamento adicional para os Grupos sujeitos ao RETGS porquanto aqueles se vêm obrigados a apurar a derrama em função do resultado de cada um dos seus "*estabelecimentos*".

33. Os prejuízos do exercício das sociedades que compõem o perímetro do Grupo sujeito ao RETGS mais não são do que resultados fiscais negativos que concorrem para o apuramento do único lucro tributável relevante e sobre o qual irá ser determinado o imposto a pagar: o lucro tributável do Grupo.

34. Com respeito a esta matéria, importa ainda salientar que, não assiste o argumento de que a alteração ao artigo 14º, nº 8, da LFL, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro) tem cariz interpretativo quanto a esta matéria.

35. Acresce que, uma análise rigorosa da interpretação que a Direcção de Serviços do IRC faz da LFL, espelhada no Ofício-Circulado nº 20132, se revela contrária ao princípio constitucionalmente consagrado da tributação pelo lucro real (cfr. nº 2 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa).

36. Aquele princípio estabelece que a "*tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*", o que, transpondo para o caso do IRC e da derrama, significa que ambos os tributos deverão incidir sobre o rendimento efectivamente apurado pelas empresas, e cujo conceito não pode ser diferente em cada um dos casos.

37. Conforme a Requerente teve a oportunidade de referir, nos termos do nº 1 do artigo 70.º do Código do IRC, o lucro tributável do Grupo é apurado pela soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas de rendimentos individuais de cada uma das sociedades que o integram.

38. Significa isto que, em caso de aplicação do RETGS, o rendimento a ser considerado é o rendimento agregado do Grupo, o qual é calculado nos termos previstos naquele artigo 70.º do Código do IRC, sendo este o rendimento "real" sobre o qual deverá incidir, quer o IRC, quer a derrama, por força da remissão prevista no artigo 14.º da Lei das Finanças Locais.

39. A não ser assim (ou seja, se a derrama incidisse sobre o lucro tributável individual de cada sociedade), estar-se-ia a violar o referido princípio constitucional, na medida em que, da posterior soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais individuais das sociedades pertencentes ao Grupo, poderia até resultar um prejuízo fiscal agregado, o que conduziria, de um ponto de vista objectivo, a tributar um rendimento inexistente.

40. É convicção da Requerente que a derrama se assume como um imposto sobre o rendimento acessório ao IRC.

41. Assim, no caso de sociedades sujeitas a IRC ao abrigo do RETGS, o imposto base ou principal - o IRC - é calculado com base no lucro tributável do Grupo de sociedades, pelo que, conseqüentemente, observando as mesmas regras estabelecidas para o imposto principal, a derrama deverá ser igualmente apurada tendo em conta o lucro tributável do Grupo e não o lucro tributável individual das sociedades que o compõem.

42. Nesta medida, a derrama do Grupo do qual a A... é sociedade dominante deverá ser calculada em função do lucro tributável apurado pelo Grupo sujeito ao RETGS, o qual resulta da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais das sociedades pertencentes ao mesmo e que ascende a € 1.240.390,23 e a € 11.782.330,09 por referência aos exercícios de 2010 e 2011, respectivamente.

43. Assim, a derrama devida pelo Grupo ascende a € 18.613,90 e não a € 49.451,07, conforme consta na Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC, apresentada a 27 de Maio de 2011, e respectiva nota de liquidação, referente ao exercício de 2010.

44. No que diz respeito ao exercício de 2011, a derrama devida pelo Grupo ascende a € 176.734,95 e não a € 209.775,03, conforme consta na Declaração de Rendimentos Modelo 22 de IRC, apresentada a 22 de Maio de 2012, e respectiva nota de liquidação.

45. Prossegue a requerente alegando que, considerando a jurisprudência do Tribunal Arbitral Tributário, (i) a Administração Aduaneira e Tributária é parte legítima no âmbito do presente processo, (ii) o Tribunal Arbitral é competente para decidir sobre a matéria controvertida e (iii) não existe obrigatoriedade de se desencadear um incidente processual



de intervenção provocada dos municípios em cuja área geográfica foram gerados os rendimentos que deram origem à respectiva liquidação de derrama municipal.

46. A Requerente requer também que, caso o requerimento seja deferido, lhe sejam pagos, nos termos dos artigos 43º e 100º, ambos da LGT, os respectivos juros indemnizatórios por pagamento indevido da prestação tributária.

47. Para o efeito, a Requerente assevera que apurou a derrama relativa ao exercício de 2010 e 2011 com base no entendimento preconizado pelo Ofício-Circulado nº 20132, de 14 de Abril de 2008, o qual, em boa-fé, acreditava que estava correcto.

48. Desta forma, encontram-se preenchidos os requisitos para o pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante de derrama paga em excesso pela Requerente, caso o presente pedido de revisão oficiosa venha a ser deferido.

### **1.3 Nas suas alegações, a Requerida sustenta, em breve síntese, o seguinte:**

#### **i) Por excepção**

1. 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.

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

3. 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 directo em contradizer.

4. Assim, afigura-se plenamente justificado ponderar a verificação de uma "intervenção provocada" dos Municípios nas demandas que tenham por objecto a derrama municipal.

5. Um eventual decaimento no presente litígio acarretará necessariamente para a entidade demandada encargos financeiros, dos quais os municípios não poderão ser alheados, pois implicará a restituição de importâncias eventualmente pagas pela Requerente que já não se

encontram na esfera jurídica da AT, porquanto são receitas próprias dos municípios. Além disso, implicará - para os municípios - o eventual pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo dos artigos 43º e 100º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 12 de Dezembro.

6. Assim, não só em face da relação jurídica que aqui se mostra configurada, mas igualmente por força do interesse pessoal e directo em agir que os municípios têm, afigura-se não só necessária, mas mesmo essencial a intervenção provocada dos mesmos, no presente processo arbitral, à luz dos artigos 325º e segs. do Código de Processo Civil (CPC).

7. Os municípios neste litígio processual não se encontram representados pelo Respondente. Aliás, envolvendo a questão a decidir interesses, não de uma, mas de várias pessoas colectivas públicas, os quais entre si poderão ser conflitantes, nunca a AT poderia, de forma independente, assumir posição em defesa de alguns dos interesses de alguns dos Municípios, sem que com isso prejudicasse legítimos interesses de outros nesta demanda.

8. E ainda que assim não fosse, nem o RJAT, nem a portaria de vinculação (Portaria nº 112-A/2011) conferem ao dirigente máximo da AT o papel de representante de outra entidade que não a AT.

9. Tal significa não só que os municípios não se encontram representados no processo em curso, mas igualmente que não existe acto de vinculação dos municípios à jurisdição do CAAD em matéria tributária.

10. Tal circunstância acarreta necessariamente a impossibilidade de um tribunal arbitral constituído sob a égide do CAAD se considerar dotado de legitimidade para proferir decisão arbitral de mérito, cujo objecto abranja interesse pessoal e directo de entidades com personalidade e capacidade jurídica que não se encontram vinculadas à sua jurisdição, nem representadas em juízo, nem os seus interesses devidamente acautelados.

11. Pretender-se que o tribunal arbitral decida sobre uma matéria relativa a entidades não vinculadas à sua jurisdição tem como consequência a incompetência do tribunal.

12. Quando uma decisão não possa produzir efeito definitivo entre as partes sem simultaneamente o produzir também quanto a todos os demais sujeitos da relação jurídica,

estaremos perante um caso de litisconsórcio necessário, nos termos do artigo 28º, nº 2, do CPC.

13. 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.

14. 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.

15. Entendimento diverso - que acolha como válidas as possibilidades de os municípios terem estado devidamente representados em juízo arbitral, e de a portaria de vinculação n.º 112-A/2011 vincular jurisdição arbitral em matéria fiscal os municípios - pessoas colectivas públicas distintas do Estado/Administração Central - com personalidade e capacidade jurídicas e autonomia administrativa e financeira - configurará uma clara violação dos princípios do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efectiva, com assento constitucional.

16. O presente litígio não poderá ser dirimido por via arbitral, porquanto os interessados na relação controvertida não foram, nem poderão vir a ser demandados na instância arbitral, por falta de instrumento de vinculação legal, sendo configurável a ausência destes como ilegitimidade passiva da entidade requerida (artigos 26º e 28º do CPC).

17. E da não vinculação dos municípios à jurisdição arbitral tributária decorre, por inerência, o entendimento respeitante à incompetência do tribunal arbitral, o que tem apoio legal no artigo 108º do CPC.

18. São assim suscitadas, a título prévio, as seguintes excepções:

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 directo 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.

## **ii) Por impugnação**

1. 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.
2. O sujeito activo 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 actividade de natureza comercial industrial ou agrícola, na área geográfica daqueles municípios.
3. A incidência real da derrama municipal recai sobre o lucro tributável das sociedades - conceito distinto do de matéria colectável - sendo a imputação da derrama aos vários sujeitos activos feita de acordo com as disposições constantes do artigo 14º da LFL.
4. 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.
5. 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.
6. Estamos, pois, perante situações patentes de sujeição, pessoal e real, de cada uma daquelas sociedades e respectivos rendimentos.
7. Em nenhum momento foi consagrada qualquer situação de não sujeição, de isenção, ou de exclusão de tributação para estas sociedades ou os seus rendimentos.
8. 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".
9. 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.

10. Efectivamente, 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. A derrama municipal é um imposto autónomo e não acessório, mas meramente dependente, que apenas acolhe do IRC os elementos essenciais à determinação da sua matéria colectável- que na prática se subsume ao lucro tributável, sujeito e não isento de IRC - sendo imune a quaisquer outras vicissitudes com repercussão no IRC, o que definitivamente o desliga daquele imposto.

15. Tendo em conta que:

a) Todas as sociedades que integram o perímetro dos grupos de sociedades sujeitas ao RETGS são necessariamente sociedades com sede ou direcção efectiva em território português, estando a totalidade dos seus rendimentos sujeita ao regime especial de tributação em IRe à taxa mais elevada (número 3 do art. 69º do CIRC);

b) Inexiste qualquer dispositivo legal donde dimanar qualquer isenção para tais rendimentos;

c) O nº 1 do art. 69º do CIRC refere expressamente que o RETGS é "um regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo" e não um regime especial de determinação do lucro tributável em relação a todas as sociedades do grupo;

d) Resulta do art. 15º do CIRC que a matéria colectável resulta da dedução ao lucro tributável, determinado nos termos do artigo 17º do CIRC, dos prejuízos fiscais e benefícios fiscais apurados nos termos legais;

e) No caso dos grupos de sociedades, a matéria colectável é apurada tendo por base o denominado lucro tributável do grupo, que mais não é, atento o activo 70º do CIRC, que a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados por cada uma das sociedades que integram o perímetro do grupo;

Resulta demonstrada a incidência e sujeição da derrama de todas as sociedades que integram o perímetro de um grupo de sociedades, que tenham efectivamente apurado um lucro tributável, nos termos do artigo 17º do CIRC, o qual será, para efeitos de derrama municipal, a matéria colectável sobre a qual incidirá(ão) a(s) respectiva(s) taxa(s), fixada(s) pelo(s) município(s).

16. A ligação da derrama municipal ao CIRC e ao respectivo imposto esgota-se assim com o apuramento do lucro tributável sujeito e não isento de IRC, sendo de todo alheio às demais vicissitudes da tributação em sede tributação em IRC.

17. Não existe a lesão de quaisquer princípios constitucionais que devam prevalecer sobre o princípio da autonomia local, ao interpretar o artigo 14º da LFL nos termos propugnados pela AT.

18. A redacção dada ao nº 8 do artigo 14º da Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, pelo artigo 57º da Lei nº 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 81º, 103º e 238º da Constituição da República.

19. Tal redacção tem natureza interpretativa, pelo que não se coloca a questão da sua aplicação retroactiva.

## **II. APRECIACÃO DAS QUESTÕES PRÉVIAS**

**II.1.** A AT suscita na sua Resposta ao pedido de pronúncia arbitral da Requerente um conjunto de questões que, por poderem obstar ao conhecimento do mérito do pedido, importa conhecer previamente.

**II.2.** Essas questões encontram-se sintetizadas no artigo 79º da Resposta da Requerida:

A) Ilegitimidade passiva da AT para estar em juízo como única demandada em matéria respeitante à derrama municipal, na medida em que este é um imposto co-administrado pelos municípios.

B) Interesse em agir dos municípios neste litígio, porquanto além de co-administradores do tributo, tem 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.

C) Possibilidade de sanção da invocada ilegitimidade passiva através de um incidente de intervenção provocada, a apreciar pelo tribunal arbitral, questão que todavia estará dependente da apreciação da questão da não vinculação dos municípios à jurisdição do CAAD e, conseqüentemente, *incompetência do Tribunal arbitral para proferir decisão de mérito sobre a questão em litígio*, porquanto esta não será apta a fazer caso julgado em relação aos municípios, o que terá conseqüências relevantes no caso de ser dado provimento ao pedido da Requerente, ficando esta impossibilitada de executar a decisão arbitral contra os municípios, por não ter quanto a eles a natureza de caso julgado.

D) Acautelando a possibilidade de o tribunal arbitral considerar verificada a sua legitimidade para proferir decisão de mérito, fica suscitado o incidente de intervenção provocada dos municípios.

**II.3.** 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, nº 1, alínea c), do RJAT.

Vejamos então.

#### **II.4. Sobre a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral**

**II.4.1.** Com base nos argumentos expendidos, designadamente nos artigos 2º a 14º da sua Resposta (e que a já se aludiu no Relatório), a AT afirma que tem "por certo que a competência para administrara a derrama municipal cabe em larga medida aos Municípios, sendo estes, em exclusivo, os sujeitos activos do imposto" (cf. artigo 15º da mesma), partindo dessa alegação para fundamentar a sua ilegitimidade e, depois, a incompetência do Tribunal.

Será assim?

**II.4.2.** Estatui o artigo 2º, nº 1 , *a*), do RJAT que os tribunais arbitrais são competentes para apreciar as pretensões de "declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta". Por seu turno, o nº 1 do artigo 4º do mesmo Regime determina que a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais "depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça" .

**II.4.3.** Trata-se da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, de cujos artigos 1º e 2º resulta que a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-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 objecto 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 excepções, 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 graciosas dos actos de auto liquidação que agora submete a este Tribunal).

**II.4.4.** Para apreciar e decidir a excepção 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 directa 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 inspectivas, de exercer a acção 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 nº 118/2011, 15 de Dezembro).

**II.4.5.** É verdade que quanto à derrama municipal a LFL atribui aos municípios, entre outros, o poder de deliberar anualmente o seu lançamento, fixando a respectiva taxa até ao limite legal (artigo 14º, nº 1), e de receber o produto da sua cobrança, líquido dos encargos de administração, suportados pela AT (artigo 14º, nº 10, e artigo 13º, nº4).

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 respectiva 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.

**II.4.6.** Como bem se afirma na Decisão Arbitral proferida no processo nº 10/2011- T, "não obstante todos os poderes que a Lei das Autarquias Locais (Lei nº 169/99, de 18 de Setembro) e a Lei das Finanças Locais (Lei nº 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. 14º da Lei nº 2/2007, 15/1, Lei das Finanças Locais, que comete à AT o papel de interlocutor directo 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 duas reclamações graciosas 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 nº 88/2012- T).

**II.4.7.** 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 2º, nº 1, alínea *a*), do RJAT e no corpo do artigo 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, o Tribunal é materialmente competente para conhecer do pedido, pelo que improcede a excepção de incompetência em razão da matéria deduzida pela Requerida.

## **II.5. Sobre a excepção de ilegitimidade passiva**

**II.5.1.** Uma vez que, na sua perspectiva, 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.

**II.5.2.** Todavia, para a AT, os municípios teriam interesse em agir neste litígio, porquanto, para além de co-administradores da derrama, "têm interesse pessoal e directo 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.*

**II.5.3.** 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 nº 98/2012-T, "o disposto no artigo 9º, nº 4, com referência ao nº 1, do CPPT é aplicável subsidiariamente ao processo arbitral previsto no RJAT, por força do

disposto na alínea a) do nº 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 actos de auto liquidação 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 actos impugnados e determinar as consequências, seja quanto à devolução de imposto eventualmente indevidamente pago ou à eventual sujeição a juros indemnizatórios.

**II.5.4.** Em abono da sua tese, a Requerida invoca também o disposto no artigo 7º, nº 1, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprova o CPPT, e no artigo 54º, nº 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.

**II.5.5.** Em face do que antecede, conclui-se que a Requerida é parte legítima, improcedendo, portanto, a invocada excepção de ilegitimidade passiva.

## **II.6. Sobre o incidente de intervenção provocada**

**II.6.1.** A Requerida suscita o incidente de intervenção provocada previsto nos artigos 325º e segs. do CPC, alegando o interesse pessoal e directo dos municípios em agir nos presentes autos.

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 330.º do CPC, mesmo admitindo a possibilidade da sua aplicação nestes autos, é manifesto que o caso *sub judice* não 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 acto susceptível de os constituir em responsabilidade perante a Requerida.

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

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº1, alínea *a*), 5º e 6º, todos do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/20 11 , de 22 de Março. Não há quaisquer vícios que invalidem o processo. Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

### **IV. - MATÉRIA DE FACTO**

#### **IV.1. Factos provados**

1. Em 27 de Maio de 2011 e a 22 de Maio de 2012, a Requerente procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, respectivamente, do Grupo de sociedades sujeito ao RETGS de que é sociedade dominante.
2. Da declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC, com referência ao exercício de 2010, apurou-se um valor a reembolsar de € 352.082,00. Por sua vez, com referência ao exercício de 2011, foi apurado um valor a pagar de € 1.619.848,50.
3. Como referência específica ao exercício de 2011, a ora Requerente, a 28 de Novembro de 2012, submeteu uma declaração de substituição, Declaração Modelo 22 de IRC Nº ..., corrigindo os valores relativos à Tributação Autónoma, tendo da mesma resultado um novo valor a pagar de € 1.613.995,88, que consubstanciou a emissão da liquidação nº ... .
4. Os montantes em apreço foram apurados de acordo com o entendimento dos Serviços da Administração Fiscal relativamente à forma de apuramento daquele tributo no que toca às sociedades sujeitas ao RETGS, o qual a Requerente, acatou.
5. Aliás, o próprio sistema electrónico da Direcção-Geral dos Impostos, através do qual são obrigatoriamente entregues as declarações Modelo 22 das sociedades, apenas permite a entrega destas declarações de rendimentos se a derrama for apurada com base no entendimento preconizado no Ofício-Circulado nº 20132 de 14/04/2008.
6. Para efeitos de submeter as declarações de rendimentos respeitantes aos exercícios de 2010 e 2011 e as autoliquidações da derrama municipal aí incluídas, a Requerente teve de

calcular 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.

7. A Requerente apurou a derrama relativa ao exercício de 2010 e 2011 com base no entendimento preconizado pelo Ofício-Circulado nº 20132, de 14 de Abril de 2008, o qual, acreditava que estava correcto.

8. De acordo com os referidos actos tributários de autoliquidação, o montante apurado de derrama municipal ascendeu a € 49.451,07, por referência ao exercício de 2010 e a € 209.775,03, no exercício de 2011, tendo ambos os montantes sido apurados de acordo com o entendimento dos Serviços da Administração Fiscal.

9. O valor das derramas municipais autoliquidadas foi integralmente pago.

10. A requerida, a título de derrama, pagou em excesso o montante de € 63.877, 25 (€ 30.837,17, referentes ao exercício de 2010 e € 33.040,08 relativos ao exercício de 2011).

11. A Requerente, apresentou a 9 de Janeiro de 2013 duas reclamações gratuitas contra os actos de liquidação em apreço, solicitando o reembolso do montante pago em excesso e respectivos juros compensatórios.

12. A 31 de Maio de 2013, a ora Requerente, foi notificada das decisões finais de indeferimento das reclamações gratuitas, tendo sido invocado, como argumento para o indeferimento, a vinculação dos Serviços da Administração Fiscal às instruções contidas no Ofício Circulado nº 20132 no que respeita à fórmula de cálculo da derrama municipal.

#### **IV.2. Motivação da matéria de facto**

Os factos dados como provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos (processo administrativo e documentos nº 1 a 3 do r.i.).

#### **IV.3. Factos dados como não provados**

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

### **V. SOBRE O PEDIDO DE DECLARAÇÃO DE ILEGALIDADE PARCIAL DOS ACTOS DE AUTOLIQUIDAÇÃO DE DERRAMAS MUNICIPAIS**

**V.1.** 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.

À data dos factos, o artigo 14º da LFL, sob a epígrafe "derrama", estatuiu nos seus n.ºs 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 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".*

Como já vimos, a Requerente é uma sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao RETGS, previsto nos artigos 69º a 71º do CIRC Ora, o artigo 69º, n.º 1, estatui 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" e, por sua vez, o artigo 70º, n.º 1, dispõe 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".

**V.2.** Face a alguma efectiva ambiguidade quanto aos termos em que se deveria compaginar a redacção do artigo 14º da LFL com o disposto nas normas do CIRC relativas ao RETGS, a DSIRC emitiu o ofício circulado n.º 20.132, de 14 de Abril de 2008.

Baseando-se no facto de com a Lei n.º 2/2007 a derrama ter deixado de incidir sobre a matéria colectável de IRC para passar a incidir sobre o lucro tributável, sujeito e não isento de IRC, e no disposto no artigo 12.º 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 respectivo pagamento à sociedade dominante".

**V.3.** 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, 234/2012, 1302/12, 105/13 e 121/13 de 2/2/2011, 22/6/2011, 2/5/2012, 9/1/2013, 13/3/2013 e 10/7/2013 respectivamente, 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, 6/2013, 11/2013 e 13/2013<sup>1</sup> entre outras.

**V.4.** Não se encontra fundamento jurídico para não acompanhar toda esta jurisprudência. Pelo contrário, afigura-se-nos que a mesma é inteiramente correcta. 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 colectável da derrama.

<sup>1</sup> Todas disponíveis no *site* do CAAD

Mais importante do que a designação da derrama (imposto acessório ou imposto autónomo), a qual decorre do regime legal e não o contrário, o seu regime legal é exíguo, sendo omissa não só quanto às regras sobre a determinação da matéria colectável, mas também quanto a liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, pelo que o

funcionamento do imposto obriga a lançar mão do regime do IRC, não apenas quanto ao cálculo do lucro tributável mas em relação a muitos outros aspetos.

Sendo assim, é-se levado a concluir que a Derrama Municipal, segue o regime do IRC em tudo o que não diga respeito à determinação da colecta.

Porquanto deverá aplicar-se também o regime do IRC no que diz respeito ao cálculo de lucro tributável no caso de opção pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

Prevendo o CIRC um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, e estando a Requerente abrangida por ele para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo. Assim sendo, cremos inteiramente justificado que a determinação do lucro tributável para efeitos da derrama se realize do mesmo modo.

**V.5.** 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 redacção 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".

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.

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 respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa. Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido nº 8 do artigo 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior". E mais à frente: "sendo a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo pacífica, em sentido aliás inverso ao consagrado na lei nova, haveremos de concluir que não estamos perante uma lei



interpretativa mas sim perante uma lei inovadora, portanto, com aplicação apenas para o futuro".

Este entendimento foi recentemente reiterado no Acórdão do STA, proferido no processo nº 121/13, de 10 de Julho de 2013<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Disponível no site do STA

Impõe-se, pois, concluir que os actos de autoliquidação da derrama devida pela Requerente relativamente aos exercícios de 2010 e 2011 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 encabeçado pela Requerente e não, como aconteceu, sobre o lucro tributável de cada sociedade individualmente considerada.

Foi assim (auto)liquidada ( e paga) derrama em excesso nos seguintes montantes: € 30.837,17, relativamente ao exercício de 2010; € 33.040,08, relativamente ao exercício de 2011, perfazendo um total de € 63.877,00.

## **VI. SOBRE O PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

Nos termos do artigo 43º, nº 1, da LGT "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 efectuada 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 efectuado a auto liquidação 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 nº 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 efectuados os pagamentos indevidos até à data da emissão das correspondentes notas de crédito.

## **VIII. DECISÃO**

Em face de tudo quanto se deixa exposto, decide-se:

- 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 liquidações de derrama municipal relativa aos exercícios de 2010 e 2011, nos montantes, respectivamente de € 30.837,17 e € 33.040,08, 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 as quantias indevidamente liquidadas e pagas;

Fixa-se o valor do processo em € 63.877,25 nos termos do artigo 97º-A, nº 1, *a*), do CPPT, aplicável por força do das alíneas *a*) e *b*) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerida, uma vez que a Requerente obteve deferimento integral do pedido, nos termos dos artigos 12º, nº 2 e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e artigo 4º, nº 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Dezembro de 2013

Os Árbitros,

José Pedro Carvalho

José Coutinho Pires

André Festas da Silva

(Relator)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138º, nº 5, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alínea e), do Regime de Arbitragem Tributária.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo