

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 143/2013-T

Tema: IRC – Derrama; Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades

Decisão Arbitral

A - IDENTIFICAÇÃO DO PROCESSO

Requerente: A...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Os árbitros Dr. Manuel Luís Macaísta Malheiros (árbitro presidente), Dra. Maria Celeste Cardona e Dr. José António Martins Alfaro (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 22 de Agosto de 2013, acordam no seguinte:

B - OBJECTO DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

O acto tributário de autoliquidação da derrama, no valor de € 118.541,92 (cento e dezoito mil quinhentos e quarenta e um euros e noventa e dois cêntimos), apurada na declaração modelo 22 - Declaração de Grupo, respeitante ao exercício de 2011, do Grupo de sociedades tributado pelo Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades, de que a Requerente é a sociedade dominante.

C - PEDIDOS

- a) Declaração de ilegalidade do acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral.
- b) Pagamento dos respectivos juros indemnizatórios, apurados nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 2, 100.º, da LGT e 61.º, do CPPT.

D - PROCESSO E POSIÇÃO DAS PARTES SOBRE O LITÍGIO

1. Em 20 de Junho de 2013, A..., com sede social na ... e o NIF ..., 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, enquanto entidade responsável pela autoliquidação 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 (RETGS), em virtude de ser a sociedade dominante desse Grupo, em conjunto com as sociedades mais bem identificadas no documento n.º 4, apresentado com o requerimento inicial.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 21 de Junho de 2013 e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 24 de Junho de 2013.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 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 aceite nos termos legalmente previstos.
4. A Requerida apresentou a sua resposta no dia 30 de Setembro de 2013.

5. No dia 20 de Novembro de 2013, decorreu na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, a primeira reunião do Tribunal, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido lavrada acta da mesma, que se encontra junta aos autos.
6. Nessa reunião, a Ilustre Mandatária da Requerente e a Ilustre Representante da Requerida prescindiram das alegações orais.
7. A Requerente sustenta os seus pedidos, em síntese, da seguinte forma:
8. Na qualidade de responsável pelo pagamento de IRC e derrama Municipal devida pelo referido Grupo, a Requerente procedeu à quantificação do valor a pagar.
9. No que concerne ao IRC, o grupo apresentou um prejuízo fiscal de € 10.780.284,38, resultante da soma algébrica dos resultados fiscais apurados pelas sociedades que integram o RETGS de que a Requerente é a sociedade dominante.
10. Simultaneamente, a Requerente procedeu ainda ao apuramento (e posterior pagamento) da derrama devida pelo Grupo fiscal.
11. No apuramento do *quantum* da derrama a pagar, a Requerente seguiu o procedimento estatuído no Ofício-circulado n.º 20 132. de 14 de Abril de 2008, emitido pela Requerida, nos termos do qual a derrama do Grupo corresponde à soma algébrica das derramas calculadas individualmente por cada uma das sociedades que compõem o seu perímetro.
12. E, no competente prazo legal, a Requerente procedeu à submissão electrónica da Declaração periódica Modelo 22 de IRC, com referência ao exercício de 2011, do Grupo fiscal tributado ao abrigo do RETGS, tendo para o efeito autoliquidado no

Campo 364 do Quadro 10, derrama no valor de € 118.541,92 (cento e dezoito mil quinhentos e quarenta e um euros e noventa e dois cêntimos), correspondente à aplicação da taxa de 1,5% sobre o valor do lucro tributável do exercício de cada uma das sociedades integrantes do grupo fiscal, com excepção da sociedade B.... cuja taxa aplicada, e que resulta da lei, foi de 0.75%.

13. O valor da derrama apurado e autoliquidado pela Requerente correspondeu ao que resulta das orientações genéricas publicadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira mediante o Ofício-circulado n.º 20.132, de 14 de Abril de 2008.
14. Entende a Requerente que da articulação entre o RETGS e a norma da lei das Finanças Locais que estabelece a base tributável da derrama, na sua redacção em vigor à data dos factos, e, bem assim, das decisões judiciais que foram sendo proferidas sobre a matéria, resulta ter a Requerente sido induzida em erro pela citada orientação genérica da AT, na medida em que esta preconizou uma interpretação errónea dos referidos regimes.
15. Assim, por ter verificado a existência de erro na autoliquidação da derrama referente ao exercício de 2011, a Requerente apresentou reclamação graciosa da mesma, nos termos do n.º 1, do artigo 131.º do CPPT, reclamação essa que veio a ser indeferida.
16. Ao optar pela aplicação do RETGS, a Requerente pretendeu que o grupo fiscal que dominava fosse tributado em função dos resultados fiscais apurados em termos agregados, em detrimento da tributação individualizada de cada uma das sociedades que o compõem.
17. A opção pela aplicação do aludido regime garantiu a tributação de todas as sociedades que compõem o grupo como uma unidade, o que permitiu que o Grupo se apresentasse como um todo único e homogéneo para efeitos de quantificação do lucro tributável e respectiva matéria colectável.

18. Porém, a Requerente, ao apurar a derrama do Grupo fiscal por referência ao exercício de 2011, de acordo com o disposto no ofício-circulado n.º 20 132, de 14 de Abril de 2008, emitido pela Requerida, ou seja, assumindo-a como a soma algébrica das derramas individuais das sociedades integrantes do mesmo perímetro fiscal, não considerou o Grupo fiscal em referência como uma entidade com capacidade contributiva única.
19. Com a Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro), a derrama deixou de ser um adicional do IRC para passar a ser um adicionamento, ou seja, deixou de ser calculada por aplicação de uma taxa à colecta, passando a ser calculada por aplicação de uma taxa ao lucro tributável.
20. Prevendo o Código do IRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, e tendo uma sociedade optado, como a lei lhe faculta, pela aplicação desse regime para determinação da matéria tributável em relação a todas as sociedades do grupo, determinado que esteja o lucro tributável para efeitos de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama.
21. Ou seja, a base de incidência da derrama deverá ser o lucro tributável do grupo, apurado pela sociedade dominante e correspondente à Soma Algébrica dos Resultados Fiscais, ao invés do lucro tributável sobre cada uma das sociedades que compõem o Grupo fiscal.
22. E assim sendo, procedendo o pedido de pronúncia arbitral, tem a Requerente direito ao reembolso da quantia paga, no valor de € 118.541,92 (cento e dezoito mil quinhentos, quarenta e um euros e noventa e dois cêntimos), acrescida tal quantia dos respectivos juros indemnizatórios, apurados nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 2, 100.º, da LGT e 61.º, do CPPT.

Na sua Resposta, a Requerida sustenta, em breve síntese, o seguinte:

Por excepção:

23. A derrama municipal é um imposto autónomo do IRC, apenas se socorrendo do regime deste para efeitos de determinação da sua matéria colectável (que se subsume ao lucro tributável apurado nos termos do artigo 15.º do CIRC), sobre a qual incidirá a taxa de derrama fixada pelos municípios, sendo alheia às demais vicissitudes que afectam aquele tributo.
24. O sujeito activo do imposto e credor tributário é o município e não a AT, à qual estão reservadas meras funções de cobrança do tributo.
25. O dirigente máximo do serviço da administração tributária a demandar nos autos seria o dirigente máximo da autarquia local, e não o dirigente máximo da Autoridade Tributária e Aduaneira.
26. Não estando os municípios, nem vinculados à jurisdição arbitral - como exige o RJAT – nem devidamente representados em juízo, nem sendo a AT *in casu* responsável pela sua representação em juízo, existe uma ilegitimidade processual passiva da AT.
27. E bem assim, uma incompetência do Tribunal Arbitral para proferir decisão de mérito sobre o pleito, porquanto esta não será apta a fazer caso julgado em relação aos municípios.

E por impugnação:

28. Sendo a derrama municipal um imposto autónomo face ao IRC, apenas deste depende na estrita medida necessária à determinação do lucro tributável das sociedades identificadas no n.º 1 do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais.
29. O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades visa exclusivamente determinar uma forma agregada de determinação da sua matéria colectável, e não do

seu lucro tributável, como pretende a Requerente e

30. Nenhuma das sociedades que integram o perímetro de um grupo sujeito ao RETGS ou os seus rendimentos estão excluídos do âmbito da derrama municipal, seja por exclusão tributária, seja por isenção.
31. A interpretação do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais preconizado pela Requerente é inconstitucional, por violação dos princípios ínsitos nos artigos 13.º, 81.º, 103.º e 238.º da Lei Fundamental.
32. A liquidação da derrama municipal levada a efeito pela Requerente não padece assim de qualquer irregularidade que inquine aquele acto tributário, que é manifestamente conforme à lei, razão pela qual não deverá ser deferida à Requerente a sua pretensão de ver restituída a derrama autoliquidada, acrescida de juros indemnizatórios.
33. Conclui, pedindo que sejam reconhecidas como verificadas as excepções suscitadas de ilegitimidade passiva e de incompetência do Tribunal Arbitral, absolvendo-se assim a Requerida em conformidade.
34. Ou, caso assim não se entenda, que seja desencadeado o incidente de intervenção provocada, sob pena de violação dos direitos de acesso à justiça e de tutela jurisdicional efectiva.
35. Subsidiariamente, e propondo-se o Tribunal Arbitral a proferir decisão de mérito, pede que seja considerada legal a liquidação que a Requerente pretende ver anulada, com as legais consequências.
36. Notificadas Requerente e Requerida para apresentarem alegações escritas, apenas a primeira o fez, concluindo o seguinte:

37. A AT é a única entidade com exclusiva competência para administrar o imposto de derrama - cfr. artigo 14.º, n.ºs. 8 a 11, da Lei das Finanças Locais.
38. A legitimidade activa no procedimento tributário e no processo judicial tributário é atribuída à "*administração tributária*" que, no caso em apreço, compete em exclusivo à AT.
39. A determinação de quem é o credor tributário é irrelevante para o apuramento da legitimidade processual.
40. Não existe qualquer norma processual tributária que permita a intervenção do credor tributário - art.º 9, n.º 4, do CPPT.
41. Na falta de tal disposição, conclui-se pela legitimidade passiva, em exclusivo da AT, para estar em juízo.
42. Não é possível o incidente de intervenção provocada previsto nos artigos 325.º e ss., do CPC, uma vez que em matéria de incidentes processuais no âmbito do processo de impugnação fiscal, são aplicáveis os artigos 127.º e ss., do CPPT e estes artigos não contemplam o incidente de intervenção provocada.
43. Neste contexto, é a AT a única entidade com legitimidade para se encontrar em juízo, sendo o presente tribunal competente para dirimir o litígio, atento o prescrito nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
44. À luz do n.º 1, do artigo 14.º, da Lei de Finanças Locais de 2007, a derrama municipal autoliquidada pela Requerente, relativa ao exercício de 2011, incide sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram.

45. O artigo 14.º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57.º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.
46. Tendo a Requerente, no exercício de 2011, apurado um prejuízo fiscal de € 10.780.284,38, não haveria lugar ao pagamento de qualquer quantia a título de derrama.
47. Pelo que pede que sejam julgadas improcedentes as excepções de incompetência do Tribunal Arbitral e de ilegitimidade passiva da Requerida, julgado improcedente o incidente de intervenção provocada deduzido pela Requerida, concluindo pela ilegalidade da liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral.

E - APRECIACÃO DAS QUESTÕES PRÉVIAS

1. A Requerida suscita na sua Resposta ao pedido de pronúncia arbitral da Requerente um conjunto de questões que, caso procedam, obstarão ao conhecimento do mérito do pedido.

Serão, pois, conhecidas previamente.

2. Seguir-se-á, *apertis verbis* e com a devida vénia, o entendimento plasmado no douto Acórdão do CAAD, proferido em 20 de Dezembro de 2013, no processo n.º 169/2013-T.

3. As referidas questões são as seguintes:

a) **Ilegitimidade passiva da Requerente** 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 e assim existiria interesse em agir

dos municípios 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.

b) Sanação da invocada ilegitimidade passiva através de um **incidente de intervenção provocada**, a apreciar pelo Tribunal Arbitral.

c) A questão imediatamente anterior 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.

4. 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 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aqui aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Vejamos então.

Sobre a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral:

5. Entende a Requerida ter «*por certo que a competência para administrar a derrama municipal cabe em larga medida aos Municípios, sendo estes, em exclusivo, os sujeitos activos do imposto*» (cf. artigo 15.º da Resposta), partindo dessa alegação para fundamentar a sua ilegitimidade e, depois, a incompetência do Tribunal.

6. O artigo 2.º, n.º 1, a), do RJAT, estatui 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»*.
7. Por seu turno, o n.º 1 do artigo 4.º 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»*.
8. Trata-se da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, de cujos artigos 1.º e 2.º 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) ficam vinculadas à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD nos litígios arbitrais 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 RJAT, prevendo-se, contudo, algumas excepções, que não têm aplicação ao caso concreto (refira-se, aliás, que a Requerente recorreu, sem sucesso, previamente, à via administrativa através da apresentação de reclamação graciosa contra o acto tributário a que se refere o pedido de pronúncia arbitral).
9. Para apreciar e decidir a excepção de incompetência deste Tribunal é, pois, decisivo o juízo que se fizer sobre a questão da administração da derrama municipal, isto é, sobre a quem cabe essa administração.
10. 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.
11. De facto, a circunstância de os municípios serem os **beneficiários** da receita da derrama municipal, em nada se confunde com a questão de quem a **administra**.
12. 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 1.º, n.º 3, da LGT.

13. Ora, a Requerida 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 a 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 1.º e 2.º, ambos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).
14. É verdade que, quanto à derrama municipal, a Lei das Finanças Locais (LFL) atribui aos municípios, entre outros, o poder de deliberar anualmente o seu lançamento, fixando a respectiva taxa até ao limite legal (artigo 14.º, n.º 1), e de receber o produto da sua cobrança, líquido dos encargos de administração, suportados pela AT (artigo 14.º, n.º 10, e artigo 13.º, n.º 4).
15. Mas já não compete aos municípios receber declarações fiscais, controlar a sua autoliquidação, emitir liquidações substitutivas ou adicionais, cobrar a derrama ou receber e decidir reclamações gratuitas relativas à sua liquidação.
16. Com efeito, 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/ou de cobrar as derramas.
17. Como bem se afirma na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 10/2011- T, «*não obstante todos os poderes que a Lei das Autarquias Locais (Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro) e a Lei das Finanças Locais (Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro) atribuem aos Municípios por força da sua posição de credores da derrama municipal, nenhuma*

daquelas leis afasta a regra de que é a AT que administra esses impostos, especificamente no sentido de protagonizar os momentos decisivos da relação com os contribuintes, incluindo os momentos de subordinação de litígios à adjudicação judicial ou arbitral. O mesmo resulta do art. 14.º da Lei n.º 2/2007, 15/1, Lei das Finanças Locais, que comete à AT o papel de interlocutor directo dos contribuintes de derramas».

18. 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».*
19. Em contradição, de resto, com o próprio facto de a AT se ter sentido com os poderes bastantes para, desacompanhada dos municípios, indeferir a reclamação graciosa relativa à derrama em causa nos autos, conforme também já se tem assinalado noutras decisões arbitrais em situações idênticas (cfr., por exemplo, a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 88/2012- T).
20. Temos, pois, por inequívoco que os municípios não possuem quaisquer competências relativas à administração da derrama municipal, sendo esta exclusivamente administrada pela AT. Sendo assim, e atento o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no corpo do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, o Tribunal é materialmente competente para conhecer do pedido, pelo que improcede a excepção de incompetência em razão da matéria deduzida pela Requerida.

Sobre a excepção de ilegitimidade passiva:

21. Uma vez que, na sua perspectiva, os municípios são co-administradores da derrama municipal, sustenta a Requerida que se verifica uma situação de ilegitimidade passiva,

já que também aqueles deveriam ser demandados nos presentes autos.

22. Porém, como já se deixou fundamentado *supra*, entende este Tribunal que a derrama municipal é administrada, em exclusivo, pela AT, não se verificando, portanto, qualquer situação de co-administração com os municípios.
23. 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.
24. Todavia, para a Requerida, 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.
25. Ora, a verdade é que, para apurar a legitimidade processual, releva não a posição jurídica de credor tributário, mas sim a quem a lei atribui as competências para a liquidação e cobrança do tributo - competências de administração do tributo.
26. Como também não relevam as eventuais consequências que resultem para o credor tributário da decisão arbitral.
27. 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 9.º, 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 26.º do CPC, invocada pela Requerida.
28. E, por outro lado, como bem se refere na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 98/2012-T, «*o disposto no artigo 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».

29. Ao contrário do que pretende a Requerida, a circunstância de estar em apreciação nos autos a declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação de um tributo cuja receita reverte para determinados municípios não torna necessária a intervenção destes no processo arbitral para que a decisão produza o seu efeito útil normal e que é, afinal, o de declarar ou não a ilegalidade do acto impugnado e determinar as consequências, seja quanto ao reembolso de imposto eventualmente pago indevidamente ou à eventual sujeição a juros indemnizatórios.
30. Em abono da sua tese, a Requerida invoca também o disposto no artigo 7.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprova o CPPT, e no artigo 54.º, n.º 2, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF). No entanto, tais disposições não são aplicáveis no presente caso, uma vez que se referem a «*tributos administrados pelas autarquias locais*» (ou seja, por estas liquidados e cobrados), o que já vimos não ser o caso da derrama municipal.
31. Em face do que antecede, conclui-se que a Requerida é parte legítima, improcedendo, portanto, a invocada excepção de ilegitimidade passiva.

Sobre o incidente de intervenção provocada:

32. Suscita a Requerida o incidente de intervenção provocada previsto nos artigos 325.º e ss. do CPC, alegando o interesse pessoal e directo dos municípios em agir nos presentes autos.
33. A matéria dos incidentes processuais no âmbito do processo de impugnação judicial encontra-se especificamente regulada nos artigos 127.º e ss., do CPPT e não contempla o incidente de intervenção provocada, pelo que se afigura que o mesmo não é

admissível.

34. Mas mesmo que o fosse, já se viu que a legitimidade passiva nos presentes autos cabe em exclusivo à Requerida, pelo que não há lugar à intervenção, na situação passiva, de qualquer outra entidade.
35. 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 Requerida contra os municípios, que obviamente não praticaram, neste contexto, nenhum acto susceptível de os constituir em responsabilidade perante a Requerida.
36. Indefere-se, assim, sem necessidade de mais considerações, o pedido de incidente de intervenção provocada deduzido pela Requerida.

F - SANEAMENTO

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. Não há quaisquer vícios que invalidem o processo.
4. Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

G - MATÉRIA DE FACTO

Factos provados:

1. No exercício de 2011, a Requerente é a sociedade dominante do Grupo de sociedades sujeito ao RETGS.
2. O referido Grupo de sociedades é integrado pelas sociedades mais bem identificadas no requerimento inicial, anexo n.º 4.
3. Em 31 de Maio de 2012, a Requerente procedeu à submissão electrónica da Declaração periódica Modelo 22 de IRC, com referência ao exercício de 2011, do Grupo fiscal tributado ao abrigo do RETGS, tendo para o efeito autoliquidado no Campo 364 do Quadro 10, derrama no valor de € 118.541,92 (cento e dezoito mil quinhentos e quarenta e um euros e noventa e dois cêntimos), correspondente à aplicação da taxa de 1,5% sobre o valor do lucro tributável do exercício de cada uma das sociedades integrantes do grupo fiscal, com excepção da sociedade B... cuja taxa aplicada, e que resulta da lei, foi de 0.75%.
4. Em sede de IRC, o Grupo apresentou um prejuízo fiscal de € 10.780.284,38, resultante da soma algébrica dos resultados fiscais apurados pelas sociedades que integram o RETGS de que a Requerente é a sociedade dominante.
5. A derrama assim apurada foi integralmente paga.
6. O sistema electrónico da Requerida, através do qual são obrigatoriamente apresentadas as declarações Modelo 22 de IRC apenas permite a entrega destas declarações de rendimentos se a derrama for apurada com base no entendimento preconizado no Ofício-circulado n.º. 20.132, de 14/04/2008.

7. Para efeitos de submeter a declaração modelo 22, respeitante ao exercício de 2011 e a autoliquidação da derrama municipal aí incluída, 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.
8. A Requerente apurou a derrama relativa ao exercício de 2011 com base no entendimento preconizado pelo Ofício-circulado n.º 20.132, de 14 de Abril de 2008, emitido pela Requerida, o qual acreditava encontrar-se correcto.
9. A Requerente apresentou, prévia e tempestivamente à apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, reclamação graciosa contra o acto tributário objecto dos presentes autos, pedindo o reembolso do montante pago em excesso e respectivos juros indemnizatórios.
10. Em 30 de Maio de 2013, a Requerente foi notificada da decisão final do procedimento de reclamação graciosa, ao qual indeferiu o pedido, com fundamento na vinculação dos Serviços da Administração fiscal às instruções contidas no já mencionado Ofício-circulado n.º 20.132, no que respeita à fórmula de cálculo da derrama municipal.
11. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 20 de Junho de 2013.

Motivação da matéria de facto:

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

Factos não provados:

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

H - APRECIÇÃO DOS PEDIDOS

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.
2. Seguir-se-á *apertis verbis* e com a devida vénia, o entendimento plasmado no douto Acórdão do CAAD, proferido em 20 de Dezembro de 2013, no processo n.º 169/2013-T.
3. À data dos factos, o artigo 14.º 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.

4. Como já vimos, a Requerente é uma sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao RETGS, previsto nos artigos 69.º a 71.º do CIRC.
5. O artigo 69.º, n.º 1, daquele Código, 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»*.
6. Por sua vez, o artigo 70.º, n.º 1, do mesmo Código, 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»*.
7. Face a alguma ambiguidade quanto aos termos em que se deveria compaginar a redacção do artigo 14.º 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.
8. 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, os serviços da Requerida concluíram 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».

9. Tal entendimento foi contestado nos tribunais fiscais, 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.
10. Ora, verifica-se que tanto a jurisprudência do STA como a jurisprudência arbitral convergiram, 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 13/20131, entre outras.
11. Não se vislumbra fundamento jurídico para não acompanhar toda esta jurisprudência, antes se nos afigura que a mesma é inteiramente correcta.
12. 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.
13. Com efeito, o regime legal da derrama próprio é exíguo, sendo omissivo não só quanto às regras sobre a determinação da matéria colectável, mas também quanto à 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 aspectos.

14. E escolhe-se aqui o regime do IRC, não só por evidentes razões de proximidade com este imposto, como também porque, nos termos do artigo 2.º, alínea b), da Lei Geral Tributária, o Código do IRC constitui legislação complementar das relações jurídico-tributárias no âmbito da derrama que tem por referência o lucro tributável determinado nos termos do mencionado Código.
15. E assim sendo, há que concluir que a derrama Municipal seguirá o regime do IRC em tudo o que não diga respeito à determinação da colecta.
16. E desta forma haverá de aplicar-se 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.
17. Prevendo o CIRC um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, e estando a Requerente abrangida por ele no que respeita à determinação da matéria tributável em relação a todas as sociedades do grupo, o lucro tributável em IRC é apurado através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo.
18. Assim sendo, não só cremos inteiramente justificado que a determinação da matéria tributável para efeitos da derrama se realize do mesmo modo, como não existe norma excepcional que se oponha a tal regime ou que dele divirja.
19. É certo que o artigo 57.º, da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro conferiu nova redacção ao n.º 8, do artigo 14.º, da Lei n.º 2/2007, tendo passado a estatuir 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 115.º do Código do IRC»*.

20. Mas tal apenas significa que, a partir do período de tributação de 2012, a lei passou a consagrar expressamente a tese que a Requerida defende nos autos.
21. Pois, tal como se assinala - e bem - no Acórdão do STA, de 2 de Maio de 2012, proferido no processo n.º 234/12, estamos perante uma norma «claramente inovadora» e que, por isso mesmo, não se aplica a factos passados.
22. Como se refere no citado aresto, «só se a lei fosse interpretativa é que se 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 n.º 8 do artigo 14.º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior».
23. 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».
24. Este entendimento foi de resto reiterado no Acórdão do STA, proferido no processo n.º 121/13, de 10 de Julho de 2013.
25. Impõe-se, pois, concluir que o acto de autoliquidação da derrama por parte da Requerente relativamente ao exercício de 2011 se encontra inquinado 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 pertencente ao grupo, individualmente considerada.
26. E nem se diga, como alega a Requerida na sua resposta, que daqui resulta uma

interpretação do artigo 14.º da Lei das Finanças, que «*viola os princípios ínsitos nos artigos 13.º, 81.º, 103.º e 238.º da Constituição*».

27. Não viola o princípio da igualdade constante do artigo 13.º, da Constituição, porque não existe «*divergente tributação das sociedades, consoante integrem ou não o perímetro do grupo*», pois cada sociedade apura o seu lucro tributável ou prejuízo fiscal tal como qualquer outro sujeito passivo de IRC. A Lei apenas confere relevância à unidade do grupo e aceita que o lucro tributável de tal unidade corresponda à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais dos sujeitos passivos que integram o grupo.
28. De resto, constituísse esta «*divergente tributação*» violação do princípio da igualdade e deveria a Requerida abster-se da aplicação do RETGS também em sede de IRC.
29. Não viola o artigo 81.º, da Constituição, porque não só esta norma constitucional é programática, como não basta à Requerida alegar uma vaga inconstitucionalidade. E se inconstitucionalidade há porque da interpretação efectuada resulta a lesão das incumbências do Estado no âmbito económico e social, haveria que alegar, **pelo menos**, em que dimensão e de que modo tal lesão se verificaria ou seria susceptível de verificar-se - algo que não foi feito e que impossibilita a apreciação de tal lesão.
30. Igualmente não vê este Tribunal como poderá ocorrer violação do artigo 103.º, da Constituição, já que nenhum dos três segmentos normativos é aplicável no presente caso.
31. Com efeito, o n.º 1 contém uma norma programática (e aqui remete-se para o que se escreveu já quanto à alegada violação do artigo 81.º, da Constituição) e os n.ºs. 2 e 3 da mesma norma não conhecem aplicação no âmbito deste caso concreto.
32. Por fim, não se verifica a violação do artigo 238.º, da Constituição.

33. É que, como visto já anteriormente, a Lei das Finanças Locais é omissa não só quanto às regras sobre a determinação da matéria colectável, mas também quanto à liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, tornando-se assim necessário o recurso ao regime do Código do IRC para o funcionamento do imposto, enquanto legislação complementar aplicável - artigo 2.º, alínea b), da Lei Geral Tributária.
34. E esta interpretação deixa intocados e respeita integralmente os poderes tributários atribuídos aos municípios por aquele normativo constitucional.
35. Concluindo, foi assim autoliquidada e paga pela Requerente derrama em excesso no montante de € 118.541,92 (cento e dezoito mil quinhentos e quarenta e um euros e noventa e dois cêntimos).
36. A Requerente pede o pagamento de juros indemnizatórios.
37. Dispõe o artigo 43.º, n.º 1, da LGT 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»*.
38. E o n.º 2 da mesma norma dispõe que se considera haver erro imputável aos serviços (*in casu*, da Requerida) *«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»*.
39. Ora, foi precisamente isto que sucedeu no caso dos autos: a Requerente procedeu à autoliquidação da derrama, cumprindo estritamente a interpretação e as instruções procedimentais constantes do Ofício-circulado n.º 20.132/2008, de 14 Abril, emitido pelos serviços da Requerida, o qual tem a natureza de orientação genérica - artigo 68.º-A, da Lei Geral Tributária.

40. A Requerente apurou, liquidou e pagou integralmente a derrama aqui em causa, determinada por uma orientação genérica da Requerida.
41. O erro na liquidação é, pois, imputável aos serviços, ou melhor, à Requerida.
42. Procede, pois, o pedido de juros indemnizatórios, que deverão ser contados, à taxa apurada de harmonia com o disposto no artigo 43.º, n.º 4, da LGT, entre os dias em que foi efectuado o pagamento indevido até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

I - DECISÃO

Nos termos anteriormente expostos, decidem os juízes deste Tribunal Arbitral:

- 1) Julgar **improcedentes** as arguidas excepções de incompetência do Tribunal Arbitral e de ilegitimidade passiva da Requerida;
- 2) Julgar **improcedente** o incidente de intervenção provocada deduzido pela Requerida;
- 3) Julgar **procedente** na totalidade, por violação de lei, a impugnação da legalidade da liquidação de derrama municipal relativa ao exercício de 2011, no montante de € 118.541,92 (cento e dezoito mil quinhentos e quarenta e um euros e noventa e dois cêntimos), anulando em consequência tal liquidação e condenando a Requerida a restituir a referida importância;
- 4) 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 da quantia indevidamente liquidada e paga.

Fixa-se o valor do processo em € 118.541,92, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, 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 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, em 31 de Março de 2014

Os Árbitros,

Manuel Luís Macaísta Malheiros,

Maria Celeste Cardona,

José António Martins Alfaro, (Relator)

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo