



• U C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Hugo Miguel de Sousa Gomes

# A incidência da Derrama no âmbito do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

Uma análise à luz das decisões do Centro de Arbitragem  
Administrativa

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças  
apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
para a obtenção do grau de mestre

Orientador: Prof. Doutor António Martins

Coimbra, 2014



## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, ao Professor Doutor António Martins, meu orientador, pelo profissionalismo e sapiência que lhe são peculiares e que sempre me motivaram na concretização desta dissertação de mestrado. A sua disponibilidade para rever criticamente o texto e as constantes sugestões foram parte integrante, permitindo-me trilhar o caminho da investigação de modo mais seguro.

Aos meus pais, Alice e Henrique pelo apoio incondicional, compreensão e, sobretudo, esforço na concessão desta oportunidade! Devo-lhes, sem dúvida, um reconhecimento muito especial por me permitirem alcançar tão desejado objetivo, em tempos utópico.

À Andréa, pela compreensão e companheirismo que tornaram este caminho imensuravelmente mais fácil.

O meu bem-haja!



## **Resumo**

A presente dissertação de mestrado tem como objetivo analisar a questão relativa à base de incidência da derrama municipal no contexto de um grupo de sociedades sujeitas ao Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS) previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Em concreto, pretende-se apreciar se a expressão “sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC” constante do art.º 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, deve ser entendida como uma referência ao lucro tributável consolidado, ou, pelo contrário, ao lucro tributável individual de cada uma das sociedades que integram o grupo.

Para o efeito, metodologicamente, proceder-se-á a uma análise crítica de decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) tentando identificar o caminho conducente à correta interpretação das disposições legais, tanto ao nível da Lei das Finanças Locais (LFL) como ao nível do CIRC.

Conclui-se que há uma clara linha que identifica uma tendência de decisão ao nível da arbitragem fiscal no CAAD, a saber: no âmbito de aplicação do RETGS releva o resultado fiscal do grupo. Assim, a base de incidência da derrama, ou seja, o “lucro tributável sujeito e não isento”, é o sobredito resultado fiscal do grupo, unitário e indivisível. É, pois, incorreto e contrário à lógica de tributação sobre a qual assenta o RETGS que a base de incidência da derrama seja o lucro tributável individual de cada uma das sociedades que constituem o grupo.

**Palavras-chave:** IRC; Derrama; RETGS.



## Summary

The purpose of this master's dissertation is to analyse the question of the taxable base of "municipal surcharge" in the context of a group of companies subject to the Special Regime for the Taxation of Corporate Groups (RETGS) established in the Code of Corporate Income Tax (CIRC). More specifically, we intend to assess if the expression "on taxable income subject and not exempt of IRC" placed in article 14° of Law n.º 2/2007, of 15 January should be understood as a reference to the consolidated taxable income or, on the contrary, a reference to the individual taxable income of each of the corporations that are tax consolidated by the RETGS.

Methodologically, for this purpose, a critical analysis of the tax rulings made by the Administrative Arbitration Centre (CAAD) will be carried out, in an attempt to identify the path leading to the correct interpretation of the law and legal provisions, according to both the Local Finance Law (LFL) and CIRC.

We conclude that there is a clear trend of legal tax reasoning and decision in terms of arbitration processes in CAAD, namely: in the scope of REGTS application it falls on the taxable base of the group. Thus, the base of the surcharge, i.e. 'the taxable income subject and not exempt' is the aforementioned taxable income of the group, unitary and indivisible. It is, therefore, incorrect and contrary to the logic of taxation on which REGTS is founded that the base of the surcharge is the individual taxable income of each of the corporations belonging a group.

**Keywords:** Corporate income tax; Municipal surcharge; Group relief.





## Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira  
CA – Código Administrativo  
CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa  
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
CPC – Código do Processo Civil  
CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário  
CRP – Constituição da República Portuguesa  
CSC – Código das Sociedades Comerciais  
DGCI – Direção Geral das Contribuições e Impostos  
DGI – Direção Geral dos Impostos  
DL – Decreto-lei  
ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais  
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis  
IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis  
IRS- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
IUC – Imposto Único de Circulação  
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado  
LFL – Lei das Finanças Locais  
LGT – Lei Geral Tributária  
NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro  
RETGS – Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades  
RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária  
RTLCL – Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado  
SNC – Sistema de Normalização Contabilística  
TA – Tribunal Arbitral



## Lista de Tabelas

|   |    |
|---|----|
| Tabela 1- “Total das Receitas Fiscais Municipais (RFM) e da derrama” .....                      | 32 |
| Tabela 2- “Total da RFM subtraída da derrama e respetiva variação” .....                        | 32 |
| Tabela 3- “Total ID, derrama bem como, o peso da mesma no total dos ID ao longo dos anos” ..... | 34 |
| Tabela 4- “Total dos ID subtraídos da derrama e respetiva variação” .....                       | 34 |
| Tabela 5- “Evolução do nº de declarações fiscais por regime de tributação” .....                | 54 |



## Lista de Quadros

|  |    |
|--|----|
| Quadro 1- “Esquematização do conceito de Descentração”.....  | 15 |
| Quadro 2- “Quadro síntese das questões suscitadas nos distintos acórdãos e respetivas decisões do TA”..... | 71 |
| Quadro 3- “Quadro legal aplicável” .....   | 79 |



## Índice

|   |      |
|---|------|
| Agradecimentos .....  | iii  |
| Resumo .....  | v    |
| Summary .....   | vii  |
| Abreviaturas .....  | ix   |
| Lista de Tabelas .....  | xi   |
| Lista de Quadros .....  | xiii |
| Introdução .....  | 1    |
| Capítulo I .....  | 3    |
| Sistema Fiscal .....  | 3    |
| 1.1. Noção .....  | 3    |
| 1.2. Princípios de tributação .....                                       | 3    |
| 1.3. Impostos .....   | 5    |
| 1.4. Tipologia dos impostos .....   | 8    |
| 1.4.1. Impostos estaduais e não estaduais.....                            | 9    |
| 1.4.2. Impostos principais, acessórios e dependentes.....                 | 10   |
| 1.4.3. Impostos ordinários e extraordinários .....                        | 11   |
| Capítulo II.....  | 13   |
| Autarquias Locais .....   | 13   |
| 2.1. Noção .....  | 13   |
| 2.2. Descentralização .....   | 14   |
| 2.3. Autonomia Local.....   | 17   |
| 2.4. Receitas das Autarquias Locais.....                                  | 20   |
| 2.5. Derrama.....   | 21   |
| 2.6. Regime legislativo das finanças locais: resenha sobre a derrama..... | 24   |
| 2.7. Peso económico da Derrama .....                                      | 31   |

|  |    |
|--|----|
| Capítulo III.....  | 37 |
| RETGS .....  | 37 |
| 3.1. Considerações introdutórias .....   | 37 |
| 3.2. Breves notas acerca da consolidação.....  | 41 |
| 3.3. Revisão Normativa: Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades.....                      | 45 |
| 3.4. A redação ambígua da Lei n.º 2/2007 e os distintos entendimentos: o cerne da questão em apreço..... | 51 |
| 3.5. Aspetos adicionais acerca do RETGS .....  | 52 |
| 3.6. Evolução do n.º de declarações no RETGS.....  | 53 |
| Capítulo IV.....   | 57 |
| Incidência da Derrama à luz das decisões arbitrais do CAAD .....   | 57 |
| 4.1. Metodologia .....   | 57 |
| 4.2. Questão da investigação.....  | 59 |
| 4.3. Definição da amostra .....  | 60 |
| 4.4. Análise dos acórdãos do TA - CAAD.....  | 60 |
| Capítulo V .....   | 87 |
| Conclusões e perspectivas futuras .....  | 87 |
| Bibliografia .....   | 93 |



## Introdução

O objetivo desta dissertação é analisar a incidência da derrama no âmbito do RETGS à luz das decisões do Centro de Arbitragem Administrativa. Mais concretamente, pretende-se, através do estudo das decisões arbitrais, apreciar qual a correta base de incidência da derrama municipal quando um grupo societário opta por ser tributado segundo o RETGS.

A opção por esta temática deve-se, em grande medida, à instabilidade legislativa ao nível da LFL. A fértil produção de legislação neste campo traduziu-se num recorrente movimento de alteração da disciplina legal da derrama. As constantes modificações incrementaram a dificuldade dos contribuintes em efetivar um correto cumprimento das suas obrigações fiscais. Este facto torna-se ainda mais notório quando a legislação é ambígua, criando dificuldades de interpretação ao nível dos conceitos que sustentam a aplicação da lei. Inúmeros processos de litigância fiscal emergiram entre a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e os contribuintes, tendo por base a mesma questão: a determinação da derrama no caso particular de sociedades sujeitas ao RETGS, previsto no art.º 63º do CIRC e seguintes, na redação de 2009, (atualmente art.º 69º e seguintes), tem por base o lucro tributável individual de cada uma das sociedades ou tem por base o lucro tributável global do grupo?

Com o intuito de delimitar e enquadrar a temática, procura-se nos dois primeiros capítulos justificar o fundamento económico da derrama, analisando para tal a sua evolução histórica enquanto elemento constituinte das receitas públicas. Com este propósito a análise assenta, essencialmente, em dois vetores: na definição do imposto tendo em conta as distintas tipologias dos impostos que enformam o sistema fiscal português (Capítulo I); e na importância desta para as autarquias locais enquanto manifestação da sua autonomia, nomeadamente autonomia financeira, face ao poder central (Capítulo II).

No Capítulo III é analisado o fundamento económico da tributação dos grupos e o regime fiscal especial aplicado a estes, que colhe consagração no CIRC. Primariamente clarifica-se o conceito de grupo, identificam-se vantagens e desvantagens deste tipo de organização societária e expõem-se breves notas históricas acerca da sua tributação. Em seguida, ensaia-se uma apreciação normativa ao RETGS previsto no CIRC apresentando-

se, por fim, alguns dados estatísticos representativos da aplicabilidade do mesmo em Portugal.

Tendo em vista o esclarecimento da questão-chave que subjaz à presente dissertação, no Capítulo IV procura-se esclarecer de que forma as decisões arbitrais têm vindo a interpretar as disposições da LFL, do Ofício Circulado n.º 20132, bem como do RETGS. Para o efeito, metodologicamente selecionaram-se duas estratégias de investigação que, tendo em conta os desígnios visados, se relacionam e complementam permitindo, desse modo, incrementar o valor da investigação, a saber: o estudo de caso e a investigação jurídico-doutrinária<sup>1</sup>. Através da complementaridade entre estas estratégias é possível: (i) realizar um estudo crítico intensivo e pormenorizado sobre um conjunto de decisões que têm por base um determinado problema-chave; (ii) identificar as circunstâncias, motivações e possíveis complexidades subjacentes à questão em apreço; (iii) que esse estudo seja desenvolvido com autonomia, nomeadamente, ao nível da estruturação e exposição do problema; (iv) fixar-se uma linha argumentativa dependente do maior, ou menor, número de variáveis exploradas; (v) identificar posições doutrinárias; e (vi) verificar, tendo em conta os dois pontos transatos, se, a partir da justificação e análise aos argumentos invocados para a tomada de decisão, existe concordância, ou não, com a jurisprudência firmada.

A opção pelo instrumento de observação suprarreferido, ou seja, os acórdãos proferidos pelos Tribunais Arbitrais (TA), tem, fundamentalmente, duas razões de base: a pertinência da análise de acórdãos resultantes de um regime jurídico inovador, designado Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), na resolução de conflitos de natureza tributária em Portugal; e a facilidade de acesso a esses mesmos acórdãos dado que são publicitados *on-line*, no *site* do CAAD.

Finalizada a análise às decisões arbitrais, será possível aferir se estas influenciaram ou não a legislação subsequente, nomeadamente ao nível do novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013). A possível identificação desta influência reflete também, a nosso ver, parte da pertinência da temática.

Finalmente, num último capítulo, Capítulo V, são apresentadas as conclusões do estudo e possíveis pistas para pesquisa futura.

---

<sup>1</sup> Daqui em diante designada *doctrinal legal research*.

# Capítulo I

## Sistema Fiscal

### 1.1. Noção

O Estado representa a organização política e social de uma determinada sociedade, exercendo tarefas sociais, educacionais, administrativas e fiscais, entre outras. Para que este subsista e possa desempenhar as suas atividades necessita de obter receitas dos agentes económicos. A necessidade de receita é evidenciada por Teixeira (1990: 15): “os entes públicos têm necessidade de dispor de avultados meios económicos que lhes permitam fazer face ao volume das despesas que o desenvolvimento das suas atividades necessariamente acarreta”.

Consagrando a nossa lei fundamental, a Constituição da República Portuguesa (CRP), no seu art.º 103º, que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, torna-se imperioso entender o conceito de sistema fiscal. Segundo Gaudemet (1965: 488) “*Le système fiscal est l’ensemble des impôts appliqués à un moment donné dans un système déterminé*”. Ainda o mesmo autor refere que: “*Les systèmes fiscaux sont des constellations dont les impôts sont les étoiles*” (Duverger, 1963 *apud* Gaudemet, 1965: 488). Para Pereira (2011: 61) o conceito é “tradicionalmente usado para designar o conjunto de impostos existentes num certo espaço, reportando-se, sobretudo, ao domínio normativo, ou seja à legislação fiscal existente”. Nabais (2011: 33) define sistema fiscal como “o sistema dos impostos (ou dos tributos que sejam de considerar impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional”. Ainda Catarino (2012: 408) define o conceito como sendo “a realidade relativa ao conjunto dos impostos em vigor e demais legislação reguladora das condições da sua aplicabilidade e aplicação concreta aos fatos tributáveis”.

Do exposto resulta que o sistema fiscal pode ser entendido como um universo cujas partículas que o compõem são os impostos definidos, regulados e estatuídos por lei.

### 1.2. Princípios de tributação

O conjunto de impostos constituintes do sistema fiscal é subordinado a determinados princípios que visam nortear a sua aplicação e atenuar possíveis efeitos indesejáveis. Estas regras basilares de um sistema fiscal, entendido como ideal, foram sistematizadas, por Smith (2006: 485), em quatro máximas: justiça, certeza, comodidade e economia. O contributo de Adam Smith perdura até aos nossos dias, configurando a matriz dos princípios “que modernamente são assumidos como devendo enquadrar um sistema fiscal e que os autores de qualquer reforma fiscal [devem procurar] ter em conta e que são: equidade<sup>2</sup>, eficiência económica<sup>3</sup> e simplicidade<sup>4</sup>” (Pereira, 2011: 66). Contudo, foram adicionados por diversos autores, ao longo dos anos, determinados princípios que estes asseveram como constituintes fulcrais de um bom sistema fiscal.

Numa alusão aos princípios jurídico-constitucionais da tributação, Nabais (2011: 132) procede à sua divisão tendo em conta a natureza, ou seja, formal e material. No que concerne aos princípios de natureza formal são englobados o princípio da legalidade fiscal,

---

<sup>2</sup> O princípio da equidade nem sempre foi entendido da mesma forma, apesar de na sua génese aludir ao conceito de justiça no estabelecimento dos impostos. Para Adam Smith e muitos dos autores do século XVII este conceito implicava que “os impostos devem incidir sobre as pessoas em proporção dos benefícios ou vantagens que estas retiram das despesas públicas” (Pereira, 2011: 66). Nas palavras de Smith (2006: 485) “os súbditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo [...] em proporção do rédito que respetivamente usufruem sob a proteção do Estado”. Critério diferente, segundo Pereira (2011: 66), é o habitualmente invocado, nos nossos dias, para analisar a justiça na tributação designado por capacidade contributiva, *ability to pay*, “cuja tradução económica é o rendimento, a riqueza ou o consumo, mas tendo em conta as circunstâncias especiais de cada contribuinte” (Pereira, 2011: 67). Ainda relativamente ao conceito de equidade podemos fracioná-lo em horizontal e vertical. No entendimento de Musgrave (1963: 327) “*that people in equal positions should be treated equally without discrimination [...] that people in unequal positions should be subject to moderately progressive taxation*”, referindo-se à equidade horizontal e vertical, respetivamente. O mesmo entendimento partilha (Stiglitz, 2000).

<sup>3</sup> Segundo Teixeira (2012: 67) “o princípio da eficiência está intimamente relacionado com o princípio da neutralidade”. A CRP consagra no seu art.º 267º, n.º 5, este mesmo princípio de eficiência e o respeito pelo mesmo tem como objetivo, segundo Pereira (2011: 69), “assegurar que os impostos sejam o menos distorcionários possível”. Neste sentido, é essencial que os sistemas fiscais dos diferentes países sejam neutros, devendo, portanto, “ser desenhados de maneira a afetarem o menos possível aquela eficiência”. Situações como as descritas por Stiglitz (2000: 519-521) acerca do lançamento de uma taxa sobre a cerveja ou, o caso mais tradicional, da *window tax*, em Inglaterra em 1696, interferem fortemente nos padrões de comportamento dos contribuintes, sendo completamente contrários à lógica subjacente ao princípio que por agora nos ocupa.

<sup>4</sup> O princípio da simplicidade deve também pautar o funcionamento de um qualquer sistema fiscal, devendo este “ser dotado de leis fiscais claras e objetivas, evitando noções ambíguas, leis atualizadas e condensadas num só documento, afim de evitar incertezas ou contradições legislativas” (Teixeira, 2012: 65). No entanto, Pereira (2011: 75) alerta para a necessidade de se “confrontar sempre as receitas obtidas com os custos administrativos de gestão do sistema [...] [existindo neste contexto] os chamados custos de administração e os denominados custos de cumprimento”. Para além do aumento de complexidade incrementar, segundo Stiglitz (2000: 465), de forma inequívoca os custos administrativos é de evidenciar, o fator simplicidade como uma das preocupações mais presentes em política fiscal. Isto porque “a simplicidade do sistema fiscal, é [...] um dos meios mais eficazes de luta contra a evasão fiscal, pois existe alguma evidência de que esta aumenta com o acréscimo de complexidade do sistema” (Lopes, 2006: 411). Conscientes que em países com sistemas fiscais consolidados, com longos anos de existência, a simplicidade extrema é difícil, se não impossível, de prosseguir e ou obter, deve, no entanto, ser um vetor prioritário numa qualquer reforma fiscal.

o da segurança jurídica e o de proibição do referendo fiscal. Por outro lado, e quanto aos limites de natureza material, temos “os princípios da igualdade fiscal a aferir pela capacidade contributiva, da não discriminação da família e do respeito pelos direitos fundamentais e pelo princípio do Estado Social” (Nabais, 2011: 132). Na referência à Constituição política, e conseqüentemente aos princípios jurídico-constitucionais que devem estruturar um sistema fiscal, Catarino (2012: 430) enuncia e clarifica os seguintes: princípio do consentimento, princípio da legalidade fiscal, princípio da igualdade fiscal, princípio da tributação segundo a capacidade contributiva, princípio da segurança jurídica, princípio da economia e da eficiência funcional e por fim princípio da proibição de referendo fiscal.

Segundo Teixeira (2012: 54) “o sistema fiscal Português tem por objetivo cumprir os princípios de direito fiscal, em regra seguidos pelos Estados-membros da União Europeia, ou outros países desenvolvidos”. É perceptível, na ideia da autora, a preocupação que o nosso ordenamento jurídico coloca no fenómeno, cada vez mais em voga e conseqüentemente com maior importância, designado por competitividade do sistema fiscal. Deste ponto de vista, os princípios enformadores de um sistema fiscal devem contribuir para a captação de receitas, visando a satisfação das necessidades já enunciadas, e ainda tornar o Estado competitivo em matéria fiscal. Neste âmbito, e de acordo com Nabais (2011: 125) o Estado moderno apresenta-se por toda a parte com um “Estado Fiscal”, ou seja, como um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos.

### **1.3. Impostos**

O núcleo da ciência fiscal, mais concretamente do direito fiscal, é composto pelo vasto leque normativo que consagra e regula os impostos, essenciais no suprarreferido “Estado Fiscal”. Neste sentido Vasquez (2011: 181) defende que “o imposto é a espécie tributária com maior relevo político e social, aquela que traz maior receita aos estados modernos e aquela que historicamente serviu de conteúdo de arranque à ciência do Direito Fiscal”.

A definição desta figura tem sofrido diversas oscilações<sup>5</sup> materializadas em consequentes acréscimos e ajustamentos o que revela, em nossa opinião, o caráter híbrido ou pouco estável no tempo do conceito de imposto. Contudo, é possível, atualmente, conceber uma definição que, pese embora as distintas terminologias com que é apresentada, é composta por características comuns.

Jèze definiu imposto do seguinte modo: “*L’impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d’autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques*” (Jèze, 1931 *apud* Conan, 2008: 159). Esta é “a noção moderna de imposto”, sendo adotada também pela nossa doutrina (Pereira, 2011: 13). Entre nós, Teixeira (1991: 35) define o imposto como “prestação definitiva e unilateral, estabelecida pela lei a favor de uma pessoa coletiva de direito público, para a realização de fins públicos, e a qual não constitui sanção de um ato ilícito”. Por sua vez, Gomes (2003: 60) define-o nos seguintes termos:

uma prestação patrimonial positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de atos ilícitos.

Ainda para Vasques (2011: 181) “o imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita”. Por fim, Pereira (2011: 13) define imposto como “uma prestação pecuniária, coativa, unilateral, a título definitivo, sem caráter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins públicos”.

A lógica subjacente às distintas definições citadas é similar o que permite sintetizar os seguintes denominadores comuns no conceito abordado<sup>6</sup>: (i) É uma prestação de *dare pecunia*; (ii) imposta por lei; (iii) unilateral e com caráter definitivo; (iv) devida ao Estado ou outras entidades públicas visando satisfazer necessidades coletivas.

Em primeiro lugar trata-se de uma prestação, “o que significa que integra uma relação de natureza obrigacional e não uma relação de caráter real” (Nabais, 2011: 11).

---

<sup>5</sup> Definir o conceito de imposto é uma tarefa árdua (Sanches, 2007: 22).

<sup>6</sup> Não é nossa intenção demonstrar a possível existência de harmonia nas várias definições doutrinárias. Aliás, tal tarefa afigurar-se-ia extremamente complexa, devido às interpretações dos autores serem, na grande maioria dos casos, dissemelhantes. A este propósito, Teixeira (1991: 35) refere que as distintas opiniões de fiscalistas “atribuem [à definição do conceito] uma hibridéz cientificamente pouco recomendável”.

Essa prestação deve ser satisfeita ou concretizada em dinheiro ou meio equivalente, tal como resulta do art.º 40º da Lei Geral Tributária<sup>7</sup> (LGT).

Em segundo lugar é uma prestação imposta por lei, independente da vontade do contribuinte “prefigurando assim uma obrigação *ex lege* e não uma obrigação *ex voluntate*” (Vasques, 2011: 183).

O imposto é uma prestação unilateral que não implica uma contraprestação a favor do contribuinte. Sendo o comportamento do contribuinte que origina a obrigação tributária não lhe é, conseqüentemente, concedida a possibilidade de exigir qualquer contraprestação. O seu carácter definitivo impede, por outro lado, que venha a ser restituído ou embolsado, por parte do contribuinte, qualquer montante relativo a uma prestação. “Em certo sentido podemos dizer que o imposto é uma prestação unilateral não só no presente (unilateral *stricto sensu*), mas uma prestação unilateral também no futuro (definitiva)” (Nabais, 2011: 15).

Por fim, deve percecionar-se o imposto como uma prestação devida ao Estado ou outras entidades públicas visando satisfazer necessidades coletivas<sup>8</sup>. Cabendo ao Estado o poder de tributar, é evidente que sobre esta mesma figura recai o direito de auferir a receita derivada dos impostos lançados. Designa-se, assim, o Estado como sujeito ativo da relação tributária. O mesmo está consagrado no art.º 18º, n.º 1 da LGT dispondo o preceito que “o sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias”.

No que concerne à satisfação das necessidades coletivas, Catarino (2009: 191-192) refere que

o imposto encontra hoje a sua justificação num princípio de evidência, se não de fatalidade da condição humana: a impossibilidade ou, pelo menos, a dificuldade de ser outrem que não o Estado o órgão fomentador e organizador do sistema de satisfação das necessidades coletivas.

---

<sup>7</sup> Define-se no n.º 1 do art.º 40º, que “as prestações tributárias são pagas em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize”.

<sup>8</sup> A importância do imposto enquanto instrumento de regulação e de contribuição para um determinado tipo de sociedade desde sempre foi percecionado. Segundo Ardant (1971: 9-11) “*L’impôt est une technique, une des techniques de la vie en société [...] est une technique libérale. C’est le moyen de faire contribuer les individus aux dépenses de la vie en société*”.

O mesmo autor realça ainda “que com o produto da receita hão-de ser prosseguidos interesses coletivos, superiores, carecidos de uma regulação central que a ação individual não pode empreender” (Catarino, 2009: 192).

No entanto, os impostos não visam exclusivamente a angariação de receitas, tendo em vista munir o Estado de meios financeiros para a realização das suas funções tradicionais, ou seja, financiar as despesas públicas. Atualmente, a nossa lei fundamental, no seu art.º 103º, n.º1, estabelece, tal como anteriormente citado, que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Está neste preceito patente a vocação extrafiscal dos impostos (Vasquez, 2011: 187). O mesmo autor cita, ainda, o art.º 66º, n.º 2, alínea h), proteção do ambiente, e o art.º 67º, n.º2, alínea f), proteção da família, como exemplos de finalidades extrafiscais dos impostos.

Tendo em conta o que foi dito, é clara a necessidade de uma definição de imposto não estanque e moderna, que contemple as distintas finalidades que abrange ou possa vir a abranger no futuro.

#### **1.4. Tipologia dos impostos**

Os critérios e as classificações que usualmente se utilizam relativamente aos impostos são bastante diversificados. Apesar da doutrina nacional e internacional enunciar inúmeras classificações de impostos na presente dissertação limitaremos a análise às consideradas fundamentais, tendo em conta o escopo da mesma. No entanto, do nosso ponto de vista, é importante indicar as distinções a que habitualmente se recorre, a saber: a) Impostos diretos e indiretos<sup>9</sup>; b) Impostos reais e pessoais<sup>10</sup>; c) Impostos de quota fixa e de

---

<sup>9</sup> Apresenta-se como uma distinção clássica, comumente utilizada no seio da ciência jurídica e da ciência económica. Vários são os critérios que têm sido invocados tendo em vista uma clara distinção tal como aborda pormenorizadamente Nabais (2011: 42-49). Neste sentido, é possível definir impostos diretos como aqueles que “incidem sobre a matéria coletável diretamente tributada [...] através da sua posse ou obtenção” e impostos indiretos como os “impostos que recaem sobre a matéria coletável indiretamente tributável [...] através da utilização que dela se faz” (Ribeiro, 1997: 309). Os impostos diretos incidem, portanto, sobre a capacidade contributiva, onerando a riqueza, de um determinado sujeito passivo, singular ou coletivo, num determinado período de tempo enquanto que, os impostos indiretos incidem sobre a utilização dessa mesma riqueza ou capacidade contributiva. Como exemplos de impostos diretos e indiretos temos, relativamente ao primeiro grupo o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), IRC, Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), e relativamente ao segundo temos o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Imposto Único de Circulação (IUC), Imposto Selo, Imposto de Consumo sobre o Tabaco e o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos.



quota variável<sup>11</sup>; d) Impostos periódicos e de obrigações única<sup>12</sup>; e) Impostos estaduais e não estaduais; f) Impostos principais, acessórios e dependentes; e g) Impostos ordinários e extraordinários.

#### **1.4.1. Impostos estaduais e não estaduais**

Estamos agora em condições de abordar as três classificações que, segundo o anteriormente referido, mais relevo apresentam.

A primeira destriça impostos estaduais e não estaduais. O critério jurídico, ao qual se recorre, que possibilita a distinção designa-se por critério da natureza do sujeito ativo. Deste modo, o imposto considera-se estadual ou não estadual consoante o titular ativo do imposto, ou por outras palavras, o sujeito ativo da obrigação de imposto, seja ou não o Estado. O entendimento relativo a esta titularidade deve respeitar somente à “capacidade tributária ativa [enquanto] qualidade de sujeito activo ou de credor da correspondente relação jurídica fiscal” (Nabais, 2011: 57). Excluem-se, na opinião do mesmo autor, “outras titularidades ativas, como o poder tributário [...], a competência tributária [...], ou a titularidade da receita do respetivo imposto” (Nabais, 2011: 57).

Instalou-se, neste âmbito, uma forte controvérsia doutrinária no sentido em que existem entidades, pessoas coletivas de direito público que não o Estado, a favor das quais

---

<sup>10</sup> O carácter de habitualidade e contínuo com que, ao longo dos tempos, esta classificação tem sido empregue é realçado por Martinez (1990: 49) afirmando o autor que “esta classificação de impostos deve ser a mais antiga conhecida”. Para Vasques (2011: 193) a distinção destes impostos “prende-se [...] com a sua estrutura interna e com a respetiva adequação à força económica do contribuinte, à composição do seu agregado familiar e às despesas essenciais que este está obrigado a fazer e que diminuem a sua capacidade de pagar imposto”. Basicamente a diferença reside na consideração (impostos pessoais), ou não (impostos reais), das condições económicas e sociais intrínsecas do contribuinte. “Em abono da pertinência desta distinção, que à face da ordem jurídico-fiscal portuguesa reveste puro carácter doutrinal, tem-se invocado [...] o direito internacional tributário” (Teixeira, 1991: 61). Nos impostos pessoais temos, a título exemplificativo o IRS e nos impostos reais o IVA ou o IMI.

<sup>11</sup> Esta distinção remete para as duas vias de apuramento do imposto a pagar por cada contribuinte. Numa primeira via, imposto de quota fixa, é estabelecido por lei um valor fixo relativo à prestação que o universo dos contribuintes terá que desembolsar. Numa segunda via, imposto de quota variável, a mais comum, a prestação é variável devido à aplicação de uma taxa à matéria coletável que resultará no montante devido ao Estado. Esta taxa poderá ser proporcional, progressiva, degressiva ou regressiva. Sendo os dois últimos tipos tradicionalmente menos usuais esclarece-se em seguida o seu correto entendimento. Um imposto com taxa degressiva, embora seja um imposto proporcional a partir de certo montante, apresenta uma taxa que vai diminuindo sucessivamente para escalões mais baixos de matéria coletável. Um imposto é regressivo quando para matérias coletáveis sucessivamente mais elevadas são aplicadas taxas cada vez menores.

<sup>12</sup> A configuração de um imposto periódico pressupõe a existência de sucessivas obrigações tributárias independentes contrariamente ao imposto de obrigação única que se baseia em factos tributários únicos e sem continuidade, tal como sejam uma compra ou uma herança (Martinez, 1990: 51).

os impostos efetivamente reverterem o que, em algumas situações, causa problemas interpretativos na classificação desses mesmos impostos. Estes problemas, resultam, em grande medida, da diversidade terminológica utilizada na classificação dos impostos. Assim, ao invés da classificação se basear somente em impostos estaduais e não estaduais (Teixeira, 1990; Gomes, 2003; Pereira, 2011), classificam-se também em impostos estaduais ou centrais e locais (Pires, 2008) ou em impostos estaduais, locais e parafiscais (Costa, 1972). Procuram-se, em seguida, alguns dos elementos contidos nas distintas classificações, que deveriam ser tomados em consideração para apaziguar a controvérsia doutrinária existente.

A distinção utilizada por Pires (2008) é passível de crítica, pois baseia-se num critério de aplicação territorial do imposto, ao invés do da natureza dos sujeitos da relação jurídica fiscal (Gomes, 2003: 98). Só quando o objetivo for atender ao critério de aplicação territorial do imposto se deverá classificar os impostos em centrais, regionais ou locais.

Na classificação adotada por Costa (1972) a hipótese de aceitabilidade da classificação é ainda mais remota. Para além de, tal como Pires (2008), aludir ao critério de aplicação territorial do imposto acrescenta ainda o critério parafiscal (Gomes, 2003: 98). Há, também neste caso, a nosso ver, um entendimento que não se afigura juridicamente e tecnicamente o mais correto.

A classificação que mais parece coadunar-se com o critério jurídico da natureza do sujeito ativo é a de impostos estaduais e não estaduais.

#### **1.4.2. Impostos principais, acessórios e dependentes**

Uma última classificação que a doutrina estabelece para os impostos distingue-os em principais, acessórios e dependentes.

Por um lado, os impostos principais “são os que gozam de autonomia, quer no plano normativo, quer no plano das relações tributárias concretas” (Gomes, 2003: 135). Clarificando, a sua existência é independente de qualquer outro imposto, existindo *per si*, e não pressupõem qualquer outra relação tributária anterior. Por outro lado, e contrariamente aos anteriores, os impostos acessórios não gozam de autonomia dependendo, pois, da existência do imposto principal. Acrescendo aos principais os impostos acessórios

remetem e respeitam o conhecido brocado *principale accessorium sequitur* (Xavier, 1983: 94).

A título exemplificativo, e recorrendo aos exemplos mais tradicionais de impostos acessórios, referem-se os adicionais e os adiconamentos, estes últimos também designados por “sobretaxas ou sob impostos” (Nabais, 2011: 61). O montante do imposto adicional é calculado através da aplicação de uma taxa à coleta e no adiconamento a taxa incide sobre a matéria coletável sempre com referência ao imposto principal.

Os impostos dependentes representam uma realidade distinta, na medida em que a prestação tributária principal não é condição *sine qua non*, apenas o objeto o é, para que a prestação relativa ao imposto dependente seja devida. Com efeito, os contribuintes podem estar isentos do imposto principal mantendo-se, no entanto, a obrigação de serem tributados em sede do imposto dependente (Gomes, 2003: 136).

As derramas municipais são o exemplo mais flagrante da situação que se acaba de referir, ou seja, pode assistir-se a uma isenção do imposto principal mas como se verifica a dependência ao nível do objeto, é-se obrigado a efetuar a prestação do imposto dependente. Todavia, em termos históricos, a classificação deste imposto não tem sido pautada por um caráter estável e duradouro. Para além da classificação como imposto dependente as derramas têm também, em determinados períodos, sido consideradas como impostos acessórios (Pereira, 2011: 55).

### **1.4.3. Impostos ordinários e extraordinários**

Conscientes que esta classificação é, muito provavelmente, a menos comum do leque citado não nos poderíamos, ainda assim, alhear de a referenciar. Em primeiro lugar, porque, em certa época, a “nossa ordem jurídica [consagrava] um imposto que a própria lei designa[va] expressamente por imposto extraordinário: o imposto extraordinário para a defesa e valorização do Ultramar” (Xavier, 1981: 93). A segunda razão justificativa desta inclusão prende-se com um imposto designado por derrama, elemento fundamental da presente dissertação, que vigorou nos termos da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, com caráter extraordinário. Os cenários que podem dar origem à apreciação como extraordinário são inúmeros e passam, essencialmente, pelas circunstâncias e formas de criação do imposto e ainda pelo tipo de rendimento que é compreendido (Xavier, 1981: 93).

Do caráter não corrente ou excepcional do imposto resulta que “ele não tem duração indefinida, deve ser criado para períodos limitados de tempo e enquanto durarem as circunstâncias excepcionais que o justificam” (Gomes, 2003: 137).

Com o desígnio de analisar pormenorizadamente o regime da derrama municipal<sup>13</sup>, no âmbito da LFL, prosseguir-se-á com uma resenha acerca dos seguintes tópicos: descentralização de poderes para as Autarquias locais; autonomia local; poder local de tributação; e receitas das autarquias locais.

---

<sup>13</sup> Por questões de simplicidade, daqui em diante, será apenas utilizado o termo derrama para nos referirmos à derrama municipal.

## **Capítulo II**

### **Autarquias Locais**

#### **2.1. Noção**

Abordando a presente dissertação a incidência da derrama no âmbito do RETGS, à luz das decisões arbitrais do CAAD, importa assentar as bases para o desenvolvimento da temática. Com este intuito procede-se, em seguida, à análise do ambiente em que estão inseridas as autarquias locais, expondo determinados conceitos de acordo com a doutrina existente. Esta análise possibilita, assim, a edificação de um quadro teórico essencial para a interpretação de algumas soluções legais cuja redação se apresenta menos clara e, conseqüentemente, passível de suscitar maiores dúvidas.

Inicia-se esta análise aludindo ao art.º 235º, n.º 1 da CRP, que consagra a possibilidade de existência das autarquias locais na “organização democrática do Estado”. As categorias de autarquias locais, tal como classificadas no art.º 236º, n.º 1, do mesmo diploma são as freguesias, municípios e as regiões administrativas. Estes são os três níveis em ordem da base para o topo, na atual estrutura autárquica portuguesa (Nabais, 2007: 20). Todavia, para nós, a importância recairá exclusivamente nos municípios<sup>14</sup>, devido ao poder que lhes é concedido de lançar derramas, na sua área geográfica, e usufruir da sua receita proporcionada por esse imposto tal como adiante veremos.

Apesar da lei fundamental, no seu art.º 6º, n.º 1, referir que “o Estado é unitário”, o legislador constituinte admite a existência de formas territoriais de descentralização de poderes tais como são as suprarreferidas autarquias locais (Rocha, 2009: 12).

Segundo Zbyszewski (2006: 19) as autarquias locais são “pessoas coletivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respetivas”. Para Amaral (2006: 480) “são pessoas coletivas públicas de população e território [...] que asseguram interesses comuns resultantes da vizinhança mediante órgãos próprios, representativos dos respectivos habitantes”. No mesmo sentido aponta Rocha (2009: 12), ao afirmar que as autarquias locais podem definir-se como “pessoas coletivas de Direito público distintas do Estado e delimitadas

---

<sup>14</sup> Daqui em diante, quando se aludir às autarquias locais, é nosso único objetivo ter em consideração a categoria “municípios”.

territorialmente dentro do âmbito deste, que têm por finalidade essencial a prossecução de interesses específicos das populações inseridas na sua área geográfica”. Em concordância com o exposto, é possível definir as autarquias locais como pessoas coletivas públicas com expressão territorial delimitada cujo objetivo dos órgãos representativos é ir ao encontro das pretensões e do bem-estar do eleitorado (Dias e Oliveira, 2011: 77).

De alguns anos a esta parte tem-se verificado que a definição de autarquia local reúne consenso para os diversos autores. No entanto, este conceito, tal como atualmente se concebe, não foi permanente e estável no tempo, bem como os elementos que o estruturam. Isto deve-se, em grande medida, às inúmeras alterações ao nível político, económico e social com que a realidade portuguesa conviveu.

Para além de consagrar o carácter unitário do Estado, o mesmo art.º 6º, n.º 1 da CRP refere que este “respeita [...] os princípios [...] da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública.” É exatamente sobre os conceitos de descentralização e autonomia que recairá, em seguida, a nossa atenção.

## **2.2. Descentralização**

Na procura de um entendimento do conceito de descentralização não poderá ser esquecido o preceito do art.º 267º da CRP, nomeadamente o n.º 1 e n.º 2, que consagram o seguinte:

A Administração Pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva [...] [criando para tal] adequadas formas de descentralização e desconcentração administrativas, sem prejuízo da necessária eficácia e unidade de ação da Administração e dos poderes de direção, superintendência e tutela dos órgãos competentes.

Neste sentido, Zbyszewski (2006: 42) refere que:

a administração pública deverá ser estruturada de forma a aproximar os serviços das populações e garantir a participação dos interessados na sua gestão efetiva, através de formas de representação democráticas que não podem ser outras senão as autarquias locais.

Numa observação imediata, é possível identificar, desde logo, que a descentralização pressupõe uma deslocalização do centro de decisão comparativamente à ideia base de

Estado uno<sup>15</sup>. Ou seja, surge, nestes dois excertos, a existência de figuras com capacidade decisória e de atuação que permitam uma maior proximidade às populações locais<sup>16</sup>. Todavia, uma análise com caráter tão sucinto seria incompleta.

Para um correto entendimento do conceito de descentralização deve alargar-se o espectro e começar pelo “super-conceito” “descentração” do Estado indicado por Nabais (2007: 16). Este conceito mais lato engloba “dois níveis (o nível político e o nível administrativo) e duas modalidades ou formas de realização (a descentralização e a desconcentração)” (Nabais, 2007: 16) tal como se pode verificar no quadro seguinte.

**Quadro 1- “Esquematização do conceito de Descentração”**

|                 |                      |                  |                                 |
|-----------------|----------------------|------------------|---------------------------------|
| Descentração    | Nível político       | Descentralização |                                 |
|                 |                      | Desconcentração  |                                 |
|                 | Nível administrativo | Descentralização | territorial (autarquias locais) |
|                 |                      |                  | funcional/corporativa           |
| Desconcentração |                      | personalizada    |                                 |
|                 |                      | orgânica         |                                 |

**Fonte:** Nabais (2007)

<sup>15</sup> A referência à ideia de Estado uno pressupõe a referência para os modelos de decisão centralizados. Nas palavras de Franco (2003: 365) estes “caracterizam-se por o planeamento, a execução e o essencial do controlo, relativamente às decisões de certo tipo tomadas quanto a uma organização, setor ou área territorial, serem concentrados num único centro de decisão”. O mesmo autor contrapõe este tipo com o modelo descentralizado, definindo-o como “a repartição de poder de decisão entre um centro de decisão, que tem a possibilidade formular decisões relativamente a toda a área territorial, organização ou setor envolvido, e centros de decisão especializados (no campo das Finanças Locais, em função da restrição a uma parte da área territorial, que é delimitada por limites de circunscrição ou jurisdição)”.

<sup>16</sup> Inúmeros autores realçam as vantagens e as desvantagens diretamente associadas aos modelos descentralizados. A título de exemplo, relativamente às vantagens, Sousa (2011: 170) cita alguns argumentos em favor da descentralização, a saber: “é um sistema mais eficaz de gestão administrativa, na medida em que é inconcebível que o Estado como titular único do poder administrativo possa alguma vez dirigir com eficácia todas as tarefas administrativas, nas atuais sociedades tão complexas. As comunidades locais conhecem melhor as tarefas administrativas que lhes dizem diretamente respeito, e os respetivos órgãos são eleitos pelos beneficiários imediatos dessas tarefas administrativas. A democracia local é um elemento complementar básico do funcionamento da democracia política a nível do país em geral, e limita o autoritarismo da capital. Fomenta-se a criação de elites dirigentes locais capazes de resolver os problemas que bem conhecem”. No que concerne às desvantagens ou inconvenientes Freitas do Amaral enuncia dois. “O primeiro é o de gerar alguma descoordenação no exercício da função administrativa; e o segundo é o de abrir a porta ao mau uso dos poderes discricionários da Administração por parte de pessoas nem sempre bem preparadas para os exercer” (Amaral, 2006: 876).

Apesar disto, e tendo em conta a esquematização levada a cabo pelo autor, o que releva para o nosso estudo é simplesmente a designada descentralização administrativa.

O conceito traduz o direito concedido pelo Estado às populações locais e regionais de se fazerem representar através de pessoas coletivas públicas de população e de território, que através da autonomia reconhecida buscam a satisfação dos interesses dessas mesmas populações (Correia, 1982: 129). As atribuições concedidas pelo poder central às autarquias locais visam intensificar a coesão nacional, a solidariedade inter-regional, e ainda promover a eficiência e a eficácia da gestão pública (Neves, 2004: 12).

A descentralização consiste, portanto, num regime cuja existência se verifica quando é reconhecida autonomia<sup>17</sup> às autarquias locais, entendidas como pessoas coletivas distintas do Estado. Este regime permite, à luz da lei, exercer atividade administrativa (Amaral, 2006: 486). O princípio pode, ainda, ser entendido como a atribuição de poderes a entidades infra-estaduais e, também, como princípio orientador da atuação do Estado na procura contínua de formas eficazes de satisfação das necessidades sociais e da organização do território (Rebelo, 2007: 23).

As entidades infra-estaduais são também as autarquias locais. A origem destas figuras decorre da descentralização administrativa territorial possibilitando, desse modo, a prossecução de determinados objetivos das populações locais. A este respeito, Sousa (2011: 170) defende que sendo a função administrativa “desempenhada por distintas pessoas coletivas territoriais” a “maior ou menor extensão quanto aos poderes conferidos por lei” determina o alcance das suas ações e dos objetivos prosseguidos.

Salienta-se que está longe do nosso objetivo efetuar uma análise jurídica acerca da evolução do conceito no tempo e dos elementos que constituem essas mesmas definições<sup>18</sup>. Pretendeu-se, simplesmente, evidenciar que a descentralização, como aqui entendida, consubstancia um processo de transferência ou reconhecimento de poderes, atribuições ou serviços do Estado para pessoas coletivas de caráter local, nomeadamente as autarquias locais. Em nossa opinião, esta descentralização possibilita, através das atribuições referidas, um melhor e mais eficaz acompanhamento dos problemas que afetam as

---

<sup>17</sup> Segundo Correia (1982: 126) “a descentralização só atinge o seu completo significado se utilizada ao serviço não só da participação mas também da autonomia [...] isto é [...] [a] capacidade de decidir sem intromissão alheia”.

<sup>18</sup> Neste sentido, vide Rebelo (2007).



populações locais. Há, deste modo, um maior respeito por critérios como o de eficácia e eficiência. Ressalva-se, neste sentido, que temos a perfeita noção que o respeito por estes critérios, na realidade das autarquias locais, nem sempre tidos como objetivos fundamentais, está longe de um nível considerado aceitável. Mas, compreendemos também que os fundos nem sempre têm o uso mais correto, eficiente e eficaz, uma vez que os organismos públicos são constituídos por pessoas com qualidades e defeitos cuja árdua tarefa consiste em gerir problemas e expectativas sociais, tendo disponíveis receitas geralmente menores que as despesas.

### **2.3. Autonomia Local**

O outro conceito sobre o qual nos debruçaremos é o de autonomia das autarquias locais, ou seja, o princípio da autonomia local. Este está intimamente relacionado com o analisado no ponto precedente através do art.º 6º da CRP, que alude à descentralização democrática da administração pública como um dos princípios de organização e funcionamento do Estado unitário (Zbyszewski, 2006: 42). A clara interligação entre estes dois conceitos, através de imperativo constitucional, possibilita que a descentralização encontre na autonomia local consistência (Rebelo, 2007: 71).

A garantia constitucional que a consagração do princípio representa visa a proteção do próprio conceito de “autonomia local, enquanto dimensão irrecusável da organização administrativa, e não um mero direito das autarquias locais à afirmação da sua existência ou reivindicação de transferência de mais competências” (Pinto, 2010: 11).

Para além da estatuição na lei fundamental também o art.º 3º, n.º 1 da Carta Europeia da Autonomia Local consagra o princípio. A definição de autonomia local é aí apresentada nos seguintes termos: “entende-se por autonomia local o direito e a capacidade efetiva de as Autarquias Locais regulamentarem e gerirem, nos termos da lei, sob a sua responsabilidade e no interesse das respetivas populações, uma parte importante dos assuntos públicos”.

Para Neves (2004: 9) “a autonomia local inclui [...] a autonomia administrativa, a autonomia financeira e a autonomia regulamentar”.

Em primeiro lugar<sup>19</sup>, no âmbito da autonomia administrativa, temos a atribuição de poderes às pessoas coletivas de direito público, ou especificamente aos seus órgãos representativos, para que possam praticar, exclusivamente, atos administrativos conformes à letra da lei (Caetano, 1991: 222). As autarquias locais são, assim, detentoras de idoneidade para praticar atos administrativos próprios, definitivos e em regra independentes, excetuando a tutela de legalidade<sup>20</sup>, do Estado. Como exemplo, temos a liquidação da taxa de conservação de esgotos a determinado contribuinte ou o licenciamento de uma obra de construção de habitação (Rocha, 2009: 23).

Em segundo lugar, a autonomia regulamentar concretiza-se na disposição, por parte das autarquias, de um “poder regulamentar próprio nos limites da Constituição, das leis e dos regulamentos emanados das autarquias de grau superior ou das autoridades com poder tutelar” tal como dispõe o art.º 241º da CRP. É através de imperativo constitucional concedida a faculdade de criação de regulamentos independentes que se enquadrem, respeitem e atendam às necessidades e interesses das populações ao nível local.

Quanto ao princípio da autonomia financeira, este goza de acolhimento constitucional dado que, no art.º 238º, se estatui que “as autarquias locais têm património e finanças próprias<sup>21</sup>”. Também o art.º 9º da Carta Europeia da Autonomia Local partilha de entendimento similar. Consagra o seu n.º 1 que “as autarquias locais têm direito, no âmbito da política económica nacional, a recursos próprios adequados, dos quais podem dispor livremente no exercício das suas atribuições”. Um outro diploma legal, que acolhe este princípio, é o atual Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais<sup>22</sup>. Mais concretamente no seu art.º 3º, é estabelecido que a atividade financeira das autarquias locais desenvolve-se com respeito pelo princípio da autonomia financeira. Esta autonomia financeira das autarquias locais assenta, segundo o art.º 6º do referido regime, nos seguintes poderes por parte dos seus órgãos: (i) Elaborar, aprovar e modificar as opções do plano, orçamentos e outros documentos previsionais, bem como

---

<sup>19</sup> Os princípios foram abordados pela ordem que, do nosso ponto de vista, mais se coadunava com os objetivos pretendidos.

<sup>20</sup> Art.º 242º da CRP, cuja epígrafe é “Tutela Administrativa”. No n.º 1 desse artigo clarifica-se que “a tutela administrativa sobre as autarquias locais consiste na verificação do cumprimento da lei por parte os órgãos autárquicos e é exercida nos casos e segundo as formas previstas na lei”.

<sup>21</sup> Diversos autores procuraram esclarecer o que se deveria entender por “finanças próprias”, exemplo disso é Sousa Franco. Segundo este, o conceito implica o “poder autónomo de planeamento orçamental; poder autónomo de execução orçamental; poder autónomo de proceder a pagamentos; e poder *sub lege* de dispor de receitas próprias, entre os quais os impostos e outras receitas tributárias [...]” (Franco, 1995: 56).

<sup>22</sup> Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro.

elaborar e aprovar os correspondentes documentos de prestação de contas; (ii) Gerir o seu património, bem como aquele que lhes seja afeto; (iii) Exercer os poderes tributários que legalmente lhes estejam atribuídos; (iv) Liquidar, arrecadar, cobrar e dispor das receitas que por lei lhes sejam destinadas; (v) Ordenar e processar as despesas legalmente autorizadas; e (vi) Aceder ao crédito.

A dotação, por parte das autarquias locais, dos meios necessários para a concretização das suas funções, quotidianas ou esporádicas<sup>23</sup>, pressupõe a existência de receitas próprias e de transferências do Estado. Referimo-nos, neste contexto, ao conceito de autonomia financeira, este que deve ser entendido como o poder concedido a determinadas entidades públicas de angariarem receitas e afetarem esses montantes, com alguma discricionariedade, à cobertura de despesas (Ferreira, 1985: 266). Assim, para que haja autonomia financeira é necessário que os rendimentos patrimoniais e outros que a lei permita cobrar sejam atribuídos à pessoa coletiva e, portanto, considerados receita própria, de modo a que os seus órgãos possam livremente empregá-los em despesas (Caetano, 1991: 222). Também Franco (2003: 18) sustenta a mesma linha de entendimento, definindo a noção como o grau de liberdade, em termos financeiros, atribuído às entidades públicas.

Para um correto cumprimento das funções que lhe estão adstritas as autarquias locais têm na autonomia financeira um pilar fundamental. Significa isto que as autarquias devem dispor de receitas suficientes para a realização das tarefas relativas à prossecução das suas atribuições e competências (Nabais, 2007). Também Rocha (2009: 24-25) corrobora o mesmo entendimento, garantindo ser “imprescindível que as Autarquias sejam dotadas de reais instrumentos operativos e de concretos meios de atuação que lhes permitam, com eficiência e com ajustamento à realidade, desempenhar as funções para que foram constitucionalmente desenhadas”.

A mera angariação de receitas, por parte das autarquias, oriundas dos seus rendimentos tais como receitas provenientes da gestão do seu património e da utilização dos seus serviços<sup>24</sup> não se vislumbra suficiente. Isto conduz, normativamente, à existência de um preceito com os termos do art.º 10º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, anterior regime das finanças locais. Este visa “o equilíbrio

---

<sup>23</sup> Uma função que se pode considerar quotidiana é prover a autarquia de meios, humanos e materiais, que possibilitem uma recolha do lixo eficaz, atempada e regular. Uma função esporádica ou com carácter não regular é a construção de um centro cultural numa determinada localidade.

<sup>24</sup> Art.º 238º, n.º 3 da CRP.

financeiro vertical e horizontal”. Explicitando, o equilíbrio financeiro vertical, segundo o n.º 3 desse mesmo artigo, “visa adequar os recursos de cada nível da administração às respectivas atribuições e competências”. Por sua vez, o equilíbrio financeiro horizontal determina, segundo o n.º 4, a obrigação de “promover a correção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau resultantes, designadamente, de diferentes capacidades na arrecadação de receitas ou de diferentes necessidades de despesa”.

É importante referir uma última consideração acerca do princípio que vem sendo abordado. Assim, a autonomia financeira não é sinónimo de independência financeira ou de autossuficiência, estando as autarquias locais amplamente dependentes das transferências do Estado<sup>25</sup>. Apesar disto, é de realçar a grande importância que as receitas próprias desempenham no seio das autarquias, permitindo, do nosso ponto de vista, uma melhor e mais ágil concretização das suas atribuições. Nesta linha de pensamento, Nabais (2007: 29) sublinha que a autonomia financeira das comunidades locais será melhor assegurada se uma parte das suas receitas se configurar como receitas próprias.

#### **2.4. Receitas das Autarquias Locais**

As receitas, como atualmente são configuradas, resultam de inúmeros fatores tais como: os distintos períodos histórico-financeiros atravessados; o exato momento social e político em que nos encontramos; a forma como o nosso Estado se organiza; e o sistema económico vigente. A relação entre as receitas e o Estado possibilita retirar a seguinte asserção: “sem receitas não há Estado” (Catarino, 2012: 397). É assim possível percecionar o carácter crucial que as receitas têm na manutenção do Estado, tal como hodiernamente entendido. Esta ideia já foi alvo de análise, na medida em que foram identificadas as funções inerentes à figura do Estado e as finalidades que os meios financeiros angariados pelas receitas deveriam visar.

Consciente que a origem e conseqüentemente a tipologia das receitas é bastante distinta, Franco (1995: 49) divide as receitas em receitas patrimoniais, receitas tributárias e

---

<sup>25</sup> Neste âmbito, refere-se ainda que as autarquias locais estão sujeitas a tutela e controlo financeiro. A tutela respeita à panóplia de poderes interventivos de que o Estado pode fazer uso em respeito ao princípio da legalidade dos atos e ou ações praticados pelas autarquias locais. A sujeição ao controlo financeiro traduz, em nossa opinião, a coerência com o paradigma, que procurou dar resposta nos anos 70 e seguintes aos aspetos altamente deficitários na gestão do setor público, designado por *New Public Management*.

receitas creditícias. A nossa atenção recairá sobre as receitas tributárias, enquanto receitas advindas dos tributos. Entenda-se aqui tributo como a receita pública de natureza coativa visando fins financeiros e constituído pelos impostos, taxas e contribuições especiais (Rocha, 2009: 123-124). Atualmente a figura do tributo é essencial devido aos elevados volumes, mais de metade das receitas totais inscritas no orçamento de Estado, de receita que permite obter (Catarino, 2012: 399).

Neste âmbito, as receitas dos municípios acolhiam consagração na Lei n.º 2/2007, título II, capítulo I, art.º 10º e atualmente no Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, título II, capítulo I, art.º 14º<sup>26</sup>. É, deste modo, possível classificar como receita municipal “o produto da cobrança de derramas lançadas nos termos do art.º 18º”.

Primariamente, antes de se proceder à análise do atual regime da derrama, fará sentido, em nossa opinião, a construção de um breve percurso histórico desde os primórdios da derrama até aos nossos dias. Este referencial constituirá uma ferramenta de grande utilidade, tendo em vista a compreensão tanto do atual regime, como do regime que anteriormente vigorou, LFL n.º 2/2007, e que servirá de base à parte metodológica da nossa dissertação.

## **2.5. Derrama**

Admitindo que a génese dos impostos remonta, segundo Catarino (2009: 31), aos “despojos de guerra, capturados aos vencidos, cuja função era vista como essencial à satisfação dos interesses dos combatentes e, também, como forma de compensar o esforço de guerra dos vencedores” poderemos também deduzir que a existência de fintas, dízimas, décimas ou derramas também data dessa época.

---

<sup>26</sup> São, através deste diploma, consideradas como receitas dos municípios: a) o produto da cobrança do IMI; b) o produto da cobrança de derramas lançadas; c) a parcela do produto do IUC que caiba aos municípios; d) o produto da cobrança de taxas e preços resultantes da concessão de licenças e da prestação de serviços pelo município; e) o produto da participação nos recursos públicos; f) o produto da cobrança de encargos de mais-valias destinadas por lei ao município; g) o produto de multas e coimas fixadas por lei, regulamento ou postura que caibam ao município; h) o rendimento de bens próprios, móveis ou imóveis, por eles administrados, dados em concessão ou cedidos para exploração; i) a participação nos lucros de sociedades e nos resultados de outras entidades em que o município tome parte; j) o produto de heranças, legados, doações e outras liberalidades a favor do município; k) o produto da alienação de bens próprios, móveis ou imóveis; l) o produto de empréstimos, incluindo os resultantes da emissão de obrigações municipais; e m) outras receitas estabelecidas por lei ou regulamento a favor dos municípios.

A confusão terminológica advém da vasta doutrina e reflete as distintas circunstâncias e motivações que historicamente constituíram a base do lançamento desses mesmos impostos. Perfilhando este entendimento Franco (1995: 50) sublinha que, em termos históricos, as derramas foram, por diversas vezes, confundidas com as fintas<sup>27</sup>. Ao elaborar um quadro de evolução histórico-cultural do entendimento de imposto, de acordo com a Bíblia, Nabais (2011: 476) alude ao conceito de dízima, definindo-o como imposto de 10% sobre a totalidade do rendimento e do património devida por cada família.

É com traços similares, embora com uma denominação distinta, e debruçando-nos por ora na realidade portuguesa, que surge a décima militar. Este imposto extraordinário<sup>28</sup>, igualmente com taxa de 10%, foi criado em 1641, por Alvará, de 5 de Setembro, para vigorar durante um período de 3 anos, se necessário, e cujo objetivo era o suporte de despesas militares. Apresentava duas características fundamentais: (i) ser geral, tanto ao nível pessoal<sup>29</sup> como da tipologia dos rendimentos sobre os quais incidia<sup>30</sup>; e (ii) anual.

A importância que este imposto mais tarde assumiria na tributação do rendimento foi notada por diversos autores. À data, António Teixeira, assegurava que a décima militar “vai constituir a mais sólida base do sistema fiscal português no que concerne à tributação do rendimento” (Teixeira, 1990: 67). Também Basto (2007: 13) comunga do mesmo

---

<sup>27</sup> De acordo com Serrão (2000: 40) as fintas são “contribuições municipais lançadas quando as rendas do concelho não bastavam para suprir determinadas despesas que, por vezes, a coletividade se via obrigada a fazer”. A mesma autora especifica esse tipo de despesas afirmando que os montantes reunidos visavam “obras dentro do próprio concelho – reparações de muros, pontes, calçadas [...]”. As fintas eram, assim, igualmente contribuições com carácter não ordinário cujo objetivo era satisfazer necessidades coletivas dentro de um determinado espaço geográfico, o concelho.

<sup>28</sup> *In casu*, tinha como objetivo custear as despesas militares com a guerra da Restauração, verificando uma situação com carácter não habitual. Como a duração da guerra era imprevisível, só desse modo se tornava possível garantir os elevados montantes necessários para a sua sustentação (Basto, 2007: 13). Apesar disto, este imposto de carácter extraordinário viria “a ser considerado com um imposto ordinário, tendo permanecido, como fonte indispensável das receitas necessárias às exigências sempre crescentes do país, por mais de dois séculos” (Nabais, 2011: 479).

<sup>29</sup> Neste contexto foi essencial o sermão do Padre António Vieira “na véspera da reunião das Cortes de 1642, ou seja a 14 de Setembro desse ano” (Basto, 2007: 16). Nabais (2011: 478) descreve o sermão como magistral e notável em diversos capítulos baseado, essencialmente, em duas ideias: “igualdade no domínio dos impostos [...] [e] anestesia fiscal”. Só, deste modo, foi possível, que o clero e a nobreza, até então classes não tributadas, contribuíssem, embora não exatamente nos mesmos moldes, para a finalidade que a criação deste imposto respeitava. Neste contexto é possível depreender que a décima militar se distinguiu pelo carácter de universalidade que pretendia alcançar ainda que, não tenha sido um objetivo plenamente conseguido (Vasques, 2011: 21).

<sup>30</sup> No campo de incidência da décima militar encontravam-se “as rendas dos bens de raiz, juros, ordenados, tenças, rendas ou honras de ofício e de trato ou maneio mercantil” (Basto, 2007: 14), ou englobando em cinco grandes áreas: “rendimentos dos prédios, do capital e das atividades comerciais, industriais ou profissionais” (Nabais, 2011: 478). É exatamente neste sentido que se pode constatar a “construção larga e cedular” da base de incidência da derrama (Vasques, 2011: 21).

entendimento, defendendo que este imposto constitui o ponto de partida dos impostos sobre o rendimento em Portugal.

Ao longo dos anos seguintes, vários foram os avanços e recuos ocorridos no lançamento do imposto, ou seja, a décima foi suspensa e estabelecida por diversas vezes, em distintas ocasiões, com taxas também elas diferentes.

Um marco igualmente importante<sup>31</sup>, no que ao percurso histórico da derrama diz respeito, é a data de 19 de Abril de 1832, em que através do lato projeto de reforma da estrutura do estado, mais concretamente o Decreto n.º 13, Mouzinho da Silveira concedeu a possibilidade de lançamento de fintas ou derramas por parte dos concelhos (Catarino, 2009: 165).

Um parênteses deve aqui ser feito no que toca à definição de derrama e ao seu caráter igualitário relativamente aos impostos tradicionais, vigentes ao longo de décadas no seio do nosso sistema fiscal, a que temos vindo a aludir. Neste sentido, Serrão (2000: 287), define a derrama como o “lançamento de tributo ou contribuição repartida ou derramada por todos” o que possibilita, tal como anteriormente referido, identificar inúmeros pontos comuns com as antigas fintas e também com as dízimas. Um campo de incidência bastante lato, tanto em termos pessoais como reais, o tipo de finalidades visadas e, possivelmente com importância menor, o próprio valor da taxa são fatores cruciais para que se estabeleça um padrão de equiparação e interligação entre todas as figuras supra.

Regressando novamente à experiência em que consistiu a possibilidade do lançamento de derramas, através do Decreto n.º 13, é importante salientar que esta primeira aparição das derramas não foi de fácil aceitação desencadeando, uma forte crise financeira (Vasques, 2011: 31). Esta crise seria apenas atenuada com o surgimento do Código Administrativo (CA) de 1836, que revogou o decreto de Mouzinho da Silveira, mantendo este determinadas codificações que vigoraram até à sua última revisão, que data de 1940. O último dos Códigos Administrativos apresentava-se com apanágios de forte centralização e autoridade comungando dos ideais e convicções tanto do regime vigente como do seu autor, o Prof. Marcello Caetano (Franco, 1995: 31-32). Assim, o regime político autoritário

---

<sup>31</sup> De acordo com Vasques (2011: 23) o Decreto n.º 13 e os restantes produzidos por Mouzinho da Silveira em 1832 “estão seguramente entre os textos legais com maior importância, arrojo e clarividência da história fiscal portuguesa”.

e corporativista do Estado Novo<sup>32</sup>, designado por diversos autores de Segunda República, apresentava-se como um regime extremamente castrante no que respeita à autonomia do poder local. Nesta corrente, afirma-se que, durante a Segunda República os últimos vestígios de poder local foram extintos, desencadeando uma relação de subordinação da Administração local para com o Poder Central (Rocha,1997: 5).

O ambiente durante a vigência do CA, até ao advento da primeira LFL, é caracterizado pela crispação dos conceitos de descentralização<sup>33</sup> e autonomia local. Nesta fase, segundo a epígrafe do art.º 781º e o parágrafo 2º do CA, as derramas eram lançadas sob a forma de adicionais, consistindo no lançamento de uma taxa de “15 por cento das coletas líquidas para o Estado” em contribuição predial sendo permitido, ainda, o “lançamento de derramas extraordinárias a toda a freguesia ou a uma povoação, lugar ou sítio dela, quando as necessidades urgentes dos povos o exijam e para benefício dos colectados”.

É, pois, claro que este imposto manteve as raízes, codificações e ainda o respeito pelos princípios que estiveram na sua origem, encarnando assim um dos impostos com mais tradição e cuja origem mais se vincula aos costumes tributários da história de Portugal.

## **2.6. Regime legislativo das finanças locais: resenha sobre a derrama**

A Revolução de 25 de Abril de 1974 desencadeou inúmeras modificações no contexto político, económico e social até então vivido, nomeadamente ao nível do enquadramento legal das finanças locais. Só aqui se começa a verificar a emancipação das autarquias face ao Poder Central, concretizando-se de modo mais estrutural aquando da aprovação da primeira LFL, a Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro. “No domínio financeiro autárquico só com [esta lei] foram introduzidas alterações estruturais” (Franco, 2003: 289).

Na primeira LFL o produto da receita das derramas pertencia então ao município, sendo que os municípios poderiam lançar este imposto extraordinário até 10% da coleta liquidada da contribuição predial, industrial e imposto de turismo cobrados na área do

---

<sup>32</sup> Período de 1926 a 1974.

<sup>33</sup> O mesmo entendimento partilha Vasques (2011: 31), afirmando, a propósito, que “os códigos administrativos produzidos ao longo do século oscilaram entre mais e menos descentralização”.



município<sup>34</sup>, ou até 10% da coleta da contribuição predial liquidada na área da freguesia, em benefício desta autarquia<sup>35</sup>. Assim sendo, é necessário, em nossa opinião, tratar três pontos.

Em primeiro lugar, o prescrito acerca da derrama nesta LFL é, nada mais, nada menos, que o seguimento de uma tradição, também já existente no CA<sup>36</sup>, de lançar adicionais sobre determinados impostos. Em segundo lugar, trata-se de um imposto declaradamente local, cuja receita reverte a favor dos municípios. Por fim, o caráter extraordinário deste imposto é destacado quando se afeta o produto deste “à realização de melhoramentos urgentes na área da respetiva autarquia”<sup>37</sup>.

A segunda LFL, Decreto-Lei (DL) n.º 98/84, de 29 de Março, cuja autorização legislativa decorre da Lei n.º 19/83, de 6 de Setembro, embora tivesse consistido numa revisão da primeira, poucas alterações importantes conteve<sup>38</sup>. Franco (2003: 291) constata, também, neste contexto, a pequena quantidade de alterações estruturais ou de fundo neste diploma. Todavia, nem em todos os *itens* da LFL assim acontece, o que nos leva a discordar, em certa medida, da afirmação anterior. A nosso ver, e aludindo ao regime da derrama, as alterações podem não ter sido “estruturais”, mas são, indubitavelmente, significativas.

A primeira aparição da derrama nesta LFL encontra-se no seu art.º 3º, n.º 1, al) 1, onde é, novamente, atribuída ao município a receita deste imposto. É concedida a possibilidade do lançamento de uma taxa não superior a 10% da coleta liquidada, devida na respetiva área, dos seguintes impostos: contribuição predial rústica e urbana; contribuição industrial; e imposto de turismo<sup>39</sup>. Prosseguindo na análise do diploma, verificam-se duas importantes alterações e, por conseguinte, dignas de nota.

---

<sup>34</sup> Art.º 3º, alínea g) da Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro.

<sup>35</sup> Art.º 12º, n.º 1 da Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro.

<sup>36</sup> Facto já por nós identificado historicamente ao longo do presente estudo. Também Porto (1988: 11) refere que “até à primeira [LFL] [...] constituíam notas dominantes do sistema tributário autárquico o predomínio dos adicionais e derramas [...]”.

<sup>37</sup> Art.º 12º, n.º 3 da Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro.

<sup>38</sup> Apesar do exposto, e de acordo com o preâmbulo do DL n.º 98/84, o objetivo prendia-se com “o aumento do número de impostos locais, bem como das taxas, de par com uma ampliação e diversificação das formas de recurso ao crédito por parte das câmaras” que as autarquias gerassem o “máximo de receitas próprias. Com este intuito, a taxa municipal de transportes, o imposto de mais-valias, a taxa de urbanização, a ampliação da possibilidade de recurso ao crédito foram algumas das alterações de fundo desta LFL.

<sup>39</sup> Art.º 12º, n.º 1 do DL n.º 98/84, de 29 de Março.

No que concerne à primeira, o art.º 12º, n.º 2, da LFL que ora nos ocupa, consagra que “ficam também sujeitas às derramas as pessoas singulares ou colectivas, designadamente sociedades, cooperativas e empresas públicas, que seriam tributadas” pela sua sujeição ao imposto principal mas que deste estão isentas. Excetua-se aqui a situação prevista no n.º 3 do mesmo artigo, em que “são isentos de pagamento de derramas os rendimentos que beneficiem de isenção permanente”. Assim, de acordo com Matias (1987: 214) a derrama assume-se como um imposto dependente, sendo devido mesmo que a prestação tributária principal de que depende não o seja.

A segunda prende-se com a possibilidade de o lançamento da derrama ser exclusivamente da responsabilidade dos municípios, excluindo, deste modo, o direito de lançamento às freguesias. Esta alteração é também mencionada por Zbyszewski (2006: 74) afirmando o autor que a derrama se manteve sob o domínio dos municípios, consignando-se a sua receita à aplicação em melhoramentos urgentes.

Sumariando o regime da derrama, no âmbito desta segunda LFL, podemos apontar como características do imposto as seguintes: (i) Imposto não ordinário ou extraordinário e adicional<sup>40</sup>; (ii) Dependente, na medida em que pode existir isenção do imposto principal sem que isso afete a sujeição e pagamento deste; e (iii) Limitado ao lançamento por parte dos municípios<sup>41</sup>.

Já com Aníbal Cavaco Silva como chefe do Governo, e um ano depois da adesão à Comunidade Económica Europeia<sup>42</sup>, é publicada a terceira LFL, através da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro. Apesar da verificação de algumas mudanças relativamente à anterior<sup>43</sup> o ponto-chave desta prende-se com a consagração a título definitivo “da derrama como uma receita municipal, tendo o legislador consignado a sua aplicação em investimentos urgentes ou para o reequilíbrio financeiro” (Zbyszewski, 2006: 76)<sup>44</sup>. Ou seja, o ato de lançamento da derrama depende da verificação de circunstâncias de carência financeira por parte do município (Franco, 1995: 45). Tendo em conta a difícil realidade com que os municípios normalmente se deparam, essencialmente devido ao facto de as suas despesas serem quase

---

<sup>40</sup> Características que transitam da LFL anterior.

<sup>41</sup> Ponto (ii) e (iii) refletem características resultantes desta segunda LFL, ou seja, DL n.º 98/84, de 29 de Março.

<sup>42</sup> Portugal aderiu à Comunidade Económica Europeia a 1 de Janeiro de 1986.

<sup>43</sup> Especificamente ao nível do cálculo do Fundo de Equilíbrio Financeiro, da atribuição às autarquias da SISA (atualmente designado de IMT).

<sup>44</sup> Esta constatação decorre do art.º 5º, n.º 2 da Lei n.º 1/87.

sempre maiores do que as receitas, não nos parece difícil encontrar uma panóplia de argumentos que justifiquem a necessidade de investimentos urgentes. É, desse modo, possibilitado o acesso ao montante de receita consignado.

Na terceira LFL, e no que ao regime da derrama diz respeito, esta foi, sem dúvida, a alteração mais substancial, mantendo-se inalterados os restantes comandos do regime.

A LFL, Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, seria alterada pela Lei n.º 2/92, de 9 de Março que aprova o Orçamento de Estado para o ano de 1992. Nesse diploma, através do art.º 15º, era concedida autorização legislativa ao Governo para efetuar uma revisão do regime da derrama “de modo a assegurar que o produto da sua cobrança seja determinado com base na colecta do [IRC], tendo em consideração o rendimento gerado na área geográfica de cada município”. A concretização dessa autorização consubstanciou-se na aprovação do DL n.º 37/93 que reviu o regime das derramas.

De acordo com o DL referido é atribuída aos municípios a possibilidade de lançarem uma derrama sobre a coleta de IRC<sup>45</sup> na proporção do rendimento gerado na sua área geográfica cuja taxa não exceda os 10%<sup>46</sup>. O lançamento da derrama foi circunscrito apenas ao IRC, o que é claramente uma limitação, dada a pouca expressão do campo de incidência, relativamente ao que poderia ser, caso fosse permitido o lançamento também no âmbito do IRS (Porto: 1988: 43).

No âmbito do DL em análise, deve frisar-se que, com a possibilidade de lançamento da derrama à coleta do IRC, este imposto continua a ser um adicional. Esta característica mantém-se, assim, desde a primeira LFL. Por outro lado, a caracterização da derrama como um imposto dependente é agora uma consideração errónea, pelo que, a nosso ver, a omissão desse facto à luz da lei leva à perda dessa classificação. O lançamento da derrama depende, deste modo e por ora da existência de coleta do imposto principal.

O DL n.º 37/93 de entre outras modificações que introduziu, definia um novo pressuposto de distribuição das receitas provenientes da cobrança da derrama. Ao invés de se imputar a cobrança ao município onde se situava a sede social, no caso de “sujeitos passivos que tenham estabelecimentos estáveis em mais que um município e matéria

---

<sup>45</sup> O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas resultou da reforma levada a cabo por uma comissão presidida por Paulo de Pitta e Cunha, em 1989, visando “dar cumprimento ao programa constitucional de reforma da tributação do rendimento” (Nabais, 2011: 489).

<sup>46</sup> Art.º 5º, n.º 1 do DL n.º 37/93.

colectável superior a 10000 contos”, o fator tido em consideração era a massa salarial dos estabelecimentos localizados em cada município<sup>47</sup>. Outra alteração verificada foi a ausência do carácter de urgência nos investimentos, continuando, apesar disso, consignada a contratos de reequilíbrio financeiro e aos próprios investimentos<sup>48</sup>.

Concluído o estudo às alterações verificadas no regime da derrama no âmbito da Lei n.º 2/92, de 9 de Março, e do DL n.º 37/93, podemos caracterizar a derrama como um imposto municipal “com relação de acessoriedade no tocante à definição de incidência subjectiva e matéria tributável [...] adicional [...] consignado [,] extraordinário” e acessório, no sentido em que depende da existência, ou não, de coleta do imposto principal. (Franco, 1995:45).

A quarta reforma da LFL, operada através da aprovação através da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, alterou novamente o regime financeiro dos municípios e das freguesias. Apesar das inúmeras alterações verificadas<sup>49</sup>, no que concerne ao regime da derrama<sup>50</sup>, especialmente ao nível de incidência, regras de cálculo do imposto e taxa pode-se afirmar que as modificações foram inexistentes.

A génese do IRC em 1988 pode ser, em nossa opinião, um dos fatores justificativos da manutenção do regime da derrama nesta LFL. Explicitando, o período que medeia desde o aparecimento do IRC até à aprovação da LFL em questão, representa cerca de 10 anos e pode ser entendido como o período de consolidação deste regime de tributação. Sendo o período de consolidação de uma das mais estruturais e importantes reformas do atual sistema fiscal português, e apresentando-se a derrama como um imposto

---

<sup>47</sup> Art.º 5º, n.º 2 do DL n.º 37/93. De acordo com o n.º 4 do mesmo preceito deve entender-se “por massa salarial o valor das despesas efectuadas com o pessoal e escrituradas no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários.

<sup>48</sup> Art.º 5º, n.º 6 do DL n.º 37/93.

<sup>49</sup> Estas alterações verificaram-se ao nível da criação de dois fundos municipais que viriam a incrementar a capacidade financeira dos municípios, a saber: o Fundo de Coesão Municipal e o Fundo Geral Municipal. Segundo Zbyszewski (2006:79) o primeiro foi criado “com o objetivo de promover a correção de assimetrias beneficiando os municípios menos desenvolvidos” e o segundo visava “responder às necessidades de funcionamento corrente”. Outra novidade nesta quarta reforma que merece realce prende-se com o direito concedido aos municípios, através do art.º 10º, n.º 1 da Lei n.º 42/98, de usufruírem de um montante que envolve a média aritmética de três impostos distintos (IRC, IRS e IVA) numa proporção de 30,5%.

<sup>50</sup> Regime consagrado no art.º 18º da Lei n.º 42/98. Segundo este preceito, especificamente n.º 1 e n.º 2, a titularidade da derrama continua a pertencer aos municípios sendo este imposto, de taxa máxima 10%, lançado anualmente sobre a coleta do IRC na proporção correspondente ao rendimento gerado na respetiva área geográfica visando o reforço da capacidade financeira ou a celebração de contratos de reequilíbrio financeiro. Dito isto, e da análise do conteúdo restante do artigo verifica-se, claramente, uma constância relativamente à anterior LFL.

de fácil aplicação, é perfeitamente entendível a conservação das codificações desse regime. As preocupações dos entes governativos visavam, por esta altura, o alcance de níveis adequados de receita fiscal e o aferimento do nível de adequação e aceitabilidade do novo sistema fiscal, por parte dos contribuintes, ao invés de repensar um imposto já consolidado na legislação fiscal.

No ano de 2007 é aprovada uma nova LFL, através da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, que sucede à Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto. Através desta nova LFL o regime da derrama é substancialmente alterado.

A primeira menção à derrama no diploma anteriormente referido é dada pelo art.º 10º, n.º 1, em que é definido que a possível receita da derrama, dado ser de lançamento facultativo, reverte a favor dos municípios. O lançamento desta receita municipal terá que ser feito nos termos do art.º 14º. Assim, o n.º 1 consagra:

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 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.

A partir deste n.º 1 é possível verificar algumas importantes alterações relativamente ao anterior regime. Por um lado, a derrama perde o carácter extraordinário e a vinculação ao financiamento de determinados investimentos ou contratos de reequilíbrio financeiro tratando-se, agora, de uma modalidade municipal de financiamento corrente cujo lançamento é facultativo (Vasques, 2009: 122). Por outro lado, a incidência da derrama deslocou-se da aplicação de uma taxa à coleta para agora incidir sobre o “lucro tributável sujeito e não isento”. A derrama deixou de ser caracterizada como um adicional para passar a ser considerada adição ao IRC, ou seja, a base da incidência da derrama já não é a coleta do IRC, mas sim o próprio lucro tributável deste imposto (Morais, 2009: 111).

Com esta Lei n.º 2/2007, só é possível lançar uma única derrama, contrariamente à tradição deste imposto, ou seja a existência de várias derramas, cujo valor máximo de

taxa é 1,5%. Esta taxa pode, mediante proposta à câmara municipal, ser reduzida para sujeitos passivos com volume de negócios no ano transato não superior a € 150000<sup>51</sup>.

O art.º 14º, n.º 2, define<sup>52</sup> que o lucro tributável dos sujeitos passivos com atividades plurilocalizadas e com matéria coletável superior a € 50000 é imputado na proporção da massa salarial<sup>53</sup> correspondente a cada estabelecimento estável situado no território português. Neste âmbito, o lançamento da derrama cabe agora, individualmente<sup>54</sup>, a cada um dos municípios, nos termos descritos, em que um determinado sujeito passivo tenha um estabelecimento estável ou representação local, o que rompe com o regime previsto na anterior LFL. Com efeito, na Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, pertencia ao município em que estivesse situada a sede dos restantes estabelecimentos estáveis ou representações locais, lançar a derrama sobre a coleta do IRC condizente ao rendimento gerado na circunscrição de cada município, sendo esta calculada nos termos exatos da LFL em análise.

De acordo com o art.º 14º, n.º 3, quando o critério da massa salarial<sup>55</sup> não se coadune com a realidade, ou seja, quando não se revele apropriado e justo os municípios têm a faculdade, ainda que excecional, de propor um outro critério para a repartição da derrama. Esse critério terá que ser devidamente fundamentado demonstrando a imperiosa necessidade de aplicação cabendo, somente, aos responsáveis políticos o ato de aceitação ou rejeição da proposta apresentada (Sanches, 2009: 143). O critério da massa salarial apresenta-se como fiscalmente injusto penalizando os municípios, especialmente do interior do país. Tal facto é justificado pela localização nessa área geográfica de atividades em que a produção de rendimento se encontra dissociada da mão-de-obra, as designadas atividades de capital intensivo. A título exemplificativo temos, os parques eólicos e as

---

<sup>51</sup> Art.º 14º, n.º 4 da Lei n.º 2/2007.

<sup>52</sup> Este preceito prescreve o seguinte: “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”.

<sup>53</sup> Entende-se por massa salarial, nos termos do n.º 6, do art.º 14º, “o valor das despesas efectuadas com o pessoal e escrituradas no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários”.

<sup>54</sup> De acordo com o n.º 7, art.º 14º, “os sujeitos passivos abrangidos pelo n.º 2 indicam na declaração periódica de rendimentos a massa salarial correspondente a cada município e efectuam o apuramento da derrama que seja devida”.

<sup>55</sup> Este é entendido “pela LFL como um indicador aproximado do lucro que por este é gerado, presumindo-se assim que o lucro tributável originado por um estabelecimento estável é tanto maior quanto maior o gasto com mão-de-obra que lhe esteja afecto” (Vasques, 2009: 122).

barragens de produção de energia elétrica, que requerem, habitualmente, um número muito reduzido de pessoal afeto ao seu funcionamento corrente. A injustiça verificada deveria levar os cultores da ciência jurídico-fiscal a elaborar, trabalhar e densificar distintos critérios como por exemplo: o do valor de faturação da empresa em determinado município; o do valor dos ativos localizados em determinado município; o “do valor acrescentado”; “do benefício”; ou o “da área de implantação geográfica” (Sanches, 2009: 145).

Do regime da derrama na Lei n.º 2/2007 resta apenas referir que, art.º 14º, n.º 10, o produto da mesma “é transferido para os municípios até ao último dia útil do mês seguinte ao do respectivo apuramento pela Direcção-Geral dos Impostos” (DGI) o que também difere do regime vigente anteriormente<sup>56</sup>.

## **2.7. Peso económico da Derrama**

Neste ponto pretende-se efetuar uma análise económica ao peso da derrama com base em dois prismas distintos: no total das receitas fiscais cobradas líquidas e no total dos impostos diretos cobrados líquidos pelos municípios.

A análise corresponde ao período 2003-2011, o que permite englobar duas das diferentes leis das finanças locais anteriormente analisadas. São elas a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, e a sucessora Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

As duas tabelas seguintes ajudam à compreensão do primeiro prisma da análise.

---

<sup>56</sup> Segundo o art.º 18º, n.º 8 da Lei n.º 42/98, “o produto das derramas cobradas será transferido para os municípios dentro dos 15 dias seguintes ao do respectivo apuramento”.

**Tabela 1- “Total das Receitas Fiscais Municipais (RFM) e da derrama”**

| Ano  | Total RFM (em euros) | Derrama (em euros) | Peso % | Varição % da Derrama |
|------|----------------------|--------------------|--------|----------------------|
| 2003 | 2 033 931 928,94     | 270 044 268,20     | 13,28  | -                    |
| 2004 | 2 253 419 814,97     | 379 612 552,17     | 16,85  | 40,57                |
| 2005 | 2 402 038 839,19     | 286 928 746,84     | 11,95  | -24,42               |
| 2006 | 2 482 684 568,99     | 278 992 719,84     | 11,24  | -2,77                |
| 2007 | 2 845 220 764,67     | 306 709 600,08     | 10,78  | 9,93                 |
| 2008 | 2 780 241 807,08     | 805 800 781,90     | 9,02   | -18,19               |
| 2009 | 2 563 814 135,87     | 320 205 190,12     | 12,49  | 27,62                |
| 2010 | 2 536 034 168,71     | 267 892 863,85     | 10,56  | -16,34               |
| 2011 | 2 452 055 521,82     | 251 241 060,24     | 10,25  | -6,22                |
|      |                      | Média              | 11,82  | 16,23                |

Fonte: DGAL

O peso da derrama no total das RFM, receita cobrada líquida pelos municípios, nos anos de 2003 a 2011, varia entre 9,02% em 2008 e 16,85% em 2004, apresentando um valor médio de 11,82%. No mesmo período a derrama apresenta uma variação percentual que oscila entre (24,42%) e 40,57% sendo a amplitude do intervalo de variação de 64,99%.

A tabela 2 demonstra, para o período em consideração, a totalidade da RFM subtraída da derrama e respetiva variação.

**Tabela 2- “Total da RFM subtraída da derrama e respetiva variação”**

| Ano  | RFM - Derrama (em euros) | Varição % da RFM - Derrama |
|------|--------------------------|----------------------------|
| 2003 | 1 763 887 660,74         | -                          |
| 2004 | 1 873 807 262,80         | 6,23                       |
| 2005 | 2 115 110 092,35         | 12,88                      |
| 2006 | 2 203 691 849,15         | 4,19                       |
| 2007 | 2 538 511 164,59         | 15,19                      |
| 2008 | 2 529 337 261,16         | -0,36                      |
| 2009 | 2 243 608 945,75         | -11,30                     |
| 2010 | 2 268 141 304,86         | 1,09                       |
| 2011 | 2 200 814 461,58         | -2,97                      |
|      | Média                    | 6,02                       |

Fonte: DGAL



A RFM expurgada da derrama apresenta um valor de variação percentual mínimo de (11,30%) e máximo de 15,19% sendo a amplitude desse intervalo de variação de 26,49%.

Quanto a nós, duas ilações a retirar das tabelas 1 e 2: (i) O valor do peso da derrama no total das receitas fiscais municipais cifrou-se no seu valor mais baixo no ano de 2008. No entanto, a quebra no valor percentual do peso da derrama, iniciou-se no exercício de 2007, ano da entrada em vigor da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, e permaneceu abaixo do valor médio, de 11,82%, até 2011. A alteração de uma taxa máxima de 10% sobre a coleta do IRC, Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, para 1,5% do lucro tributável sujeito e não isento Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro poderá estar na origem de tal quebra. Intimamente relacionado com este facto encontra-se a grave crise económica e financeira que se abateu, não só mas também, sobre o nosso país em 2008, deteriorando fortemente a capacidade das empresas em contribuírem para os cofres do Estado. Sendo a derrama um imposto com estreita relação<sup>57</sup> com o IRC a quebra é entendível. (ii) Apesar da RFM expurgada da derrama variar em média 6,02%, o imposto derrama apresenta uma variação superior em cerca de 10,21 pontos percentuais. Aduz-se neste sentido que a RFM engloba impostos como o IRS, IMI, IVA que são passíveis de serem considerados menos voláteis à variação da atividade económica, comparativamente ao IRC.

Posto isto, prossigamos com o segundo prisma da análise que ora nos ocupa. A tabela 3 expõe o total da receita dos impostos diretos líquidos cobrados pelos municípios (ID), os valores da derrama bem como, o peso da mesma no total dos ID ao longo dos anos.

---

<sup>57</sup> O imposto derrama sempre se pautou pela proximidade com outros impostos levando a classificá-lo como imposto dependente em inúmeros períodos da sua história, tal como abordado no ponto 2.5 e 2.6 da presente dissertação.

**Tabela 3- “Total ID, derrama bem como, o peso da mesma no total dos ID ao longo dos anos”**

| Ano   | Total ID (em euros) | Derrama (em euros) | Peso % |
|-------|---------------------|--------------------|--------|
| 2003  | 1 679 970 095,80    | 270 044 268,20     | 16,07  |
| 2004  | 1 887 077 320,03    | 379 612 552,17     | 20,12  |
| 2005  | 1 993 223 717,35    | 286 928 746,84     | 14,40  |
| 2006  | 2 068 081 152,48    | 278 992 719,84     | 13,49  |
| 2007  | 2 397 723 091,99    | 306 709 600,08     | 12,79  |
| 2008  | 2 343 268 891,79    | 805 800 781,90     | 10,71  |
| 2009  | 2 214 088 699,12    | 320 205 190,12     | 14,46  |
| 2010  | 2 177 442 215,80    | 267 892 863,85     | 12,30  |
| 2011  | 2 112 496 030,21    | 251 241 060,24     | 11,89  |
| Média |                     |                    | 14,03  |

Fonte: DGAL

Relativamente ao peso da derrama no total dos ID, no período temporal em estudo, este atinge um mínimo de 10,71% em 2008 e 20,12% em 2004, apresentando um peso médio de 14,03%. Os valores máximos e mínimos no total de ID são atingidos nos exatos anos em que o foram para o total da RFM, como seria, de todo, esperável.

Na tabela 4 consta, para o período em consideração, a totalidade da ID subtraída da derrama e respetiva variação.

**Tabela 4- “Total dos ID subtraídos da derrama e respetiva variação”**

| Ano   | ID - Derrama (em euros) | Variação % dos ID - Derrama |
|-------|-------------------------|-----------------------------|
| 2003  | 1 409 925 827,60        | -                           |
| 2004  | 1 507 464 767,86        | 6,92                        |
| 2005  | 1 706 294 970,51        | 13,19                       |
| 2006  | 1 789 088 432,64        | 4,85                        |
| 2007  | 2 091 013 491,91        | 16,88                       |
| 2008  | 2 092 364 345,87        | 0,06                        |
| 2009  | 1 893 883 509,00        | -9,49                       |
| 2010  | 1 909 549 351,95        | 0,83                        |
| 2011  | 1 861 254 969,97        | -2,53                       |
| Média |                         | 6,08                        |

Fonte: DGAL

Os ID expurgados da derrama apresentam um valor de variação percentual mínimo de (9,49%) e máximo de 16,88% sendo a amplitude desse intervalo de variação de 26,49%. Daqui se depreende, igualmente, que a derrama varia mais, aproximadamente 10,15%, que os ID diminuídos desse mesmo imposto.

Sumariando o exposto neste tópico, salientam-se duas notas: (i) A derrama não representa um peso muito significativo, tanto no cômputo da RFM como dos ID; (ii) A derrama é um imposto elástico.

Contudo, apesar de o peso da derrama não ser muito elevado, e o imposto variar mais que o restante conjunto das RFM e dos ID, não é negligenciável a sua importância no sentido em que se trata de uma fonte de financiamento municipal extremamente relevante. Por um lado, trata-se de um imposto que goza do atributo da anestesia fiscal, dada a sua longínqua tradição no seio do nosso sistema fiscal e social, e resultante enraizamento nos nossos costumes, nomeadamente ao nível municipal. Por outro lado, a possibilidade de definição de uma taxa menor, a dita derrama reduzida, por cada município, é, ou poderá ser, um instrumento de atração municipal, ou no limite um instrumento fiscal de competitividade intermunicipal<sup>58</sup>.

Concluída a resenha histórica acerca da derrama e sua caracterização no seio das autarquias locais, nomeadamente, ao nível das várias Leis das Finanças Locais cumpre, tendo em conta o objetivo da presente dissertação, analisar a incidência do imposto no âmbito do RETGS. No cumprimento deste objetivo, será levado a cabo um estudo acerca dos grupos de sociedades que contempla, entre outros aspetos, a necessidade do seu surgimento, as vantagens inerentes, o anterior regime de tributação em sede de IRC e, por fim, uma análise normativa ao regime vigente.

---

<sup>58</sup> No âmbito de estudo de competição fiscal entre municípios portugueses os autores referem: “*for municipal tax (DERRAMA) we also find evidence of fiscal competition for the period 2000-2007, as well as for the period 2008-2009*” (Coimbra, Costa, Carvalho, 2011).



## Capítulo III

### RETGS

#### 3.1. Considerações introdutórias

A empresa pode ser definida como uma unidade jurídica que se traduz numa organização que reúne meios humanos, materiais e financeiros com o objetivo de prover as pessoas de bens e serviços<sup>59</sup>. Neste mesmo sentido de organização Lisboa (2011: 11) defende que “trabalhando em conjunto, e devido à sinergia do grupo, duas ou mais pessoas em colaboração produzem mais que a soma dos seus trabalhos individuais”.

Analogia semelhante poderá ser estabelecida para o aparecimento de estruturas societárias complexas, designadas de grupo de sociedades<sup>60</sup> que, do ponto de vista jurídico-societário, podem ser definidos como um conjunto mais ou menos vasto de sociedades que, “conservando embora as respetivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinados a uma direção económica unitária e comum” (Antunes, 2002: 52). Também Rodrigues (2006: 29) define grupo “como um ente de grande complexidade<sup>61</sup>, já que juridicamente existem várias sociedades, mas economicamente há apenas uma sociedade no vértice da hierarquia”. Em concordância com o que vem sendo dito Glautier et al. (2011: 650) definem o conceito da seguinte forma: “*a group of companies is an*

---

<sup>59</sup> A definição apresentada resulta de distintas noções apresentadas pela doutrina. De acordo com Cordeiro (2009: 288) a empresa é entendida como o “conjunto de coisas corpóreas e incorpóreas devidamente organizado para a prática do comércio”. No mesmo sentido, Abreu (2012: 252) entende que a empresa “é uma unidade jurídica fundada em organização de meios que constitui um instrumento de exercício relativamente estável e autónomo de uma actividade comercial”. O mesmo autor Abreu (2012: 205-211) apresentando algumas “noções económicas” de empresa, proferidas por economistas, conclui que todas elas têm em comum o facto de considerarem a empresa como “uma organização de factores produtivos [...] que produz bens [...] destinados à troca, com vista à obtenção de lucro”.

<sup>60</sup> “Crescer, desenvolver-se e aperfeiçoar-se é objetivo não apenas dos seres humanos mas também das organizações que eles conceberam para concretizar aquilo que, individualmente, mesmo imbuídos de uma forte capacidade de liderança, dificilmente conseguiriam” (Barata, 2002: 27). O crescimento das empresas baseado na reorganização e interligação de diferentes entidades originando novas formas de organização, os ditos grupos de sociedades, é visualizado como fator crucial no desenvolvimento de sociedades mais capazes, mais sólidas logo mais competitivas, tanto no mercado interno com externo.

<sup>61</sup> A sociedade no topo da hierarquia é que “dita as decisões que devem ser aceites pelas outras entidades como consequência da sua pertença a uma realidade de dimensão económica superior” (Rodrigues, 2006: 29). Depreende-se que a complexidade referida poderá resultar em decisões tomadas visando a dita “dimensão económica superior”, ou seja, estamos perante a subordinação a interesses superiores comuns, e que poderão não ser coincidentes com determinadores vetores de interesse de uma qualquer empresa constituinte do grupo. Por outro lado, poderá ainda resultar da grande dificuldade em conjugar e interrelacionar conceitos de âmbito puramente económico e jurídico.

*economic reality existing whenever two or more separate companies operate under unified control*". Relativamente à personalidade jurídica do grupo acrescentam que "*in law, a group of companies is not recognized as a legal entity*".

Estas noções permitem identificar, tal como na grande maioria da restante doutrina, três elementos fundamentais: i) a independência jurídica das várias sociedades agrupadas; ii) a falta de personalidade autónoma do grupo; e iii) a articulação do grupo através da direção unitária (Nunes, 2001: 16). Um grupo resulta, portanto, da sujeição de diversas empresas juridicamente autónomas mas economicamente vinculadas e interrelacionadas, empresas dominadas, a um único centro de decisão, a empresa dominante, cujo objetivo é a prossecução de objetivos globais<sup>62</sup> comuns.

Apesar de existir um vasto leque de classificações no que respeita à realidade dos grupos, baseadas em inúmeros critérios, a distinção entre grupo vertical<sup>63</sup> e horizontal<sup>64</sup> é, sem dúvida, uma das mais utilizadas.

A realidade empresarial à escala mundial, caracterizada fundamentalmente pelo enorme desenvolvimento das últimas três décadas, e conseqüente competitividade crescente, despontou a necessidade de organização destas figuras plurissocietárias. Estas são essenciais para dar resposta aos inúmeros desafios de uma economia cada vez mais global (Rodrigues, 2006: 30). Da afirmação anterior surgem três pontos que devem ser tidos em consideração.

Em primeiro lugar, diversas áreas podem ser apontadas como autênticos desafios para a atuação das empresas dificultando e interferindo no alcance dos seus objetivos. Estes desafios podem centrar-se, a título de exemplo, tanto ao nível da gestão, nomeadamente na necessidade de desenvolvimento do negócio ao nível operacional, dos serviços, mercados, público-alvo, como ao nível fiscal. Atualmente, e cada vez mais, a

---

<sup>62</sup> Entenda-se, neste caso, por objetivos globais aqueles que pertencem ao grupo como um todo enquanto unidade económica.

<sup>63</sup> O grupo vertical ou de subordinação caracteriza-se pela sua constituição ser composta por uma sociedade dominante, ou sociedade mãe, e pelas variadas sociedades dominadas, ou sociedades filhas. Existe, entre a sociedade dominante e as sociedades dominadas uma relação de domínio ou de subordinação, ou seja, estas são "submetidas ao controlo por força da posse, directa ou indirecta, de uma percentagem de capital (participação financeira)" (Rodrigues, 2006:30).

<sup>64</sup> O grupo horizontal, paritário ou de coordenação embora constituído por uma direção única comum diverge relativamente ao grupo vertical, no sentido em que as distintas empresas "não [são] vinculadas como dependentes por relações de domínio" (Rodrigues, 2006:30) estando, assim, numa "base de igualdade, sem um vínculo de subordinação" (Nunes, 2001: 20).

fiscalidade é tida como um fator competitivo de elevada importância para as empresas, ao nível nacional e transnacional.

O segundo ponto remete para a importância dos grupos de sociedades. Já anteriormente se tocou de leve na temática, ao realçar a importância das sinergias provenientes da cooperação, por um lado, entre indivíduos, e por outro, entre empresas. Impõe-se, por isso, neste momento, a apresentação de algumas das vantagens “desta técnica de revolucionária de organização empresarial” (Antunes, 2002: 63). Entre outras, existem vantagens económicas, financeiras, fiscais<sup>65</sup>.

As vantagens económicas resultam: (i) do aproveitamento das operações de integração vertical, na medida em que se obtêm diminuições nos custos a montante, por exemplo nos *inputs*, e a jusante, por exemplo ao nível da distribuição, conseguindo uma maior otimização de todo o processo produtivo; (ii) do aproveitamento de operações de integração horizontal, nomeadamente na diminuição dos custos fixos da empresa-mãe ou no fortalecimento da cota de mercado; (iii) da prevenção, através da conjugação dos pontos transatos, contra o crescimento desmedido, por um lado, e contra a elevada competitividade global, por outro; por fim (iv) da flexibilização da estrutura organizativa na proporção exata em que se pretenda, tendo em conta, por exemplo, o ciclo económico ou a própria estratégia do grupo.

Em termos financeiros os benefícios provêm essencialmente do baixo investimento inicial, comparativamente com operações de fusão e aquisição, necessário para obter o “domínio de uma enorme massa de capitais e de patrimónios, submetendo-os a uma direcção económica comum” (Antunes, 2002: 67).

Quanto às vantagens fiscais, observa-se toda a panóplia de mecanismos consagrados no CIRC que permitem aos grupos de sociedades optar por um figurino tributário diferente fomentando, dessa forma, a sua constituição. O próprio desenvolvimento de regimes baseados na realidade dos grupos, a possibilidade de reporte de prejuízos, a atenuação da dupla tributação económica e internacional, a dispensa de reter na fonte rendimentos obtidos por sociedades sujeitas ao regime e os pagamentos por conta são fatores que promovem e aliciam a reorganização empresarial e o desenvolvimento de grandes grupos económicos. Ao longo da análise específica ao

---

<sup>65</sup> Segue-se muito de perto na exposição das vantagens Antunes (2002: 63-71).

RETGS, por nós levada a cabo no ponto 3, será perceptível de que modo a grande maioria destas vantagens fiscais se efetivam.

O terceiro ponto é crucial para se realçarem os aspetos menos positivos resultantes da crescente importância assumida pelos grupos. Assim, os potenciais problemas da proliferação destas figuras são, entre outros<sup>66</sup>: (i) Barreiras à entrada para novos acionistas devido às participações em cadeia; (ii) Uso de contabilidade criativa no sentido de alterar e ocultar a verdadeira situação económica e financeira do grupo ou de uma determinada empresa tanto ao nível interno (exemplo: sócios minoritários) como externo (exemplo: credores); (iii) Procura sistemática, por parte dos grupos, de jurisdições com taxas de tributação menores; (iv) Livre arbítrio na composição do grupo mediante interesses internos e aproveitamento de determinadas vantagens concedidas por legislação específica.

Com o aparecimento destas estruturas tornava-se imperioso para a Fiscalidade, mais concretamente o Direito Fiscal, adequar a tributação a este tipo de organização societária<sup>67</sup>. Só tendo em consideração a realidade concreta dos grupos de sociedades e a sua capacidade contributiva como unidade<sup>68</sup>, foi possível idealizar e concretizar um Regime de Tributação pelo Lucro Consolidado (RTLTC), DL n.º 414/87, de 31 de Dezembro. Este regime justificava-se, apenas, na “presença de um grupo muito especial, um grupo fortemente integrado, centralizado, estruturado e hierarquizado, no qual exista, acima de tudo, um elevada integração do capital<sup>69</sup>” (Nunes, 2001: 74).

---

<sup>66</sup> Segue-se muito de perto na exposição das desvantagens Hadden (1992: 65).

<sup>67</sup> Neste sentido, Antunes (2002: 201) destaca que “o Direito Fiscal desde cedo concedeu uma atenção particular ao fenómeno dos grupos societários, caminhando gradual mas consistentemente para uma visão económica unitária da empresa plurissocietária”.

<sup>68</sup> É importante frisar que a consagração de um regime de tributação diferenciado para os grupos de sociedades não era exclusivamente justificado pelo princípio da capacidade contributiva. Outros princípios alicerçavam o estabelecimento de um regime com estas características, tais como: (i) Princípio da neutralidade que estabelece que o “imposto ideal será aquele que retira do contribuinte em proporção da sua riqueza ou despesa, de modo a que altere o mínimo o seu padrão de comportamento” (Teixeira, 2012: 55). Ou seja, adaptando à realidade dos grupos, a tributação do lucro deve ser completamente independente do tipo de estrutura que a sociedade adote na sua organização tendo em vista o desenvolvimento de uma atividade económica. (ii) Princípio da liberdade da organização empresarial entendido “no sentido de não introduzir obstáculos ou restrições injustificadas, ou desnecessárias [...] ao direito de livre organização empresarial, no qual se inclui obviamente o direito de organizar actividade empresarial” (Nunes, 2001: 56). O mesmo entendimento comunga Antunes (2002: 208) ao discordar dos condicionalismos ou limitações na forma societária a adotar para integração no regime. (iii) Princípio da territorialidade implícito, desde logo, no art.º 1º, n.º 1, do DL n.º 414/87, de 31 de Dezembro, e que estabelece que a jurisdição do Estando abrange todos os bens, pessoas e transações praticados ou relacionados com o seu território (Teixeira, 2012: 60).

<sup>69</sup> A integração do capital pressupunha que a sociedade dominante deveria deter, de forma direta ou indireta, mais do que 90% do capital de cada uma das restantes sociedades (Nunes, 2001: 76).



De forma bastante sumária<sup>70</sup> a tributação em sede deste regime tinha como base o lucro consolidado do grupo apurado de acordo com as normas de consolidação de contas. Neste regime partia-se das contas individuais das várias sociedades do grupo e procedia-se à eliminação das operações intragrupo visando, assim, o apuramento de uma única matéria coletável. Esta opção representa uma das três vias de âmbito jurídico-fiscal que abordam a tributação dos grupos de sociedades, designada por teoria da unidade. A opção por este método mais nobre, logo com maior grau de aceitação nos diversos países da UE e também nos EUA, deixou de lado outros dois modelos, a saber: o regime de separação e o *Organschaft* alemão. No entanto, no nosso país, a partir da reforma do ano de 2000 o regime sofreu alterações, verificando-se uma rutura do mesmo. Era, à data, aplicável um procedimento decorrente do regime de separação, concedendo-se, porquanto, a possibilidade de os resultados das distintas sociedades pertencentes ao grupo, apurados autonomamente, fossem compensados para determinação da dívida fiscal. Uma breve nota acerca do último modelo de tributação conjunta dos grupos de sociedades, somente utilizado na Alemanha e na Áustria, designado por *Organschaft*. Este regime de aplicação obrigatória, desde que verificados determinados requisitos<sup>71</sup>, apresenta alguns traços idênticos ao anteriormente abordado, no entanto, contempla especificações muito concretas oriundas do direito alemão (Nunes, 2001: 66).

### **3.2. Breves notas acerca da consolidação**

Os Estados Unidos da América foram os pioneiros, início do século XIX, no desenvolvimento de grandes grupos empresariais sendo também, necessariamente a nação que em primeiro lugar constatou a carência de outro tipo de informação contabilística para

---

<sup>70</sup> De acordo com Nunes (2001: 97-98) “o RTLC é um regime específico de quantificação da matéria tributável aplicável [...] [às] várias sociedades que integram o grupo [...] o qual, partindo do resultado individual de cada uma das sociedades determinado de acordo com as regras gerais, se procede em seguida às correcções aos resultados de cada uma delas, essencialmente através da eliminação das operações internas ao grupo, após o que se efectuará a soma algébrica desses resultados, quantificando a matéria tributável do grupo de sociedades, e se procederá, por fim, à liquidação e às deduções à colecta que tiverem lugar.”

<sup>71</sup> Segundo Nunes (2001: 65) os requisitos são: (i) A sociedade dominante detém, direta ou indiretamente, no mínimo 75% do capital ou a maioria dos direitos de voto das sociedades dominadas; (ii) As atividades da empresa dominante e das empresas dominadas, apesar de poderem ser distintas, devem estar ligadas ou ser complementares entre si; (iii) Efetivo exercício do poder de direção por parte da sociedade dominante sobre as sociedades dominadas tal que, exista uma verdadeira e real unidade organizativa e administrativa entre as várias sociedades do grupo; e (iv) As sociedades integradas neste modelo devem celebrar entre elas um contrato de domínio, acompanhado de um contrato de transferência dos lucros das sociedades dominadas para a sociedade dominante.

a tomada de decisão. Também no continente europeu, a génese dos grupos empresariais e da necessidade de uma informação distinta foi obra desta potência económica, devido, essencialmente, às participações aqui detidas. É neste âmbito que a consolidação de contas ganha importância, tendo sido um procedimento gradualmente adotado por distintos países europeus tais como Inglaterra, Holanda, Alemanha entre outros. Só mais tardiamente seria uma realidade em Portugal.

A aprovação do DL 238/91, de 2 de Julho, visou, segundo o preâmbulo desse diploma legal, a transposição para a legislação portuguesa das “normas de consolidação de contas, estabelecidas na 7.<sup>a</sup> Directiva (83/349/CEE), relativa ao direito das sociedades, aprovada pelo Conselho das Comunidades Europeias em 13 de Junho de 1983”. Esta data fica assinalada pelo importante passo dado por Portugal no sentido de acompanhar uma diretiva que foi, incontestavelmente, um marco na harmonização dos diferentes aspetos relacionados com a consolidação de contas, embora este facto não a ilibere de críticas.

A consolidação visa equiparar as filiais a departamentos convertendo as suas contas numa declaração pertencente ao grupo como um todo (Breia, Bento, Machado, 1992: 4). A consolidação de contas poderá, então, definir-se como uma técnica baseada num conjunto de procedimentos que procuram dar mais consistência, relevância e objetividade à informação contabilística (Barata, 2002: 95) através da recolha de informação sobre todas as transações do grupo, visando a eliminação das efetuadas dentro do grupo (Rodrigues, 2006:58). O processo de consolidação define-se como um procedimento contabilístico que tem como objetivo a elaboração de demonstrações financeiras de um conjunto de sociedades, ou seja um grupo, como se a elaboração fosse apenas respeitante a uma entidade individual. Igual entendimento partilham Glautier et al. (2011: 653) afirmando que: “*the purpose of preparing consolidated accounts is to present the financial results and position of the companies in the group as though they were a single enterprise*”.

A necessidade de elaboração de demonstrações financeiras, que permitam aferir quais os resultados e a respetiva situação financeira do grupo como se de uma única pessoa jurídica se tratasse, advém<sup>72</sup> da crescente importância dos grupos de sociedades<sup>73</sup> e da

---

<sup>72</sup> Algumas das razões, de índole geral, que segundo Breia, Bento e Machado (1992: 4) subjazem à elaboração das contas consolidadas são: ser um elemento importante ao nível da normalização contabilística internacional, da gestão e ainda permitir a obtenção de possíveis benefícios fiscais.

constatação que a mera análise das contas individuais das empresas constituintes não é suficiente. Neste sentido, Rodrigues (2006: 58) defende que “as contas consolidadas permitem apreender melhor o peso económico real do grupo” quer para os possíveis investidores quer para os gestores do grupo. Ou seja, há um claro interesse externo na consolidação de contas, motivado pelo possível investimento a realizar, mas também interno, dado que, estes procedimentos verificam um instrumento essencial de gestão<sup>74</sup>.

Relativamente aos métodos de consolidação, e em concordância com (Breia, Bento e Machado, 1992: 23; Antunes, 2002: 195; Rodrigues, 2006:118) temos: método de consolidação integral<sup>75</sup>; método de consolidação proporcional<sup>76</sup>; e método de equivalência patrimonial<sup>77</sup>.

---

<sup>73</sup> “Accounting for groups of companies is an important area of financial accounting by reason of the tendency of companies to grow by forming or acquiring subsidiary companies” (Glautier et al., 2011: 669).

<sup>74</sup> Barata (2002: 107) enuncia algumas considerações que demonstram, ao nível da gestão, a importância das contas consolidadas. Temos, entre muitas outras constatações, que este processo: (i) Fornece indicadores de gestão, e não só, que facilitam as funções dos analistas financeiros e de outros utilizadores; (ii) Facilita a comunicação intragrupo; (iii) Contribui para o reforço das relações profissionais e pessoais mesmo entre colaboradores das várias empresas; (iv) Estabelece diagnósticos e define as grandes opções e objetivos; (v) Define as linhas mestras de política financeira; e (vi) Permite que se avalie o desempenho e a evolução das empresas individualmente consideradas e, também, como grupo.

<sup>75</sup> A aplicação deste “método básico de consolidação” (Rodrigues, 2006: 118) depende do exercício de influência dominante da empresa-mãe sobre as empresas subsidiárias consistindo na integração, no balanço e na demonstração de resultados da empresa consolidante de todos os elementos do ativo e do passivo das empresas consolidadas. Com efeito, deve somar-se linha a linha os valores constantes nesses elementos contabilísticos, excluir os montantes de operações de empresas relacionadas e reconhecer os interesses minoritários na conta respetiva. Os interesses minoritários correspondem à quantia calculada nos termos da Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 14 – Concentrações de Atividades Empresariais. Este método é considerado o verdadeiro método de consolidação, pois permite, no final do processo, obter um só balanço e uma só demonstração de resultados (Barata, 2002: 149).

<sup>76</sup> Atendendo ao próprio nome do método, consolidação proporcional, este consiste na integração nas demonstrações financeiras da entidade consolidante da parte ou proporção que lhe corresponde nos montantes dos ativos e passivos das entidades participadas não existindo interesses minoritários a evidenciar. Nesta direção aponta também a NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas § 54 ao consagrar que este método pressupõe “que o balanço do empreendedor inclui a sua parte nos activos que controla conjuntamente e a sua parte nos passivos pelos quais é conjuntamente responsável”. Quanto à demonstração de resultados “inclui a sua parte nos rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada”.

<sup>77</sup> A classificação da equivalência patrimonial como método de consolidação não é isenta de crítica, no sentido em que se trata “apenas de uma revalorização dos títulos detidos” (Rodrigues, 2006: 130), ou seja, de um método de valorização de participações.

Este método assume natureza de aplicação obrigatória relativamente às empresas associadas cuja participação é maior que 20% e menor ou igual que 50% dos direitos de voto “e, em alguns casos, essa obrigatoriedade estende-se às empresas do grupo excluídas da consolidação, pois este método é também de aplicação obrigatória aos investimentos [...] [em subsidiárias] que tenham sido excluídas da consolidação por motivos de actividades diferenciadas no seio do grupo” (Rodrigues, 2006: 130). De acordo com a NCRF 13 § 4 este método leva a que “o investimento ou interesse [...] [seja] inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos activos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada.”

Atualmente e a partir da entrada em vigor do DL 158/2009, de 13 de Julho, que revogou o Plano Oficial de Contabilidade, os alicerces do processo de consolidação de contas encontram consagração no designado Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Um dos aspetos primários mas de grande importância quando se pretende elaborar contas consolidadas passa pela definição das empresas que serão integradas no perímetro de consolidação. Contudo, no âmbito daquilo que se pretende que sejam as contas consolidadas existem outros fatores igualmente importantes e que delimitam esta temática: obrigatoriedade de elaborar contas consolidadas<sup>78</sup>; dispensa da elaboração de contas consolidadas<sup>79</sup>; e exclusões da consolidação<sup>80</sup>. Estes aspetos encontram consagração no DL 158/2009, de 13 de Julho, que aprova o SNC.

---

<sup>78</sup> Nos termos do art.º 6º, do DL 158/2009, de 13 de Julho, qualquer empresa mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, independentemente da titularidade do capital. Essa obrigatoriedade decorre da verificação da possibilidade desta exercer, ou exercer efetivamente, influência dominante ou controlo ou ainda, quando exerça a gestão como se as duas constituíssem uma entidade una. Quando a empresa mãe é titular do capital deve proceder à elaboração de contas consolidadas quando se verifique alguma das seguintes situações: (i) Tenha a posse da maioria dos direitos de votos, exceto se for demonstrado que esses direitos não conferem o controlo; (ii) Tenha o direito de designar ou de destituir a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade; (iii) Exerça uma influência dominante sobre uma entidade, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma outra cláusula do contrato social desta; (iv) Detenha pelo menos 20 % dos direitos de voto e a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade, que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras consolidadas, bem como, no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto; e (v) Disponha, por si só ou por força de um acordo com outros titulares do capital desta entidade, da maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.

<sup>79</sup> Nos termos do art.º 7º, do DL 158/2009, de 13 de Julho, a empresa mãe fica dispensada da elaboração de demonstrações financeiras consolidadas em duas situações, excetuando o caso em que uma entidade a consolidar tenha sido ou esteja em processo de vir a ser admitida à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da UE. Na primeira situação, a dispensa é permitida quando na data do seu balanço o conjunto das entidades a consolidar, com base nas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites seguintes: a) 7.500.000 € de total de balanço; b) 15.000.000 € de total das vendas líquidas e outros rendimentos; e c) 250 trabalhadores empregados em média durante o exercício. A segunda situação de dispensa verifica-se quando uma qualquer empresa mãe seja, ela própria, uma subsidiária e a sua empresa mãe esteja subordinada à legislação de um Estado membro da UE e: (i) Seja titular de todas as partes de capital da entidade dispensada, não sendo tidas em consideração as partes de capital desta entidade detidas por membro dos seus órgãos de administração, de direção, de gerência ou de fiscalização, por força de uma obrigação legal ou de cláusulas do contrato de sociedade; ou (ii) Detenha uma percentagem de 90%, ou superior, das partes de capital da entidade dispensada da obrigação e os restantes titulares do capital desta entidade tenham aprovado a dispensa. No entanto, a segunda situação de dispensa está dependente da verificação cumulativa das seguintes condições: a) A entidade dispensada, bem como todas as suas subsidiárias, serem consolidadas nas demonstrações financeiras de um conjunto mais vasto de entidades cuja empresa-mãe esteja sujeita à legislação de um Estado membro da União Europeia; b) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea anterior, bem como o relatório consolidado de gestão do conjunto mais vasto de entidades, serem elaborados pela empresa mãe deste conjunto e sujeitos a revisão legal segundo a legislação do Estado membro a que ela esteja sujeita, adaptada à Diretiva n.º 83/349/CEE, de 13 de Junho; e c) As demonstrações financeiras consolidadas referidas na alínea a) e o

### 3.3. Revisão Normativa: Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades<sup>81</sup>

O RTLC patenteou um importante passo no acompanhamento da revolução das estruturas societárias em termos organizativos decorrente das alterações económicas que se fazem sentir, aproximadamente, desde a década de 80. Todavia, o exponencial desenvolvimento económico e o penoso processo de elaboração das normas de consolidação na Comunidade Económica Europeia, motivado pelas dificuldades práticas de conceção de um regime adequado e pela pressão dos mais variados *lobbies* necessariamente associados a este tipo de processo, foram fatores que não abonaram a favor da concretização de um regime estável e capaz de dar resposta às necessidades que emergiam.

Aquando da transposição desse regime, através da 7.<sup>a</sup> Diretiva (83/349/CEE), para a legislação nacional, os problemas inerentes ao mesmo vieram agregados. Este aspeto, incrementado com reduzido número de empresas sujeitas a consolidação e consequente falta de *know-how* sobre toda a realidade da consolidação de contas, criaram efetivas dificuldades de aplicação. Estes foram alguns dos obstáculos que contribuíram para a revogação do RLTC.

Atualmente vigora um regime com “incontestáveis vantagens<sup>82</sup>” (Antunes, 2002:203) designado por RETGS e previsto no art.º 69º e seguintes do CIRC<sup>83</sup>. Ensaaiemos em seguida a sua revisão normativa.

---

relatório consolidado de gestão referido na alínea anterior, bem como o documento de revisão legal dessas contas, serem objeto de publicidade por parte da empresa dispensada, em língua portuguesa.

Sintetizando, na primeira situação falamos de um grupo de dimensão reduzida e na segunda de uma empresa que é, simultaneamente, empresa mãe e subsidiária num outro grupo.

<sup>80</sup> Da análise do art.º 8º do DL 158/2009, de 13 de Julho convém frisar, desde logo, dois pontos importantes relativamente às exclusões da consolidação. Em primeiro, as condições de exclusão apenas dizem respeito às empresas subsidiárias. Em segundo, não apresentando as condições carácter obrigatório de aplicabilidade implica que a exclusão, dentro dos limites do artigo em análise, é facultativa.

A primeira regra de exclusão refere que uma entidade poderá ser excluída quando não seja materialmente relevante para a realização do objetivo de as demonstrações financeiras darem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira do conjunto das entidades compreendidas na consolidação, excetuando-se a situação em que duas ou mais entidades estejam nesta situação. Isto porque, no seu conjunto as duas ou mais entidades podem já ser consideradas materialmente relevantes devendo, assim, ser incluídas na consolidação. Uma empresa poderá também ser excluída da consolidação: (i) Quando restrições severas e duradouras prejudiquem substancialmente o exercício pela empresa mãe dos seus direitos sobre o património ou a gestão dessa entidade; e (ii) Sempre que as partes de capital desta entidade tenham sido adquiridas exclusivamente tendo em vista a sua cessão posterior, e enquanto se mantenham classificadas como detidas para venda.

<sup>81</sup> Tem-se em consideração, a este respeito, a redação do CIRC vigente até 2013.

Da leitura do art.º 69º, n.º 1, extrai-se que existindo um grupo de sociedades o RETGS não é considerado de carácter obrigatório. *A contrario sensu*, o regime é, portanto, considerado facultativo o que concede à sociedade dominante a capacidade de poder optar, ou não, pela aplicação do mesmo na determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo.

Pelo art.º 69º, n.º 2, a existência de um grupo de sociedades, entenda-se a noção fiscal de grupo, verifica-se quando a sociedade dominante detém: (i) direta ou indiretamente uma percentagem de 90%<sup>84</sup>, ou superior, do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas; (ii) e essa participação lhe confere mais de 50% dos direitos de voto. Cumpre retirar duas importantes ilações do exposto: 1ª) A percentagem de participação detida de forma indireta é calculada, segundo o art.º 69º, n.º 6, através da multiplicação sucessiva das percentagens de participação em cada um dos níveis e, havendo participações numa sociedade detidas de forma direta e indireta, a percentagem de participação efetiva resulta da soma das percentagens das participações; e 2ª) A noção de grupo poderá ser clarificada à luz do Código das Sociedades Comerciais (CSC), Título VI – Sociedades Coligadas, capítulo I, II e III. Entre outras<sup>85</sup>, o CSC entende por sociedades coligadas as sociedades em relação de grupo e as sociedades em relação de domínio. A existência de um grupo através de uma relação de domínio existe quando uma delas, dita

---

<sup>82</sup> A este respeito o autor refere que as vantagens “se traduzem, no essencial, numa virtual redução da carga fiscal global [...] graças à compensabilidade e comunicabilidade dos lucros e prejuízos fiscais entre [...] sociedades, à eliminação dos lucros distribuídos no seio do grupo, ao diferimento do pagamento de imposto sobre mais-valias geradas pelas transacções intragrupo e à dispensa de retenção na fonte relativamente a determinados fluxos intragrupo, à eliminação da dupla tributação económica, e ao aproveitamento de isenções fiscais várias” (Antunes, 2002: 203). Não obstante o leque de vantagens obtidas pela tributação conjuntas, o mesmo autor aponta também alguns inconvenientes tais como: “a impossibilidade de qualquer sociedade agrupada beneficiar de desagregamentos fiscais [...], a responsabilidade solidária das sociedades agrupadas pelo pagamento do imposto agregado [...], os custos resultantes dos sistemas especiais de cômputo do lucro tributável em caso de alterações da composição do grupo [...], e a própria complexidade técnico-contabilística e as formalidades e obrigações legais complementares decorrentes dos ajustamentos fiscais implicados pelas operações de consolidação fiscal” (Antunes, 2002: 203).

<sup>83</sup> Anteriormente à entrada em vigor do DL n.º 159/2009, de 13 de Julho, correspondia ao art.º 63º e seguintes.

<sup>84</sup> A Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que procede à alteração do CIRC, consagra que a percentagem mínima de detenção, direta ou indireta, nas sociedades dominadas, para efeitos da sua inclusão no perímetro de empresas, abrangido pelo RETGS, é reduzida de 90% para 75%. O nível de participação pode ser obtido através de: (i) Sociedades residentes em território português que reúnam os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo; e (ii) Sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu e que sejam detidas em, pelo menos, 75% por sociedades residentes em território português ou noutro Estado membro da União Europeia. Prevê-se, deste modo, o alargamento do âmbito de aplicação do RETGS.

<sup>85</sup> Nos termos do art.º 482º do CSC consideram-se, para além das referidas no corpo do texto, sociedades coligadas: a) as sociedades em relação simples de participação; e b) as sociedades em relação de participação recíprocas.

dominante, pode exercer, diretamente ou indiretamente, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante, conforme o art.º 486º, n.º1 do CSC. Pelo n.º 2 presume-se<sup>86</sup> que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, direta ou indiretamente: (i) detém uma participação maioritária no capital; (ii) dispõe de mais de metade dos votos; (iii) tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização. As presunções representam, simplesmente, o poder de atuação, por parte da empresa dominante, nos diversos aspetos organizativos, de gestão e operacionais, nas empresas dominadas<sup>87</sup>. O grupo poderá, ainda, sempre ser constituído por duas sociedades em que uma detenha a totalidade do capital da outra estabelecendo-se, como tal, uma relação de domínio total conforme definido no art.º 488º do CSC.

As duas situações que se acabam de referir são, em parte, semelhantes aos critérios estabelecidos no CIRC no que à definição de grupo diz respeito. Caso dissemelhante, representa o consagrado no art.º 492º do CSC<sup>88</sup>.

Conforme o art.º 69º, n.º 3, a opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos: (i) As sociedades pertencentes ao grupo têm todas sede e direção efetiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada; (ii) A sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime ou no caso de não respeitar esse período temporal, quando se trate de sociedades constituídas pela sociedade dominante há menos de um ano (art.º 69º, n.º 5); (iii) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante; (iv) A sociedade dominante não tenha

---

<sup>86</sup> “O legislador previu expressamente três presunções legais destinadas à concretização da cláusula geral” constante do n.º1 (Antunes, 2002: 443).

<sup>87</sup> A este respeito (Antunes, 2002: 553) defende que “o pensamento fundamental subjacente a qualquer das presunções constitui [...] a possibilidade de impor o cunho da sua vontade no contexto dos órgãos deliberativos e administrativos de uma sociedade, determinando assim, de forma directa ou indirecta, o sentido do governo corporativo e da gestão empresarial desta”.

<sup>88</sup> Define-se naquele preceito que duas ou mais sociedade que não sejam dependentes nem entre si, nem de outras sociedades podem constituir um grupo de sociedades, mediante contrato pelo qual aceitem submeter-se a uma direção unitária comum representando assim, um contrato de grupo paritário. Em termos fiscais, este contrato de grupo teria que passar o crivo do art.º 69º, n.º 2 do CIRC para que usufruísse do RETGS aí consagrado.

renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do mesmo.

Apesar do respeito pelos requisitos constantes do art.º 69º, n.º 3, são excluídas, nos termos do art.º 69º, n.º 4, quaisquer sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem numa das seguintes situações: (i) Inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas; (ii) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação; (iii) Registrem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos<sup>89</sup>; (iv) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação; (v) Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante; (vi) O nível de participação exigido de pelo menos 90% seja obtido indiretamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo; e (vii) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações.

Do art.º 69º, n.º 7, constam, basicamente, formalismos de cumprimento obrigatório respeitantes a alterações, renúncia ou cessação do regime quer para as empresas dominantes, quer para as empresas dominadas. De acordo com o preceito que se acaba de mencionar a sociedade dominante deve comunicar à Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) por transmissão eletrónica de dados: (1) No caso da opção pelo RETGS, até ao fim do 3º mês do período de tributação em que se pretende iniciar a aplicação; (2) Existindo alterações do grupo: (2.1) nomeadamente inclusão de novas sociedades<sup>90</sup> até ao fim do 3º mês do período de tributação em que deva ser efetuada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do n.º 8; ou (2.2) Ocorrendo a saída de sociedades até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte àquele em que ocorra

---

<sup>89</sup> Segundo o art.º 69º, n.º 5, é relevante para a contagem deste prazo, nos casos em que a participação tiver sido adquirida no âmbito de processo de fusão, cisão ou entrada de ativos, o período durante o qual a participação tiver permanecido na titularidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora, respetivamente.

<sup>90</sup> Nos termos do art.º 69º, n.º 8, alínea d), que consagra que o RETGS cessa a sua aplicação quando ocorram alterações na composição do grupo, designadamente com a entrada de novas sociedades que satisfaçam os requisitos legalmente exigidos sem que seja feita a sua inclusão no âmbito do regime e efetuada a respetiva comunicação à DGI nos termos e prazo previstos no n.º 7.



a saída ou as alterações nos termos da alínea e) do n.º 8<sup>91</sup>; (3) No caso da renúncia, até ao fim do 3º mês do período de tributação em que se pretende renunciar à aplicação do regime; e (4) Em situação de cessação, até ao fim do 3º mês do período de tributação seguinte àquele em que deixem de se verificar as condições de aplicação do regime a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 8<sup>92</sup>.

Após a análise a este n.º 7 do art.º 69º é importante expor dois pontos adicionais embora por razões diferenciadas.

O primeiro remete para a Circular nº 06/2007, de 13 de Março, emitida pela DGCI no sentido de clarificar diversas questões que a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro<sup>93</sup>, suscitou. Através da lei que se acaba de referir foi, desde logo, eliminado o período de validade da opção pelo RETGS e, conseqüentemente, a obrigação de renovação dessa opção. Por outro lado, foi imposta a obrigatoriedade de envio por transmissão eletrónica de dados da comunicação da opção e das alterações, bem como da renúncia ou da cessação para efeitos do regime, através da declaração prevista no art.º 110º do CIRC<sup>94</sup>.

O segundo ponto adicional respeita a uma condição de cessação da aplicação do regime ainda não indicada e que se consubstancia, nos termos do art.º 69º, n.º 8, alínea c), na situação em que o lucro tributável de uma qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicação de métodos indiretos ou indiciários.

Prosseguindo com a análise ao art.º 69º do CIRC, temos no n.º 9 a indicação que os efeitos da renúncia ou da cessação reportam-se: (i) Ao final do período de tributação anterior àquele em que foi comunicada a renúncia à aplicação do RETGS nos termos e prazo previstos no n.º 7; (ii) Ao final do período de tributação anterior àquele em que

---

<sup>91</sup> À luz do art.º 69º, n.º 8, alínea e), o RETGS cessa a sua aplicação quando ocorra a saída de sociedades do grupo por alienação da participação ou por incumprimento das demais condições, ou outras alterações na composição do grupo motivadas nomeadamente por fusões ou cisões, sempre que a sociedade dominante não opte pela continuidade do regime em relação às demais sociedades do grupo, mediante o envio da respetiva comunicação nos termos e prazo previstos no n.º 7.

<sup>92</sup> Mais uma vez se alude ao facto de o RETGS cessar a sua aplicação quando, nos termos da alínea a), deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nos nºs 2 e 3, ou, nos termos da alínea b), se verifique alguma das situações previstas no n.º 4 e a respetiva sociedade não seja excluída do grupo ao qual o regime está a ser ou pretende ser aplicado.

<sup>93</sup> Lei do Orçamento de Estado para 2007.

<sup>94</sup> Este artigo trata do pagamento do imposto liquidado pelos serviços. Segundo o mesmo, nos casos de liquidação efetuada pela DGI, o sujeito passivo é notificado, nos termos do CPPT, para pagar imposto e juros que se mostrem devidos no prazo de 30 dias a contar da notificação. Após os 30 dias e caso não tenha sido efetuado o pagamento principiam-se dois fenómenos: começam a correr juros de mora sobre o valor da dívida e há lugar a procedimento executivo. Situação diferente configura a liquidação que dê lugar a reembolso de imposto. Neste caso o mesmo é efetuado de acordo com o art.º 104º, nºs 3 e 6 do CIRC.

deveria ser comunicada a inclusão de novas sociedades nos termos da alínea d) do n.º 8 ou ao final do período de tributação anterior àquele em que deveria ser comunicada a continuidade do regime nos termos da alínea e) daquele número: (iii) Ao final do período de tributação anterior ao da verificação dos factos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 8.

Saliente-se que a competência de fazer prova do preenchimento das condições de aplicação do RETGS<sup>95</sup> cabe à sociedade dominante.

Um grupo que pretenda honrar as suas obrigações fiscais pagando imposto<sup>96</sup> necessita, desde logo, de calcular o lucro tributável do grupo enquanto unidade. Deve, portanto, a sociedade dominante na determinação do lucro tributável do grupo calcular a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais<sup>97</sup> apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. O art.º 70º do

---

<sup>95</sup> Art.º 69º, n.º 11 do CIRC. Este preceito foi aditado pelo art.º 113º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

<sup>96</sup> O pagamento de imposto incumbe, nos termos do art.º 115º do CIRC, em primeiro lugar, à sociedade dominante, sendo qualquer das outras sociedades do grupo solidariamente responsável pelo pagamento daquele imposto, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efetivamente respeite. O processo de documentação fiscal é, nos termos do art.º 130º, n.º 3 *in fine*, conjuntamente entregue com a declaração anual de informação contabilística e fiscal nos termos do art.º 121º do CIRC.

<sup>97</sup> A dedução dos prejuízos fiscais no âmbito do RETGS é efetuada nos termos do art.º 52º com a observância pelo seguinte: (i) Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início da aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro da sociedade a que respeitam; (ii) Os prejuízos fiscais do grupo apurados em cada período de tributação em que seja aplicado o regime só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis do grupo; (iii) Terminada a aplicação do regime relativamente a uma sociedade do grupo, não são dedutíveis aos respetivos lucros tributáveis os prejuízos fiscais verificados durante os períodos de tributação em que o regime se aplicou, podendo, porém, ainda ser deduzidos, nos termos e condições previstos no n.º 1 do art.º 52º do CIRC, os prejuízos a que se refere a alínea a) que não tenham sido totalmente deduzidos ao lucro tributável do grupo; (iv) Quando existir continuidade de aplicação do regime após a saída de uma ou mais sociedades do grupo, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades. Acrescenta o n.º 2 deste artigo que quando, durante a aplicação do regime, haja lugar a remodelações em casa, ou seja a fusões entre sociedades do grupo ou uma sociedade incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo, os prejuízos das sociedades fundidas verificados em exercícios anteriores ao do início do regime podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que seja obtida a autorização prevista no art.º 75º do CIRC (anterior art.º 69º). Na opinião de Torres (2009: 160) a possibilidade de dedução de prejuízos fiscais exposta “visa neutralizar os efeitos da periodização do lucro tributável sobre a tributação das empresas [...] [constituindo], assim, uma garantia de tributação das empresas pela medida do seu rendimento real ou efectivo, por oposição ao seu rendimento ocasional ou periódico”. Acrescenta ainda o autor “a impossibilidade de deduzir ao lucro tributável do exercício os saldos periódicos negativos anteriormente apurados, além de ferir os princípios gémeos da capacidade contributiva e da tributação do lucro real das empresas, feriria a própria noção de lucro enquanto base de incidência do imposto”. É clara a importância que o autor atribui à dedução dos prejuízos fiscais enquanto mecanismo de defesa da tributação do lucro real dos grupos, sendo de realçar o facto dos comandos relativos à dedução estarem perfeitamente adaptados à realidade dos grupos enquanto unidade contributiva individual.

CIRC que consagra o anteriormente referido trata, juntamente com o art.º 14º da LFL, da problemática central da presente dissertação.

#### **3.4. A redação ambígua da Lei n.º 2/2007 e os distintos entendimentos: o cerne da questão em apreço**

Aquando da aprovação da Lei n.º 2/2007 foi, tal como anteriormente referido, alterado o regime da derrama incidente sobre entidades residentes para efeitos fiscais. A parte do preceito “lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas” foi sem dúvida uma fonte de enormes divergências interpretativas, desencadeando inúmeros processos de litigância entre a AT e as empresas. Cabe agora analisar em separado as distintas interpretações, por forma a clarificar a razão destes litígios.

Na redação do CIRC vigente em 2009 o art.º 63<sup>98</sup> e art.º 64<sup>99</sup> definiam que no âmbito de um grupo de sociedades, a sociedade dominante poderia optar pelo RETGS o que viabilizava um apuramento do 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”. Neste sentido, o entendimento que o “lucro tributável sujeito e não isento” só poderia ser o lucro consolidado do grupo era comum a qualquer sociedade dominante de um grupo. Aliás, para estas, só assim seria respeitada a lógica de tributação agregada, como se de um único sujeito passivo se tratasse, decorrente do disposto no CIRC.

Um outro entendimento era o assumido pela AT, nomeadamente no Ofício Circulado n.º 20132. Sentido a necessidade de clarificar o preceito supra, a AT definiu neste ofício circulado que no RETGS “cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual [devendo a derrama] ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração”. Bebendo do mesmo entendimento surge mais tarde a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro de 2011<sup>100</sup>, que adita o n.º 8 ao art.º 14º da Lei n.º 2/2007, consagrando este que “quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de

---

<sup>98</sup> Na nossa análise, corresponde ao art.º 69º - Âmbito e condições de aplicação.

<sup>99</sup> Na nossa análise, corresponde ao art.º 71º - Determinação do lucro tributável.

<sup>100</sup> Lei do Orçamento de Estado para 2012.

cada uma das sociedades do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115.º do Código do IRC”. Para a AT esta é a melhor forma de “conferir exequibilidade ao instrumento de financiamento dos Municípios que se consubstancia na Derrama”.

Dada a divergente perspetiva sobre a base de incidência da derrama, no caso do RETGS, é clara a fonte de litigância consubstanciada nas interpretações diametralmente opostas de ambas as partes.

### **3.5. Aspectos adicionais acerca do RETGS**

De modo a finalizar a análise normativa ao RETGS, consagrado no nosso ordenamento jurídico-fiscal, teremos que proceder à identificação de mais três aspetos igualmente importantes no regime.

O primeiro encontra consagração legal no art.º 97<sup>o101</sup>, n.º 1, alínea e), e respeita à dispensa concedida de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por sociedades tributadas segundo o RETGS desde que seja devedora uma sociedade do mesmo grupo fiscal. Esses rendimentos devem, ainda, respeitar a períodos em que o regime em questão se aplique. Quando se trate de lucros distribuídos estes devem corresponder a resultados obtidos em períodos em que a aplicação do regime se tenha verificado (art.º 97º, n.º 1, alínea e) *in fine*).

O segundo aspeto tem como objeto o cálculo dos pagamentos por conta e está plasmado no art.º 105<sup>o102</sup> do CIRC. De acordo com o n.º 5 do preceito, na primeira vez que se aplique o regime, os pagamentos por conta relativos a esse primeiro período de tributação são efetuados por cada uma dessas sociedades e calculados com base no imposto liquidado, sendo o total das importâncias por elas entregue tomado em consideração para efeito do cálculo do montante a pagar ou a reembolsar pela sociedade dominante.

Nos exercícios subsequentes, os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado pelo grupo.

Na ocorrência da cessação do regime temos: (i) No período de tributação em que deixe de haver a aplicação tributação pelo RETGS os pagamentos por conta a efetuar, após

---

<sup>101</sup> Anteriormente à entrada em vigor do DL n.º 159/2009, de 13 de Julho, correspondia ao art.º 90º.

<sup>102</sup> Anteriormente à entrada em vigor do DL n.º 159/2009, de 13 de Julho, correspondia ao art.º 97º.

a ocorrência do facto determinante da cessação do regime, são efetuados por cada uma das sociedades do grupo e calculados com base no imposto que lhes teria sido liquidado relativamente ao período anterior se não tivessem abrangidas pelo regime conforme art.º 105º, n.º 6 e n.º 7 alínea a); (ii) No período de tributação seguinte àquele em que terminar a aplicação do regime, os pagamentos por conta a efetuar por cada uma das sociedades do grupo são calculados nos termos gerais do art.º 105º, n.º 1, e do referido na alínea anterior conforme o art.º 105º, n.º 6; e (iii) Os pagamentos por conta já efetuados pela sociedade dominante à data da ocorrência da cessação do regime são tidos em consideração para o cálculo da diferença que tiver a pagar ou de reembolsar tal como resulta do art.º 105º, n.º 7, alínea b).

O terceiro, e último, aspeto adicional do regime que pretendemos evidenciar tem em consideração o pagamento especial por conta que conta com acolhimento legal no art.º 106º<sup>103</sup>, n.º 12 do CIRC. Nos termos do artigo, é devido um pagamento o especial por conta por cada uma das sociedades constituintes do grupo, incluindo a própria sociedade dominante. Cabe, ainda, a esta última as obrigações de determinar o valor global do pagamento especial por conta, deduzindo o montante dos pagamentos por conta que seria devido por cada uma das sociedades do grupo se este regime não fosse aplicável, e de proceder à sua entrega.

### **3.6. Evolução do n.º de declarações no RETGS**

Finda esta análise normativa ao RETGS, é pertinente esboçar algumas considerações acerca das estatísticas existentes sobre a aplicabilidade do mesmo. A tabela n.º 5 é um auxiliar que permitirá uma melhor compreensão acerca do universo de empresas que opta pelo regime e qual o peso que os distintos regimes têm no total das declarações fiscais entregues.

---

<sup>103</sup> Anteriormente à entrada em vigor do DL n.º 159/2009, de 13 de Julho, correspondia ao art.º 98º.

**Tabela 5- “Evolução do nº de declarações fiscais por regime de tributação”**

|                              | 2005    | Peso % | 2006    | Peso % | 2007    | Peso % | 2008    | Peso % | 2009    | Peso % | 2010    | Peso % | 2011    | Peso % |
|------------------------------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|
| Regime Geral                 | 306 852 | 85,17  | 323 286 | 86,67  | 325 096 | 85,60  | 329 923 | 84,82  | 350 775 | 89,83  | 362 513 | 92,03  | 397 753 | 94,81  |
| Regime de Isenção Definitiva | 3 625   | 1,01   | 3 722   | 1,00   | 3 814   | 1,00   | 3 958   | 1,02   | 3 748   | 0,96   | 3 626   | 0,92   | 12 480  | 2,97   |
| Regime de Isenção Temporária | 3 597   | 1,00   | 3 657   | 0,98   | 3 378   | 0,89   | 3 144   | 0,81   | 2 937   | 0,75   | 2 419   | 0,61   | 2 518   | 0,60   |
| Regime de Redução de Taxa    | 28 809  | 8,00   | 32 537  | 8,72   | 36 065  | 9,50   | 40 666  | 10,46  | 27 509  | 7,04   | 25 588  | 6,50   | 18 267  | 4,35   |
| Regime Simplificado          | 26 978  | 7,49   | 19 476  | 5,22   | 20 072  | 5,29   | 21 664  | 5,57   | 8 565   | 2,19   | 2 608   | 0,66   | 39      | 0,01   |
| Transparência Fiscal         | 3 764   | 1,04   | 3 983   | 1,07   | 4 159   | 1,10   | 4 374   | 1,12   | 4 398   | 1,13   | 4 573   | 1,16   | 4 727   | 1,13   |
| Grupo de sociedades          | 2 010   | 0,56   | 2 187   | 0,59   | 2 350   | 0,62   | 2 609   | 0,67   | 2 943   | 0,75   | 3 127   | 0,79   | 3 300   | 0,79   |
| Total                        | 360 299 | 100,00 | 373 021 | 100,00 | 379 772 | 100,00 | 388 958 | 100,00 | 390 498 | 100,00 | 393 891 | 100,00 | 419 546 | 100,00 |

Fonte: DGCI/DGITA

Os dados estatísticos disponibilizados pela DGCI mostram, no período entre 2005 e 2011, um aumento progressivo no número de declarações fiscais entregues por sociedades tributadas no RETGS. No entanto, o acréscimo verificado não é suficiente para que, no total das declarações Modelo 22 entregues, a sua representatividade ultrapasse a cifra de 1%. Este facto advém, entre outros, de dois fatores.

O primeiro resulta do tipo de célula constituinte do nosso sistema fiscal, ou seja, a prevalência de pequenas e médias empresas no nosso tecido empresarial.

O segundo é relativo à falta de competitividade fiscal que nosso ordenamento apresenta, o que leva à não atração de investimento e consequente não organização empresarial em grupos de sociedades passíveis de serem tributados em Portugal. Neste campo, vários são os fatores que podem ser elencados como fontes de repulsa ao investimento, designadamente: a complexidade e a instabilidade da legislação fiscal, o nível de carga fiscal, a falta de eficácia no funcionamento dos tribunais e até mesmo os custos de cumprimento<sup>104</sup>. Só com um sistema fiscal pautado pela simplicidade, neutralidade e competitividade conseguiríamos fazer face a países, tais como, Holanda, Luxemburgo ou Suíça, que desde muito cedo se aperceberam da importância de um sistema fiscal atrativo para a captação de investimento. A este respeito, defendemos que a “reforma profunda” do IRC, orientada para “a simplificação do imposto, a internacionalização e a competitividade das empresas portuguesas”, e

<sup>104</sup> Vide neste sentido (Lopes, 2006).

materializada na Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, será determinante para a mudança de paradigma<sup>105</sup>.

Terminado o estudo do fundamento económico da tributação dos grupos e do regime fiscal especial aplicado a estes, vamos, no Capítulo IV, analisar a incidência da derrama à luz das decisões arbitrais do CAAD.

---

<sup>105</sup> Os trabalhos da Comissão para a Reforma do IRC de 2013 foram desenvolvidos com base nos seguintes vetores, constantes do relatório final desta: “(i) Revisão e simplificação do IRC e demais regimes fiscais aplicáveis ao rendimento das empresas, no sentido de promover a competitividade, o investimento e a internacionalização das empresas portuguesas, através da redefinição das bases tributáveis e respetivas taxas nominais, a par da reestruturação e otimização dos benefícios fiscais suscetíveis de potenciar o crescimento da economia portuguesa e a atração de investimento estrangeiro. (ii) Revisão e simplificação do regime de obrigações declarativas existentes em sede de tributação das empresas, através de soluções legislativas que reforcem a segurança e a confiança dos investidores e promovam a atração e fixação de investimento, nacional e estrangeiro, reduzindo simultaneamente os custos de contexto. (iii) Reestruturação da política fiscal internacional do Estado português, com especial enfoque na sua adequação aos desenvolvimentos em sede de direito europeu e na redefinição da posição de Portugal na negociação das Convenções para Eliminar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, de modo a contribuir eficazmente para a internacionalização das empresas portuguesas e para a atração de investimento estrangeiro, privilegiando um reposicionamento de Portugal como país exportador de capitais, designadamente em mercados internacionais considerados prioritários para o investimento português”. De referir que os vetores pré-estabelecidos motivaram um vasto conjunto de alterações, constantes da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, que serão certamente cruciais para o futuro de Portugal, nomeadamente ao nível da promoção de investimento e criação de emprego. Entre outras, temos: (i) A redução da taxa de IRC para 23%; (ii) A criação de um regime simplificado opcional; (iii) O alargamento do prazo de reporte dos prejuízos fiscais de 5 para 12 anos para prejuízos gerados a partir de 1 de Janeiro de 2014, sendo, contudo, a dedução limitada a 70% do lucro tributável; (iv) A eliminação da exclusão de reporte de prejuízos nas situações em que se modifica o objeto social ou se altera a natureza da atividade; (v) O aumento do prazo de obrigatoriedade de manutenção da documentação contabilística e fiscal de 10 para 12 anos; (vi) A redução do limite absoluto de gastos de financiamento líquidos aceites fiscalmente de € 3000000 para € 1000000; (vii) A alteração das taxas de tributação autónoma aplicáveis aos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motocicletas; (viii) O alargamento do leque de operações de reestruturação societária abrangidas no âmbito do regime de neutralidade fiscal; (ix) Ainda no seguimento do ponto anterior, ou seja, o regime de neutralidade fiscal, temos que é permitida a transmissibilidade dos benefícios fiscais e dos gastos de financiamento líquidos obtidos nas operações de fusão, cisão e entrada de ativos; (x) A contemplação de um regime de *participation exemption* que prevê que os lucros e reservas distribuídos, bem como as mais e menos-valias realizadas, não concorrem para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC; (xi) A criação de um regime de dedutibilidade do valor de aquisição dos ativos intangíveis não amortizáveis; (xii) A dedução correspondente à dupla tributação internacional que não tenha sido efetuada, por insuficiência de coleta no período a que respeita, pode ser efetuada nos cinco períodos de tributação seguintes; e (xiii) A revisão do regime fiscal relativo à transferência de residência de sociedades.





## Capítulo IV

### Incidência da Derrama à luz das decisões arbitrais do CAAD

#### 4.1. Metodologia

A opção pela metodologia a utilizar é um ponto essencial no processo de investigação científica, no sentido de lhe conferir exequibilidade e relevância.

O conceito de investigação científica pode caracterizar-se como o conjunto de métodos ou técnicas utilizadas pelo investigador conducentes à resolução ou ao esclarecimento das questões identificadas. Apesar de não existirem bons e maus métodos (Silverman, 2005), a relevância da investigação depende de dois fatores intrinsecamente interrelacionados, a saber: a adequação do método às questões da investigação (Maxwell, 2005) e a consequente capacidade do mesmo em possibilitar uma análise o mais completa e detalhada possível.

Na presente dissertação foi selecionada uma abordagem qualitativa. Como tal, a estratégia de investigação que, para nós, mais se coaduna com os objetivos visados, e consequentemente eleita, denomina-se estudo de caso. Há décadas que se utiliza esta estratégia em inúmeras áreas de investigação, dificultando, assim, o estabelecimento de uma definição concreta e precisa do conceito (Stake, 1995; Scholz e Tietje, 2002). Contudo, pode definir-se como a investigação empírica subordinada a um fenómeno, situação ou facto que, reunindo e confrontando informação de distintas fontes consubstancia um processo de análise extremamente minucioso e pormenorizado (Yin, 2009). Esta análise constitui uma ferramenta de extrema utilidade e importância na resposta a questões do tipo “como” ou “porquê”, quando o conhecimento acerca da problemática em questão é reduzido (Yin, 2009). É possível, deste modo, incrementar o conhecimento sobre essa mesma problemática contribuindo para a sua compreensão e, em última análise, também para a tomada de melhores decisões (Scholz e Tietje, 2002).

Tomando em consideração o objetivo do presente estudo o instrumento de observação escolhido foi a análise de acórdãos do TA a funcionar no CAAD<sup>106</sup>. Decorrente da escolha deste instrumento, e procurando concretizar um eficiente percurso metodológico, atinente ao alcance dos objetivos visados, urge a imperiosa necessidade de complementar a estratégia de investigação com uma outra, designada *legal research*. Este termo é utilizado no seio da literatura internacional<sup>107</sup> aludindo, embora, não exclusivamente, à investigação científica no campo do Direito entendido aqui em sentido lato. Subentende uma investigação sistemática, profunda e detalhada visando o incremento de conhecimento nesse mesmo campo.

McConville e Chui (2007) dividem a estratégia de *legal research* em *doctrinal legal research* e *non-doctrinal legal research*<sup>108</sup>. Do nosso ponto de vista, releva, somente, a denominada *doctrinal legal research* entendida como a metodologia baseada no desenvolvimento e formulação de “*legal doctrines*” através da análise de casos, regras ou diplomas legais (Chynoweth, 2008: 29). Atendendo à necessidade de clarificação do significado do termo *doctrinal research*, entendido, para nós, como *doctrinal legal research*, Hutchinson e Duncan (2012: 84) começam por afirmar que a palavra *doctrine* significa conhecimento ou aprendizagem. Os mesmos autores ensaiam, cabalmente, a seguinte definição para este tipo de estratégia: “*a synthesis of various rules, principles, norms, interpretive guidelines and values. It explains, makes coherent or justifies a segment of the law as part of a larger system of law*” (Hutchinson e Duncan, 2012: 84). No mesmo sentido, embora também mais pormenorizado que a definição de Chynoweth (2008), Nolasco et al. (2010: 7) entendem a estratégia nos seguintes moldes: “*Process of analyzing facts, identifying and organizing legal issues, finding, reading, and synthesizing legal authorities, and determining whether the law is valid*”. Complementam os autores acrescentando: “*involves interpretation of law and legal doctrines from primary (judicial decisions and statutes) and secondary authorities (journal articles, books, and*

---

<sup>106</sup> O CAAD pode ser considerado o berço da arbitragem tributária em Portugal. Define-se como um centro de arbitragem institucionalizado e promovido pelo Ministério da Justiça em que o funcionamento está sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

<sup>107</sup> Neste sentido vide (McConville e Chui, 2007; Chynoweth, 2008; Nolasco et al., 2010).

<sup>108</sup> A designada *non-doctrinal legal research* possui duas abordagens: quantitativa ou qualitativa (McConville e Chui, 2007). É caracterizada pela interação entre o direito e outras áreas do saber, possibilitando analisar uma temática jurídica de uma perspetiva, por exemplo, económica ou perceber o impacto que uma determinada lei tem no comportamento da população em geral. Segundo Siems e Síthigh (2012) a interação com outras ciências torna este tipo de metodologia bastante útil e com méritos reconhecidos.

*encyclopedias*)”. Este tipo de metodologia envolve, portanto, uma rigorosa exposição, análise e consequente crítica da legislação, dos princípios e da doutrina propriamente dita. É ainda fulcral perceber de que modo todos os elementos legais e não legais suprarreferidos se relacionam, para que a revisão crítica a efetuar sobre determinada temática ou até mesmo sobre um processo judicial possa ter valor acrescentado.

Sintetizando, a indagação, subjacente à estratégia de investigação em questão, permite identificar, esmiuçar e trabalhar informação das mais diversas fontes, tendo em vista, por exemplo, o entendimento e a justificação de uma determinada decisão por parte de um tribunal ou, até mesmo, conjeturar acerca da evolução futura da legislação. É exatamente neste sentido, que pretendemos dar resposta à questão da nossa investigação.

#### **4.2. Questão da investigação**

Concluída a exposição e caracterização da problemática da incidência da derrama desde os seus primórdios até aos nossos dias, do RETGS e da metodologia a utilizar pretende-se, neste ponto: analisar de que modo a arbitragem tributária tem entendido as ambiguidades, lacunas ou incoerências da Lei n.º 2/2007, Ofício circulado n.º 20132 e RETGS, no que respeita à incidência da derrama no âmbito de um grupo empresarial, que originam entendimentos dissemelhantes entre a AT e os grupos de empresas. Neste âmbito, procuramos dar resposta à seguinte questão:

- Qual a interpretação do TA nos litígios subordinados à incidência da derrama no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades?

Destaca-se, neste contexto, que saber se derrama deve incidir sobre cada uma das sociedades, ou sobre o grupo, é relevante devido, entre outros, a três fatores principais.

Em primeiro lugar, devido à necessidade de segurança jurídica das empresas, nomeadamente, no desenvolvimento da sua atividade. Apesar de todas as exigências de caráter económico, social, cultural ou de qualquer outra ordem é fundamental que as empresas continuem a poder planificar, prever e conduzir a sua atividade de modo estável.

Em segundo lugar, a relevância da resposta prende-se com o possível impacto financeiro. A violação das expectativas das empresas, consequência das decisões

conflitantes, resulta, inúmeras vezes, num indesejável impacto financeiro negativo para estas.

Por fim, é também fator justificativo da relevância, a redução de irregularidades verificadas através de auditorias tributárias. Inexistindo dúvidas acerca da correta base de incidência da derrama, as empresas evitam a deteção de erros nas declarações de rendimentos e, por sua vez, a aplicação de multas e coimas, por parte da AT.

### **4.3. Definição da amostra**

A amostra é constituída por nove acórdãos resultantes das decisões proferidas pelo TA, a saber: Acórdão CAAD de 5 de Julho de 2012 (Processo n.º 18/2011-T); Acórdão CAAD de 2 de Julho de 2012 (Processo n.º 37/2012-T); Acórdão CAAD de 23 de Julho de 2012 (Processo n.º 54/2012-T); Acórdão CAAD de 18 de Outubro de 2012 (Processo n.º 82/2012-T); Acórdão CAAD de 28 de Novembro de 2012 (Processo n.º 87/2012-T); Acórdão CAAD de 29 de Novembro de 2012 (Processo n.º 88/2012-T); Acórdão CAAD de 30 de Novembro de 2012 (Processo n.º 94/2012-T); Acórdão CAAD de 15 de Fevereiro de 2013 (Processo n.º 106/2012-T); e Acórdão CAAD de 8 de Maio de 2013 (Processo n.º 147/2012-T).

Em nossa opinião, esta opção foi benéfica tendo em conta os objetivos do estudo. Os seguintes fatores fundamentam a asserção anterior: (i) Vantagens decorrentes da arbitragem tributária; (ii) Elevado número de casos decididos pelo TA o que traduz um efetivo reconhecimento a esta fórmula alternativa de resolução de litígios; (iii) O fundamento do ponto transato permite uma ampla abrangência de situações e, conseqüentemente, de especialistas que decidiram sobre a matéria fundamentando as suas decisões; e (iv) Facilidade de acesso às decisões proferidas devido à sua publicação *on-line*, no *website* do CAAD. Aduzidos estes argumentos é credível que o estudo, com base nos acórdãos do TA, nos permitirá dar uma resposta bem fundamentada à questão da investigação.

### **4.4. Análise dos acórdãos do TA - CAAD**

Antes de procedermos à concretização do objetivo que intitula esta secção, é importante tecer breves notas acerca da introdução, das vantagens e do processo de arbitragem tributária em Portugal.

O inovador<sup>109</sup> RJAT surgiu no enquadramento legal português através do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, tendo a sua autorização legislativa sido concedida pelo art.º 124º da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril.

A arbitragem<sup>110</sup> representa uma forma de resolução de um determinado litígio, *in casu*, em matéria fiscal através de um terceiro neutro e imparcial, o árbitro, apresentando como principais objetivos<sup>111</sup>: reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios; e reduzir a dependência de processos nos Tribunais Administrativos e Fiscais. Neste sentido, o CAAD garante uma celeridade processual devido à inexistência de formalidades especiais sendo definido um prazo de seis meses para que haja uma decisão arbitral<sup>112</sup>. Não obstante, este prazo poderá ser prorrogado por sucessivos períodos de dois meses, até um máximo de seis meses, o que implica que a decisão arbitral será emitida num prazo máximo de doze meses<sup>113</sup>. Outra vantagem facilmente identificável através da análise do DL mencionado é a simplicidade associada ao processo<sup>114</sup>. Em relação às vantagens podemos, por fim, elencar a grande especialização dos árbitros, dado que<sup>115</sup>:

São escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica [...] juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio.

---

<sup>109</sup> Neste contexto, à data, Barrocas (2010: 135) afirmava que “é rara a abertura à arbitragem do contencioso tributário” e como tal vislumbra-se que a “arbitragem em questões fiscais tem mais futuro do que presente”.

<sup>110</sup> A noção de arbitragem refere-se a um modo alternativo, não substituto dos tribunais judiciais, pautado por princípios, regras e metodologia próprios, cujo objetivo é a resolução de litígios entre partes através da nomeação de árbitros com poderes reconhecidos por lei para tal finalidade (Barrocas, 2010).

<sup>111</sup> Constantes do preâmbulo do DL n.º 10/2011.

<sup>112</sup> Art.º 21º, n.º 1 do DL n.º 10/2011.

<sup>113</sup> Art.º 21º, n.º 2 do DL n.º 10/2011.

<sup>114</sup> Como exemplo da simplicidade temos, no art.º 10º, n.º 2, a indicação que o pedido de constituição de TA é feito mediante requerimento enviado por via eletrónica ao presidente do CAAD. Logo aqui, tendo em conta todos trâmites processuais de um tribunal judicial é possível verificar a desmaterialização do pedido e consequente simplicidade em favor do contribuinte.

<sup>115</sup> Art.º 7º, n.º 1 e n.º 2 do DL n.º 10/2011.

São definidas pelo DL<sup>116</sup> as matérias sobre as quais se pode pronunciar o TA, a saber: (i) apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos; (ii) autoliquidação; (iii) retenção na fonte; (iv) pagamentos por conta; (v) declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável; (vi) determinação da matéria coletável; e (vii) fixação de valores patrimoniais.

Posto isto, a declaração de ilegalidade da liquidação da derrama por parte de uma empresa dominante, no âmbito de um grupo de sociedades, enquadra-se numa das matérias passíveis de ser apreciada pelo TA. Esta matéria será apreciada caso seja efetuado um pedido de pronúncia arbitral por parte do contribuinte no prazo de 30 dias<sup>117</sup>. O pedido efetiva-se, tal como anteriormente referido, através de requerimento enviado eletronicamente ao presidente do CAAD e deverá conter<sup>118</sup>: a) A identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede, ou no caso de coligação de sujeitos passivos, do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido; b) A identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral; c) A identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no art.º 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objeto do referido pedido de pronúncia arbitral; d) Os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir; e) A indicação do valor da utilidade económica do pedido; f) O comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro ou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem, caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro; g) A intenção de designar árbitro nos termos da alínea b) do n.º 2 do art.º 6.º<sup>119</sup>.

No que respeita aos efeitos na esfera jurídica que decorrem para o contribuinte, pelo pedido de pronúncia arbitral<sup>120</sup>, temos<sup>121</sup>: a preclusão do direito a reclamar, impugnar,

---

<sup>116</sup> Art.º 2º, n.º 1 do DL n.º 10/2011.

<sup>117</sup> Art.º 10º, n.º 1 do DL n.º 10/2011.

<sup>118</sup> Art.º 10º, n.º 2 do DL n.º 10/2011.

<sup>119</sup> Consagra este preceito que “quando o [TA] funcione com intervenção do coletivo, os árbitros são designados pelas partes, cabendo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do [CAAD], mediante requerimento de um ou de ambos os árbitros”.

<sup>120</sup> O art.º 13º, n.º 1 do DL n.º 10/2011 refere que “nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no artigo 2º, o dirigente máximo do serviço da

requerer a revisão, incluindo a da matéria coletável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar a pronúncia arbitral sobre os atos objeto desses pedidos ou sobre os consequentes atos de liquidação, exceto se o TA não se constituir, ou terminar sem uma pronúncia sobre o mérito da causa. São atribuídos à apresentação do pedido de constituição do TA os mesmos efeitos da impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da obrigação tributária<sup>122</sup>.

O processo arbitral tem início na data da constituição do TA<sup>123</sup>. Após a receção da notificação o TA constituído notifica, por despacho, o dirigente máximo do serviço da administração tributária para, em 30 dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional<sup>124</sup>. Apresentada a resposta, o TA promove uma reunião com as partes<sup>125</sup>. É relevante salientar que, a falta de qualquer uma das partes a ato processual, a inexistência de defesa bem como a falta de produção de qualquer prova solicitada não obstam ao prosseguimento do processo e à decorrente decisão arbitral com base prova produzida. É notório o respeito pelos princípios da livre apreciação da prova e da autonomia do TA na condução do processo, podendo, ainda, no âmbito deste último,

---

administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do [TA], proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do [CAAD] da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º. Esta redação é o resultado da alteração pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em vigor desde 1 de Janeiro de 2013. Anteriormente o prazo foi de 8 (DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, em vigor até 31 de Dezembro de 2011) e 20 (art.º 160.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, em vigor até 31 de Dezembro de 2012) dias.

<sup>121</sup> Art.º 13.º, n.º 4 do DL n.º 10/2011.

<sup>122</sup> Art.º 13.º, n.º 5 do DL n.º 10/2011.

<sup>123</sup> Art.º 15.º do DL n.º 10/2011. O processo em causa é constituído pelos seguintes princípios constantes do art.º 16.º do DL que ora nos ocupa: a) O contraditório, assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo; b) A igualdade das partes, concretizado pelo reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa; c) A autonomia do TA na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas; d) A oralidade e a imediação, como princípios operativos da discussão das matérias de facto e de direito; e) A livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros; f) A cooperação e boa fé processual, aplicável aos árbitros, às partes e aos mandatários; g) A publicidade, assegurando-se a divulgação das decisões arbitrais devidamente expurgadas de quaisquer elementos suscetíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

<sup>124</sup> Art.º 17.º do DL n.º 10/2011.

<sup>125</sup> Segundo o art.º 18.º, n.º 1 e n.º 2 do DL n.º 10/2011 esta reunião visa os seguintes objetivos: (i) Definir a tramitação processual a adotar em função das circunstâncias do caso e da complexidade do processo; (ii) Ouvir as partes quanto a eventuais exceções que hajam sido invocadas e sobre as quais haja necessidade de apreciar e decidir antes de conhecer do pedido; e (iii) Convidar as partes a corrigir as suas peças processuais, quando tal seja necessário. Ainda na primeira reunião, deverá ser comunicada às partes uma data para alegações orais, se estas forem necessárias bem como a data para a decisão arbitral.

permitir a prática de ato omitido, repetição do ato ao qual a parte não tenha comparecido, bem como o respetivo adiamento para outra data<sup>126</sup>.

A decisão arbitral, em regra emitida no prazo de seis meses, é tomada por deliberação da maioria dos membros do TA podendo, ainda assim, ser decomposta em pronúncias parciais que incidam sobre as distintas questões levantadas no processo, excetuando a situação de árbitro único<sup>127</sup>. O conteúdo e forma da decisão seguem o disposto no art.º 123º do CPPT<sup>128</sup>, devendo a mesma<sup>129</sup>: (i) ser assinada por todos os árbitros; (ii) identificar os factos objeto de litígio; (iii) discriminar as razões de facto e de direito que motivaram a decisão; (iv) fixar o montante e a repartição pelas partes das custas do processo; e (v) ser enviada a cada uma das partes através de um exemplar assinado. Os árbitros podem fazer lavrar voto de vencido quanto à decisão e quanto às pronúncias parciais<sup>130</sup>.

As decisões proferidas por um TA das quais não caiba recurso<sup>131</sup> ou impugnação<sup>132</sup> vinculam a AT, devendo esta, nos termos da decisão arbitral favorável ao sujeito passivo, alternativa ou cumulativamente, mediante o caso concreto<sup>133</sup>: (i) Praticar o

---

<sup>126</sup> Art.º 19º, n.º 1 e n.º 2 do DL n.º 10/2011.

<sup>127</sup> Art.º 22º, n.º 1 do DL n.º 10/2011.

<sup>128</sup> Art.º 22º, n.º 2 do DL n.º 10/2011.

<sup>129</sup> Art.º 22º, n.º 3 e n.º 4 do DL n.º 10/2011.

<sup>130</sup> Art.º 22º, n.º 5 do DL n.º 10/2011.

<sup>131</sup> É pertinente constatar que o recurso da decisão arbitral configura uma situação excecional. De acordo com a respetiva letra da lei, especificamente o art.º 25º, n.º 1 do DL *sub analysis*, “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”. O recurso para o Supremo Tribunal Administrativo é possível, nos termos do n.º 2 e n.º 3, quando haja oposição de acórdãos, quanto à mesma questão fundamental de direito, aplicando-se, nesse caso, os comandos do regime dos recursos para a uniformização de jurisprudência constantes no art.º 152º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos. Do recurso da decisão arbitral decorrem os seguintes efeitos constantes do art.º 26º: (i) suspensão, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, dependendo do objeto do recurso; (ii) caso o recurso seja interposto pela AT a garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal caduca; (iii) caso o recurso seja interposto pelo sujeito passivo verifica-se a cessação do efeito suspensivo da liquidação, a que se refere o art.º 14º do diploma em estudo.

<sup>132</sup> A impugnação da decisão arbitral está consagrada no art.º 27º e art.º 28º do DL n.º 10/2011. Verifica-se, através dos referidos preceitos, que a decisão arbitral é impugnável, no prazo de 15 dias contados da notificação da decisão, com fundamento na: a) Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão; b) Oposição dos fundamentos com a decisão; c) Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia; d) Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no art.º 16º. O pedido de impugnação deverá ser acompanhado de cópia do processo arbitral, sendo aplicável o regime do recurso de apelação definido no Código do Processo dos Tribunais Administrativos. Deste ponto de vista, em nossa opinião, poderá equiparar-se esta impugnação a um recurso tal como anteriormente caracterizado. Por fim, o art.º 28º, n.º 2, reza que a impugnação da decisão arbitral produz os mesmos efeitos do recurso, tal como consagrados no art.º 26º.

<sup>133</sup> Art.º 24º, n.º 1 do DL n.º 10/2011.



ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral; (ii) Restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, devendo adotar os atos e operações necessários para o efeito; (iii) Rever os atos tributários que se encontrem numa relação sustentada numa base de prejudicialidade ou dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral, designadamente por estarem inscritos na mesma relação jurídica de imposto, mesmo no caso em que estes correspondam a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os de forma total ou parcial; (iv) Liquidar as prestações tributárias de modo conforme com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

Estamos, nesta fase, em condições de iniciar o exercício de análise aos acórdãos do TA respeitantes à incidência da derrama no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades. Na prossecução da resposta à questão de investigação os acórdãos serão analisados nos seguintes trâmites: (i) Apresentação do caso; (ii) Alegações genéricas de ambas as partes; (iii) Fundamentação de facto; (iv) Fixação do *thema decidendum*; (v) Apresentação da decisão; e (vi) Análise crítica devidamente detalhada e fundamentada aos argumentos invocados pelas partes e à decisão proferida.

Pese embora a estrutura de estudo acima definida, é essencial para uma maior clareza e pertinência da análise que a abordagem aos nove acórdãos seja elaborada em conjunto. A nosso ver, esta conclusão é legitimada pelos traços análogos identificáveis em todos os acórdãos que constituem a amostra, nomeadamente, ao nível das alegações das partes, fundamentação de facto e de direito e até mesmo da orientação das decisões proferidas. Comungando os diferentes acórdãos de conteúdos tão idênticos, a análise global conjunta, por nós deliberada, é considerada apropriada do ponto de vista dos objetivos da presente dissertação. Contrariamente, esta opção permite, por um lado, evitar redundância de informação e, por outro, incrementar a consistência e a qualidade da análise tendo em vista o alcance dos objetivos de forma mais eficaz, clara e objetiva.

### **(i) Apresentação do caso<sup>134</sup>**

---

<sup>134</sup> Frisamos, a propósito, que está a ser considerada a totalidade da amostra, ou seja: Acórdão CAAD de 5 de Julho de 2012 (Processo n.º 18/2011-T); Acórdão CAAD de 2 de Julho de 2012 (Processo n.º 37/2012-T); Acórdão CAAD de 23 de Julho de 2012 (Processo n.º 54/2012-T); Acórdão CAAD de 18 de Outubro de 2012 (Processo n.º 82/2012-T); Acórdão CAAD de 28 de Novembro de 2012 (Processo n.º 87/2012-T);

Na generalidade dos acórdãos em escrutínio intervém uma sociedade comercial anónima<sup>135</sup> titular do número único de matrícula na Conservatória do Registo Comercial de ... e de identificação de pessoa coletiva ..., com sede no ..., freguesia de ..., concelho de ..., com o capital social de € ..., doravante designada por Requerente, sociedade dominante de um grupo empresarial (grupo fiscal), sujeita ao RETGS, atualmente previsto nos art.ºs 69º a 71º do CIRC, que apresenta, em determinada data, um pedido de constituição de TA, ao abrigo do art.º 2º, n.º 1, alínea a) e art.º 10º do RJAT. A pretensão objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste: (a) Na declaração de ilegalidade parcial do ato de liquidação de IRC, relativo a determinado exercício<sup>136</sup>, por errónea quantificação do tributo, na parte respeitante à derrama municipal apurada em excesso; (b) No reembolso do montante pago em excesso; e (c) No pagamento de juros indemnizatórios calculados, à taxa legal em vigor, sobre o montante indevidamente pago.

É, neste processo, Requerida a AT que sucedeu à DGI<sup>137</sup>.

## **(ii) Alegações genéricas**

### **A- Da Requerente**

---

Acórdão CAAD de 29 de Novembro de 2012 (Processo n.º 88/2012-T); Acórdão CAAD de 30 de Novembro de 2012 (Processo n.º 94/2012-T); Acórdão CAAD de 15 de Fevereiro de 2013 (Processo n.º 106/2012-T); e Acórdão CAAD de 8 de Maio de 2013 (Processo n.º 147/2012-T).

<sup>135</sup> Excetua-se aqui o acórdão de 28 de Novembro de 2012 (Processo n.º 87/2012-T) e o de 30 de Novembro de 2012 (Processo n.º 94/2012-T) em que as sociedades em questão estão constituídas sob a forma de sociedades por quotas.

<sup>136</sup> A incidência temporal dos acórdãos está compreendida entre os anos de 2007 e 2011, o que significa que os atos de liquidação de IRC em questão respeitam aos períodos de tributação nesse intervalo. Especificamente, temos: a) em 2007 o Processo n.º 10/2011-T, Processo n.º 82/2012-T e Processo n.º 94/2012-T, sendo que, os dois últimos englobam também o exercício de 2008; b) em 2009 o Processo n.º 87/2012-T e o Processo n.º 88/2012-T, este último relativo também ao ato de liquidação de IRC de 2010; c) em 2010, de modo exclusivo, o Processo n.º 18/2011-T, Processo n.º 37/2012-T, Processo n.º 54/2012-T e relativo aos anos de 2009, 2010, e 2011 o Processo n.º 106/2012-T; d) em 2011 apenas o Processo n.º 147/2012-T.

<sup>137</sup> A aludida sucessão resulta do Plano de Redução e Melhoria da Administração Central, DL n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, em que se procedeu à aprovação da nova estrutura orgânica da AT, entidade que resultou da fusão da DGCI, da Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e da Direção Geral e Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2012. Reza o preâmbulo do referido DL que “com a criação desta Autoridade, renova-se a missão e objectivos da administração tributária e aduaneira, assegura-se uma maior coordenação na execução das políticas fiscais e garante-se uma mais eficiente alocação e utilização dos recursos existentes, num quadro de preservação das competências especializadas que constituem a mais-valia das organizações centenárias objecto do processo de fusão. Ao nível orçamental, a criação da [AT] permitirá uma redução de custos mediante a simplificação da estrutura de gestão central, o reforço do investimento em sistemas de informação e a racionalização da estrutura de serviços regionais e locais, adaptando-o ao novo paradigma de relacionamento entre a administração tributária e aduaneira, os contribuintes e os operadores económicos”.

No âmbito da autoliquidação de IRC e da derrama, por via eletrónica, a Requerente, que integra um grupo de sociedades de que é a sociedade dominante e o qual está sujeito ao RETGS, apurou um determinado montante de derrama com o qual discordava. Sustenta que, na entrega da sua declaração Modelo 22, foi induzida naquele sentido devido à configuração do sistema informático da então DGCI, que foi incorporada na AT através do DL n.º 118/2011, de 15 de Dezembro. O sistema somente permitiu inscrever, no campo 364 do Quadro 10 da declaração de grupo, o montante referente ao somatório de derramas calculadas individual e isoladamente por referência a cada uma das sociedades do grupo.

A Lei n.º 2/2007 veio, não só, mas também, alterar a metodologia de cálculo da derrama e outorgar a receita deste imposto aos municípios. O apuramento da receita deste adicionamento está, de acordo com o diploma anterior, amplamente, dependente do processo de determinação subsidiária da matéria coletável e da própria coleta do IRC. Com a alteração imposta pela redação do art.º 14º, n.º 1 da Lei n.º 2/2007, a incidência objetiva da derrama deslocou-se da coleta do IRC para o “lucro tributável sujeito e não isento” de IRC.

O RETGS visa o reconhecimento de uma unidade empresarial, enquanto entidade homogénea com uma capacidade contributiva única, o grupo, refletindo, desse modo, a verdadeira e apropriada situação financeira e patrimonial do grupo. Acresce que, somente desta forma se percebe, tributa e respeita a real capacidade contributiva da unidade empresarial. Concedida a opção pela tributação segundo este regime especial, o lucro tributável sujeito e não isento é o lucro tributável do grupo que é calculado, segundo o atual art.º 69º do CIRC, pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais de cada uma das sociedades constituintes do grupo.

As instruções genéricas da AT divulgadas pelo Ofício Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008 nas quais se retira que a derrama devia ser calculada e indicada na declaração individual de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, apresentam-se contrárias à lógica de tributação subjacente ao RETGS. É exatamente este erróneo entendimento que dá origem aos erros identificados aquando da tentativa de entrega, por via eletrónica, da declaração Modelo 22 de IRC.

Até à entrada em vigor da Lei n.º 2/2007 era pacífico o entendimento de que a derrama incidia sobre a coleta do grupo e não sobre as coletas individuais de cada uma das sociedades que integravam grupos de sociedades sujeitos ao RETGS. Sendo a derrama um imposto acessório do IRC e verificadas omissões em variados aspetos no regime jurídico da derrama na LFL, nomeadamente ao nível da base de incidência, o lucro tributável que releva para efeitos de apuramento da derrama só poderá corresponder ao lucro tributável relevante para efeitos de IRC. Para além disto, a impossibilidade, plasmada no Ofício, de dedução de prejuízos fiscais na determinação da matéria tributável da derrama apurados no exercício viola os princípios da legalidade tributária, consagrado no art.º 8º da LGT, e da tributação pelo lucro real tal como previsto no art.º 103º da CRP.

Concluindo, a Requerente, defende que a autoliquidação efetuada relativamente à derrama municipal enferma de ilegalidade dado que, de acordo com a legislação aplicável, o apuramento da derrama do grupo deveria ter tido por base o lucro tributável consolidado do mesmo, ou seja, o lucro fiscal. Ainda de acordo com o seu entendimento o art.º 57º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que altera o art.º 14º, n.º 8 da Lei n.º 2/2007 só se aplica aos rendimentos obtidos a partir de dia 1 de Janeiro de 2012 não tendo aplicação retroativa nos termos do art.º 103º, n.º 3 da CRP.

Tendo em conta o exposto, solicita ao TA: (a) a declaração de ilegalidade parcial da liquidação na parte paga em excesso; (b) a restituição desse valor; e (c) o pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal sobre essa quantia.

### **B- Da Requerida**

Na defesa a AT invoca usualmente que é parte ilegítima, visto que a legitimidade passiva para intervir em processo em que se discuta a legalidade de um ato de liquidação da derrama cabe aos municípios, enquanto sujeitos ativos exclusivos do imposto. A AT não pode ser única demandada em caso subordinado a esta matéria, pois as funções que lhe são conferidas limitam-se à arrecadação do imposto, cabendo aos municípios a sua administração. Como tal, existe um inegável interesse dos municípios em agir<sup>138</sup> sendo imperioso a verificação da intervenção provocada destes nos processos respeitantes à derrama.

---

<sup>138</sup> Assumindo-se como réu, o município, tem interesse direto em contradizer respeitando, deste modo, o conceito de legitimidade para agir no pleito tal como entendido no art.º 26º, n.º 1 *in fine* do CPC.

Aludindo ao RJAT e à Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, que deu execução ao preceituado no art.º 4º do RJAT, acrescenta, a AT, que não é detentora de capacidade para representar os municípios o que verifica uma situação de incompetência absoluta do TA para dirimir o mérito da questão em litígio, uma vez que os municípios não estão vinculados à jurisdição do CAAD.

À cautela, aduz, ainda, por impugnação, a legalidade da autoliquidação baseando-se nos fatores que em seguida se expõem.

Em primeiro faz menção ao princípio da autonomia financeira no sentido de elevar a derrama a fonte fundamental das receitas municipais. Segundo a AT, esta define-se como um imposto geral, ordinário, direto, real, periódico, não estadual e autónomo do IRC, não sendo, portanto, influenciado pelas especificidades de tributação no âmbito do RETGS. Aliás, defende que, com a Lei n.º 2/2007 a derrama deixou de assumir natureza acessória, caracterizando-se como um imposto autónomo com regime próprio socorrendo-se, apenas, das regras de cálculo do IRC para o apuramento do lucro tributável.

Prosseguindo na linha de entendimento anterior refuta que o RETGS, consagrado no CIRC, possa afetar o âmbito da base de incidência da derrama. Deste modo, o regime especial de tributação não retira a qualidade de sujeito passivo de imposto, quer para efeitos de IRC quer para efeitos de derrama, de cada sociedade que integra o grupo e que exerça, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, na área geográfica do município. Entende, com base no sobredito, que existindo um grupo empresarial com possibilidade de opção pelo RETGS, todas as sociedades constituintes do grupo devem, para efeitos de derrama, ser tributadas tendo por base o seu lucro tributável individualmente considerado. Embora este entendimento seja veiculado pelo Ofício Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008, a sua expressa consagração só foi alcançada pela alteração legislativa concretizada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro. A redação do art.º 14º, n.º 8 da Lei n.º 2/2007, levada a cabo pelo art.º 57º da alteração legislativa anterior, tem natureza interpretativa não sendo, portanto, de colocar a questão da sua aplicação retroativa.

Em face dos argumentos apresentados, cumpre realçar novamente que a derrama liquidada pela Requerente não padece de qualquer irregularidade, sendo conforme à lei, e ainda solicitar que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado improcedente.

### **(iii) Fundamentação de facto**

Neste tópico fixa-se, sinteticamente, a matéria factual relevante para a compreensão das decisões que ora se abordam. Assim: (a) A Requerente encabeça um grupo de sociedades sujeito ao RETGS nos exercícios a que se referem os acórdãos constitutivos da amostra; (b) Na qualidade de sociedade dominante e no cumprimento das suas obrigações declarativas nesses exercícios entregou a declaração Modelo 22 do IRC do grupo; (c) No apuramento do lucro tributável e da derrama do grupo seguiu o entendimento preconizado no Ofício Circulado n.º 20132, ou seja, calculou a derrama numa base individual para cada uma das sociedades integrantes do grupo sendo a derrama total do grupo o resultado do somatório das derramas individuais; (d) À data dos factos, o sistema informático da DGI, atual AT, através do qual se procede à entrega das declarações Modelo 22 de IRC, somente admitia a entrega de declarações nos termos do ponto anterior; (e) Devido à discordância com o valor das derramas autoliquidado e pago em excesso, decorrente do entendimento consagrado no Ofício Circulado n.º 20132, a Requerente apresentou, em data posterior, reclamação graciosa contra o ato de liquidação; e (f) A sobredita reclamação graciosa foi indeferida com base na vinculação dos serviços da Administração Fiscal às instruções do Ofício Circulado n.º 20132.

Não se provaram outros factos considerados relevantes para a decisão das questões submetidas a julgamento para além dos acima listados.

### **(iv) Fixação do *thema decidendum***

Fixada a factualidade relevante para a decisão, e atentas as posições assumidas pelas partes cumpre, apreciar e decidir as seguintes questões centrais: (A) Exceção dilatória de incompetência do TA; (B) Exceção dilatória de ilegitimidade processual passiva da AT; (C) Ilegalidade do ato de autoliquidação da derrama municipal; e (D) Atribuição de juros indemnizatórios, à Requerente, a acrescer ao montante indevidamente liquidado e pago, em excesso, a título de derrama.

### **(v) Apresentação da decisão**

De acordo com os fundamentos factuais e jurídicos, constantes nos acórdãos *sub analysis*, o TA seguiu, recorrentemente, um determinado padrão decisório, a saber: julgar improcedentes as exceções dilatórias de incompetência do TA e da ilegitimidade processual passiva da AT; e procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação da derrama. No âmbito da declaração de ilegalidade, a Requerida é condenada a restituir o montante indevidamente pago e liquidado acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde o pagamento da derrama em causa até ao momento da restituição dos montantes.

Para uma melhor compreensão do padrão decisório supra, foram esquematizadas no seguinte quadro as decisões proferidas pelo TA:

**Quadro 2- “Quadro síntese das questões suscitadas nos distintos acórdãos e respetivas decisões do TA”**

| <i>Thema decidendum</i>  | Acórdão:<br>Processo n.º   | Decisão do TA   |
|--|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exceções processuais de incompetência do TA e da ilegitimidade processual da AT;</li> <li>• Ilegalidade do ato de autoliquidação de derrama (montante pago em excesso);</li> <li>• Crédito de juros indemnizatórios, a acrescer ao montante a restituir da derrama indevidamente liquidada e paga;</li> </ul> | 18/2011-T;<br>37/2012-T;<br>54/2012-T;<br>87/2012-T;<br>88/2012-T;<br>94/2012-T;<br>106/2012-T;<br>147/2012-T. | <ul style="list-style-type: none"> <li>• TA é competente e AT tem legitimidade processual;</li> <li>• Declaração de ilegalidade da autoliquidação por errónea quantificação da derrama;</li> <li>• Reembolso do montante pago indevidamente acrescido de juros indemnizatórios;</li> <li>• Apesar de, excecionalmente, no Processo n.º 147/2012-T ter sido suscitado pela Requerente o ressarcimento das despesas, resultantes da lide, com honorários de mandatários judiciais, a liquidar em execução de julgados, o TA não possui competências para se pronunciar sobre esse pedido (À luz do RJAT - DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro);</li> <li>• No processo n.º 106/2012-T foi considerado improcedente o pedido pontual de condenação da Requerida como litigante de má fé devido à inexistência de factos justificativos na conduta desta.</li> </ul> |

|  |           |   |
|--|-----------|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão da reclamação graciosa que indeferiu o pedido de correção das autoliquidações da derrama;</li> </ul> | 82/2012-T | <ul style="list-style-type: none"> <li>• TA é competente e AT tem legitimidade processual;</li> <li>• Julga o pedido de anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico procedente com base na incorreta determinação da derrama a pagar;</li> <li>• Não há restituição do valor pago em excesso dado que, a Requerente calculou a média ponderada das derramas em vigor nos municípios em que os rendimentos foram gerados (não há suporte legal para este procedimento);</li> <li>• Apesar do direito a receber juros indemnizatórios, este encontra-se prejudicado por não ser possível calcular se há, ou não, imposto a restituir;</li> </ul> |
|--|-----------|---|

Fonte: Elaboração própria

## (vi) Análise crítica

### A- Exceção dilatória de incompetência do TA

É necessário, antes de prosseguirmos, efetuar uma breve nota à ordem de análise selecionada relativamente à exceção dilatória de incompetência do TA e à exceção dilatória de ilegitimidade processual passiva da AT. Pese embora a sua interligação, devido ao modo como foram expostas, o art.º 29º, n.º 1, alínea c) do RJAT reza que se devem aplicar subsidiariamente ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos, as normas sobre a organização e processo nos Tribunais Administrativos e Tributários. Por sua vez, a regra do art.º 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos estabelece que a competência dos Tribunais Administrativos é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria. Revertendo para o caso em apreciação, é inevitável que se comece pela questão da incompetência do TA.

A exceção de incompetência suscitada pela AT baseia-se, em suma, no facto de os municípios, enquanto sujeitos ativos e entidades competentes para administrar a derrama, não se encontrarem vinculados à jurisdição arbitral, nos termos legais. A questão que se coloca é a de saber se tal entendimento não ignora ou, no limite, viola a



hermenêutica constante da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, nomeadamente o seu art.º 1º e art.º 2º?

Vejamos de que modo podemos desconstruir a questão no sentido de efetivar um correto entendimento da mesma.

A competência de um tribunal traduz uma fração do poder jurisdicional que possibilita julgar um determinado conjunto de litígios (Marques, 2011: 234). Esta medida circunscrita de jurisdição, variável para os diferentes tipos de tribunais, consubstancia um pressuposto processual essencial para que o tribunal se possa pronunciar sobre a causa de pedir (Marques, 2011: 230), apurando-se mediante o *quid disputatum* ou *quid decidendum*. Servindo-nos, com a respetiva vénia, do raciocínio do autor é possível afirmar que a competência é aferida mediante o pedido formulado ao tribunal.

*In casu*, o pedido baseia-se numa declaração de ilegalidade do ato de liquidação de derrama municipal no âmbito do RETGS e como tal, é essencial provar que a matéria em litígio está compreendida na competência do TA. Esta tarefa foi levada a cabo no ponto 4.4 da presente dissertação onde, partindo da análise ao art.º 2º, alínea a) do RJAT, se verificou o enquadramento do pedido anterior numa das matérias passíveis de ser apreciada e julgada pelo TA.

No que concerne à vinculação da AT à jurisdição arbitral, consagra o art.º 4º, n.º 1 do RJAT que essa depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabeleça, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos. A vinculação da DGCI e da Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais de Consumo à jurisdição suprarreferida foi expressamente estabelecida pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, nomeadamente no seu art.º 1º. As referências feitas na legislação a essas entidades, a que a AT veio suceder, consideram-se, igualmente, feitas à AT<sup>139</sup> o que traduz a sua vinculação à jurisdição do TA, tal como decorre do art.º 12º, n.º 2 do DL n.º 118/2011, de 15 de Dezembro de 2011. Contudo, a

---

<sup>139</sup> É possível um entendimento análogo relativamente às competências possibilitando-nos, de certo modo, validar a afirmação em causa. Neste sentido, refere a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 82/2012-T que: “Com a extinção da [DGI], resultante do DL n.º 118 A/2011, de 15 de Dezembro, estas competências passaram para a [AT], para a qual se consideram feitas «as referências feitas em quaisquer leis», por força do disposto na alínea a) do n.º 2 do seu art.º 12.º. [...] estabelecendo-se que «a AT sucede nas atribuições da [DGI]» e «designadamente, graciosos e judiciais, seja qual for a sua natureza» [art.º 12.º, n.ºs 1 e 2, alínea b), do DL n.º 118/2011] é inquestionável que todas as competências que a [DGI] tinha foram transferidas para a [AT]”.

asserção anterior só é válida quando, em respeito ao art.º 2º, n.º 1, alínea a) da Portaria 112-A/2011, o objeto do pleito for a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração esteja cometida à AT. Apesar de os municípios serem os credores tributários da derrama municipal cabendo-lhes, a título exemplificativo, e nos termos do art.º 14, n.º 1 da Lei n.º 2/2007, o poder de deliberar anualmente o seu lançamento e fixar a respetiva taxa nos limites aceites legalmente, todos os procedimentos de liquidação e cobrança estão sob alçada exclusiva da AT<sup>140</sup>. Ora, a este respeito, cumpre referir que as atribuições da AT se encontram plasmadas no art.º 2º, n.º 2, alínea a) do DL n.º 118/2011<sup>141</sup>. Procurando simplificar essas atribuições, tendo em conta o caso em apreciação, podemos afirmar que compete à AT gerir o processo de liquidação e cobrança da derrama, nomeadamente ao nível do controlo e fiscalização da autoliquidação por parte do contribuinte, apreciação de reclamações gratuitas, bem como, emitir liquidações substitutivas ou adicionais.

Do exposto é possível inferir que a relação jurídico-tributária se estabelece entre o contribuinte e a AT<sup>142</sup> incumbindo, a esta última, os momentos chave de liquidação e cobrança do tributo, tal como acima citados, o que traduz a sua exclusiva competência para administrar a derrama<sup>143</sup>. Tal entendimento é transversal a todos os acórdãos constituintes

---

<sup>140</sup> A este respeito, também no IMI os municípios podem definir alguns dos seus elementos integrantes, art.º 112º, n.º 5, 6, 7, 8, 9 e 12 do Código do IMI, apesar de a sua administração ser da incumbência da AT.

<sup>141</sup> O citado preceito, art.º 2º, n.º 2, alínea a) do DL n.º 118/2011, de 15 de Dezembro de 2011, consagra as seguintes atribuições da AT: *a)* Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas colectivas de direito público; *b)* Exercer a acção de inspecção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efectuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos, no âmbito das suas atribuições; *c)* Exercer a acção de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais; *d)* Assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária e aduaneira, cooperar com organismos europeus e internacionais e outras administrações tributárias e aduaneiras, e participar nos trabalhos de organismos europeus e internacionais especializados no seu domínio de actividade; *e)* Promover a correcta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas; *f)* Desenvolver e gerir as infra-estruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições e à prestação de apoio, esclarecimento e serviços de qualidade aos contribuintes; *g)* Realizar e promover a investigação técnica e científica no domínio tributário e aduaneiro, tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas, a qualificação permanente dos recursos humanos, bem como o necessário apoio ao Governo na definição da política fiscal e aduaneira; *h)* Informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as respectivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas; e *i)* Assegurar o licenciamento do comércio externo dos produtos tipificados em legislação especial e gerir os regimes restritivos do respectivo comércio externo.

<sup>142</sup> Posteriormente terá lugar a atribuição da receita da derrama aos municípios o que consubstanciará, necessariamente, uma relação jurídica distinta e na qual o contribuinte não terá qualquer intervenção.

<sup>143</sup> Cabe, por outras palavras, exclusivamente, à AT a dinâmica fiscal entendida como o “conjunto de operações que permitem determinar em concreto quem deve sofrer o sacrifício fiscal e como será este

da amostra podendo nós, a título de exemplo, citar o seguinte excerto da 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 [LFL] (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.º 14º da Lei n.º 2/2007, 15/1 [...] que comete à AT o papel de interlocutor directo dos contribuintes de derramas. [...] 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.”

Aludindo a uma outra decisão, concretamente processo n.º 82/2012-T temos que:

“a [DGI] e a [AT], na sua prática administrativa, não põem sequer em dúvida esta sua competência para liquidar e cobrar derramas, pois é isso que explica que a [DGI] até tenha elaborado um ofício circular estabelecendo regras para a sua liquidação e cobrança e tenha, sem qualquer vestígio de hesitação, recebido as quantias autoliquidadas pela Requerente e apreciado a reclamação graciosa e o recurso hierárquico que esta apresentou”.

Um parênteses deve, nesta fase, e em nossa opinião, ser aberto relativamente à autonomia local. Assim, o entendimento de que é à AT que cabe a administração da derrama não fere minimamente o conceito de autonomia local, tal como explicitado no ponto 2.3 da presente dissertação. O mesmo só seria afetado se a vida financeira das autarquias locais, entenda-se, neste âmbito, dos municípios, estivesse dependente da discricionariedade do poder central o que não se verifica, pois, o seu campo de atuação é circunscrito pela lei (Moreira e Canotilho, 2010: 729). Poder-se-ia admitir dependência dos atos discricionários se, a título de exemplo, o poder central possuísse a faculdade para deliberar o lançamento e a atribuição, ou não, da derrama aos municípios num determinado ano.

Sintetizando o raciocínio desenvolvido tendo em conta a questão da exceção dilatória de incompetência do TA conclui-se: por um lado, que a matéria em litígio é da competência do TA tal como resulta da análise do art.º 2º, n.º 1, alínea a) do RJAT e, por outro lado, que a Portaria 112-A/2011, de 22 de Março vincula a AT à arbitragem

---

efectivado, até ao momento do ingresso nos cofres do Tesouro. Ela integra a determinação ou verificação em concreto dos elementos da incidência fiscal (lançamento), a fixação concreta do sacrifício fiscal imposto por cada espécie tributária a cada contribuinte (liquidação) e a respectiva efectivação (cobrança)” (Franco, 1995: 149).

tributária cujo objeto de dissídio seja a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de derrama municipal no âmbito do RETGS.

### **B- Exceção dilatória de ilegitimidade processual passiva da AT**

A ilegitimidade processual passiva suscitada pela AT resulta, em seu entendimento, de dois fatores respeitantes à derrama: em primeiro a AT não é o sujeito ativo; e em segundo não administra a mesma, cabendo sim essa função aos municípios.

Nos termos do art.º 18º, n.º 1 da LGT “o sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante”. Por seu turno, o n.º 2 reza que “quando o sujeito activo da relação tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito activo”. Tendo presente todas as atribuições da AT mencionadas no ponto A corrobora-se, novamente, que o papel de sujeito ativo da relação cabe à AT, caracterizando-se o município como mero credor do produto da receita. Só assim não seria se os municípios assumissem a liquidação e cobrança da derrama.

No âmbito da legitimidade processual, a figura do credor tributário não tem significado relevando, ao invés, a designada competência para administrar o imposto. Vejamos, a este respeito, o enquadramento legal de base utilizado pela AT ao invocar a exceção dilatória de ilegitimidade processual passiva.

Em primeiro lugar, refere-se ao art.º 9º, n.º 1 do CPPT cuja redação é: “Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contractos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.” Por sua vez, o n.º 4 estabelece que “têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública”. Na busca de justificação para não ser única demandada no processo, verificando-se, portanto, necessária a intervenção dos municípios, a AT alude ainda ao art.º 26º, n.º 1 do Código do Processo Civil (CPC) que estatui: “O autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse directo em contradizer”.

Os argumentos invocados pela AT, baseados no art.º 9, n.º 1 e n.º 4 do CPPT e ainda art.º 26º, n.º 1 do CPC, não colhem aprovação, desde logo, porque o citado art.º 9º do

CPPT constitui norma especial sobre a legitimidade no processo judicial tributário afastando a aplicação da regra do art.º 26º do CPC.

Atenta ainda, a AT, ao art.º 7º do DL n.º 433/99<sup>144</sup> (diploma que aprovou o CPPT) e art.º 54, n.º 2 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais<sup>145</sup> (ETAF) para justificar a ilegitimidade processual passiva para estar em juízo. Contudo, o raciocínio que serviu de base à utilização desses preceitos é incorreto no sentido em que, quanto ao primeiro, o tributo em causa não é administrado pelos municípios e, quanto ao segundo, porque o lançamento e liquidação do imposto são da competência da AT, enquanto administradora do imposto em causa.

Chegados a este ponto, é pertinente tecer uma breve nota acerca do incidente de intervenção principal provocada dos municípios suscitado pela AT, acautelando, desse modo, a possibilidade de não ser reconhecida a incompetência do TA, em cuja área geográfica foram gerados os rendimentos pelas sociedades do grupo. Este incidente é suscitado nos seguintes processos: 37/2012-T; 82/2012-T; 87/2012-T; 88/2012-T; 94/2012-T; 106/2012-T; e 147/2012-T.

A apreciação da questão da intervenção principal provocada<sup>146</sup> dos municípios fica, *ab initio*, prejudicada, pois, tendo em conta toda a linha de entendimento anteriormente desenvolvida, concretamente no ponto A, não existe qualquer disposição que atribua legitimidade passiva aos municípios. Daqui decorre que a AT deve ser única demandada no processo arbitral cujo objeto seja a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de derrama municipal no âmbito do RETGS. Acresce que ao discutir-se a legalidade da liquidação de um imposto administrado isoladamente pela AT discute-se, pese embora a redundância, uma liquidação efetuada com base no próprio entendimento da

---

<sup>144</sup> Sob a epígrafe “tributos administrados por autarquias locais” o preceito estabelece o seguinte: “1) As competências atribuídas no código aprovado pelo presente [DL] a órgãos periféricos locais serão exercidas, nos termos da lei, em caso de tributos administrados por autarquias locais, pela respectiva autarquia; 2) As competências atribuídas no código aprovado pelo presente [DL] ao dirigente máximo do serviço ou a órgãos executivos da administração tributária serão exercidas, nos termos da lei, pelo presidente da autarquia; e 3) As competências atribuídas pelo código aprovado pelo presente [DL] ao representante da Fazenda Pública serão exercidas, nos termos da lei, por licenciado em Direito desempenhando funções de mero apoio jurídico”.

<sup>145</sup> De acordo com o artigo mencionado, atual art.º 54, n.º 3 do ETAF, “quando estejam em causa receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas autarquias locais, a Fazenda Pública é representada por licenciado em Direito ou por advogado designado pela respectiva autarquia”.

<sup>146</sup> O incidente de intervenção principal provocada é regulado nos art.ºs 325º e seguintes do CPC. De acordo com o preceito anterior, a intervenção provocada é a faculdade que, no âmbito do processo civil, assiste às partes de chamar a juízo interessado com direito a intervir na causa, seja como seu associado, seja como associado da parte contrária.

AT<sup>147</sup>, definido por via de um ato administrativo de natureza interpretativa, Ofício-Circulado n.º 20132, e sobre o qual os municípios não possuem qualquer responsabilidade. Como tal, e perfilhando o entendimento das decisões acima citadas, é nossa convicção que o pedido de intervenção provocada dos municípios deverá ser indeferido<sup>148</sup>.

### **C- Ilegalidade do ato de autoliquidação da derrama municipal**

Finalizada a análise às exceções dilatórias suscitadas, há que ensaiar a questão jurídica fundamental presente nos processos em apreço e que se reconduz à ilegalidade da autoliquidação da derrama.

O regime da derrama nunca se pautou pela estabilidade e as constantes alterações ocorridas desde a Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro até à Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro contribuíram para a falta de clareza e de objetividade de um dos impostos mais importantes para a manifestação do poder tributário próprio das autarquias locais<sup>149</sup>. Ao longo dos anos revelou-se necessário firmar jurisprudência, nem sempre consensual, dadas as inúmeras dúvidas provenientes dos diversos regimes. É no âmbito do acervo legal que enformou a derrama no período de 2007 e seguintes, Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, que surge a questão jurídica que divide a AT e uma determinada sociedade, a dita Requerente, que domina um grupo de sociedades.

A questão jurídica central é a de saber se o cálculo da derrama devida por um agrupamento de sociedades, grupo fiscal, sujeito ao RETGS, deverá incidir sobre o lucro

---

<sup>147</sup> É importante ter presente, neste contexto, que é a AT quem administra a derrama e que também de modo exclusivo, e baseando-se somente no seu entendimento, indeferiu reclamações graciosas e recursos hierárquicos em distintos processos, a saber: Processo n.º 10/2011-T; Processo n.º 18/2011-T; Processo n.º 37/2012-T; Processo n.º 54/2012-T; Processo n.º 82/2012-T; Processo n.º 87/2012-T; Processo n.º 88/2012-T; Processo n.º 106/2012-T; e Processo n.º 147/2012-T. Posto isto, e cabendo unicamente à AT a legitimidade passiva, está sempre prejudicada a apreciação do incidente da intervenção principal provocada.

<sup>148</sup> O mesmo se aplica à designada intervenção acessória provocada, prevista no art.º 330 do CPC, e referenciada, entre outros, no processo n.º 106/2012 e processo n.º 147/2012-T. À luz desse artigo temos: “1) O réu que tenha ação de regresso contra terceiro para ser indemnizado do prejuízo que lhe cause a perda da demanda pode chamá-lo a intervir como auxiliar na defesa, sempre que o terceiro careça de legitimidade para intervir como parte principal; e 2) A intervenção do chamado circunscreve-se à discussão das questões que tenham repercussão na ação de regresso invocada como fundamento do chamamento”. Contudo, na tipologia de caso constitutiva da nossa amostra, não se verifica a existência de um direito de regresso da AT contra os municípios, uma vez que nenhum ato praticado por estes últimos, é passível de os constituir em responsabilidade perante a AT.

<sup>149</sup> A autonomia financeira garantida constitucionalmente representa um dos pilares fundamentais da descentralização da administração pública e encontra na derrama um dos impostos com mais tradição e importância para os municípios. O programa de descentralização para que aponta a Constituição de 1976 pressupõe que os municípios sejam munidos de poder financeiro para que possam satisfazer os interesses das populações locais. É exatamente neste ponto que a importância da derrama se verifica.

consolidado do grupo, lucro fiscal, ou, diversamente, deverá incidir sobre o lucro individual de cada uma das sociedades integrantes daquele, tal como definido no Ofício Circulado n.º 20132. Por outras palavras, pretende-se saber se haverá, ou não, ilegalidade no ato de autoliquidação da derrama em virtude de a mesma ter sido efetuada com base no lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo sujeito ao RETGS.

*Quid juris?*

Importa, desde já, fixar o quadro jurídico base aplicável a esta problemática possibilitando, assim, uma visão genérica dos termos da lei.

### Quadro 3- “Quadro legal aplicável”

| <b>Quadro legal aplicável</b>     |  |
|-----------------------------------|--|
| <b>CIRC (RETGS)</b>               | Art.º 69º, n.º 1: “Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo”.   |
|                                   | Art.º 70º, n.º 1: “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 individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo”.   |
| <b>Lei n.º 2/2007</b>             | Art.º 14º, n.º 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 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”.  |
| <b>Ofício Circulado n.º 20132</b> | “No âmbito do [RETGS], a determinação do lucro tributável do grupo é feita pela forma referida no artigo 64.º do Código do IRC, correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais. Se é verdade que nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de colecta, o mesmo já não se pode dizer relativamente ao lucro tributável. Com efeito, cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual. Assim, para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo [RETGS], a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o Anexo A, se for caso disso”. |

|                   |   |
|-------------------|---|
| Lei n.º 64-B/2011 | Art.º 57º que altera o art.º 14º, n.º 8 da LFL: “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”. |
|-------------------|---|

A leitura do quadro legal aplicável à questão que subjaz o presente ponto permite aduzir algumas notas.

A primeira nota, de carácter geral, respeita aos distintos entendimentos possíveis resultantes do preceituado. Resumidamente<sup>150</sup> temos, por um lado, a uma empresa dominante de um grupo de sociedades, sujeita ao RETGS, que defende que a base de incidência da derrama é apurada através da somatório dos lucros e dos prejuízos fiscais de cada sociedade integrante do grupo fiscal. Por outro, apresenta-se a AT cujo entendimento é o de que a base de incidência da derrama é apurada atendendo ao somatório dos lucros tributáveis de cada uma das sociedades individualmente consideradas.

A segunda nota remete para a redação do art.º 14, n.º 1 da Lei n.º 2/2007, de 15 de Agosto, que operou uma alteração na metodologia de cálculo da derrama relativamente ao verificado no art.º 18º, n.º 1 da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto. A derrama passou a incidir sobre o lucro tributável, ao invés da coleta, determinado pelos sujeitos passivos em sede de IRC, ou seja, passou a configurar um imposto acessório, mais concretamente um adicionamento, cuja taxa máxima aplicável é 1,5%. Assiste-se aqui à perda da qualificação

---

<sup>150</sup> Os entendimentos das partes já foram explanados no ponto 3.4 da presente dissertação. No entanto, é pertinente citar-se a síntese de alegações de ambas as partes constante, a título exemplificativo, da Decisão Arbitral proferida no processo n.º 18/2011-T: A Requerente defende: “(a) que do n.º 1 do artigo 14.º da [LFL] [...] se extrai que a derrama municipal incide (só pode incidir) sobre o lucro que, simultaneamente, seja sujeito a IRC, e dele não isento, bem como que a sujeição a IRC no âmbito do RETGS opera, por força do n.º 1 do artigo 70.º do CIRC [...] não sobre o lucro individual apurado por cada uma das sociedades do Grupo Fiscal individual e isoladamente considerado, mas sobre o lucro do Grupo Fiscal como um todo, somando os lucros individuais apurados e subtraindo os prejuízos em que alguma sociedade do Grupo tenha incorrido; (b) que, por conseguinte, sempre que se aplique o RETGS, o lucro tributável sujeito a IRC não é o lucro individual de cada uma das sociedades integrantes do Grupo Fiscal mas o lucro do conjunto das sociedades, perspetivado pela lei fiscal como a unidade tributária (em substituição das sociedades individuais) [...]”. Por seu turno, a Requerida propugna: “(c) que 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, lucro tributável esse que será determinante para efeitos de cálculo da derrama devida pela sociedade; (d) que, inexistindo 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; (e) que 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 [...]; (f) que foi o este *leitmotiv* que conduziu à alteração legislativa concretizada pela Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro, que procedeu à alteração do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007 [...]”.



como imposto adicional, já que a derrama deixa de incidir sobre a coleta mantendo, pese embora o pleonasma, a relação de dependência com o IRC. É ainda possível perceber, partindo da leitura da referida norma e do restante quadro legal aplicável, a falta de regras próprias do regime no que concerne ao apuramento da matéria coletável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias (Torres, 2009:159). Em nossa opinião, sendo a Lei n.º 2/2007 omissa nos aspetos indicados, admitindo, no entanto, que é possível que assim não seja, e a derrama um imposto acessório do IRC deverão aplicar-se os comandos constantes no CIRC<sup>151</sup>.

Aduzidas estas duas notas impõe-se apurar o alcance da expressão “lucro tributável sujeito e não isento de IRC”, de forma a clarificar a base de incidência da derrama nas situações de aplicação do RETGS.

Primariamente importa realçar que a derrama é lançada sobre o “lucro tributável sujeito e não isento de IRC”, e não somente sobre o lucro tributável o que invalida, *ab initio*, o entendimento da Requerida. O facto de os lucros individuais das sociedades que integram o grupo não estarem sujeitos a IRC, servindo apenas de base para a determinação do lucro consolidado do grupo sustenta tal afirmação. A expressão sob apreço, constante da redação do art.º 14º, n.º 1 da Lei n.º 2/2007, de 15 de Agosto, remete, no seguimento do entendimento supra<sup>152</sup>, para os mecanismos legalmente previstos no CIRC donde resultará o apuramento do dito “lucro tributável sujeito e não isento de IRC”. Apesar desta conclusão imediata é imperioso analisar-se a questão à luz das regras interpretativas existentes no ordenamento jurídico-tributário português<sup>153</sup>.

---

<sup>151</sup> Entendimento idêntico é defendido nos seguintes Acórdãos do CAAD: Processo n.º 18/2011-T; Processo n.º 37/2012-T; Processo n.º 54/2012-T; Processo n.º 82/2012-T; Processo n.º 87/2012-T; Processo n.º 88/2012-T; Processo n.º 94/2012-T; Processo n.º 106/2012-T; e Processo n.º 147/2012-T.

<sup>152</sup> A remissão só é justificável porque a norma de incidência da derrama é omissa, não definindo como se apura o lucro tributável, e também devido ao facto de, nos termos do art.º 103º, n.º 2 da CRP, a incidência da derrama só poder ser determinada por lei respeitando a competência exclusiva da Assembleia da República vertida no art.º 165º, n.º 1, alínea i). Contudo, o entendimento deverá ser, portanto, o de que esse mesmo lucro resulta das regras de determinação para efeitos de IRC, incluindo as regras próprias do RETGS, para determinação do lucro tributável do grupo.

<sup>153</sup> Neste âmbito, temos as regras de interpretação de normas jurídicas e de normas tributárias. Relativamente ao primeiro conjunto temos, nos termos do art.º 9º, n.º 1 do Código Civil, que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. À luz do n.º 2 não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. Por sua vez, o n.º 3 estabelece que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. No que respeita ao segundo conjunto, interpretação de normas tributárias, reza o atual art.º 11º, n.º 1 da LGT: Na

Suportados no entendimento de Machado (2010: 175-187) cumpre, em primeiro lugar, e segundo o autor, atender ao elemento interpretativo gramatical<sup>154</sup>. Deste modo, aludindo à letra da lei o lucro sobre o qual incide a derrama é o lucro tributável sobre o qual incide o IRC. Este, denominado lucro tributável consolidado do grupo, é calculado através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo. Também o argumento sistemático possibilita uma análise com idêntica conclusão, socorrendo-nos, para o efeito, do exemplo da Lei n.º 12-A/2010, de 20 de Junho, que criou a sobretaxa de IRC designada por derrama estadual. Este imposto, concretamente consagrado no art.º 87º-A<sup>155</sup>, representa uma das medidas de agravamento da carga fiscal impostas, no sentido de combater a crise económica e financeira portuguesa por via do aumento da receita fiscal. Atento ao ponto de vista sistemático<sup>156</sup>, é possível verificar que o preceito *sub analysis* é extremamente claro e objetivo na definição da base de incidência, o que leva a questionar a verdadeira intenção do legislador aquando da redação do art.º 14º, n.º 1 da Lei n.º 2/2007, de 15 de Agosto.

Salvaguardando o facto de, à data do lançamento da derrama estadual, inúmeros processos terem dado entrada nos tribunais judiciais e no TA, subordinados à problemática que se procura esclarecer no presente ponto, é nossa convicção que o legislador não tinha intenção de fazer incidir a derrama sobre os lucros individuais das sociedades integrantes do grupo. Contrariamente, e admitindo que a redação que consagra a derrama estadual

---

determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

<sup>154</sup> A alusão à modalidade de interpretação gramatical, bem como, as restantes que adiante se abordam seguem de perto o raciocínio desenvolvido na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 37/2012-T.

<sup>155</sup> Em nossa opinião, e tendo em conta a pretensão de seguir uma determinada linha argumentativa, é pertinente a exposição do artigo em questão. Posto isto, o seu n.º 1, na vigência da Lei n.º 12-A/2010, de 20 de Junho, definia que: “Sobre a parte do lucro tributável superior a € 2 000 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incide uma taxa adicional de 2,5%”. Já o n.º 2: “Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a taxa a que se refere o número anterior incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante”.

<sup>156</sup> A este respeito, Machado (2010: 183) refere que o elemento interpretativo sistemático comporta duas dimensões, a saber: o conjunto de normas regulamentares da matéria em causa (“contexto da lei”) e as disposições legais enformam problemáticas normativas paralelas (“lugares paralelos”). Revertendo para o caso em apreciação, interessa-nos colocar o acento tónico na segunda dimensão, uma vez que o autor é da opinião que “o recurso a lugares paralelos pode ser de grande utilidade, pois que, se um problema de regulamentação jurídica fundamentalmente idêntico é tratado pelo legislador em diferentes lugares do sistema, sucede com frequência que num desses lugares a fórmula legislativa emerge mais clara e explícita” (Machado, 2010: 183). Como tal, prossegue defendendo que é perfeitamente “legítimo recorrer à norma mais clara e explícita para fixar a interpretação de outra norma (paralela) mais obscura ou ambígua”.

traduz a capacidade do legislador para exprimir correta e indubitavelmente as suas intenções, asseveramos que a referência ao “lucro tributável sujeito e não isento de IRC” só pode refletir que a incidência da derrama se dá sobre o lucro consolidado do grupo.

Apesar dos argumentos acima apresentados, tendo em vista a elucidação do verdadeiro sentido da expressão “lucro tributável sujeito e não isento de IRC” é necessário relembrar que a AT plasmou um entendimento desigual, nomeadamente através da emissão do Ofício Circulado n.º 20132. Todavia, em nossa opinião, a emissão deste ofício foi infrutuosa pelos seguintes motivos: (i) Agudizou as divergências interpretativas existentes; (ii) Contrariou a base sobre a qual assenta o apuramento da base tributável em IRC bem como da derrama, ao nível dos grupos sujeitos ao RETGS; (iii) O ofício nada mais é que uma instrução administrativa que interpreta a lei e de eficácia meramente interna, ou seja, é vinculativa apenas para a própria AT; (iv) Não é fonte de direito vigorando, em matéria de impostos, o princípio da legalidade, sendo tais matérias da competência exclusiva da Assembleia da República.

Um outro argumento invocado pela AT<sup>157</sup>, e que também não colhe concordância da nossa parte, prende-se com a questão da autonomia da derrama municipal, desde logo porque é irrelevante tendo em conta a questão em escrutínio. A este respeito, a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 94/2012-T defende igualmente que “o que está ora em causa é a determinação do significado e alcance das normas reguladoras da base de quantificação da derrama municipal, questão que é indiferente do ponto de vista da autonomia de tal tributo”. Pese embora, mesmo que assim não fosse respeitar-se-ia o seguinte raciocínio: tal como já defendido no presente ponto, à data dos factos, a Lei n.º 2/2007, de 15 de Agosto, não regulava de forma plena a relação jurídico tributária da derrama socorrendo-se, por isso, das regras de cálculo do IRC. Se é verdade que o regime da derrama se servia do regime consagrado no CIRC, também verifica um facto real a não existência de qualquer preceito legal que aponte no sentido da desconsideração do RETGS e das especificidades<sup>158</sup> que daí decorrem pelo facto de a derrama ser considerada um imposto autónomo.

---

<sup>157</sup> Nomeadamente nos seguintes processos: 10/2011-T; 18/2011-T; 54/2012-T; 87/2012-T; 94/2012-T e 106/2012-T.

<sup>158</sup> A respeito das especificidades do RETGS, há que referir que na presença de um grupo de sociedades que tenha optado pela aplicação do RETGS há duas premissas inevitáveis: (i) Todas as sociedades pertencentes ao perímetro do grupo são sujeitos passivos de IRC; e (ii) Todas elas geram rendimentos tributáveis em sede

Alcançado aquele que, para nós, é o correto entendimento da expressão “lucro tributável sujeito e não isento de IRC” cumpre aduzir uma última nota acerca do quadro legal aplicável à questão que subjaz o presente ponto.

A alteração promovida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, designadamente através do seu art.º 57º que adita um novo n.º 8 ao art.º 14º da LFL fez com que a fonte de litigância em apreciação tivesse terminado. No referido preceito define-se de forma inequívoca a base de incidência da derrama, a saber: o lucro tributável individual das sociedades integrantes do grupo sujeito ao RETGS. Em boa verdade, esta disposição legal, embora diversa relativamente ao entendimento por nós defendido e à jurisprudência firmada<sup>159</sup>, comunga do entendimento veiculado no Ofício Circulado n.º 20132. No entanto, seguir o preceituado no ofício seria, para os grupos que tivessem optado pelo RETGS, improcedente, fundamentalmente, pelos seguintes motivos: (i) o ofício integra o designado direito circulatório cujas orientações visam os serviços de administração fiscal e não o grupo fiscal; e (ii) economicamente apresentava-se uma opção desvantajosa e contrária à lógica do RETGS.

A questão que ora se impõe remete para natureza da modificação introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2012, ou seja, apreciar se essa alteração legislativa assume natureza interpretativa ou inovadora<sup>160</sup>.

---

de IRC. Contudo, e apesar das sociedades que constituem o grupo terem que, individualmente, proceder às suas obrigações declarativas próprias não é infundado o seguinte entendimento: estando a sociedade dominante do grupo, mas também as restantes que o constituem, abrangidas pelo RETGS previsto no CIRC o “lucro tributável do grupo”, resultado da agregação dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais, individualmente apurados, deve, sem dúvida, constituir a base de incidência da derrama nas situações em que este regime se aplique. Neste contexto, e uma vez que se verifica a necessidade em recorrer à disciplina constante do CIRC reforça-se a ideia de rejeição dos argumentos atinentes ao desrespeito pelo plasmado nesse código, especialmente ao nível características próprias do RETGS.

<sup>159</sup> Para além das decisões do TA, constituintes da nossa amostra, podemos citar a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo: processo n.º 909/10 de 2/2/2011; processo n.º 309/11 de 22/6/2011; processo n.º 265/12 de 5/7/2012; processo n.º 1302/12 de 19/1/2013; processo n.º 1241/12 de 27/2/2013; processo n.º 101/2013 de 13/3/2013; processo n.º 1408/13 de 13/2/2013; processo n.º 234/12 de 2/5/2013; e processo n.º 0530/13 de 22/5/2013. Acórdãos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>160</sup> A AT pugnou, a este respeito, que a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, consubstancia uma lei interpretativa, sem carácter inovatório nomeadamente nos seguintes pleitos: Acórdão CAAD de 5 de Julho de 2012 (Processo n.º 18/2011-T); Acórdão CAAD de 2 de Julho de 2012 (Processo n.º 37/2012-T); Acórdão CAAD de 23 de Julho de 2012 (Processo n.º 54/2012-T); Acórdão CAAD de 18 de Outubro de 2012 (Processo n.º 82/2012-T); Acórdão CAAD de 28 de Novembro de 2012 (Processo n.º 87/2012-T); Acórdão CAAD de 29 de Novembro de 2012 (Processo n.º 88/2012-T); Acórdão CAAD de 30 de Novembro de 2012 (Processo n.º 94/2012-T); Acórdão CAAD de 15 de Fevereiro de 2013 (Processo n.º 106/2012-T); e Acórdão CAAD de 8 de Maio de 2013 (Processo n.º 147/2012-T).

A nosso ver, a norma introduzida qualifica-se como inovadora, refutando-se o seu caráter interpretativo<sup>161</sup>, pelas seguintes razões: (i) Uniformidade jurisprudência firmada, até à alteração em apreço; (ii) A norma em análise consagra um entendimento em sentido inverso ao do art.º 14º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, donde decorre uma intenção de alteração dos comandos da lei; (iii) Atento ao princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal constante do disposto no art.º 103º, n.º 3 da CRP tal norma, deve apenas ser aplicável para o futuro, exercícios de 2012 e seguintes, e não para os atos tributários praticados antes da sua entrada em vigor<sup>162</sup>; (iv) Não existe qualquer referência, direta ou indireta, na norma ou no articulado do Orçamento de Estado, à natureza interpretativa; e (v) Idealizando que esse era o objetivo, julgamos, tal como anteriormente frisado, que o legislador teria consagrado expressamente tal intenção no texto da lei<sup>163</sup>. Ainda, neste âmbito, é pertinente afirmar que nos encontramos em plena concordância com Machado (2010: 246-247), especialmente, quando o autor afirma o seguinte:

“[...] se entretanto se formou uma corrente jurisprudencial que tornou praticamente certo o sentido da norma antiga, então a [lei nova] que venha consagrar uma interpretação diferente da mesma norma já não pode ser considerada realmente interpretativa [...], mas inovadora.”

Tendo em conta os argumentos acima invocados, conclui-se pela ilegalidade das autoliquidações respeitantes aos processos constituintes da amostra por violação de lei por erro de direito.

#### **D- Atribuição de juros indemnizatórios**

À luz do art.º 43º, n.º 1 e n.º 2 da LGT e em concordância com a análise jurisprudencial por nós levada a cabo, a doutrina administrativa constante no Ofício Circulado n.º 20132 verifica a razão de base no procedimento de autoliquidação da derrama adotado pela Requerente. Como tal, fica demonstrada a existência de “erro imputável” à AT, ou seja, a ilegalidade liquidação, embora efetuada pela empresa

---

<sup>161</sup> Segundo Machado (2010: 247) existem dois critérios que possibilitam classificar uma lei como interpretativa, a saber: “a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta; e que a solução definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei”. Prossegue o autor afirmando que “se o julgador ou o intérprete, em face de textos antigos, não podiam sentir-se autorizados a adotar a solução que a [lei nova] vem consagrar, então esta é decididamente inovadora”.

<sup>162</sup> Acompanhamos, neste âmbito, com a devida vénia o entendimento do Tribunal Constitucional, nomeadamente, no acórdão 18/2011, de 12 de Janeiro.

<sup>163</sup> Relativamente a esta afirmação, citamos, novamente, o exemplo da derrama estadual, criada pela Lei n.º 12-A/2010, de 20 de Junho. No âmbito do RETGS, a taxa de derrama estadual incide clara e objetivamente, de acordo com a letra da lei, sobre o lucro tributável individualmente apurado nas declarações periódicas de cada uma das empresas do grupo.

dominante de um grupo de sociedades, é diretamente atribuível “aos serviços”. Daqui resulta que o pedido de pagamento de juros indemnizatórios suscitado pela Requerente é legítimo, sendo, desse modo, e nos termos do art.º 43º, n.º 4 e art.º 35º, n.º 10 da LGT, art.º 61 do CPPT e art.º 559º do Código Civil, devidos juros desde o dia seguinte ao do pagamento indevido a título de derrama, data de apresentação da declaração Modelo 22, até à data da emissão da respetiva nota de crédito.

## Capítulo V

### Conclusões e perspectivas futuras

Do exposto, acerca da base de incidência da derrama no âmbito de aplicação do RETGS, entendemos apresentar a seguinte súmula conclusiva.

A extrema dependência financeira dos municípios face ao Poder Central veio, paulatinamente, desde o ano de 1974, a decrescer, tendo, a este respeito, a LFL de 1979 desempenhado um papel fundamental. No domínio financeiro, só com a primeira LFL, Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro, se alterou o paradigma vivido até então ao nível das finanças locais, estabelecendo esta: determinados princípios que vigoram até à atualidade; um conjunto de receitas que caberiam diretamente aos municípios, os designados impostos locais; e um valor mínimo a transferir para os municípios. Ainda assim, apesar do crescimento de recursos atribuídos aos municípios, a autonomia financeira gozada por estas figuras permanecia, tal como atualmente, restrita.

Quando um recurso é escasso a sua correta e eficaz afetação ganha uma acuidade particular. Ao colocar o acento tónico nos recursos financeiros, mais concretamente nos dinheiros públicos à disposição das autarquias locais, a questão reveste ainda mais importância devido à necessidade da sua justa repartição. Neste sentido, os municípios devem dispor de uma maior capacidade de atuação, nomeadamente financeira, no que à prossecução de objetivos e interesses locais respeita. A capacidade de um determinado município em atrair, ou pelo menos evitar a fuga, investimento ou de criação de postos de trabalho é fulcral, no sentido de assegurar uma melhoria quantitativa e qualitativa do nível e condição de vida nessa circunscrição. Com efeito, defendemos, que uma acentuada descentralização, e conseqüente fortalecimento do poder local, para além de beneficiar a qualidade das populações locais é condição *sine qua non* para o crescimento e desenvolvimento país. Este fortalecimento deverá ser acompanhado: (i) de uma reinvenção por parte dos municípios, consubstanciada num elevado grau de respeito por critérios de *accountability*, eficiência, eficácia e controlo; e (ii) por um incremento de participação dos distintos interessados, designadamente os cidadãos, na definição de políticas locais.

Revertendo para o caso em apreciação, a derrama, é de sublinhar a autonomia concedida aos municípios, através do seu poder tributário próprio, para que possam

prosseguir objetivos extrafiscais tais como a concessão de isenções e benefícios fiscais, definidos no art.º 12º da Lei n.º 2/2007. O caminho a trilhar é exatamente este, ou seja, deve verificar-se uma contínua transferência para os municípios de atribuições e competências, assim como de recursos financeiros e materiais de modo, a materializar os inúmeros objetivos visados.

A entrada em vigor da Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro, verificou uma alteração da metodologia de cálculo da derrama, ou seja, nos termos do art.º 14º, n.º 1 da Lei n.º 2/2007, esta passou a ser deliberada por cada município e liquidada sobre o valor do lucro tributável sujeito e não isento, até ao limite máximo de 1,5% do mesmo. Com esta redação é dado um passo significativo no sentido de autonomizar a derrama face ao IRC. Sucede porém que, embora este passo tenha constituído, na sua génese, uma importante medida atinente ao alcance do objetivo da autonomização do imposto, em nossa opinião, não foi dado com a devida segurança e clareza. A asserção anterior é fundamentada pelo facto de a norma consubstanciar uma fonte de forte litigância entre a AT e as empresas, devido à ambiguidade que encerrava no que respeita à incidência da derrama, no âmbito do RETGS. A acrescer surge, ainda, a emissão, por parte da AT, do Ofício Circulado n.º 20132, de 14 de Abril de 2008 com o objetivo de esclarecer o que se deveria entender por lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

Quanto a nós, tendo em conta o referido, cumpre retirar as seguintes ilações: (i) O art.º 14º, n.º 1 da Lei n.º 2/2007 reveste, inquestionavelmente, um carácter duvidoso que pode desencadear distintos entendimentos. Caracterizando-se a derrama como fonte de financiamento corrente dos municípios e assumindo-se como um dos impostos com mais tradição ao nível municipal é criticável a falta de acuidade no estabelecimento dos comandos do regime legal deste imposto; (ii) Tomando em consideração o ponto anterior, e as características próprias do RETGS, especificamente a alternativa aí concedida de tributar o grupo como se de uma só entidade se tratasse, com capacidade contributiva única, deveria ter sido consagrado um regime mais objetivo e em conformidade com esses princípios estruturais; (iii) Tal como plenamente justificado na análise aos acórdãos, apresentando-se a derrama como um imposto acessório do IRC, e não apresentando regras próprias de apuramento da base de incidência, deve seguir as regras do imposto principal. Assim, em concordância com a desconstrução argumentativa ao invocado pela AT, levada a cabo no capítulo IV, e abonando-nos na unanimidade doutrinária parece-nos inexequível



tomar uma posição distinta; (iv) A emissão do Ofício Circulado n.º 20132 não passou, para nós, de um “golpe de caneta” no sentido em que, visou, somente, verter um determinado entendimento sem suporte nos diplomas legais, bem como nas instâncias judiciais e arbitrais; e (v) No seguimento do ponto transato e tendo em conta a análise jurisprudencial efetuada extrai-se que, na vigência da Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro, ou seja, exercícios de 2007 a 2011, quando fosse aplicado o RETGS, a derrama deveria incidir sobre o lucro tributável agregado do grupo. Apesar de o contribuinte, sociedade dominante de um grupo, ser compelido a adotar determinado procedimento na entrega da sua declaração Modelo 22 este era, à luz do direito aplicável, sobejamente incorreto, logo ilegal.

No que concerne à adição do n.º 8 ao art.º 14º promovida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, esta reflete o entendimento já anteriormente veiculado pelo Ofício Circulado n.º 20132, a saber: o cálculo da derrama incide sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que integram o grupo e não sobre o lucro tributável global deste.

A crise económico-financeira global afetou países como Portugal de forma devastadora e a premente necessidade de angariação de receitas levou a uma pressão fiscal brutal sobre as empresas. Mesmo admitindo que este facto é passível de justificar a opção legislativa constante da Lei n.º 64-B/2011 não cremos que tenha sido a mais apropriada, tendo em conta a preexistência de um regime especial de tributação para os grupos de sociedades.

Apesar da Comissão para a reforma do IRC de 2013, no seu relatório final, considerar a existência de um imposto com as características da derrama inadequada, face à realidade do nosso país, não é de desprezar a importância que esta apresenta para os municípios. Como tal, do nosso ponto de vista, impunha-se a aceitação da corrente jurisprudencial firmada em virtude de se tratar duma posição que garantia uma maior estabilidade e segurança às empresas. Com efeito, o novo regime plasmado na Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, deveria, para além de imprimir maior responsabilização na gestão dos meios financeiros públicos, ter sido alterado no sentido da consideração das características específicas do RETGS, em sede de derrama.

Ainda sobre o entendimento plasmado no n.º 8 do art.º 14º liquida-se, tal como referido no capítulo precedente, que este é um fator de reforço à seguinte tese: trata-se de

uma norma com caráter inovador e não interpretativo, tal como defendia a AT. A inexistência de alusão a uma norma duvidosa que se pretendia esclarecer e, conseqüentemente, do seu possível caráter interpretativo, aliado à consagração de uma solução distinta daquela que tinha sido unanimemente firmada pela jurisprudência justificam a afirmação anterior.

Por fim, e não menos importante, antes pelo contrário focam-se quatro aspetos conclusivos adicionais.

Em primeiro lugar, realça-se a falta de sensibilidade legislativa vertida na redação do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais. A revisão do regime de financiamento das autarquias locais constante do Programa de Assistência Económica e Financeira, assinado entre o Governo português e a “*troika*”, deveria ter constituído a pedra de toque para uma alteração real e no correto sentido, tal como atrás ficou dito, do regime da derrama. Ao invés, a codificação do mesmo manteve-se idêntica, excetuando alterações pontuais não significativas de terminologia e a consagração de um critério para a determinação da residência fiscal, no caso de uma entidade ter sede num município e direção efetiva noutra.

Em segundo lugar, é de saudar o papel que o CAAD tem assumido na célere resolução de diversos litígios descongestionando, de certo modo, os tribunais judiciais. Exemplo disso é a grande quantidade de decisões subordinadas, não só, mas também, à temática aqui desenvolvida, com todas as vantagens inerentes ao processo já aqui referidas.

O terceiro aspeto conclusivo prende-se com a importância e adequação que uma investigação da natureza aqui desenvolvida reveste. A respeito do primeiro fator, e aludindo à penosidade do processo, Machado (2010: 183-184) refere que “representa muitas vezes um longo e fadigoso trabalho de elaboração doutrinal indispensável para recortar com precisão o alcance da norma, balizando o seu âmbito de aplicação [...]”. Para além da importância que o correto entendimento de uma norma ambígua apresenta, o mesmo autor defende que, este género de trabalho científico é, comumente, desenvolvido em dissertações académicas (Machado, 2010: 184).

Por último, e apesar da restrita amostra de acórdãos selecionada, foi possível evidenciar uma clara orientação nas decisões do TA nos processos cuja temática é a incidência da derrama no âmbito do RETGS. Procurou-se assim, numa temática de grande

especificidade, apaziguar todas as dúvidas inerentes a redações da lei que, em nossa opinião, nem sempre foram bem conseguidas. Todavia, é de referir que a dimensão da amostra obtida, nove acórdãos resultantes das decisões proferidas pelos TA, constitui uma limitação do presente estudo.

Atento à incerteza de inúmeras redações legais e conseqüentemente à necessidade de segurança dos contribuintes no desenvolvimento das suas atividades, é pertinente que estudos semelhantes continuem a ser desenvolvidos. A inexistência de estudos à jurisprudência arbitral tributária é, do nosso ponto de vista, uma linha de investigação que merece ser percorrida.



## Bibliografia

Abreu, Jorge C. (2012) *Curso de Direito Comercial*. Coimbra: Almedina.

Amaral, Diogo F. (2006) *Curso de Direito Administrativo*. Coimbra: Almedina.

Antunes, José E. (2002) *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária*. Coimbra: Almedina.

Ardant, Gabriel (1971) *Histoire de l'impôt*. Paris: Fayard.

Barata, Alberto S. (2002) *Concentração de empresas e consolidação de contas*. Lisboa: Notícias editorial.

Barrocas, Manuel P. (2010) *Manual de Arbitragem*. Coimbra: Almedina.

Basto, José G. X. (2007) *IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora.

Caetano, Marcello (1991) *Manual de Direito Administrativo*. Coimbra: Almedina.

Catarino, João R. (2009) *Para uma Teoria Política do Tributo*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.

Catarino, João R. (2012) *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina.

Coimbra, Maria L. ; Costa, José S. ; Carvalho, Armindo (2011) “Fiscal competition among portuguese municipalities” *Revista Portuguesa de Estudos Regionais*. 28, 27-38.

Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (2013) *Relatório Final – Uma Reforma do IRC orientada para a Competitividade, o Crescimento*

e o Emprego. <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf> [acedido em 13 de Janeiro de 2014].

Conan, Matthieu (2008) “Gaston Jèze et l’utilité de la dépense publique – L’élaboration d’une théorie générale des dépenses publiques” *La Revue du Trésor*. 2, 159-165.

Cordeiro, António M. (2009) *Manual de direito comercial*. Coimbra: Almedina.

Correia, José M. S. (1982) *Noções de direito administrativo*. Lisboa: Editora Danúbio.

Costa, José M. M. C. (1972) *Curso de direito fiscal*. Coimbra: Almedina.

Dias, José E. F.; Oliveira, Fernanda P. (2011) *Noções Fundamentais de Direito Administrativo* Coimbra: Almedina.

Ferreira, Eduardo P. (1985) *As Finanças Regionais*. Lisboa: Imprensa Nacional – Casa da Moeda.

Franco, António L. P. S. (1995) *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Vol.2. Coimbra: Almedina.

Franco, António L. P. S. (1995) “Os poderes financeiros do estado e do município: sobre o caso das derramas municipais” in Otero, Paulo; Araújo, Fernando; Gama, João T. (eds) *Estudos em homenagem à Dr<sup>a</sup> Maria de Lourdes Orfão de Matos Correia e Vale*. Lisboa: 29-82.

Franco, António L. P. S. (2003) *Finanças do sector público: Introdução aos subsectores institucionais*. Lisboa: AAFDL.

Gaudemet, Paul M. (1965) *Cours de Finances Publiques*. Paris: Les cours de droit.

Glautier, Michel ; Underdown, Brian ; Morris, Deigan (2011) *Accounting theory and practice*. Harlow : Financial Times Prentice Hall.

Hadden, Tom (1992) “The regulation of corporate groups in Australia” *University of New South Wales Law Journal*. 15, 61-85.

Hutchinson, Terry ; Duncan, Nigel (2012) “Defining and Describing What We Do : Doctrinal Legal Research” *Deakin Law Review*. 17(1), 83-119.

Lisboa, João; Coelho, Arnaldo; Coelho, Filipe; Almeida, Filipe (2011) *Introdução à Gestão de Organizações*. Porto: Vida Económica.

Lopes, Cidália M. M. (2006) *Os Custos de Cumprimento no Sistema Fiscal Português Uma análise da tributação do rendimento*. Dissertação de doutoramento em Organização e Gestão de Empresas. Universidade de Coimbra.

Machado, João B. (2010) *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*. Coimbra: Almedina.

Marques, Remédio J. P. (2011) *Acção Declarativa à Luz do Código Revisto*. Coimbra: Almedina.

Martinez, Pedro S. (1990) *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Matias, Vasco J. V. (1987) *Contributo para o estudo das finanças municipais em Portugal*. Coimbra: CCRC.

McConville, Mike; Chui, Wing H. (2007) *Research Methods for Law*. Edinburgh: Edinburgh University Press.

Morais, Rui D. (2009) “Passado, presente e futuro da derrama” *Fiscalidade*. 38, 109-115.

Moreira, Vital; Canotilho, José J.G. (2010) *Constituição da República Portuguesa: Anotada*. Coimbra: Coimbra Editora.

Musgrave, Richard A. (1963) “Growth with Equity” *The American Economic Review*. 53, 323-333.

Maxwell, Joseph . (2005) *Qualitative Research Design: An Interactive Approach*. London: Sage Publications Ltd.

Nabais, José C. (2007) *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*. Coimbra: Almedina.

Nabais, José C. (2011) *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Neves, Maria J. L. C. (2004) *Governo e Administração Local*. Coimbra: Coimbra Editora.

Nolasco, Claire A.; Vaughn, Michael S.; Carmen, Rolando V. (2010) “Toward a New Methodology for Legal Research in Criminal Justice” *Journal of Criminal Justice Education*. 21(1), 1-23.

Nunes, Gonçalo A. (2001) *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em sede de IRC*. Coimbra: Almedina.

Pereira, Manuel H. F. (2011) *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.

Pinto, Eliana; Nora, Joana C.; Xavier, Joana L.; Garcia, Ana O.; Garcia, Alberto A. (2010) *Direito Administrativo das Autarquias Locais: Estudos*. Coimbra: Coimbra Editora.

Porto, Manuel C. L. (1988) *A reforma fiscal portuguesa e a tributação local*. Coimbra: Gráfica de Coimbra.

Pires, Manuel (2008) *Direito fiscal: apontamentos*. Coimbra: Almedina.



Rebelo, Marta (2007) *Descentralização e Justa Repartição de Recursos entre o Estado e as Autarquias Locais*. Coimbra: Almedina.

Ribeiro, José J. T. (1997) *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra: Coimbra Editora.

Rocha, Joaquim F. (2009) *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*. Braga: CEJUR.

Rocha, José A. O. (1997) “O Futuro da Governação Local” esta comunicação é uma adaptação dum artigo do autor publicado nos Cadernos de Estudos Municipais, n.º8, Dezembro de 1997, com o título, Esboço dum Modelo de Análise dos Municípios. <http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CC8QFjAA&url=http%3A%2F%2Frepositorium.sdum.uminho.pt%2Fbitstream%2F1822%2F2911%2F1%2Ffuturo%2520da%2520governa%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520local.doc&ei=P6k6Use1I8SAhQfyqYDoDg&usg=AFQjCNF18cNKZSQ47BuYm0qYwIvIDKU CkA&sig2=V9MzeeYXUtjwERzZ8K8kPA> [acedido em 26 de Novembro de 2013].

Rodrigues, Ana M. (2006) *O goodwill nas contas consolidadas*. Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, José L. S. (2007) *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, José L. S. (2009) “A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios” *Fiscalidade*. 38, 131-156.

Scholz, Roland W.; Tietje, Olaf (2002) *Embedded Case Study Methods*. London: Sage Publications Ltd.

Serrão, Joel (ed.) (2000) *Dicionário de História de Portugal*. Porto: Livraria Figueirinhas.

Siems, Mathias M.; Síthigh, Daithí M. (2012) “Mapping Legal Research” *Cambridge Law Journal*. 71(3), 651-676.

Silverman, David (2005) *Doing Qualitative Research*. London: Sage Publications Ltd.

Smith, Adam (2006) *Inquérito sobre a natureza e as causas da RIQUEZA DAS NAÇÕES*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

Sousa, Nuno J. V. A. (2011) *Noções de Direito Administrativo*. Coimbra: Coimbra Editora.

Stake, Robert E. (1995) *The Art of Case Study Research*. London: Sage Publications Ltd.

Stiglitz, Joseph E. (2000) *Economics of the Public Sector*. New York and London: W.W. Norton & Company.

Teixeira, António B. (1991) *Princípios de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Torres, Manuel A. (2009) “Relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama” *Fiscalidade*. 38, 157-161.

Vasques, Sérgio (2011) *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Vasques, Sérgio (2009) “O sistema de tributação local e a derrama” *Fiscalidade*. 38, 117-123.

Knight, Andrew; Ruddock, Les (2008) *Advanced Research Methods in the Built Environment*. United Kingdom: Wiley-Blackwell.

Xavier, Alberto (1981) *Manual de Direito Fiscal*. Lousã: Tipografia Lousanense.

Zbyszewski, João P. (2006) *O Financiamento das Autarquias Locais Portuguesas*. Coimbra: Almedina.