CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 54/2012-T

Tema: IRC

CAAD-Centro de Arbitragem Administrativa

PROCESSO 54/2012 -T

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

A- INTERESSADOS

1. …, Pessoa Colectiva n° …, com sede na …, requereu a constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2° e 100º do Decreto-Lei n° 10/2011, de 20 de Janeiro, que instituiu o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante designado "RJAT", sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2. A requerente optou por não designar árbitro e, nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do Artigo 6º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o coletivo de árbitros, composto pelo Juiz Desembargador aposentado Manuel Luís Macaísta Malheiros, como presidente, e árbitros adjuntos, o Prof. Doutor João Catarino e o Dr. Manuel Alberto Soares;

3. O tribunal arbitral foi regularmente constituído no CAAD, no dia 15-05-2012, nos termos do nº8 do Artigo 11º do RJAT, para apreciar e decidir as matérias objeto do presente processo, conforme conteúdo da respetiva ata.

***

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

B- FACTOS OBJECTO DE LITÍGIO

4. A Requerente, com sede social e direção efetiva no Município de …, é a sociedade dominante do Grupo …, tendo optado em relação à tributação em IRC, para o exercício de 2010 pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), nos termos do artigo 69.° e seguintes do Código do IRC;

5. Consequentemente, em 19 de Maio de 2011 enviou a sua declaração de rendimentos Modelo 22, relativa ao IRC, do exercício de 2010, assim como das sociedades individuais abrangidas pelo RETGS, o que fez de acordo com o estabelecido no artigo 70° do Código do IRC.

6. Dessa forma apurou o lucro tributável do Grupo …, através da *"soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo*", que integram o respetivo perímetro de consolidação fiscal, mediante as Declarações Modelo 22 individuais da sociedade dominante e sociedades dominadas, que serviram de base ao valor apurado na Declaração Modelo 22 do lucro tributável consolidado do exercício fiscal de 2010;

7. Autoliquidou os montantes relativos à Derrama, os quais foram apurados tendo em conta os lucros tributáveis individuais das sociedades que compõem o Grupo …, através da aplicação da correspondente taxa municipal ao lucro tributável individual de cada uma das sociedades;

8. Considerando que a liquidação da Derrama não estava correta, em 29 de Dezembro de 2011, ao abrigo do disposto no artigo 131° do CPPT, apresentou Reclamação Graciosa da referida autoliquidação;

9. Em 05 de Março de 2012, foi notificada do Despacho de indeferimento da supra referida Reclamação Graciosa, sobre o qual não exerceu direito de audição.

C- PRETENSÃO DA REQUERENTE

10. Obtenção de pronúncia arbitral sobre a anulação do despacho de indeferimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), da Reclamação Graciosa apresentada pela requerente, por violação do disposto no n.° 1, do artigo 14.° da Lei das Finanças Locais, e no artigo 70° do CIRC;

11. Correção da autoliquidação da Derrama de 2010 e consequente reembolso do montante de 73.676,51€ que alegou ter pago em excesso.

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

D- FUNDAMENTOS DA REQUERENTE

12. De acordo com a Requerente, a metodologia seguida pela ATA para apurar a Derrama devida do exercício de 2010, não se afigura como correta, face ao regime legal à data em vigor, uma vez que:

13. Conforme dispõe o n.° 1 do artigo 14.°da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro (Lei das Finanças Locais), a base de incidência da Derrama passou a coincidir com a do IRC, isto é, o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, e

14. Nem a Lei das Finanças Locais, nem qualquer outro normativo, definem regras específicas relativamente à forma de apurar o lucro tributável para efeitos de cálculo da Derrama, pelo que as regras aplicáveis são as regras definidas no CIRC para apuramento do lucro tributável.

15. A Autoridade Tributária, ao indeferir a Reclamação Graciosa apresentada pela Impugnante violou o disposto no n.° 1, do artigo 14.° da Lei das Finanças Locais e no artigo 70° do CIRC, estipulando este último que,

16. No caso do RETGS, o Lucro tributável relevante para efeitos de apuramento do IRC devido, corresponde *à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.*

17. Tendo em conta este facto, e o princípio "*acessorium sequitur principale*", uma vez que optou pelo RETGS, o lucro tributável que releva para efeitos do cálculo da Derrama, apenas poderá corresponder ao lucro tributável relevante para efeitos de IRC, ou seja, aquele calculado nos termos do artigo 70° do Código do IRC.

18. Posição que foi precisamente decidida pelo STA, no Processo n.° 909/10 de 02/02/2011; a mesma posição é reiterada no Acórdão do STA, Processo n.° 0309/11 de 02/05/2012 (disponíveis em http://www.dgsi.pt), indicando o carácter autónomo da Derrama face ao IRC, embora continuando a depender do regime do IRC em todos os outros campos que definem a sua relação jurídico-tributária.

19. No caso dos grupos de sociedades abrangidos pelo RETGS, o Acórdão 909/10, vem concluir que "*Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.° a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades… e tendo esta optado como a lei lhe faculta, pela*

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

aplicação desse regime para determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do Lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurado através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo".

20. Concluindo de seguida que: *"E, assim determinado o lucro tributável para efeitos de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama".*

21. O RETGS tem uma lógica de tributação agregada, ou seja, um grupo de sociedades é tributado pelo seu agregado, para efeitos de IRC, como se de uma só entidade se tratasse.

22. A referência no que se refere à definição da taxa para o apuramento do valor da Derrama de acordo com RETGS, será a "média ponderada", das "taxas de Derramas que à data estavam em vigor em cada um dos municípios onde estavam sediadas as sociedades dominadas".

E- ALEGAÇÕES DA REQUERIDA (AT)

A Autoridade Tributária veio alegar que:

23. De acordo com o artigo 238.° da Constituição da República Portuguesa (CRP), as autarquias locais têm património e finanças próprios» e o seu artigo 254.° proclama que *[o]s Municípios dispõem de receitas tributárias próprias, nos termos da lei*, sobre as quais, nos termos do artigo 241.° da mesma CRP, *as próprias autarquias locais dispõem de poder regulamentar , a exercer pelo órgão deliberativo, a assembleia municipal Artº 251º).*

24. A concretização legal do acervo constitucional das autarquias em relação às suas finanças encontra-se, não só na Lei n.° 169/99, de 18 de Setembro - Lei das Autarquias Locais (LAL), mas também na Lei n.° 2/2007 de 15 de Janeiro, a Lei das Finanças Locais (LFL).

25. O artigo14° da LFL consagra expressamente que *«[o]s Municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território».*

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

26. A Derrama apenas encontra assento legal na Lei das Finanças Locais (LFL), cabendo à Assembleia Municipal deliberar qual a derrama a lançar e por isso,

27. Os sujeitos ativos do imposto são os Municípios, enquanto pessoas coletivas de direito público, e os sujeitos passivos, as sociedades comerciais e outras entidades, com sede efetiva em território português, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

28. Os acórdãos do STA invocados pela requerente, nomeadamente no processo n.° 909/10 e no processo n.°309/11, não acolhem a forma de apuramento da derrama municipal preconizada no ofício-circulado n.° 20132 da DSIRC defendida pela AT. Assim,

29. Inexiste base legal para sustentar que os prejuízos tributáveis de algumas das sociedades ditas dominadas, possam influenciar a base tributável das derramas das demais sociedades que integram o perímetro do grupo societário, assim como,

30. Não existe igualmente base legal para o cálculo da taxa de Derrama utilizado pela requerente, tendo por referência para definição dessa taxa a "média ponderada", tendo em atenção as "taxas de Derramas que à data estavam em vigor em cada um dos municípios onde estavam sediadas as sociedades dominadas" e não as taxas lançadas e fixadas por cada um dos municípios, atenta a "proporção do rendimento gerado na sua área geográfica" e a "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".

31. Invoca o ofício-circulado n.° 20132 e o método de cálculo da derrama aí preconizado, ou seja, de que o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo será a base tributável da Derrama.

32. Alega não existir suporte legal para sustentar que apenas os municípios onde as sociedades tenham a sua sede possam ser credores da derrama municipal, uma vez que,

33. A lei prevê que os municípios sejam credores da taxa de derrama que fixaram e lançaram, que incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

34. E tudo o que extravase tal consagração legal será inconstitucional, por violação ostensiva do artigo 103° da Lei Fundamental, pelo que,

35. A jurisprudência do STA para legitimar a sua pretensão, também o entendimento sufragado em tais arestos será inconstitucional, por violação do mesmo artigo 103.° da CRP.

36. Sobre a natureza jurídica da Derrama, entende a Requerida que a lei parece configurar a derrama como um imposto acessório,

37. Tomando-se por impostos acessórios aqueles que existem ou dependem de outros, face à nova Lei das Finanças Locais, a derrama deixou de assumir natureza acessória, pois deixou claramente de atender, quer à matéria coletável, quer à própria coleta de IRC enquanto pressupostos da sua aplicabilidade.

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

39. A Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei n° 2/2007 de 15 de Janeiro conferiu à derrama uma verdadeira autonomia face ao IRC.

40. Autonomia que desatende a quaisquer regimes especiais de tributação de IRC para efeitos de incidência ou sujeição a derrama.

41. O Legislador havia consagrado expressamente uma definição legal de "lucro tributável" no CIRC, que a Lei das Finanças Locais acolheu para ser a base de incidência da Derrama.

42. Não existe qualquer disposição legal que não sujeite ou isente os lucros tributáveis das sociedades que integram o perímetro do grupo a que seja aplicado o RETGS.

43. O entendimento sufragado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n° 0909/10 e reiterado no processo n.° 0309/11, seguem uma linha de raciocínio radicalmente diversa da aqui preconizada, que não sendo combatida conduzirá a um firmar de jurisprudência contrária aos interesses do legislador, e da própria Lei Fundamental (artigos 81.°, 104.° e 238.° da CRP).

F- <u>QUESTÕES A DECIDIR</u>

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

F.1. QUESTÕES PRÉVIAS

44. Nas alegações, a requerida suscitou as seguintes questões prévias:

45. **Ilegitimidade passiva Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**, para estar em juízo como única demandada em matéria respeitante a derrama municipal, pois este imposto é coadministrado com os Municípios envolvidos nas correspondentes receitas apuradas e existe interesse em agir desses Municípios, neste litígio, porquanto além de coadministradores do tributo, têm um interesse pessoal e direto no seu resultado;

46. Sanação da invocada ilegitimidade passiva através do desencadear por este tribunal, de **um incidente de intervenção provocada** dos municípios.

47. Incidente que estará dependente da apreciação da questão da **não vinculação dos Municípios à jurisdição do CAAD.**

48. I**ncompetência do Tribunal Arbitral para proferir decisão de mérito sobre a questão em litígio**, porquanto este não será apto a fazer caso julgado em relação aos Municípios.

F.2. QUESTÕES DE MÉRITO

49. A legalidade do ato de autoliquidação efetuado pela requerente, na parte correspondente ao montante de 73.676,51€ de Derrama, alegadamente apurada em excesso no exercício de 2010, uma vez que a referida autoliquidação tomou como bases de cálculo, o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que integravam o Grupo …, que optou por ser sujeito, em relação ao IRC, ao RETGS.

50. O reembolso à requerente, do montante de 73.676,51€ de Derrama, por aplicação da taxa média ponderada de 1,4437% ao lucro tributável do grupo.

G- DECISÃO

G.1. QUESTÕES PRÉVIAS

51. Importa primeiro decidir **da competência deste Tribunal Arbitral**. Torna-se por isso necessário identificar prioritariamente a matéria da sua competência, a qual decorre da a) do nº 1 do artº 2º do Regime Jurídico Arbitragem Tributária (RJAT), que atribui aos tribunais arbitrais em matéria tributária, *competência para a apreciação da pretensão*

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, assim como da respetiva autoliquidação;

52. Pelo que, encontrando-se a matéria em litígio incluída na competência deste Tribunal, e o mesmo se encontra regularmente constituído, conforme definido nos artºs 2º, nº 1 a), 5º nº 2 a) 6º nº1 e 10º nº1 a) e nº 2 do RJAT, **improcede a exceção dilatória de incompetência deste Tribunal para decidir do mérito da questão em litígio;**

53. Sendo o tribunal competente, cabe-lhe decidir as restantes exceções suscitadas pela requerida, e nomeadamente, em relação à sua ilegitimidade passiva para estar como única demandada em matéria respeitante à derrama municipal, uma vez que existirá interesse em agir dos Municípios, que poderão ter um interesse pessoal e direto, no resultado da decisão deste tribunal, pois,

54. Perante a possibilidade de serem conflituantes os seus interesses, consoante a forma de cálculo da Derrama siga ou não o regime preconizado pelo Acórdão do STA 0909 /10 de 2 de Fevereiro de 2011, todos os Municípios configuráveis como sujeitos ativos do imposto terão interesse direto na demanda, sendo como tal, partes legítimas na demanda.

55. Ora a relação jurídico-tributária em apreciação, tem lugar apenas entre o contribuinte requerente e a requerida (AT), pese embora que sendo a Derrama receita própria dos municípios,

56. O seu apuramento e liquidação compete em exclusivo à AT, assim como a responsabilidade de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias relativas à Derrama e ainda,

57. A responsabilidade de definir os procedimentos de cobrança, instruções e esclarecimentos aos contribuintes, modelos de impressos, correções em caso de erróneo preenchimento dos mesmos, assim como,

58. De responder aos pedidos de informação vinculativa, de decidir e apreciar as reclamações graciosas como a apresentada pela requerente, sem que no caso em apreciação, tenha invocado a sua ilegitimidade.

59. Uma vez que a essa legitimidade lhe é especificamente atribuída pelo nº 1 do artº 9º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) dispondo que: *Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária,….*

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

60. Além das competências que lhe cabem nos termos do mesmo código, em concreto no seu artº 10º nº 1 nas alíneas a) a c), a ainda nas alíneas a) a c) do nº 1 do artº 15º.

61. Assim, não tendo os municípios qualquer intervenção na liquidação da Derrama enquanto imposto municipal, uma vez que não lhes são legalmente atribuídas quaisquer competências na liquidação do referido imposto, nem poderes de representação em juízo relativamente à legalidade dos atos de liquidação, **julgamos improcedente a exceção de ilegitimidade passiva da requerida**, enquanto única demandada neste processo.

62. Em relação ao **incidente da intervenção principal provocada**, regulado nos artºs 325º e ss do CPC, que consiste na faculdade das partes em litígio poderem chamar a juízo interessados com direito a intervir na causa, este direito não obsta, em nossa opinião, à apreciação do mérito da questão em litígio, conforme dispõe o artº 493º nº 3 do CPC, nem impede, modifica ou extingue os efeitos jurídicos suscitados pela requerente. **Termos em que improcede também esta exceção invocada pela requerida.**

63. Por último, importa decidir sobre a **não vinculação dos Municípios à jurisdição do CAAD**, que resultará, na tese da requerida, do teor do Artº 7º do DL nº 433/99 de 26 de Outubro e do nº 2 do artº 54 do ETAF e ainda, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e da portaria de vinculação (Portaria nº 112-A/2011), que não confere ao representante máximo da AT, a capacidade de representação de outra entidade que não a própria AT.

64. Ora em nossa opinião, mesmo que seja impossível executar as decisões de mérito deste Tribunal em relação às entidades municipais cujo interesse nessas decisões possa existir, tais decisões ser-lhes-ão irrelevantes uma vez que caberá à demandada, enquanto responsável pela liquidação e administração da Derrama, igualmente a responsabilidade por reembolsar a quantia que terá, eventualmente, recebido em excesso, em caso de procedência total ou parcial do pedido.

65. Nesses termos, o que importar decidir é se a AT ficará sujeita à vinculação da jurisdição dos tribunais arbitrais relativamente às questões de mérito em discussão, resposta que se tem por afirmativa, em face da improcedência da exceção de ilegitimidade passiva da requerida (AT), já decidida por este Tribunal.

G.2. DECISÃO DE MÉRITO

G.2.1.Factos Provados

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

66. O Tribunal dá como assentes e provados os factos vertidos em **B**, e a decisão da matéria de facto teve como suporte o exame da documentação e da informação oficial constante no processo, e que não foi impugnada.

G.2.2. Factos não provados

67. Não identificámos factos a provar com interesse para a causa além dos supra referidos.

G.2.3. Anulação do Despacho de Indeferimento da Reclamação Graciosa

68. Em relação ao mérito do pedido, a questão principal coloca-se sobre a anulação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa sobre a legalidade do ato de autoliquidação efetuado pela requerente, na parte correspondente ao montante de 73.676,51€ de Derrama alegadamente apurada em excesso no exercício de 2010, uma vez que a referida autoliquidação tomou como bases de cálculo, o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que integravam o Grupo …, que optou por ser sujeito, em relação ao IRC, ao RETGS.

69. Opção, que uma vez preenchidas as condições de aplicação constantes no atual artº 69º do CIRC, (à data dos factos o artº 63º, nº 1 desse Código) permitiram à requerente, a determinação do lucro tributável através do regime especial previsto no nº 1 do artº 70º do mesmo código (à data dos factos, o artº 64 nº 1 do CIRC).

70. A jurisprudência invocada pela requerente, nomeadamente os acórdãos do STA no processo n.° 909/10 e no processo n.°309/11, pronunciam-se no sentido favorável às pretensões desta, pois na sua essência, vêm determinar que, no caso de opção pelo RETGS, a derrama seja calculada sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.

71. Regra que corresponde ao definido no Artº 70º nº 1 do CIRC, para o caso da determinação do lucro tributável de um grupo de sociedades.

72. A requerida invoca no essencial, os argumentos vertidos no oficio circulado nº 20132 da DSIRC de 14/04/2008, para justificar o cálculo da derrama.

73. Sobre a mesma matéria controvertida, já se pronunciou igualmente este Centro de Arbitragem, que decidiu favoravelmente no sentido propugnado pela requerente, no âmbito dos processos P19/2011-T,P1-2012, P2/2012-T, P5-2012-T,

74. No quadro legal em que se situa o presente tribunal arbitral, vigora na sua plenitude, o princípio da livre condução do processo pelos árbitros, conforme dispõe o artº 16ºnº 1c) da LAT, pelo que as decisões anteriormente referidas não são de aplicação

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

automática, e a decisão a tomar, terá sempre em conta o prudente critério dos seus árbitros, tendo em vista uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, dentro de um prazo razoável.

75. Não significando contudo, que não possa este Tribunal acolher plenamente a jurisprudência até agora produzida sobre a matéria em apreciação, o que o faz no sentido favorável às pretensões da requerente, no que se refere à base de incidência da derrama.

76. O artº 14º da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro, na redação em vigor à data dos factos a que se reporta este processo, era omissa em relação à incidência da derrama, nos casos em que era aplicado o RETGS, lacuna que só veio a ser preenchida pela Lei nº 64-B/2011 de 30 de Dezembro, que alterou a redação anterior do citado Artº 14º, através da introdução de uma nova redação do seu nº 8, conforme se transcreve:

77. *"Quando seja aplicável a 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 Artº 115º do código do IRC" ,*

78. A nova redação do Artº 14º da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro, vem transpor para o regime jurídico, o entendimento da AT no ofício circulado 20 132 de 14/04/2008 da DISRC, o qual, no caso concreto em apreciação, não pode ser, no entendimento deste Tribunal, tido em consideração, pois não constitui fonte de direito, vinculando apenas a requerida, uma vez que essa redação não estava em vigor à data a que se reporta a matéria em apreciação.

79. De facto, em matéria de impostos, vigora o principio da legalidade, e legislar nessa matéria é da exclusiva competência da Assembleia da República,

80. a qual alterou a redação do Artº 14º da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro, por alteração da redação do seu nº 8, conforme atrás está transcrito, na redação da Lei 64/B 2011 de 30 de Dezembro, redação essa, que apenas vigorará para o futuro, porquanto esta alteração legislativa ocorrida não é lei interpretativa, e não possui eficácia retroativa, atendendo-se o que dispõe o nº 3 do artº 103º da CRP.

81. Pelo que ponderados os argumentos vertidos no processo e a jurisprudência produzida sobre a matéria em apreciação, decide este Tribunal que no RETGS, a base de incidência de cálculo da Derrama será o lucro tributável consolidado do grupo, que resulta da *soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.*

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

82. Em consequência conclui-se no sentido da nulidade do despacho que indeferiu a Reclamação Graciosa apresentada pela requerente.

G.2.3. Erro quanto à base tributária e quanto à taxa aplicável

83. Tendo decidido este Tribunal, pela ilegalidade do ato de autoliquidação efetuado pela requerente, importa apurar a quantia da Derrama liquidada em excesso.

84. No escopo da decisão do Acórdão 0909/10, uma vez *" determinado o lucro tributável para efeito do IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama*.

85. A requerente apresentou, como taxa de Derrama, aplicável sobre a base de incidência decidida por este tribunal, a taxa 1.4437%, a qual corresponderá a uma média apurada das taxas de Derramas que à data estavam em vigor em cada um dos municípios onde estão sediadas as sociedades dominadas e a sociedade dominante. Consequentemente,

86. Tendo o Grupo …, no período de tributação de 2010, apurado um lucro tributável que ascendeu a € 2.215.997,25, a Derrama devida seria de € 31.991,65 (€ 2,215,997.25 *1,4437%), o que implicaria o reembolso do montante de 73.676,51€ deste imposto pago em excesso nesse exercício.

87. Sendo a Derrama claramente um imposto autónomo em relação ao IRC, em que todos os seus elementos estruturantes resultam da lei, tais como, sujeitos passivos e taxas, no caso do RETGS em apreciação, o Grupo … adotará para o seu cálculo, uma incidência objetiva comum, que será o lucro tributável consolidado do Grupo … para efeitos de IRC.

88. No período a que se reporta a decisão de mérito a produzir por este Tribunal, o regime da Derrama era omisso em relação à(s) taxa(s) aplicável(eis) assim como quanto à base de incidência, em caso das sociedades sujeitas a Derrama serem tributadas em IRC pelo RETGS.

89. A jurisprudência do STA veio resolver a questão de saber qual seria a base de incidência para a liquidação da Derrama, mas não se pronunciou sobre quais as taxas ou a taxa aplicável no caso do RETGS.

90. Taxa essa, no entendimento deste Tribunal, essencial para se determinar o montante de Derrama a reembolsar à requerente pela requerida.

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

91. E não havendo uma disposição expressa quanto a esta matéria, a resposta só se poderá encontrar, aplicando ao regime da Derrama, o regime previsto no IRC.

92. De facto no RETGS, *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,* conforme dispõe o Artº 70º do CIRC.

93. Por isso, no RETGS, os lucros tributáveis de determinadas sociedades podem ser absorvidos pelos prejuízos das outras e vice-versa, e no limite, uma sociedade com lucro tributável, instalada em determinado município, com taxa de derrama mais elevada, se o grupo apresentar no seu conjunto prejuízo no seu conjunto, poderá não registar qualquer tributação, quer em IRC quer em Derrama.

94. O legislador consagrou no IRC o regime opcional de tributação pelo RETGS, cabendo aos contribuintes que preencham as condições de aplicação previstas no Artº 69º do CIRC, decidirem por se sujeitar, ou não, a esse regime de tributação em IRC.

95. E, em caso de opção, cabe à sociedade dominante cumprir as obrigações declarativas relacionadas com o IRC apurado no RETGS, nomeadamente o envio da correspondente declaração M22, liquidação e pagamento do IRC assim apurado,

96. E preencher a informação do correspondente Anexo A da declaração de rendimentos M22 do IRC nas situações previstas no nº 2 do Artº 14 da Lei 7/2007, apurando uma taxa média de Derrama, correspondente à divisão da totalidade da massa salarial, pelo produto das taxas de cada um dos municípios pela massa salarial escriturada nesse exercício respeitante a cada um dos municípios onde os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais.

97. Fórmula de cálculo que a requerente utilizou para calcular a taxa no valor de 1,4437%, que permitiria apurar o valor de Derrama a pagar e o valor de que deveria ser reembolsada deste imposto.

98. Ora, no que se refere à taxa utilizada para o apuramento do valor da derrama, calculado pela requerente, tendo por referência para definição dessa taxa a "média ponderada", das "taxas de Derramas que à data estavam em vigor em cada um dos municípios onde estavam sediadas as sociedades dominadas, por aplicação da fórmula definida no nº 2 do artº 14 da Lei 2/2007,

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

99. Acolhe este tribunal os argumentos da requerida, pois não existe suporte legal para a determinação da taxa da derrama aplicável, no caso do RETGS, pela fórmula definida no nº 2 do artº 14 da lei 2/2007.

100. O presente tribunal arbitral apenas pode decidir de acordo com o direito constituído, conforme dispõe ao nº 2 do artº 2ºda LAT, sendo-lhe vedado o recurso à equidade,

101. E a taxa de 1,4437% calculada pela requerente para apurar o montante de Derrama a reembolsar pela requerida no valor 73.676,51€, não tem base legal, uma vez que juridicamente e fiscalmente não se confundem estabelecimentos estáveis ou representações locais, com sociedades comerciais, enquanto sujeitos passivos, ainda que pertencentes ao mesmo grupo empresarial, para efeitos de tributação no RETGS em IRC.

102. O conceito fiscal de estabelecimento estável está vertido no IRC, no nº 1 e 2 do art. 5º do CIRC, que define como … *estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.* E o nº 2 detalha a essa definição, incluindo *… na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior: a) Um local de direcção; b) Uma sucursal; c) Um escritório; d) Uma fábrica; e) Uma oficina; f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português*.

103. Por sua vez, o conceito de sujeito passivo em IRC resulta da a) do artº 2º do respetivo código, que refere, na parte que interessa para a decisão, como sujeitos passivos do IRC, *as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português;*

104. Na opinião deste Tribunal, a única base legal resultará do nº 5 do Artº 14 da Lei 2/2007 que esclarece que *" nos casos não abrangidos pelo nº 2, considera-se que o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo… "*

105. Ora o sujeito passivo na tributação do Grupo …, no RETGS em apreciação, é a sociedade dominante, no caso a requerente,

106. Sendo que o município, onde tem a sede social, deliberou aplicar a taxa de 1,5% de Derrama para o ano de 2010,

107. Taxa que deverá ser a utilizada no apuramento da derrama a liquidar no RETGS, resultando um montante de Derrama a pagar de 33.239,96€, e um reembolso à requerente de 72.428,23€ de derrama paga em excesso.

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

H. CONCLUSÃO

108. Sobre o mérito da matéria em apreciação, **decidem os árbitros que integram o presente coletivo arbitral:**

a) JULGAR IMPROCEDENTES AS EXCEPÇÕES DILATÓRIAS INVOCADAS PELA REQUERIDA (ATA);

b) JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO DE ANULAÇÃO DO DESPACHO DE INDEFERIMENTO, DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA APRESENTADA PELA REQUERENTE, FUNDADO EM ILEGALIDADE PARCIAL DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DA DERRAMA E, CONSEQUENTEMENTE;

c) ANULAR O ACTO DE AUTOLIQUIDAÇÃO E COBRANÇA DA DERRAMA MUNICIPAL RELATIVA AO EXERCICIO DE 2010, DE QUE FOI SUJEITO PASSIVO A ORA REQUERENTE, NA PARTE CORRESPONDENTE AO MONTANTE DE 72.428,23€;

d) CONDENAR A REQUERIDA A DEVOLVER À REQUERENTE ESSA QUANTIA INDEVIDAMENTE LIQUIDADA.

Fixa-se o valor do processo em 72.428,23€, correspondendo ao valor da liquidação anulada.

Custas pela Requerida, cfr. artigos 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT e 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 23 de Julho de 2012

(Árbitro Presidente) Manuel Luís Macaísta Malheiros

(Árbitro adjunto) João Catarino

(Árbitro Adjunto) Manuel Alberto Soares -Relator

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt