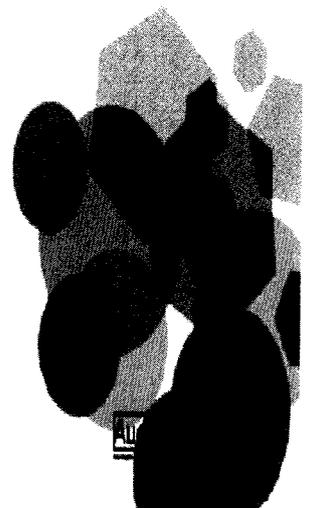




PASS
MÚSICA

Audiogest/ PassMúsica

IVA na Gestão Coletiva de
Direitos



MEMORANDO

Aplicação Retroactiva da Nova Redacção do n.º 16 do artigo 9.º do CIVA IVA na Gestão Colectiva de Direitos Conexos

1. A Norma em Questão:

As mais recentes alterações introduzidas na actual Proposta de OE para 2013 retomam a isenção para as pessoas colectivas, através da seguinte redacção do n.º 16 do artigo 9º do CIVA:

“Estão isentas de imposto:

(...)

*16. A transmissão do direito de autor e a autorização para a utilização da obra intelectual, definidas no Código de Direito de Autor, quando efetuadas pelos próprios autores, seus herdeiros ou legatários, ou ainda por terceiros por conta deles, **ainda que o autor seja pessoa coletiva**”
*(negrito indica a alteração introduzida)”**

Assistimos no ano anterior à alteração que veio introduzir, para efeitos de aplicação da isenção, a diferenciação entre pessoas singulares e colectivas., através da alteração ao n.º 16 do artigo 9.º do CIVA na Lei nº 64B/20122, publicada com a seguinte redacção, hoje em vigor:

“Estão isentas de imposto:

(...)

*16. A transmissão do direito de autor e a autorização para a utilização da obra intelectual, definidas no Código de Direito de Autor, quando efetuadas pelos próprios autores, seus herdeiros ou legatários, **ou ainda por terceiros por conta deles, salvo quando o autor for pessoa coletiva**”
*(negrito indica a alteração introduzida)”**

2. O Passado e a “fonte” efetiva da proposta de alteração:

Os serviços de IVA, sempre entenderam (e bem) que as entidades de gestão, agindo em nome e por conta dos titulares, beneficiavam da mesma isenção, até porque em boa verdade “não acrescentam valor” à cadeia. Cobram e registam direitos em contas de terceiros, para distribuir pelos seus representados. Foi isto que disseram esses mesmos serviços em todos os pareceres vinculativos para todas as outras entidades de gestão.

Foi também isto que, em sede de fiscalização tributária, por ocasião de um pedido de reembolso, determinaram, em 1998, os Serviços competentes, em relação à AUDIOGEST, Lda., que antecedeu a actual AUDIOGEST (Associação) na cobrança de direitos dos produtores. De facto, entendeu o fisco que, a AUDIOGEST, Lda. havia liquidado indevidamente IVA na cobrança e suportado IVA (indevido) na distribuição aos produtores (então apenas distribuía a produtores). O resultado foi o pagamento de todas as deduções “indevidamente” efetuadas.

Porém, no caso concreto da AUDIOGEST (agora Associação), em 2008, o Fisco entendeu que “por representar pessoas coletivas” (o que só é parcialmente verdade, uma vez que também representa pessoas individuais) deveria esta liquidar IVA.

Oportunamente, a AUDIOGEST procurou explicar o que está hoje a demonstrar e recorreu, hierarquicamente, não tendo, até hoje, obtido resposta.

Não podemos deixar de pensar que esta proposta se limita a ratificar, pela via legislativa essa interpretação, então contra *legem*.

3. A Tentativa de Aplicar Retroativamente a Norma. As Inspeções Tributárias e Liquidações Adicionais que já estão em curso.

Mas a situação já de si desastrosa, poderá atingir a verdadeira calamidade.

Além das perturbações que a norma acarreta a todo o funcionamento da Gestão Colectiva de produtores e artistas, facto é que estão a ser desenvolvidas, junto de algumas associadas da AUDIOGEST, inspeções tributárias que visam liquidar o IVA, alegadamente devido, relativo aos anos 2008 e seguintes.

Essa actividade é obviamente deliberada e concertada e, nos últimos dias, as notificações e inspecções têm-se multiplicado. Apesar de estarmos convictos da ilegalidade desta liquidação – convicção que sai reforçada pela alteração da norma que, evidentemente, não seria alterada se já previsse a delimitação negativa da isenção que os serviços de IVA já invocavam – facto é que, o recurso dos atos de liquidação (alguns já consumados) não têm efeito suspensivo, salvo se for prestada caução.

Trata-se de uma lamentável posição da Administração Fiscal que, materialmente, procura aplicar retroativamente uma norma fiscal de incidência, contra todos os princípios legais e constitucionais.

Infelizmente, não é uma posição pessimista afirmar que estas liquidações podem por em causa a subsistência da Audiogest e de muitas das suas associadas. Algumas delas simplesmente não disporão de recursos financeiros para pagar (ou garantir) os valores devidos. Para o demonstrar preparámos o documento anexo que mais não faz que calcular (numa perspectiva conservadora e até otimista para os produtores) as contingências fiscais da Audiogest e das suas associadas, na hipótese do Fisco prosseguir com esta forma de atuação. Tal documento encontra-se em anexo (Anexo I).

Como se pode observar o valor global de tal contingência da AUDIOGEST e das suas associadas é de 12.401.096 Eur. é:

- **superior ao valor distribuído pela AUDIOGEST, nos últimos três anos a produtores e artistas;**
- **correspondente a 55% do valor total do mercado fonográfico em 2011 (22.371.462 Eur.). E, logo,**
- **é muito superior ao resultado operacional acumulado do sector.**

Estamos em crer que estes indicadores serão mais que suficientes para ilustrar as consequências da atitude ilegal acabada de descrever.

ANEXO I

CÁLCULO DA CONTINGÊNCIA DE IVA PARA O MERCADO FONOGRÁFICO

O valor da faturação total efetuada pela Audiogest no período de 2008 a 2011, em nome de produtores e artistas, a utilizadores de música gravada, ascende a € 32.632.621.

Audiogest	Direitos Faturados Líquidos (7)	Valor IVA	Multa (4)	Juros (5)	Contingência Total (6)
2008 a 2011	32.632.621 €	6.852.850 €	1.370.570 €	603.051 €	8.826.471 €

O valor total distribuído a produtores no período de 2008 a 2011 ascendeu a 13.598M€. Apresentamos no quadro seguinte o detalhe deste montante, bem como o respetivo valor do IVA calculado às taxas em vigor nos respetivos anos.

Ano	Valor Dist. Prod.	Tx. IVA	IVA
2011	3.530.490 €	23%	812.013 €
2010	1.986.298 €	21%	417.123 €
2010	1.370.940 €	20%	274.188 €
2009	3.708.860 €	20%	741.772 €
2008	2.215.864 €	20%	443.173 €
2008	785.353 €	21%	164.924 €
Total	13.597.806 €		2.853.192 €

Os referidos montantes serviram de base ao cálculo da contingência fiscal por produtor. Optou-se por não divulgar os respetivos nomes, apresentando no entanto valores reais que correspondem aos valores distribuídos aos produtores que recebem maior quota de Direitos:

Produtores	Share (1)	Valor Dist. (2)	Valor IVA (3)	Multa (4)	Juros (5)	Contingência Total (6)
Produtor 1	22,55%	3.065.749 €	643.278 €	128.656 €	33.998 €	805.932 €
Produtor 2	16,92%	2.300.652 €	482.740 €	96.548 €	25.513 €	604.801 €
Produtor 3	14,14%	1.923.117 €	403.523 €	80.705 €	21.327 €	505.554 €
Produtor 4	14,03%	1.908.180 €	400.388 €	80.078 €	21.161 €	501.627 €
Produtor 5	9,42%	1.280.837 €	268.755 €	53.751 €	14.204 €	336.710 €
Produtor 6	9,20%	1.251.610 €	262.622 €	52.524 €	13.880 €	329.026 €
Produtor 7	7,41%	1.007.110 €	211.319 €	42.264 €	11.168 €	264.752 €
Produtor 8	2,09%	283.550 €	59.497 €	11.899 €	3.144 €	74.540 €
Outros Produtores	4,24%	577.001 €	121.071 €	24.214 €	6.399 €	151.683 €
TOTAL	100%	13.597.806 €	2.853.193 €	570.639 €	150.795 €	3.574.625 €

Pressupostos:

- 1) Utilizado o share da última distribuição - Este fator poderá fazer variar a contingência relativa de cada produtor mas não afeta a contingência global.
- 2) Valor efetivamente distribuído no período em causa (2008 a 2011). Para simplificação considerou-se uma única distribuição em cada ano, realizada à data de 31 de Dezembro do ano a que respeita.
- 3) Valor do IVA calculado à taxa normal em vigor nos vários anos.
- 4) Calculado à taxa de 20% sobre o valor do imposto a entregar à Administração Fiscal, conforme disposto no art.114º nº2 e art. 26º nº4 do RGIT.
- 5) Taxa de juros aplicada - 4%. Para simplificação considerou-se que apenas foi efetuada 1 distribuição por ano, no último dia do ano. Do cálculo de juros real

resultará assim um valor necessariamente superior ao que é apresentado.

- 6) Valor do imposto + Valor da multa + Juros
- 7) Direitos faturados, líquidos de créditos emitidos, pela Audiogest, por conta de artistas e produtores, a utilizadores de música gravada.

Contingência AUDIOGEST:	8.826.471 Eur.
Contingência Associadas:	3.574.625 Eur.
TOTAL:	12.401.096 Eur

Breve Cronologia dos Acontecimentos:

- Até 1998:** A entidade que então procedia à cobrança e distribuição de Direitos dos Produtores de Música liquidava IVA e deduzia o IVA que pagava quando distribuía os Direitos;
- Em 1998:** O Fisco, na sequência de uma inspecção tributária efectuada a tal entidade, detecta a seguinte irregularidade: *“Escriturou IVA dedutível (...) sendo estas operações isentas de IVA nos termos do n.º 17 do artigo 9.º do CIVA, dado que se trata de direitos de autor, distribuídos a empresas discográficas.”* A indústria fonográfica não só não pode receber o IVA que o Estado considerava que tinha pago indevidamente, como teve que repor o valor relativo às deduções efectuadas.
- Entre 1998 e 2007:** Na sequência do que acaba de se referir, não foi aplicado IVA nos direitos cobrados e geridos colectivamente, quer em representação dos produtores, quer em representação dos artistas (a cobrança em nome de uns e outros tem forçosamente que ser efectuada conjuntamente). No mesmo período o fisco foi emitindo diversas informações, sendo que todas elas, sem qualquer excepção, consideravam que os direitos geridos colectivamente (sejam eles de autores, produtores, artistas ou editores) não estavam sujeitos a IVA.
- Em 2008:** Os Serviços de IVA informam a AUDIOGEST e algumas das suas associadas que, afinal, deveria haver lugar à liquidação de IVA, quer na cobrança quer na distribuição de direitos, com o argumento dos direitos pertencerem a “pessoas colectivas”. A AUDIOGEST recorreu de tal decisão. Apesar do compromisso firme dos serviços de IVA de procurarem, ouvindo os interessados, regular e uniformizar o “sector”, facto é que, não só não o fizeram, como jamais tomaram qualquer posição sobre o recurso da AUDIOGEST.
- Em Outubro de 2011:** Mantendo os serviços de IVA o total silêncio sobre a questão, a AUDIOGEST é confrontada com a proposta de Lei de Orçamento de Estado para 2012 que, neste ponto, apenas se limitava a alterar a norma no sentido que correspondia à interpretação do fisco de 2008, transformando em lei o que até aí era uma interpretação ilegal.
- Dez. 2011:** Apesar dos alertas da AUDIOGEST e de outras entidades de gestão colectiva, para a impraticabilidade da norma, a sua iniquidade e, sobretudo, para o facto do Estado não ganhar qualquer receita fiscal adicional com esta alteração, a norma acaba por ser aprovada.
- Jan. 2012:** Não obstante todas as dificuldades que a norma levanta, a AUDIOGEST e os agentes da produção musical nacional, passaram a liquidar IVA nestas transacções.
- Setembro de 2012:** As associadas da AUDIOGEST começam a ser notificadas para inspecções que visam liquidar o IVA desde 2008, aplicando a nova norma do Orçamento de Estado de 2012, como se esta já vigerasse a essa data.
- Outubro de 2012:** O Governo apresenta a proposta de OE que repõe a isenção para pessoas colectivas.



representing the
recording industry
worldwide

Secretary of State for Financial Affairs
Exmo. Senhor Dr. Paulo Nuncio
M. I. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais
Av. Infante Dom Henrique
1149-009 Lisboa
Portugal

Cc Algirdas Semeta, European Commissioner for Taxation, Customs Union, Audit and Anti-Fraud

19th November 2012

Dear Secretary of State,

I am the chief executive of IFPI, the organisation that represents the recorded music industry worldwide, with some 1,400 record company members in 66 countries.

I am deeply concerned to hear that the tax authorities in Portugal are considering retrospectively levying VAT on IFPI member record companies and Audiogest, the music licensing company that operates on their behalf.

Audiogest and IFPI's members in Portugal had previously been informed by the tax authorities that they were exempt from levying VAT, so believe that such retroactive application is not acceptable under the law and will be appealing any such decision.

I understand, however, that Audiogest and IFPI member record companies would be required to pay €12 million the authorities could potentially claim in backdated VAT payments *before* any such appeal could be heard.

As I am sure you are aware, the recording industry worldwide has suffered sharp declines in revenue in recent years, largely as a consequence of high levels of digital piracy. Portugal has not been exempt from this trend, with trade revenues down 80 per cent in the last decade, and €12 million now represents more than half the local industry's annual turnover. Paying such a sum - or presenting a bank guarantee - before any appeal could be heard could threaten the ongoing viability of this industry in Portugal. It surely cannot be in anyone's interests to see further job losses in the current economic climate.

IFPI Secretariat
10 Piccadilly
London
W1J 0DD
United Kingdom

Tel: +44 (0)20 7878 7900
Fax: +44 (0)20 7878 7950
email: info@ifpi.org
www.ifpi.org



**PASS
MÚSICA**

PERSPECTIVA AUDIOGEST

(Enquanto entidade que cobra Direitos em representação dos Produtores)

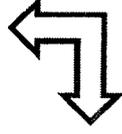
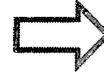
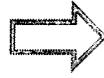
Maioritariamente
Pessoas Coletivas

Maioritariamente
Pessoas Singulares

Sujeição a IVA em
2012 (que a
Administração Fiscal
pretende retroagir)

Associados
Audiogest
(Produtores)

Associados da
GDA (Artistas)



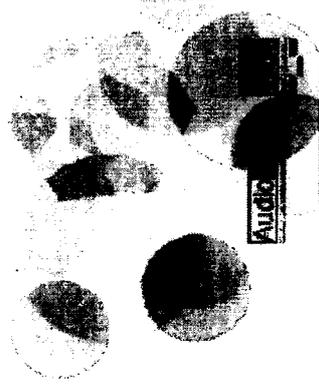
2) Tentativa de
liquidação de IVA à
Audiogest – 2008 a
2011

2) Factura 50% dos Direitos Cobrados pela Audiogest

AUDIOGEST
(PassMúsica)

1) Factura única (100%) de Direitos Conexos

Utilizadores



**Proposta de Redacção Alternativa para o Artigo 185.º da Proposta de OE para 2013
(n.º 16 do artigo 9.º do CIVA)**

1. A Norma em Questão:

A proposta de redacção apresentada pelo Governo para o artigo 185.º da Proposta de Lei 103 / XII (Proposta de Orçamento de Estado para 2013), volta a alterar o n.º 16 do artigo 9º do CIVA, atribuindo-lhe a seguinte nova recção:

“Estão isentas de imposto:

(...)

*16. A transmissão do direito de autor e a autorização para a utilização da obra intelectual, definidas no Código de Direito de Autor, quando efetuadas pelos próprios autores, seus herdeiros ou legatários, ou ainda por terceiros por conta deles, **ainda que o autor seja pessoa coletiva**” (negrito indica a alteração introduzida)”*

2. A Proposta de Redacção Alternativa:

Partindo do pressuposto – que resulta evidente tendo até em conta o elemento histórico do preceito - que o que se pretende é efectivamente isentar não só os titulares de direito de autor (propriamente ditos) como também os titulares de direitos com eles conexos (v.g. artistas, interpretes e executantes e titulares de direitos sobre gravações musicais ou audiovisuais), seria de toda a conveniência que tal ficasse expressa e definitivamente resolvido no texto da lei, o que poderá ser efectuado, facilmente, através de uma pequena alteração a introduzir em sede de discussão na especialidade.

A alteração que concretamente propomos com vista ao mencionado desiderato é a seguinte:

“Estão isentas de imposto:

(...)

*16. A transmissão do direito de autor e conexos e a autorização para a utilização da obra intelectual, definidas no Código de Direito de Autor, quando efetuadas pelos próprios titulares dos respectivos direitos ~~autores~~, seus herdeiros ou legatários, ou ainda por terceiros por conta deles, **ainda que o autor titular de direitos** seja pessoa coletiva” (negrito e sublinhado indica a alteração sugerida)”*

Estamos em crer que, desta forma, se adequa o texto da proposta ao real sentido e alcance pretendido pelo legislador.

A AUDIOGEST
2012-11-02

0265/12

Data do Acórdão:	05-07-2012
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	LINO RIBEIRO
Descritores:	DERRAMA GRUPO DE EMPRESAS
Sumário:	I - À luz do nº 1 do artigo 14º da Lei de Finanças Locais de 2007, derrama municipal autoliquidada por uma sociedade sujeita ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), incide sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram. II - O artigo 14º, n.º 8, da Lei das Finanças Locais, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 57º da Lei do Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) é uma norma inovadora e não interpretativa.
Nº Convencional:	JSTA000P14386
Nº do Documento:	SA2201207050265
Data de Entrada:	09-03-2012
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A..., S.A.
Votação:	UNANIMIDADE
Aditamento:	

▼ **Texto Integral**

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. A Fazenda Pública interpõe recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou procedente a impugnação judicial que A....., SA, com identificação nos autos, deduziu contra a liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) referente ao exercício de 2007, no qual se apurou um reembolso de €1.618.214,18, pedindo a sua anulação e o reembolso da quantia de €81.764,89, acrescida de juros indemnizatórios.

Nas respectivas alegações, conclui o seguinte:

1. Com a entrada em vigor do Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro (LFL), a derrama passou o ser calculada sobre o valor do lucro tributável de IRC, de cada exercício, antes da dedução de prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores, evitando-se dessa forma, que a derrama deixasse de ser liquidada quando existissem valores negativos a reportar;
2. Consubstanciando-se, dessa forma, uma verdadeira mudança de paradigma no respectivo cálculo, originando que aquela perdesse o carácter de acessoriedade, que até aqui vinha usufruindo, face ao IRC, passando a ser tratada como um verdadeiro imposto autónomo.
3. Ao contrário da peça decisória, que afirma, que "..... o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, ... ". E que, por esse facto, " ... a única via para

integrar lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto no IRC.".

4. Entendemos que a LFL não enferma de nenhuma lacuna ao nível da incidência, determinação da matéria colectável ou liquidação, que justifique o recurso à aplicação do regime previsto nos arts. 69º a 71º do CIRC, no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades;

5. Porque, apesar da determinação do lucro tributável para efeitos de IRC, corresponder à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais, apurados nas declarações individuais, cujo cálculo é efectuado por cada entidade individualmente;

6. Para efeitos de derrama, a mesma deverá ser calculada, também individualmente, por cada sociedade que integra o perímetro do grupo, nas suas declarações individuais, e os somatórios das mesmas, indicadas na declaração correspondente ao grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante;

7. Tendo presente que a determinação do lucro tributável do grupo é calculada tendo em conta os prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. (artº 70º, nº 1 do CIRC);

8. A doutrina vertida na douda peça decisória representa, em última instância, um rude golpe aos princípios estruturantes da nova Lei das Finanças, evitar que a derrama deixasse de ser liquidada quando existissem prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores;

9. E uma violação clara dos dispositivos legais contidos nos nºs 1 e 2 do art. 14º da Lei nº 2/2007, de 18/1 e art. 11º da LGT.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3 O Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

2. A sentença deu como provados os seguintes factos:

a) A impugnante, A....., SA, é a sociedade dominante de um grupo de empresas abrangidas, no âmbito do IRC, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades.

b) No dia 30 de Maio de 2008, submeteu via internet a declaração de rendimentos - IRC - Modelo 22, referente ao exercício de 2007 do referido grupo de empresas, onde indicou o valor de 14.895,26 euros referente a "Pagamento Especial por Conta" (campo 356) e apurou o montante de €1.690.985,07 a recuperar - Doc. 1, junto com a Petição Inicial, de fls. 24 a 31.

c) A impugnante apurou a derrama do grupo mediante aplicação da taxa média, indicando no quadro 04, do anexo A - Derrama, à declaração a que alude a alínea anterior, os valores constantes do documento de fls. 29 a 31 dos autos.

d) Com base na declaração a que aludem as alíneas anteriores, em 2 de

Julho de 2008, a Direcção-Geral dos Impostos liquidou o IRC de 2007 emitiu um cheque de reembolso no valor de €1.698.953,56, a favor da impugnante que inclui o pagamento de €7.968, 48 de juros indemnizatórios - doc. 2, junto com a Petição Inicial, a fls. 32.

e) Em 13 de Outubro de 2008, a Direcção-Geral dos Impostos liquidou o IRC de 2007, apurando um valor de €1.618.214,18 a reembolsar, que inclui o pagamento de €8.993,99 de juros indemnizatórios - Doc. 4, junto com a Petição Inicial, a fls. 34.

f) Em 10 de Dezembro de 2008, foi utilizada a quantia de €10.622,36, referente a Pagamentos Especiais por Conta efectuados, na liquidação n.º 2008 2610391288 (Exercício :2007) - Doc. 1, junto com a Contestação, de fls. 47 a 49.

g) Em 10 de Dezembro de 2008, a Direcção-Geral dos Impostos emitiu a nota de cobrança nº 200800001506809 e notificou a impugnante da "Demonstração de Acerto de Contas" que apurava um saldo de €80.739,38, a pagar até 19 de Janeiro de 2009, referente ao acerto na liquidação de IRC de 2007 e respectivos juros indemnizatórios, resultante das seguintes operações: - Estorno da Liquidação de 2007 - Liq. 20082510133657 - 1.698.953,56; - Estorno da Liquidação de 2007 - Liq. 2008 2610391288 + 1.609.220,19; - Juros Indemnizatórios - Liq. 200800001965715 + 8.993,99; - Saldo a Pagar € 80.739,38 - Acordo das partes - Doc. 3, junto com a Petição Inicial, a fls. 33, e informação de fls. 26 do PAT

h) Em 20 de Janeiro de 2009, a impugnante remeteu à Direcção Geral dos Impostos, por correio electrónico, uma mensagem de cujo teor se extrai: *"Acusamos a recepção da vossa nota de liquidação (...) e solicitamos que nos seja identificada qual a razão das seguintes correcções por vós efectuada: 1. Pagamento especial por conta: Euros 14.895,26 corrigido para 10.622,36; 2. Derrama, Euros 522.218,30 (declarado) corrigida para Euros 599.719,30."* - Doc. 6, junto com a Petição Inicial, a fls. 36.

i) A quantia apurada na liquidação adicional descrita na alínea g) supra, foi liquidada por compensação no dia 23 de Fevereiro de 2009 – Acordo das partes, Doc. 5, junto com a Petição Inicial, a fls. 35, e informação de fls. 26 do PAT

j) A Direcção Geral dos Impostos respondeu, em 11 de Março de 2009, por correio electrónico, ao ponto 2 da mensagem que consta da alínea h), esclarecendo *"nos termos do ofício circulado nº 20132 de 14/072008, a derrama corrigida corresponde ao somatório das derramas calculadas individualmente e declaradas na modelo 22 por cada uma das sociedades que integram o perímetro do grupo."* - Doc. 6, junto com a Petição Inicial, a fls. 36.

3. A única questão que vem em recurso consiste em saber se a derrama municipal relativa ao exercício de 2007, autoliquidada pela recorrida, uma sociedade sujeita ao regime especial de tributação dos grupos de

sociedades (RETGS), incide sobre o lucro tributável do grupo ou sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram.

Esta questão foi discutida na doutrina e julgada na jurisprudência até à recente alteração do artigo 14º da Lei 2/2007 de 15 de Janeiro (Lei das Finanças Locais), levada a efeito pela Lei nº 64-B/2011 de 30/12, que acrescentou àquele artigo um número 8, respondendo, de forma inequívoca, à questão nos seguintes termos: *«Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedade do grupo, sem prejuízo do disposto no artigo 115º do Código do IRC»*.

A necessidade que o legislador teve de criar uma norma com esse sentido evidencia bem a dificuldade que anteriormente existia em responder de forma segura a tal questão. Desde logo, porque não havendo norma que, através do recurso às regras da hermenêutica, pudesse conduzir àquela solução, a Administração Tributária avançou com o Ofício-Circulado nº 20132 de 14 de Maio de 2008, segundo o qual, no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a *“derrama deverá ser calculada individualmente por cada uma das sociedade e inscrita na sua declaração individual”*.

A posição da administração tributária assentava na circunstância de as diferentes sociedades que compõem um determinado grupo fiscal terem que entregar declarações individuais nas quais, ainda que as mesmas não apresentem colecta, poderão evidenciar lucro tributável, pelo que deverá ser este a base do apuramento da derrama do grupo. Ou seja, a derrama deverá recair sobre o lucro tributável individual, porque esse decorre do preenchimento da declaração individual que cada sociedade está obrigada a submeter. Dessa forma, evita-se que a derrama deixe de ser liquidada, quando existam prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores, um dos mais importantes objectivos da nova lei de finanças locais.

Não foi, porém, nesse sentido que a maioria da doutrina e a jurisprudência interpretou o nº 1 do artigo 14º da Lei nº 2/2007, onde se dispõe que *«os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território”*.

O Supremo Tribunal Administrativo, antes alteração operada pela Lei nº 64-B/2011, interpretou esta norma no sentido de que, no caso dos grupos societários sujeitos ao RETGS, a derrama incide sobre o lucro consolidado em sede de IRC.

Esta jurisprudência, constante dos acórdãos de 2/2/2011 (rec. nº 0909/10), de 22/6/2011 (rec. nº 0309) e de 2/5/2012 (rec nº 0234/12), parte do princípio doutrinariamente assente de que a derrama, de acordo com a actual

Lei de Finanças Locais de 2007, é um *imposto autónomo* em relação ao IRC, uma vez que *“todos os seus elementos estruturantes ora resultam da lei (sujeito activo, margem de taxas) ou obedecem à intervenção da autarquia local (tributação ou não, taxas concretas), apenas comungando, para efeitos do seu cálculo e por simplicidade de gestão, de uma incidência objectiva comum (v. Saldanha Sanches, in revista citada, p. 137 e 138)”*. Mas como a base de incidência da derrama passou a coincidir com a do IRC, no que respeita aos sujeitos passivos que exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, quer sejam residentes ou não residentes que exerçam tal actividade através de estabelecimento estável situado em território português (artigo 3.º, n.º 1, alíneas a) e c) do CIRC), com excepção dos lucros sujeitos mas isentos de IRC, considerou-se que, apesar da referida autonomização do imposto, a derrama continuou a depender do regime do IRC, em todos os outros campos que definem a sua relação jurídico tributária.

Argumenta-se que, *“além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação da matéria colectável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, para elencar apenas aquelas em que tradicionalmente se analisa a relação jurídica tributária. Ora, como sustenta Manuel Anselmo Torres, a propósito da relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama, in Fiscalidade n.º 38, a fls. 159, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC. Na verdade, como refere o autor citado, só o CIRC nos permite concluir, por exemplo, que a derrama deve ser objecto de autoliquidação e paga até ao fim do 5.º mês seguinte ao fim do período de tributação. E o mesmo deverá, quanto a nós, suceder no caso de grupos de sociedades. Prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, situação em que se encontra a impugnante, ora recorrida, e tendo esta optado, como a lei lhe faculta, pela aplicação desse regime para determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, a determinação do lucro tributável, para efeitos de IRC, é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo. E, assim determinado o lucro tributável para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama”*.

Não só se concorda com esta posição, como se entende que os argumentos invocados pela recorrente não são coerentes com a lógica da tributação agregada das sociedades a que se aplica o RETGS. Com efeito, o n.º 1 do artigo 14º, a única norma que dava resposta a este problema antes de se lhe acrescentar o número 8, é suficientemente claro no sentido de que a derrama incide «sobre o lucro tributável *sujeito* e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas».

Ora, no caso do grupo de sociedades que optaram pela aplicação do

regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo, o artigo 64º do IRC (actual artigo 70º), o lucro tributável «sujeito» a IRC «é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo».

Portanto, o regime de RETGS assenta numa lógica de tributação agregada segundo a qual o grupo societário é tributado, para efeitos de IRC, pelo seu resultado agregado, como se de uma só entidade se tratasse. Não havendo regras específicas de apuramento da base de incidência da derrama, ao remeter-se para a base de incidência do IRC, tem que se aceitar necessariamente a base de incidência prevista para quem é tributado segundo o RETSG, sob pena de se criar uma excepção não prevista na lei à lógica da tributação agregada em que assenta esse regime.

O argumento segundo o qual as sociedades que compõem o grupo apresentam *declarações individuais*, as quais deveriam servir de base de incidência da derrama, não tem qualquer apoio na letra do nº 1 do artigo 14º, porque os lucros individuais constantes dessas declarações não têm efeitos de liquidação do imposto, apenas servem para efeitos de controle do lucro tributável consolidado que foi apurado e comunicada pela sociedade dominante do grupo fiscal.

É que a opção pelo RETGS traduz-se precisamente na determinação do lucro tributável do grupo com base na soma algébrica dos lucros e prejuízos fiscais apurados na declaração periódica de cada uma das sociedades que o integram, opção esta que se funda no *princípio da capacidade contributiva*, ao fazer prevalecer a capacidade do grupo sobre a capacidade contributiva individual das empresas que o integram. Ora, se a base de incidência da derrama tivesse por referência o lucro de cada uma das sociedades que o integram, seria atingido o princípio da capacidade contributiva do grupo, um dos fundamentos do RETGS.

A norma do nº 8 do artigo 14º, introduzida pela lei do orçamento de Estado para 2012, não pode aplicar ao caso dos autos porque, pela interpretação que se acaba de fazer, não é uma norma interpretativa que se possa integrar no sentido e âmbito do nº 1 do mesmo artigo. A natureza inovadora da norma já foi objecto de jurisprudência no recente acórdão de 2/5/2102, acima referido, onde se, se a lei fosse interpretativa «por certo o legislador não deixaria de o fazer constar do respectivo texto, dizendo que se tratava de uma norma interpretativa. Mas não o fez, nem se surpreende no texto da Lei do Orçamento de 2012 ou no referido nº 8º do art. 14º da Lei das Finanças Locais qualquer referência ao carácter interpretativo da norma ou a qualquer controvérsia gerada pela solução de direito anterior. Trata-se certamente de opção legislativa diversa, quiçá motivada pela necessidade de arrecadar receitas imposta pela conjuntura económica, dado que a interpretação possível da norma na sua redacção anterior,

acolhida pela jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo, tinha como consequência uma poupança fiscal significativa para os grupos de sociedades em que co-existissem sociedades com lucro tributável e sociedades com prejuízo fiscal».

Sendo uma norma inovadora, que afronta a lógica do RETGS, a alteração que introduz apenas vigora de 2012 em diante, pelo que o caso dos autos deve ser julgado em função do sentido que vinha sendo dado à norma do nº 1 do artigo 14º da Lei das Finanças Locais de 2007, o que conduz à improcedência do recurso.

4. Nestes termos acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o julgado recorrido.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 5 de Julho de 2012. – *Lino Ribeiro* (relator) – *Dulce Neto* – *Isabel Marques da Silva*.