

Legislação

Diploma - Acórdão n.º 430/2016, de 30 de setembro

Estado: vigente

Resumo: Não julga inconstitucional a norma do artigo 87.º-A, n.º 2, do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas, na redação introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, «que para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como 'derrama estadual', impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade)».

Publicação: Diário da República n.º 189/2016, Série II de 2016-09-30, páginas 29530 - 29545

Legislação associada: -

Histórico de alterações: -

Ver - original do DR

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 430/2016, de 30 de setembro

Processo n.º 367/13

Acordam na 3.ª Secção do Tribunal Constitucional:

I - Relatório

1 - Nos presentes autos, vindos do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em que é recorrente SECIL, Companhia Geral de Cal e Cimento, S. A. e recorrida a Autoridade Tributária e Administrativa, a primeira vem interpor recurso, ao abrigo dos números 1 e 4 do artigo 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro e da alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional, aprovada pelo Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, na sua atual versão (LTC), do Acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral Coletivo do CAAD em 30/04/2013 (de fls. 10-30).

2 - Resulta dos autos, com relevância para a situação sub judice, o seguinte.

2.1 - A SECIL, Companhia Geral de Cal e Cimento, S. A., ora recorrente, requereu a constituição de tribunal arbitral para apreciação dos atos de autoliquidação de IRC, relativos aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da derrama estadual, nos montantes de €56.697,15 e de €154.191,20, respetivamente, perfazendo o total de €210.888,35.

A SECIL é sujeito passivo de IRC, sendo tributada pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), sendo que, no ano de 2010, o Grupo Fiscal era composto por seis sociedades (SECIL, Companhia Geral de Cal e Cimento, S. A., CMP - Cimentos Maceira e Pataias, S. A., SECIL Betões e Inertes, SGPS, S. A., CONDID - Conservação e desenvolvimento Industrial, Lda., SICOBETÃO - Fabricação de Betão Pronto, S. A. e VALCEM - Produtos Cimentícios, Lda.) e, no ano de 2011, o Grupo Fiscal era composto por cinco sociedades (SECIL, Companhia Geral de Cal e Cimento, S. A., CMP - Cimentos Maceira e Pataias, S. A., COLEGRA - Exploração de Pedreiras, S. A., SICOBETÃO - Fabricação de Betão Pronto, S. A. e VALCEM - Produtos Cimentícios, Lda.).

O pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade (parcial) e consequente anulação (também parcial) dos referidos atos de autoliquidação de IRC, formulado pela ora recorrente, teve por

causa de pedir a inconstitucionalidade do artigo 87.º-A, n.º 2, do Código do IRC, na versão aplicada in casu pela decisão ora recorrida (redação da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho).

2.2 - O Tribunal Arbitral, no acórdão de 30/04/2013, ora recorrido, deliberou «julgar totalmente improcedente o pedido (de anulação dos atos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal da Requerente, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, e de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios)», formulado pela ora recorrente no âmbito do processo n.º 143/2012-T, com a seguinte fundamentação no que respeita, em especial, à questão de constitucionalidade:

«D - O Direito

São as seguintes as questões a apreciar e decidir:

[...]

1.ª Se enfermam de ilegalidade os atos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual.

Impõe-se ao Tribunal analisar a invocada ilegalidade do artigo 87.º-A, n.º 2 do CIRC, por violação dos princípios que estão na base do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades {designadamente as normas sobre a base de incidência típica do RETGS), bem como a sua inconstitucionalidade, por violação dos princípios constitucionais da tributação pelo rendimento real, da igualdade ou da proibição de tratamentos discriminatórios ou de soluções arbitrárias, da proporcionalidade e da liberdade de gestão fiscal.

Com efeito, os únicos vícios assacados pela Requerente aos atos de autoliquidação ora em apreço assentam no facto de tais atos terem como fundamento legal o disposto no citado artigo 87.º - A, n.º 2 do CIRC

Pretende a Requerente que a norma seja desaplicada, com fundamento na sua inconstitucionalidade por violação dos artigos 2.º (Estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), 18.º, n.ºs 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), 81.º, n.º 1, alínea f) (liberdade de gestão fiscal que tem por contraponto a obrigação por parte do Estado de promoção da neutralidade fiscal) e 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva), da Constituição da República Portuguesa, e conseqüentemente sejam parcialmente anulados os atos de autoliquidação de IRC, na parte correspondente ao montante de € 56.697,15 (exercício de 2010) e de € 154.191,20 (exercício de 2011) num total de € 210,888,35.

Ora, em resumo, a tese de direito defendida pela Requerente assenta no pressuposto de que a norma em causa opera um desvio ao RETGS e que é inconstitucional.

Apesar da novidade da norma em apreço e, por essa razão, da inexistência de jurisprudência dos tribunais judiciais ou dos tribunais arbitrais sobre o assunto, o Tribunal Constitucional, em 09/04/2013, pronunciou-se sobre um recurso de constitucionalidade da norma constante do n.º 1, do artigo 14 da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (Lei das Finanças Locais) quando interpretada no sentido de que, tendo a derrama municipal como base de incidência o lucro tributável, não é possível a dedução dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores, por violação dos princípios da igualdade tributária (cf. artigo 13.º, da CRP), da capacidade contributiva, e da tributação das empresas pelo lucro real (cf. artigo 104.º, n.º 2, da CRP),

Esta decisão do Tribunal Constitucional, pese embora respeitante à derrama municipal, foi ponderada pelo Tribunal Arbitral Coletivo, na medida em que a posição defendida pela Requerente assenta em pressupostos semelhantes àqueles que o Tribunal Constitucional foi chamado a pronunciar-se, como adiante se exporá.(1)[(1) Acórdão n.º 197/2013, proferido pela 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, em 09/04/2013, no processo n.º 602/12, relatado pelo Senhor Conselheiro José da Cunha Barbosa.]

Vejamos em primeiro lugar, a norma em causa, com a redação aplicável aos exercícios ora em apreço:

[...]

Será que esta norma contende com os princípios que estão na base do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, designadamente as normas sobre a base de incidência típica do RETGS?

Entendemos que não, vejamos porquê.

Os grupos têm diversas especificidades, designadamente aquelas a que a Requerente faz apelo e que se encontram plasmadas nos Doucos Pareceres juntos.

Com efeito, nas sociedades em relação de grupo encontra-se legitimado o exercício de um poder de direção da sociedade-mãe sobre as outras sociedades do grupo, traduzido no poder de lhes dirigir instruções (cf. artigo 503.º do Código das Sociedades Comerciais ex vi artigo 491.º do mesmo diploma).

As sociedades pertencentes a um grupo habitualmente não desenvolvem a sua atividade e gestão de modo independente do grupo e respetivos interesses, mas têm antes uma gestão unitária.

É certo, que nem sempre esta realidade empresarial unitária foi entendida e retirados os devidos corolários da constatação da sua existência.

Como refere e bem a Requerente, "tomou a dianteira o direito das sociedades comerciais, com o Código das Sociedades Comerciais aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro (cf. artigos 481.º a 508, º do referido diploma). E seguiu-se-lhe, quase logo a seguir, o Código do IRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro (cf. o regime de tributação pelo lucro consolidado - do grupo de sociedades - então previsto no seu artigo 59.º). Com a substituição do regime de tributação pelo lucro consolidado pelo atual Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), operada pela Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, houve simultaneamente um "recuo simplificador" (...), que levou a que voltassem a ser relevantes fiscalmente as operações intragrupo, e um avanço no reconhecimento fiscal da realidade "empresa plurissocietária": a aplicação do regime fiscal dirigido a essa realidade específica passou a ser um direito potestativo (opção) do contribuinte, por oposição a uma faculdade de pedir a sua aplicação, sujeita a autorização da AT, que era o que existia enquanto vigorou o antecedente regime da tributação pelo lucro consolidado (cf., no âmbito do RETGS, o atual artigo 69.º do Código do IRC). (...) O lucro (ou prejuízo) real, quando se está perante o grupo societário, perante a unidade económica grupo, sujeita a gestão/orientação unitária desencadeada pelo poder dominante da sociedade-mãe, é o lucro do grupo (somas das partes) e não o lucro (ou prejuízo) de cada uma das suas partes integrantes."

Até aqui estamos de acordo com a Requerente, mas há um salto lógico que não podemos subscrever. É que o facto de aos grupos de sociedades se poder aplicar o RETGS, caso o grupo pretenda, sendo apurado o lucro/prejuízo do grupo para efeitos de tributação em IRC, não significa que qualquer outro imposto, como é o caso da derrama estadual, esteja vinculado ao lucro do grupo e não possa ter como base de incidência o lucro de cada uma das empresas que constituem o grupo. Neste sentido concordamos com decisão anterior do Tribunal Arbitral (2) [(2) Decisão do Tribunal Arbitral proferida em 28/11/2012, no processo n.º 87/2012-T.] quando refere que "o regime previsto nos artigos 63.º a 65º (hoje artigos 69.º a 71º) do CIRC foi criado pelo legislador, diretamente, para a tributação por IRC e não para quaisquer outros impostos".

O regime de tributação dos grupos, nomeadamente o artigo 70.º do Código do IRC, segundo o qual "O lucro tributável do Grupo é calculado (...) através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo" não nos parece impedir o legislador de, no cálculo da derrama estadual, ora em apreço, determinar a aplicação da taxa da derrama ao lucro tributável de cada uma das empresas que compõem o grupo.

E tal entendimento não colide com a jurisprudência unânime do STA, proferida sobre o cálculo da derrama municipal dos grupos de sociedades, antes da alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2012. Efetivamente, tal jurisprudência teve como objetivo fixar a base de incidência da derrama municipal, em face da lacuna então existente na Lei das Finanças Locais, que era omissa

quanto a regras próprias de determinação da matéria coletável, liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, levando o intérprete a aplicar, na sua falta, as regras constantes do CIRC.

[...]

A referida lacuna foi integrada através da alteração introduzida pela Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2012 à Lei das Finanças Locais.

Com efeito, à semelhança do que dispõe o n.º 2 do artigo 87.º-A do CIRC, o artigo 14.º, n.º 8 da Lei das Finanças Locais, estabelece hoje que "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".

[...]

Quanto à natureza jurídico-fiscal da derrama estadual, julgamos estar perante um imposto autónomo, como aliás sucede também com a derrama municipal.

Conforme referia José Luís Saldanha Sanches ("A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios", *Fiscalidade*, n.º 38, 2009) e como aliás defende o supra citado acórdão do Tribunal Constitucional, do passado dia 09/04/2013, cuja opinião secundamos "Não há dúvida que a nova LFL veio alterar substancialmente este quadro. À luz dos novos dados normativos, a derrama assume-se como um imposto autónomo, no sentido de dependente - leia-se, não acessório - fundando a doutrina tal convicção na circunstância de que todos os seus elementos essenciais constam da lei ou dependem da vontade dos municípios, cujo interesse é determinante na decisão quanto ao respetivo lançamento. A sua relação com o IRC cinge-se, portanto, para efeitos do seu cálculo e por razões de simplicidade, a uma base tributável comum, que não prejudica nem obsta à existência de relações jurídico-tributárias autónomas entre os dois impostos.

[...]

É certo que a derrama incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, de onde decorre que nos casos em que não haja lugar a tributação do rendimento, também não haverá obrigação de pagamento da derrama, por falta de base de incidência. No entanto, relativamente a qualquer outra vicissitude com repercussão no IRC - v.g., invalidade da liquidação, deduções à matéria coletável e à coleta, reduções de taxa - a derrama adquiriu estatuto de imunidade, desligando-se efetivamente do imposto principal.

Depois, tendo a derrama passado a ser calculada a partir do lucro tributável - e não já a partir da coleta - há que concluir que a mesma se converteu, de uma perspetiva jurídico-financeira, num adicionamento ao IRC, perdendo a sua natureza de adicional (Sérgio Vasques, "O sistema de tributação local e a derrama", *Fiscalidade*, n.º 38, 2009, p. 121; Jonatas Machado/Paulo Nogueira da Costa, "As derramas municipais e o conceito de estabelecimento estável", *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 854):"

Assim, a primeira conclusão é que o disposto no artigo 87.º-A do CIRC não conflitua com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, pelo que não enfermam de ilegalidade os atos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual.

Importa agora debruçar-nos sobre as invocadas inconstitucionalidades de que padece a referida norma do Código do IRC, de acordo com a tese sustentada pela Requerente, segundo a qual, ao adotar como base de incidência da derrama estadual o lucro tributável de cada uma das sociedades que componham um grupo, a norma viola "os artigos 2.º (estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), 18.º, n.º 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), 81.º, n.º 1, alínea f) (liberdade de gestão fiscal que tem por contraponto a obrigação por parte do Estado de promoção da neutralidade fiscal) e 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva) da Constituição da República Portuguesa".

Pese embora a Requerente não concretize em que medida estes princípios constitucionais são postos em causa pelo n.º 2 do artigo 87.º-A do CIRC, há que fazer uma análise dos mesmos.

Nesta parte acolhemos e remetemos para o já citado acórdão 197/2013, de 09/04/2013, bem como para os acórdãos n.º 84/03, 162/04, 601/04 e 85/10, todos do Tribunal Constitucional (disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt): "O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária. (...) Isto porque se o princípio da igualdade tributária pressupõe o tratamento igual de situações iguais e o tratamento desigual de situações desiguais, a capacidade contributiva é o tertium comparationis - leia-se, o critério - que há de servir de base à comparação. Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva opera tanto como condição ou pressuposto quanto como critério ou parâmetro da tributação (...) Opera como pressuposto ou condição visto que impede que a tributação atinja uma riqueza ou um rendimento que não existe; vale como critério ou parâmetro porque determina que a exação do património dos contribuintes se faça de acordo com a sua "capacidade de gastar" (ability to pay). Ou seja, contribuintes com a mesma capacidade de gastar devem pagar os mesmos impostos (igualdade horizontal), e contribuintes com diferente capacidade de gastar devem pagar impostos diferentes (igualdade vertical). Outro dos corolários deste princípio é precisamente a tributação do rendimento líquido do contribuinte, de onde deflui uma exigência de dedução das despesas necessárias à angariação do próprio rendimento."

Ora, no caso dos autos, fazendo incidir a derrama estadual sobre o lucro tributável de cada uma das empresas do grupo, todas as empresas, quer tributem para efeitos de IRC pelo RETGS, quer tributem isoladamente, estão sujeitas à mesma taxa de derrama estadual, contando que tenham o mesmo lucro, o que não nos parece beliscar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Regressemos à jurisprudência do Tribunal Constitucional que acolhemos: "Tributar o lucro real das empresas, por seu turno, significa atingir a matéria coletável auferida pelo sujeito passivo, pelo que a tributação do lucro real é, também, uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva (...). Trata-se, no entanto, de um princípio cuja principal concretização e afastar a tributação das empresas pelo seu lucro normal, isto é, tributar o rendimento que estas poderiam ter obtido em condições normais de exploração, independentemente, pois, das condições concretas em que desenvolveram a sua atividade (Xavier de Basto, "O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária, Fiscalidade, n.º 5, 2001, p. 10). A questão tem sido objeto de discussão na jurisprudência constitucional, a propósito dos métodos indiretos de apuramento da matéria coletável (cf. os artigos da Lei Geral Tributária), assumindo tal jurisprudência que a tributação pelo lucro real é um princípio que admite "desvios", entenda-se, é compatível com alguma "normalização" no apuramento da matéria coletável (...).

Ora, no caso em apreço, também o princípio da tributação pelo lucro real das empresas não é posto em causa pela norma visada.

Por fim, atendendo às especiais condições económicas do país aquando da criação da derrama estadual, entendemos que o legislador, ao ligar a derrama à categoria do lucro tributável de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo e não ao lucro tributável do grupo, pretendeu evitar que, através da aplicação do RETGS, as empresas pudessem furta-se ao pagamento deste imposto, reduzindo as receitas do Estado e, desta forma, comprometendo o objetivo de consolidação orçamental subjacente à criação deste imposto autónomo.

Para efeitos de enquadramento da fundamentação da decisão, serviu também a jurisprudência do TC, em Acórdão n.º 187/2013, proferido em 05/04/2013, nos processos de apreciação sucessiva da constitucionalidade da Lei do Orçamento do Estado para 2013.

Chamado a pronunciar-se sobre a criação de uma contribuição especial de solidariedade incidente sobre uma determinada classe (pensionistas) com rendimentos acima de determinado montante, uma vez que "a) As normas contidas nas alíneas do n.º 1 do artigo 78.º do diploma que é objeto do presente pedido preveem que as pensões de valor mensal situado entre 1.350 e 3.750 euros fiquem sujeitas a uma contribuição extraordinária de solidariedade, fixada entre taxas de 3,5 % e de 10 %;

b) As normas constantes das alíneas do n.º 2 do preceito legal referido na alínea anterior estipulam que, em acumulação com a taxa de 10 % acabada de referir, o montante das pensões que exceda 12 vezes o valor do IAS e que não ultrapasse 18 vezes aquele valor fique sujeito a uma taxa de 15 %, enquanto o montante das pensões que ultrapasse 18 vezes o valor do IAS seja tributado com uma taxa de 40 %."

O Tribunal decidiu "e) Não declarar a inconstitucionalidade das normas dos artigos 27.º, 45.º, 78.º, 186.º na parte em que altera os artigos 68.º, 78.º e 85.º e adita o artigo 68.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares) e 187.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de dezembro."

Noutro aresto já acima identificado, entendeu também o TC que "Não há, porém, uma conexão suficientemente forte entre os princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas pelo lucro real, por um lado, e a figura do reporte de prejuízos fiscais, por outro, ao ponto de se poder afirmar que a assunção do lucro tributável como matéria coletável de um dado imposto frustra o respetivo conteúdo normativo. Indubitavelmente, havendo reporte de prejuízos, verifica-se uma maior adequação da tributação à vida económica das empresas, mas isso não basta para que se afirme, na ausência daquela faculdade, uma violação daqueles princípios."

Ora, no caso em apreço entendemos também não haver uma conexão suficientemente forte entre os princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas pelo lucro real, por um lado, e o regime da tributação dos grupos, por outro, que nos possa levar a afirmar que qualquer desvio à aplicação das normas constantes do regime de apuramento do lucro tributável dos grupos, como aquele que foi acolhido, quer pelo legislador da derrama municipal, quer pelo legislador da derrama estadual, viola algum daqueles princípios.

Nessa medida, entendemos que a norma do artigo 87.º-A, n.º 2 do CIRC não padece dos vícios de violação da lei fundamental que lhe são assacados pela Requerente, pelo que não enfermam de ilegalidade os atos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual,

Assim, improcede o pedido da Requerente quanto à anulação dos atos de autoliquidação de IRC do Grupo Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual. [...]».

2.3 - Foi desta decisão que a recorrente interpôs recurso para o Tribunal Constitucional.

3 - Nos termos do requerimento de interposição de recurso de constitucionalidade (de fls. 2-7), é pedida a apreciação da inconstitucionalidade da norma constante do n.º 2 (n.º 3, desde 2012) do artigo 87.º-A, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), na versão aplicada in casu, que, para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como "derrama estadual", impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade)» (cf. requerimento de interposição de recurso de constitucionalidade, § 3.º, fls. 4). O pedido é formulado nos seguintes termos:

«[...]»

§ 3.º

Da norma cuja constitucionalidade se pretende seja apreciada e das normas ou princípios constitucionais violados

I. Norma, constante do n.º 2 (n.º 3, desde 2012) do artigo 87.º-A, do Código do IRC, que para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como "derrama estadual", impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade),

por violação (causa de pedir) dos artigos 2.º (Estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), 18.º, n.ºs 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), por violação dos princípios da iniciativa privada e da liberdade

de gestão e organização empresarial, que se retiram ou deduzem dos artigos 80.º, alínea c) (liberdade de iniciativa e de organização empresarial), 81.º alínea j) (liberdade de gestão empresarial, que tem por contraponto um Estado que promove a neutralidade por oposição a criar distorções) e 86.º, n.º 2 (proibição de intervenção por parte do Estado na gestão das empresas privadas), e por violação do artigo 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva), da Constituição da República Portuguesa.

8.º

Sumariamente, e sem prejuízo do que se tentará mostrar em sede de alegações, entende a recorrente que o regime de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida por derrama estadual (não se trata de imposto diferente do IRC, contrariamente ao que parece entender a decisão arbitral: é IRC, formal e substantivamente e, mais importante ainda, é imposto sobre um lucro ou rendimento que é suposto ter sido efetivamente obtido) ao ignorar prejuízos fiscais apurados e suportados no mesmo exercício a que se refere a tributação, i.e., ao tributar um lucro que nem por referência ao exercício em causa tem existência real, viola os referidos princípios constitucionais.

9.º

Refira-se ainda que a derrama estadual (introduzida em 2010) implica a conversão do IRC de imposto proporcional em imposto progressivo, com taxas de 12,5 %, 25 % e 27,5 % (29 %, quando se junta também a derrama municipal) em 2010, e de 25 %, 28 % e 30 % (31,5 % quando se junta também a derrama municipal) de 2011 em diante, progressividade que aliás não constitui uma novidade pois já em 2009 tinha uma taxa de 12,5 % (que vigorou só até 2010) incidindo sobre o lucro tributável até 12.500 euros, e de 25 sobre o excedente, a que a acrescia ainda a derrama municipal de 1,5 %.

10.º

Prosseguindo, nota-se que não está aqui em causa com esta taxa adicional de IRC designada de derrama estadual, uma medida legislativa de aplicação temporária, do tipo "contribuição extraordinária": a taxa adicional em causa foi criada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, tendo entrado em vigor logo no exercício de 2010, sem termo final de aplicação e sem que nada no horizonte visível indique que possa vir a ser posto termo à mesma ou à especial característica, supra referenciada, sob a qual a mesma opera.

11.º

Nota-se ainda que, ao contrário do que sucedia com o tema tratado pelo Tribunal Constitucional no seu recente acórdão (no qual se apoia a decisão arbitral de que se recorre) n.º 197/2013, de 9 de abril de 2013, aqui não está em causa a consideração de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, mas, antes, prejuízos fiscais do próprio exercício.

12.º

Nota-se ainda que (como se tentará mostrar em sede de alegações) quer o legislador, quer a Autoridade Tributária e Aduaneira, têm plena consciência de que a unidade económica e fiscalmente relevante, no âmbito dos grupos de sociedades, é só uma: o grupo, o conjunto das sociedades que o compõem, de tal modo que a própria AT a propósito das tributações autónomas (que não tributam o rendimento, mas antes incidem sobre certo tipo de despesas) já veio reconhecer oficialmente que o agravamento da taxa nessas tributações, legalmente desença-deada pela existência de prejuízos fiscais, só existirá quando o grupo, enquanto conjunto articulado de sociedades que compõem o centro de capacidade contributiva relevante, tenha prejuízos. [...]».

4 - Não constando dos autos qualquer despacho de admissão do recurso pelo Tribunal Arbitral constituído no âmbito do Centro de Arbitragem Administrativa, foi prolatado despacho, pela Relatora, determinando a baixa dos autos ao tribunal recorrido para que o mesmo pudesse pronunciar-se sobre a admissão do recurso interposto em 9 de maio de 2013 (fls. 2-30), conforme determina o n.º 1 do artigo 76.º da LTC (cf. despacho a fls. 32-33).

5 - Tendo o recurso de constitucionalidade sido admitido pelo Tribunal a quo (cf. fls. 36-37) e prosseguido neste Tribunal (cf. fls. 40), foram as partes notificadas (cf. fls. 41 e 98) para produzirem alegações.

5.1 - A recorrente apresentou alegações (cf. fls. 42-97), concluindo no sentido da ser considerado procedente o recurso e determinada a reforma da decisão recorrida, nos termos seguintes (fls. 71-82):

«§6.º Conclusões

A. Não está aqui em causa a taxa agravada ou sobretaxa de tributação de rendimento das pessoas coletivas, conhecida por derrama estadual. E justamente pelo facto de isso não estar aqui em causa, a recorrente não pediu a anulação da liquidação da derrama estadual. A ora recorrente pediu e pede, apenas, a anulação da derrama estadual na medida em que a sua base tributável foi expurgada da parte negativa (prejuízos), ocorrida no próprio exercício da tributação, dos resultados das sociedades integrantes da empresa plurissocietária "Secil", e quantificou isso mesmo, estritamente, e nada mais, para efeitos do seu pedido arbitral.

B. O que está aqui em causa é pois, tão-somente, o afastamento do critério do lucro real da unidade económica que é a empresa (no caso plurissocietária), por via do afastamento arbitrário para efeitos desta taxa sobre o rendimento que é a derrama estadual, dos resultados negativos (do próprio ano) em que porventura incorram uma ou mais das unidades societárias de que se compõe tal empresa.

C. Prossequindo, o tratamento igualitário de que fala a AT só seria à partida legítimo se a situação das sociedades independentes (empresa unissocietária) de um lado, e das sociedades integradas em grupos societários (empresa plurissocietária), do outro, fosse idêntica, designadamente no que respeita ao atributo nuclear em redor do qual se constroem os impostos sobre o rendimento: o atributo da capacidade contributiva.

D. Ora, a situação em que se encontra cada um dos dois tipos de sociedade (independente, i.e., em si mesma a unidade económica ou empresa, ou, pelo contrário, integrada num grupo societário, i.e., mera parte componente da unidade económica ou empresa), é desigual, é diferente, com respeito ao atributo nuclear da capacidade contributiva. Logo carece de tratamento diferenciado, de modo a respeitar, justamente, o princípio da igualdade. Como se tentará mostrar adiante.

E. Prossequindo, o que aqui está em causa (contrariamente ao que se passou e passa com a derrama municipal) é unicamente a irrelevância dos prejuízos fiscais do próprio ano a que diz respeito a tributação da empresa plurissocietária (por oposição aos prejuízos fiscais de anos anteriores).

F. É de sublinhar ainda que não está em causa, com esta taxa adicional de IRC designada de derrama estadual, uma medida legislativa de aplicação temporária, do tipo "contribuição extraordinária": a taxa adicional em causa foi criada pela Lei n.º 12- A/2010, de 30 de junho, tendo entrado em vigor logo no exercício de 2010, sem termo final de aplicação e sem que nada no horizonte visível indique que possa vir a ser posto termo à mesma ou à especial característica, supra referenciada (e cuja constitucionalidade aqui se questiona), sob a qual a mesma opera.

Empresa unissocietária e empresa plurissocietária

G. As sociedades pertencentes a um grupo, ligadas entre si por relações societárias (superiores a 90, recorde-se, que é a situação aqui em causa), não são equivalentes, quando individualmente consideradas, a sociedades/empresas independentes (empresa unissocietária).

H. Ou seja, as sociedades pertencentes a um grupo não desenvolvem a sua atividade e gestão de modo independente do grupo e respetivos interesses. Elas são geridas numa lógica unitária que impõe se reconheça nelas uma empresa plurissocietária (na feliz expressão dos Professores EDUARDO PAZ FERREIRA e ANA PERESTRELO DE OLIVEIRA), por oposição a tantas empresas quantas as formas societárias que o grupo usa para desenvolver a sua atividade e negócios.

I. Abrindo aspas, uma vez que as palavras não nos pertencem, mas subscrevemo-las inteiramente, "(...) no grupo as sociedades deixam de ser geridas em função do seu próprio interesse para passarem a ser geridas em função de um interesse mais vasto, correspondente ao interesse do grupo (...). Significa isto

que (...) os lucros individuais obtidos por cada sociedade do grupo não espelham, com o mínimo de rigor, a sua real capacidade contributiva. A unidade do grupo (...) tem assim que ser considerada pelo Direito fiscal, sob pena de se falsear as regras jus-tributárias gerais, prejudicando a própria neutralidade [e, com ela, a igualdade, que impõe tratamento diferente do que é diferente] da tributação".

J. E mais adiante voltam os ilustres Professores a contrastar sociedades inseridas em grupos, com sociedade não integradas em grupos: "[n]o caso da sociedade não integrante de um grupo em sentido jurídico-fiscal, o cálculo [do imposto] a partir do lucro tributável permite realizar objetivos de justiça material e de igualdade, na medida em que (...) haverá correspondência entre o imposto a pagar e a real capacidade contributiva da sociedade. Isso mesmo não acontece no caso das sociedades integradas no grupo, visto que estas (...) [são] geridas em função (...) do interesse do grupo (...), ocorrendo múltiplas e naturais deslocções patrimoniais diretas e indiretas intragrupo [que não ocorreriam fora do contexto de grupo], fazendo com que só ao nível global seja possível obter uma imagem fiel da situação da empresa".

K.No caso de grupos de empresas, com laços tão estreitos entre si (de 90 pelo menos, insiste-se, à data dos factos) a verdadeira empresa é o grupo, porque cada subempresa (sociedade) não vale por si só. A Secil, por exemplo, para as pessoas que aí trabalham e para todos quantos se relacionam economicamente com ela, é, e com razão (é a esse conjunto que se reconduz a empresa conhecida por este nome), a junção da empresa que produz matérias-primas (Secil Britas), com a empresa que compra combustíveis fósseis para o funcionamento das caldeiras (Secilpar), com a empresa que transforma (Secil e CMP), com a empresa que vende (Secil Betões, entre outras) com a empresa que presta serviços ao grupo (Ciminpart), etc., e não apenas a Secil- Sociedade Geral de Cal e Cimento, S. A.

O reconhecimento da empresa plurissocietária em sede de tributação do rendimento e mais além

L. As sociedades agrupadas não devem, pois, ser atomisticamente consideradas, uma vez que a sua gestão e atividade não estão também atomisticamente posicionadas nem decorrem atomisticamente (daí, aliás, a existência de diversas normas antiabuso, entre as quais as dos preços de transferência). A cúpula do grupo organiza a atividade do grupo como um todo, aproveitando para especializar funções, de um lado (v.g., no caso, produção de cimento, aprovisionamento de matérias primas, comercialização de betão pronto que tem necessidades logísticas especiais ao nível do transporte para o local da obra, comercialização de cimento, etc.), e para concentrar outras (transversais) do outro lado (v.g., no caso, tratar de arranjar financiamento para a atividade do grupo, gestão de recursos humanos, e outras necessidades transversais),

M. movimentos opostos que concorrem no mesmo efeito de tornar as sociedades do grupo interdependentes umas das outras e as transações intragrupo uma necessidade incontornável, com o que deixa de fazer sentido, em termos de medição da capacidade contributiva e de tributação do lucro real, olhar-se a outra realidade que não a do grupo: economicamente o que existe é o grupo, o rendimento pertence à unidade económica que é o grupo, sendo artificial (não aderindo à realidade) a manutenção do enfoque fiscal na realidade jurídico-formal sociedade, atomisticamente considerada.

N. O código do IRC reconhece isso mesmo, tendo instituído um regime de tributação do grupo (cf. o RETGS previsto no artigo 69.º do CIRC). Que, até à instituição da derrama estadual, se aplicava de um modo coerente e sistemático, sem desvios arbitrários de espécie alguma. E esta aplicação do RETGS sem desvios arbitrários não respeitava apenas à aplicação da taxa base do IRC e da taxa mais baixa para a parte do lucro até 12.500 euros (vigente até 2011).

O. Com efeito, o RETGS, para além do apuramento de um lucro (medida da capacidade contributiva) final único (sendo irrelevante por si só se esta unidade apura um prejuízo e aquela outra um lucro - o que releva é o somatório final), ao qual aplica a taxa do IRC, retira outros corolários deste reconhecimento de que a unidade económica, o contribuinte, é o grupo: assim é que (i) permite a dedução de benefícios fiscais individuais na coleta do grupo quando existe insuficiência de coleta (nacional) individual, (ii) permite o reporte de prejuízos, para o futuro, para a entidade grupo, e não para as sociedades individuais de que este se compõe, (iii) quando uma sociedade abandona o grupo impede-a de levar consigo (para efeitos de reporte) os prejuízos por si individualmente gerados, etc. (cf. artigos 71.º e 90.º, n.º 6, do CIRC, na numeração atual).

P. E o reconhecimento desta realidade incontornável não se fica pelo RETGS e tudo o que consequencial e coerentemente gravita em seu redor. Com efeito, quando duas entidades têm relações especiais entre si os termos das transações entre si devem para efeitos fiscais aderir àqueles que seriam os termos que duas entidades independentes entre si acordariam em transação comparável (cf. artigo 63.º do CIRC). Ora, justamente por serem partes componentes de um todo que, este sim, representa, a unidade económica, as operações ou transações entre sociedades pertencentes a um grupo económico não podem ser tidas como comparáveis relevantes.

Q. E até mesmo em sede de tributações autónomas (que não tributam o rendimento, mas antes incidem sobre certo tipo de despesas) a AT já veio reconhecer oficialmente que o agravamento da taxa nessas tributações, legalmente desencadeada pela existência de prejuízos fiscais, só existirá quando o grupo, enquanto conjunto articulado de sociedades que compõem o centro de capacidade contributiva relevante, tenha prejuízos.

R. Mais ainda, a realidade do grupo é incontornável para além do apuramento do lucro tributável em IRC e das próprias tributações autónomas, determinando que em sede de IRS se veja uma contratação de ex-trabalhador de sociedade do grupo por uma outra sociedade do mesmo grupo, como sendo uma recontração pela primeira (cf. artigo 2.º, n.º 10, do Código do IRS), por exemplo.

S. Donde o contraste ou desvio, mais impressionante ainda, com todo o sistema de tributação dos grupos de sociedade, de que se reveste a particular configuração (desvio arbitrário) da taxa adicional de IRC que é a "derrama estadual".

A violação dos princípios e normas constitucionais que constituem a causa de pedir das suscitadas inconstitucionalidades

T. A norma, constante do n.º 2 (n.º 3, desde 2012) do artigo 87.º-A, do Código do IRC, que para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como "derrama estadual", impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade), é inconstitucional por violação dos artigos 2.º (Estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), e 18.º, n.ºs 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), por violação dos princípios da iniciativa e da liberdade de gestão e organização empresarial, que se retiram ou deduzem dos artigos 80.º, alínea c) (liberdade de iniciativa e de organização empresarial), 81.º, alínea t) (liberdade de gestão empresarial, que tem por contraponto um Estado que promove a neutralidade por oposição a criar distorções) e 86.º, n.º 2 (proibição de intervenção por parte do Estado na gestão das empresas privadas), e por violação do artigo 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva), da Constituição da República Portuguesa.

i) Violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da tributação fundamentalmente do rendimento real, e da igualdade

U. Obnubilando-se, como fez o legislador fiscal em sede da taxa adicional de IRC "derrama estadual", o reconhecimento e consciência de que é o grupo, de que é a empresa plurissocietária, quem representada a unidade económica que terá, ou não, e que terá mais, ou menos, capacidade contributiva, é o núcleo essencial, o âmago da capacidade contributiva e, com ela, os princípios da tributação fundamentalmente do rendimento real e da igualdade, que é atingido.

V. Em sede desta tributação operada pela sobretaxa de IRC denominada de derrama estadual, não se encontra nenhuma justificação para a diferenciação, i.e., não se encontra fundamento para tributar, através da consideração isolada e artificial apenas das sociedades com lucro acima de determinado montante, afastando as sociedades do grupo onde haja prejuízo (ou lucro abaixo de € 2000.0000 - a partir de 2012, com nova redação do artigo 87.º-A do CIRC, lucro abaixo de € 1.500.000), um rendimento que não existe, ou que não existe com essa extensão, por referência à unidade (a empresa plurissocietária) onde em substância repousa a, muita ou pouca, capacidade contributiva.

X. Note-se ainda, a este propósito, que a introdução nos últimos anos em sede de IRC de crescentes elementos de progressividade - está-se a pensar precisamente na derrama estadual, que atinge nos anos aqui em causa de 2010 e 2011 apenas quem tenha lucro acima de 2 milhões (M) de euros, a uma taxa adicional de 2,5 % e a partir de 2012 inclusive quem tenha lucro acima de 1,5M de euros, a uma taxa adicional de 3, e a partir de lucro de 10M, a uma taxa adicional de 5 - torna ainda mais importante que o enfoque da tributação seja a realidade económica unitária (por oposição à forma jurídica societária),

Z. ou de outro modo agravam-se os problemas de preços de transferência e criam-se diferenciações entre contribuintes sem sustentação, ou justificação, em qualquer base económica (desigualdade de tratamento e distorções propiciadas pela falta de neutralidade, derivados da imposição de uma unidade tributária artificial, i.e., sem correspondência com a realidade económica).

ii) Violação do princípio da proporcionalidade

AA. A particular configuração da derrama estadual que aqui está em causa, para além de arbitrária é desproporcionada ou, se se quiser, radical. Com efeito, outras soluções menos extremas (mais proporcionadas) foram já pensadas e concretizadas a propósito justamente os prejuízos fiscais: em sede de taxa base de IRC muito embora se tivessem introduzido restrições à dedução de prejuízos fiscais, não se foi aí para uma solução de negação total, agora nem nunca, de prejuízos fiscais de anos anteriores (e muito menos do próprio ano, que é o que está aqui em causa com a derrama estadual).

BB. Antes se optou por limitar percentualmente a porção do lucro tributável passível de ser abatida a prejuízos fiscais de anos anteriores (70 do lucro tributável apenas - cf. o n.º 2 do artigo 52.º do CIRC na sua atual redação), para efeitos de aplicação desta taxa base do IRC.

iii) Violação do princípio da coerência

CC. Como se viu, há um reconhecimento transversal (que vai para além da tributação do rendimento das empresas) no nosso ordenamento jurídico, incluindo (ou sobretudo) o fiscal, da realidade económica, e fiscal (reconhecimento de onde mora a capacidade contributiva), do grupo de sociedades ou, mais corretamente, da empresa plurissocietária.

DD. Mas chega-se à derrama estadual, i.e., à sobretaxa em sede de IRC que introduziu um novo elemento de progressividade (até ver permanente) neste imposto, na altura (cf. o aditamento do artigo 87-A ao CIRC pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho) a par com a tributação à taxa reduzida de 12,5 dos primeiros 12.500 euros de lucro tributável, e há um corte com esse reconhecimento.

EE. Mais concretamente, há em sede de derrama estadual um afastamento do reconhecimento da empresa plurissocietária (e afastamento, portanto, arbitrário, da sujeição ao RETGS), antes se elevando contraditoriamente a unidade fiscal, como se de outras empresas se tratassem, cada uma das entidades jurídicas que compõem a empresa plurissocietária.

FF. O legislador poderia ter adotado medida concreta diferente do RETGS (e já o fez: cf. a tributação pelo lucro consolidado, que o RETGS veio substituir) e com efeitos fiscais consequentemente diferentes também, com vista a atender à necessidade de discernir e medir a capacidade contributiva real na empresa plurissocietária. E nisto reside no caso a indiscutível liberdade de conformação que a AT recorda, e bem, na sua Resposta ao pedido de constituição de Tribunal Arbitral.

GG. Mas adotou o RETGS. E feita esta escolha, tem de ser coerente com a mesma, i.e., não é livre de a desaplicar arbitrariamente, muito menos para efeitos de aplicação de uma sobretaxa (onde a medição da real capacidade contributiva é mais importante ainda), sem instituir mecanismo tecnicamente também capaz de captar a real capacidade contributiva da empresa plurissocietária (no caso nada era preciso instituir: bastava, ao contrário do que se fez, não anular/não afastar a aplicação do RETGS).

HH. Como se diz no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 453/97, "[o] legislador está vinculado a realizar uma ideia de justa medida e a estabelecer uma regulação racional e coerente".

II. Feita a escolha, ela passa a constituir "uma escolha que exige coerência da parte do intérprete e do legislador. (...) Com o apelo à coerência pretende-se, enfim, garantir que o sistema fiscal apresente uma

justificação material sólida desde o topo até à base e que o legislador não contrarie os seus princípios estruturantes através das soluções mais miúdas que acolha. (...) Sempre que o legislador contradiga, por meio destas escolhas de nível inferior, as decisões que tomou em ponto mais elevado do sistema, gera-se um resultado materialmente incoerente que esconde, bem vistas as coisas, uma situação de discriminação infundada dos contribuintes. A incoerência representa isso mesmo, o indicador de que em pontos mais baixos do sistema fiscal o legislador produziu soluções que lesam o princípio da igualdade tributária." (Professor SÉRGIO VASQUES, em parecer inédito a propósito de uma outra problemática, em considerações que aqui assentam como uma luva).

JJ. Os desvios têm de ter justificação plausível, que aqui não se vislumbra. Uma coisa é obter mais receita aumentando a taxa; outra muito diferente é aplicar taxa mais elevada e (e é só o que se segue que aqui se contesta), no que respeita a alguns (empresa plurissocietária), ignorar - incoerentemente com o que se faz no próprio (restante) IRC -, custos reais do exercício ou ano fiscal em causa, traduzidos em prejuízos reais do ano em causa, impedindo-se que o seu normal reconhecimento aconteça para efeitos de aplicação da sobretaxa (ou taxa adicional) criada.

iv) Violação dos princípios da iniciativa e da liberdade de gestão e organização empresarial

KK. Os princípios da liberdade de iniciativa, organização e gestão empresarial (e fiscal), exigem que o legislador fiscal obedeça a um princípio de neutralidade, evitando entrar ou condicionar as opções de gestão, evitando tratar o que é equivalente, desigualmente, diferenciadamente.

LL. Ora, a empresa (contribuinte) unissocietária com lucro tributável de 10 milhões paga derrama estadual, mas a empresa (unidade com capacidade contributiva) plurissocietária com os mesmo 10 milhões em lucro tributável que por opções de gestão tomadas no passado ou por opções de gestão adotadas em reação à falta de neutralidade desta medida fiscal, tiver distribuídas funções e resultados por 10 sociedades de modo a alocar a cada uma delas tendencialmente 1/10 do seu mesmíssimo resultado, nenhuma derrama estadual suportará.

MM. Mais tarde ou mais cedo, fruto desta falta de neutralidade, deste incentivo arbitrário em prol de determinada opção de gestão, a empresa unissocietária (ou, mais genericamente, insuficientemente plurissocietária) tenderá a ser pressionada a dividir-se também em tantas sociedades quantas as necessárias para não ter este custo adicional (que a toma menos concorrencial em tudo) representado pela aplicação da sobretaxa da derrama estadual. Quer esta divisão lhe sirva, quer não. Quer esta divisão perturbe a sua já testada organização e cultura de gestão, quer não. Tudo sem vantagem, não só para a empresa mas, sobretudo, para o País e respetiva economia.

NN. A alternativa será deixar-se estar e aceitar o tratamento diferenciado do que é igual ou equivalente no que à capacidade contributiva (e portanto à fiscalidade sobre o rendimento) respeita, e viver com essa desvantagem concorrencial.

OO. E há ainda a distorção (e, conseqüentemente, condicionamento da gestão e organização) no sentido inverso, propiciada também por esta arbitrária falta de neutralidade da derrama estadual: a empresa plurissocietária que fruto do particular modo de distribuição das várias funções tem umas sociedades com lucro e que por causa dele suportam derrama estadual, e outras sociedades com prejuízo, vê-se em desvantagem concorrencial relativamente à empresa unissocietária (que todas as funções funde numa única unidade jurídica).

PP. Nisto consiste a colisão deste particular modo de concretizar a medida fiscal da derrama estadual com o princípio da liberdade de iniciativa, de organização e de gestão empresarial. [...]

5.2 - Por seu turno, veio a recorrida apresentar alegações (fls. 100-118), formulando as seguintes conclusões e concluindo pela improcedência do recurso (fls. 111-118):

«EM CONCLUSÃO:

I. O presente recurso, interposto na sequência de decisão proferida por Tribunal Arbitral em matéria tributária, teve origem em pedido de pronúncia arbitral, cuja causa de pedir residiu, unicamente, na suposta inconstitucionalidade da norma constante do n.º 2 do artigo 87.º-A do Código do IRC, que, para

os anos em causa (2010 e 2011) estabelecia o seguinte: "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".

II. O Tribunal Arbitral Coletivo declarou improcedente o pedido de pronúncia arbitral, fundamentalmente por entender que «a norma do artigo 87.º - A do CIRC não padece dos vícios de violação da lei fundamental que lhe são assacados pela Requerente pelo que não enfermam de ilegalidade os atos de liquidação de IRC do Grupos Fiscal, com referência aos exercícios de 2010 e 2011, na parte respeitante ao apuramento da Derrama Estadual» - cf. pág. 20 da douta decisão.

III. De acordo com o afirmado pela Recorrente aquilo que verdadeiramente está em causa no recurso, é apenas "o afastamento do critério do lucro real da unidade económica que é a empresa (no caso plurissocietária), por via do afastamento arbitrário para efeitos desta taxa sobre o rendimento que é a derrama estadual, dos resultados negativos (do próprio ano) em que porventura incorram uma ou mais das unidades societárias de que se compõem tal empresa".

IV. A proposta de Lei n.º 26/XI (Iª) definiu a "derrama estadual" como "uma tributação adicional em sede de IRC, aplicando uma sobretaxa correspondente a uma derrama de 2,5 pontos percentuais às empresas cujo lucro tributável seja superior a 2 milhões de euros".

V. O artigo 87.º-A, aditado ao Código do IRC pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, encontrava-se sistematicamente integrado num «conjunto de medidas adicionais de consolidação orçamental que visam reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública previstos no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC)» - cf. preâmbulo do diploma.

VI. Atenta a sua redação, é de concluir que a Derrama Estadual consiste numa tributação incidente sobre a parte do lucro tributável, superior a € 2.000.000, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e por não residentes com estabelecimento estável em Portugal.

VII. E, no caso da aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS), a Derrama Estadual - uma taxa adicional de 2,5 - incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo o da sociedade dominante.

VIII. Decorre pois do regime assim instituído, que a Derrama Estadual incide sobre (parte) do lucro tributável sujeito ao imposto principal apurado na declaração periódica - individual - de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

IX. Sendo intenção expressa do legislador que, neste casos, fossem desconsiderados os efeitos que eventuais prejuízos fiscais apurados por alguma ou algumas das sociedades que integrem o perímetro do grupo de sociedades pudessem gerar no apuramento do montante sobre o qual as sociedades que integral o perímetro do grupo viriam a ser tributadas em sede deste adicional.

X. E, ao ligar a derrama estadual expressamente ao lucro tributável, e não à matéria coletável, teve (o legislador) por intenção impedir que, quer através de um eventual reporte de prejuízos de anos anteriores, quer no caso específico das sociedades que integram o perímetro de um grupo de sociedades sujeito à determinação da matéria coletável nos termos dos atuais artigos 69.º e seguintes do CIRC, através da "comunicação de prejuízos intra grupo", algumas entidades pudessem furta-se ao pagamento deste adicional em condições de igualdade com os demais sujeitos do tributo.

XI. Mas, em boa verdade, foi igualmente intenção do legislador, ao determinar expressamente que no caso das sociedades sujeitas ao RGETS a incidência real e pessoal, e a respetiva sujeição ao adicional é de cada uma das sociedades individualmente, e não do grupo como um todo, permitir que apenas fossem abrangidas pelo tributo as sociedades que efetivamente gerassem lucro tributável superior a €2.000.000,00.

XII. Inexiste, assim, uma conexão suficientemente forte entre os princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas pelo lucro real, por um lado, e a definição do lucro tributável de cada uma das sociedades que integram o perímetro de um grupo de sociedades, como matéria coletável sujeita ao adicional "derrama estadual", por outro, para que se possa por em causa a legitimidade constitucional da norma.

XIII. Como consta do recente acervo do Tribunal Constitucional - Acórdão n.º 197/2013 de 9 de abril - em matéria respeitante à derrama dita municipal, entendeu aquela Judicatura, relativamente à pretensa violação dos princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas pelo lucro real, que, "ainda assim não se entendesse, sempre seria argumentável que a lesão infligida às exigências normativas subjacentes à igualdade tributária e à tributação do lucro real das empresas... é mínima, visto que em causa não está o principal imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, e justificável à luz dos (outros) princípios fundamentais que promove".

XIV. Da mesma forma, aqui será sustentável que a sujeição a tributação em derrama estadual do lucro tributável de cada uma das empresas que integrem o perímetro de um grupo de sociedades sujeito ao RETGS, não afronta de forma irremediável os princípios da capacidade contributiva das empresas, sendo antes, aliás, um forte promotor da igualdade tributária entre empresas que preencham os pressupostos da incidência e sujeição àquele adicional.

XV. A isto acresce que o denominado "princípio da capacidade contributiva" tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal (a este propósito veja-se o entendimento vertido no Acórdão n.º 142/2004 do Tribunal Constitucional).

XVI. Cabe assim, nesta sede referir, que o preceito em causa se apresenta conforme à Constituição, já que a norma do artigo 87.º-A, n.º 2, do CIRC, não colide com o princípio da liberdade de gestão empresarial nem traduz um tratamento discriminatório dos grupos empresariais que optaram pelo RETGS.

XVII. Aliás, não se alcança de que forma é que a desconsideração da base de incidência típica do RETGS - cf. artigos 69.º a 71.º do CIRC - belisca, contende ou interfere com a autonomia e liberdade de gestão fiscal das empresas, ou desconsidera ou requalifica as operações das empresas, pois não se verifica que a lei fiscal, assim definida, tenha colocado qualquer entrave à autonomia privada das empresas.

XVIII. Ou sequer tenha negado - ou, de alguma forma, determinado - a sua liberdade de escolha da solução ou soluções que considerassem mais aptas à prossecução e desenvolvimento dos seus interesses.

XIX. Pelo contrário, será defensável que a opção legislativa - tomada em sede de derrama estadual - de desconsiderar a base de incidência típica do RETGS se insere no poder de conformação do legislador em matéria fiscal, ademais considerando que a figura foi introduzida, em sede de IRC, no âmbito de um pacote legislativo que consagrou, como já aqui deixámos, um «conjunto de medidas adicionais de consolidação orçamental que visam reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública previstos no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC)».

XX. Esse poder de conformação permite ou autoriza que o legislador adote, como adotou, medidas destinadas à salvaguarda das «necessidades financeiras do Estado».

XXI. E ao fazê-lo, o legislador observou a neutralidade fiscal que a atuação do Estado deve acautelar no âmbito económico e social», tendo em vista «assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas». - cf. artigo 81.º, alínea f) da CRP.

XXII. De igual forma, inexiste qualquer violação do princípio da igualdade dos sujeitos passivos que optem pelo regime de tributação de grupos relativamente à tributação em separado das sociedades.

XXIII. Ao invés, e tendo em atenção o contexto económico que justificou a introdução da figura, parece-nos que ao tratar de forma igual (no que respeita à base de incidência) todas as sociedades - as que integram os RETGS e as que atuam de forma individualizada - a opção legislativa estendeu a igualdade de tratamento a todos os sujeitos passivos.

XXIV. Tanto mais que a opção pela integração em grupo societário não afasta ou prejudica a personalidade e autonomia jurídica.

XXV. Logo, a opção legislativa consagrou um tratamento igualitário de todos os sujeitos passivos de imposto, estejam ou não integrados em grupos societários, procurando colocar as sociedades que os integram, no mesmo plano ou patamar das demais empresas.

XXVI. E tal como reconhece a doutrina, «(...) o princípio da igualdade tributária não possui valor absoluto e por isso deve articular-se sempre com outros princípios constitucionais, razão pela qual há que reconhecer pontualmente o seu sacrifício ao fomento económico, à redistribuição da riqueza, à defesa da saúde pública ou ao ordenamento do território, entre outros valores tutelados pela constituição» - Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011, pág. 250.

XXVII. Noutra dimensão, têm sido entendido que o princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de "uniformidade" - o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério - preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação.

XXVIII. No que concerne à tributação das empresas, a Constituição da República Portuguesa adotou um discurso moderador, determinando que a sua tributação se faça "fundamentalmente" pelo lucro real e deixando um espaço de liberdade ao legislador ordinário.

XXIX. Ou seja, a CRP não determina a exclusividade da tributação segundo o rendimento real, dispondo o seu artigo 104.º, n.º 2, apenas, que "A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real".

XXX. Gozando desse espaço de conformação, o legislador tributário decidiu - legitimamente - criar a sobretaxa que designou de "derrama estadual" ressaltando expressamente que «[Q]uando seja aplicável o regime especial 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».

XXXI. Desta forma, os atos tributários sob sindicância, não se mostram determinados por qualquer solução legislativa desconforme com a Constituição.

XXXII. O facto de as sociedades integradas no RETGS verem afastadas, no que concerne à derrama Estadual, uma das regras típicas do regime - a tributação pelo lucro consolidado - não fere, do ponto de vista da constitucionalidade, a sua tributação pelo rendimento real.

XXXIII. Com efeito, como lapidarmente sentenciou o Tribunal Constitucional, abordando o princípio da igualdade, na vertente de tributação de acordo com a capacidade contributiva: «No que toca à questão da 'proibição de tributação por um rendimento presumido' é a própria letra do artigo 104.º, n.º 3, da CRP, que fornece uma resposta segura: 'a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real' (itálico aditado). Como se afirmou no Acórdão n.º 162/2004, «[...] o rendimento real fiscalmente relevante não é, em si próprio, uma realidade de valor fisicamente apreensível, mas antes um conceito normativamente modelado e contabilisticamente mensurável»

XXXIV. Em apoio desta posição não podemos igualmente deixar de chamar à colação a doutrina que, sobre o artigo 104.º, n.º 2, da CRP, sustentou que a Constituição se limitou a prever que a imposição fiscal deve incidir fundamentalmente sobre o rendimento real, não «excluindo com tal disposição o recurso a outras formas fiscais estranhas ao mito do apuramento declarativo-contabilístico do rendimento real» - José Guilherme Xavier de Basto (O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária, in Fiscalidade, n.º 5), e que «a CRP, ao exigir que a tributação das empresas se norteie pelo rendimento real, está apenas a 'recortar' o quadro típico ou caracterizador do sistema fiscal [...] e não [a]

'estabelecer' ou 'desenhar a cheio' esse mesmo quadro» - cf. Casalta Nabais "Alguns aspetos do quadro constitucional das empresas", in Fisco, n.^{os} 103/104, p. 19».

XXXV. Em face do até aqui exposto, im procedem na totalidade os argumentos aduzidos pela Requerente de forma a sustentar a (suposta) inconstitucionalidade da norma em apreço, devendo, conseqüentemente, o presente recurso ser julgado improcedente. [...].»

Cumpra apreciar e decidir.

II - Fundamentação

6 - No presente recurso é requerida a fiscalização da constitucionalidade da norma do artigo 87.º-A, então n.º 2 (atual, n.º 3) do Código do IRC que dispunha que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, para o efeito do apuramento da derrama estadual - uma taxa adicional de 2,5 % (atualmente de 3 %, 5 % ou 7 %) que recai sobre a parte do lucro tributável superior a euro 2 000 000 (atualmente euro 1 500 000) sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português - as taxas aplicáveis incidem sobre o lucro tributável **apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo**, incluindo a da sociedade dominante.

Segundo a recorrente, a solução normativa em causa constitui um desvio (que considera «arbitrário») à forma de apuramento do lucro tributável dos grupos de sociedades, pois a norma, para efeitos de aplicação da taxa adicional ao IRC (derrama estadual), «impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício de tributação, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (REGTS)» (cf. Alegações de Recurso de fls. 42-82, §1.º, 1.º, fls. 42). Isto, já que «as sociedades integradas em grupos societários que tenham optado pelo REGTS [...] veem desconsiderada a unidade económica que é a empresa plurissocietária em que se integram» (cf. idem, §2.º, 11.º, fls. 45).

Entende a Recorrente que «[as] sociedades agrupadas não devem, pois, ser atomisticamente consideradas, uma vez que a sua gestão e atividade não estão também atomisticamente posicionadas nem decorrem atomisticamente [...]. A cúpula do grupo organiza a atividade do grupo como um todo, aproveitando para especializar funções, de um lado (v.g., no caso, produção de cimento, aprovisionamento de matérias primas, comercialização de betão pronto que tem necessidades logísticas especiais ao nível do transporte para o local da obra, comercialização de cimento, etc.), e para concentrar outras (transversais) do outro lado (v.g., no caso, tratar de arranjar financiamento para a atividade do grupo, gestão de recursos humanos, e outras necessidades transversais) [...] movimentos opostos que concorrem no mesmo efeito de tornar as sociedades do grupo interdependentes umas das outras e as transações intragrupo uma necessidade incontornável, com o que deixa de fazer sentido, em termos de medição da capacidade contributiva e de tributação do lucro real, olhar-se a outra realidade que não a do grupo: economicamente o que existe é o grupo, o rendimento pertence à unidade económica que é o grupo, sendo artificial (não aderindo à realidade) a manutenção do enfoque fiscal na realidade jurídico-formal sociedade, atomisticamente considerada» (cf. Alegações de Recurso, §2.º, 40.º e 41.º, fls. 53).

Assim, «o código do IRC reconhece isso mesmo, tendo instituído um regime de tributação do grupo (cf. o REGTS previsto no artigo 69.º do CIRC)», mas o mesmo não sucede na «particular configuração da taxa adicional de IRC "derrama estadual"» (cf. idem, §2.º, 44.º e 58.º, fls. 54 e 57). Defende a recorrente que «não está aqui em causa um imposto distinto do IRC. A derrama estadual é uma sobretaxa (ou taxa adicional) de IRC, que, à semelhança da sua taxa base faz operar uma tributação de âmbito nacional (e não de âmbito municipal, como a derrama municipal sobre o rendimento (lucro) da empresa sob a forma de pessoa coletiva)» (cf. idem, §2.º, 18.º, fls. 46-47).

Isto, tendo a recorrente esclarecido que não está em causa a própria taxa adicional conhecida por derrama estadual, mas sim «tão-somente, o afastamento do critério do lucro real da unidade económica que é a empresa (no caso plurissocietária), por via do afastamento arbitrário para efeitos desta taxa [...],

dos resultados negativos (do próprio ano) em que porventura incorram uma ou mais unidades societárias de que se compõe tal empresa» (cf. Alegações de Recurso, §2.º, 7.º, fls. 44).

Deste modo, conclui a recorrente que «[a] norma, constante do n.º 2 (n.º 3, desde 2012) do artigo 87.º-A, do Código do IRC, que para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como "derrama estadual", impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade), é inconstitucional por violação dos artigos 2.º (Estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), e 18.º, n.ºs 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), por violação dos princípios da iniciativa e da liberdade de gestão e organização empresarial, que se retiram ou deduzem dos artigos 80.º, alínea c) (liberdade de iniciativa e de organização empresarial), 81.º, alínea t) (liberdade de gestão empresarial, que tem por contraponto um Estado que promove a neutralidade por oposição a criar distorções) e 86.º, n.º 2 (proibição de intervenção por parte do Estado na gestão das empresas privadas), e por violação do artigo 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva), da Constituição da República Portuguesa» (cf. Alegações de Recurso, §1.º, 2.º, fls. 42-43).

A) Enquadramento

7 - Previamente à análise da questão de constitucionalidade assim colocada pela recorrente importa considerar sucintamente o que resulta do direito infraconstitucional, em especial do direito fiscal, por um lado, quanto à realidade sub judice nos presentes autos - o grupo de sociedades; e, por outro lado, quanto ao imposto em causa - a derrama estadual.

8 - Constituindo a empresa a célula básica do sistema económico, desde as empresas individuais, tituladas e exploradas por pessoas singulares (o comerciante) até às empresas coletivas ou societárias, exploradas por uma pessoa moral ou jurídica (a sociedade comercial ou empresa societária), representou o aparecimento dos grupos de sociedades uma transformação das estruturas económicas e organizativas a que o direito não se mostrou indiferente.

O grupo de sociedades, suplantando as tradicionais formas de empresa individual (regulada pelo Direito Comercial) e da empresa unissocietária (regulada pelo Direito das Sociedades Comerciais), constitui, assim, «uma técnica jurídica alternativa de organização da empresa moderna pela qual um conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais juridicamente independentes é submetido a uma direção económica unitária e comum exercida por uma delas (dita sociedade-mãe) sobre as restantes (sociedades-filhas)» (José A. Engrácia Antunes, *A Aquisição Tendente do Domínio Total - Da Sua Constitucionalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pp. 13-14 e *Os Grupos de Sociedades - Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária*, cit., p. 42 e pp. 113 e seguintes).

A caracterização desta nova forma organizativa (grupo de sociedades ou empresa plurissocietária) assenta, pois, simultaneamente, na autonomia jurídica das sociedades comerciais que a compõem e na subordinação de todas a uma direção económica unitária. A independência jurídica reside na manutenção da autonomia patrimonial e organizativa de cada empresa, enquanto, no plano económico, há uma submissão das empresas à estratégia e ao interesse do grupo.

Ora, esta (nova) realidade encontrou cedo expressão no ordenamento jurídico português, constituindo um importante objeto de regulação (e de interesse) de vários ramos do Direito, designadamente, do Direito Societário (relevando em especial o Título VI do Código das Sociedades Comerciais (CSC) relativo a «Sociedades coligadas»), do Direito da Concorrência (no plano nacional e da União Europeia), do Direito Laboral e do Direito Contabilístico e Fiscal.

Vejamos em especial quanto ao Direito Fiscal, no que releva para o presente recurso.

O Direito Tributário trouxe a possibilidade de os grupos de sociedades, verificados certos requisitos, serem considerados como uma unidade fiscal - para efeitos de apuramento dos impostos sobre o rendimento (hoje, IRC).

Existindo variados modelos de tributação dos grupos de sociedades, optou o legislador nacional primeiramente por um regime de tributação pelo lucro consolidado, por via da publicação do Decreto-Lei n.º 414/87, de 31 de dezembro - cujo preâmbulo veio reconhecer os grupos societários como uma realidade jurídico-tributária autónoma.

Já na vigência do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ((IRC) originariamente aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, e sucessivas alterações), este modelo de tributação viria a ser substituído pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que, procedendo à alteração daquele Código, consagra um novo regime de tributação dos grupos de sociedades: o **Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)**, que traz significativas alterações ao regime anterior - já que, para efeitos do apuramento do IRC, veio desconsiderar as regras de consolidação de contas, procurando uma maior simplicidade na sua aplicação, passando de um modelo de tributação do lucro consolidado para um sistema que agrega as contas das sociedades, obtendo-se um lucro tributável do grupo. O RETGS foi, pois, criado para o cálculo e aplicação do IRC, enquanto regime especial de determinação da matéria coletável em relação a todas as sociedades do grupo.

O RETGS - regime introduzido pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, com as alterações decorrentes da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (comumente designada por "Reforma do IRC" e que procede à republicação do Código), da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro (que também alterou o Código do IRC, transpondo a Diretiva n.º 2014/86/UE, do Conselho, de 8 de julho, que altera a Diretiva n.º 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes e adequando o regime especial de tributação de grupos de sociedades à jurisprudência recente do Tribunal de Justiça da União Europeia, designadamente aditando o artigo 69.º-A) e da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (Lei do Orçamento de Estado para 2016, em especial artigo 136.º que estabelece regras transitórias aplicáveis aos grupos de sociedades) - é hoje regulado nos artigos 69.º a 71.º do Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), a que acresce o regime transitório estabelecido no artigo 136.º do mesmo Código, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

Do artigo 69.º do Código do IRC resulta, no essencial, que o RETGS é um regime especial - e facultativo - de tributação de grupos de sociedades. Com efeito, o regime não é de aplicação obrigatória, permitindo-se aos grupos de sociedades que optem pelo sistema de tributação nele contido, desde que cumpridos os requisitos exigidos. A lei estabelece que, 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 (n.º 1 do artigo 69.º).

Não remetendo para um específico tipo de grupo de sociedades do CSC, como acontecia no regime anterior, o legislador não deixou de estabelecer critérios para a delimitação dos possíveis destinatários a abranger pelo novo regime de tributação. Como escreve José Engrácia Antunes, «[a] noção justributária do grupo é [...] mais restrita e mais ampla do que a noção consagrada no Código das Sociedades Comerciais [...]» (Cfr. «A Tributação dos Grupos de Sociedades» in *Fiscalidade*, n.º 45, janeiro-março 2011, pp. 5-26, p. 9, nota 8). No Código do IRC estão definidas as condições e requisitos de acesso a este regime especial de dedução tributária.

Assim, para efeitos fiscais, considera-se existir grupo de sociedades quando uma sociedade (dominante) detiver, direta ou indiretamente (ainda que por intermédio de sociedades residentes noutra Estado Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade), pelo menos 75 % do capital de outra ou outras sociedades (dominadas) - era 90 % na versão inicial conferida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 -, desde que tal participação confira à sociedade dominante mais de 50 % dos direitos de voto nas sociedades dominadas (n.º 2 do artigo 69.º do CIRC). E, de acordo com o n.º 3 do artigo 69.º do CIRC, a opção pela aplicação do RETGS só pode ser exercida quando se verificarem cumulativamente os requisitos nele estipulados pelo legislador (alíneas a) a d).

Além de outros aspetos de caracterização do regime em causa (cf. em especial artigos 67.º, n.º 15, 69.º, n.º 4, 69.º-A e 71.º, 90.º, n.º 6 e 115.º do CIRC), a especificidade do regime encontra-se na forma de determinação do lucro tributável do grupo, considerando-se o grupo de empresas como a unidade fiscal relevante: segundo o artigo 70.º (n.º 1) do CIRC (na versão atual), «[...]Relativamente a cada um dos

períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial, o lucro tributável do grupo é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação do n.º 5 do artigo 67.º».

9 - Reportando-se a questão de constitucionalidade colocada, como assinalado (supra 6) ao específico regime de apuramento do lucro tributável das empresas - a que se aplique o RETGS - para efeitos de cálculo e liquidação do imposto designado «derrama estadual», cumpre de seguida considerar, de modo sucinto, o que resulta do direito infraconstitucional em matéria de derrama estadual.

9.1 - A derrama estadual foi criada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, diploma que veio aprovar «um conjunto de medidas adicionais de consolidação orçamental que visam reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública previstos no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC)», ali se incluindo, designadamente, entre outras, medidas de ordem fiscal (alterando-se vários impostos). Este diploma alterou o Código do IRC, aditando três novos artigos ao Código em matéria de derrama estadual: os artigos 87.º-A (derrama estadual), 104.º-A (Pagamento da derrama estadual) e 105.º-A (Cálculo do pagamento adicional por conta, cujo n.º 3 considera o caso de aplicação do RETGS).

Assim, de entre as medidas adotadas pelo legislador com vista a reduzir o défice excessivo e a controlar o crescimento da dívida pública (no âmbito do PEC), releva a criação de um novo imposto, «adicional ao IRC», com a designação de «**derrama estadual**», a incidir sobre o lucro tributável superior a €2.000.000 (hoje, €1.500.000) apresentado por pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (artigo 87.º-A do Código do IRC).

Era esta a versão do artigo 87.º-A do Código do IRC vigente à data dos factos tributários apreciados pelo Tribunal Arbitral recorrido (redação da Lei n.º 12-A/2010, de 30/06):

«Artigo 87.º-A
Derrama estadual

1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a € 2 000 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incide uma taxa adicional de 2,5 %.

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.

3 - Os sujeitos passivos referidos nos números anteriores devem proceder à liquidação da derrama adicional na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º»

A versão atual do preceito em causa - alterado sucessivamente pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30/12, 66-B/2012, de 31/12 e 2/2014, de 16/01 - mantém a norma em causa no presente recurso de constitucionalidade («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»), mudando apenas a respetiva numeração (hoje, n.º 3 do artigo 87.º-A), incidindo as demais alterações sobre o valor do limiar e escalões do lucro (rendimento) tributável e correspondentes taxas adicionais aplicáveis e modo de cálculo.

A derrama estadual consiste, assim, numa tributação (dita) adicional em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, que incide sobre uma parte do lucro tributável (superior a €2.000.000,00, na versão original, ou superior a €1.500.000,00, nas versões posteriores da norma legal) e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos que residam em Portugal e que exerçam uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (bem como por não residentes com estabelecimento estável em Portugal). Correspondia, à data, a uma taxa adicional de 2,5 % (hoje,

variável entre 3 % e 7 %, consoante o escalão (três, na versão vigente) de rendimento tributável da empresa).

Por opção do legislador, a determinação do lucro tributável no caso de ser aplicável o RETGS previsto nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC - e para o efeito da aplicação da referida taxa adicional ("derrama estadual") - é feita não por referência ao lucro tributável do grupo (calculado pela sociedade dominante através da soma algébrica dos resultados fiscais, sejam lucros tributáveis ou prejuízos fiscais, apurados nas declarações periódicas de rendimentos de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo), mas sim ao lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo o da sociedade dominante.

Com efeito, como decorre do artigo 87.º-A (n.º 2, hoje n.º 3) do Código do IRC, no caso de aplicação do RETGS, a taxa adicional incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo o da sociedade dominante. E é este o exposto teor da norma legal (então n.º 2, hoje, n.º 3, do artigo 87.º-A, do Código do IRC) que constitui o objeto do presente recurso de constitucionalidade.

9.2 - Se atentarmos na respetiva redação, verificamos que a solução normativa em causa foi também adotada em sede dos regimes da derrama regional (criada igualmente em 2010, pelo Decreto Legislativo Regional (DLR) n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, hoje com a redação introduzida pelo DLR n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho que praticamente replica, no âmbito regional, o disposto no artigo 87.º-A do Código do IRC) e da derrama municipal, sobretudo tendo em vista a recente evolução legislativa operada neste domínio.

Com efeito, a derrama municipal é um imposto tradicional do direito financeiro local, comumente associado, como explica Sérgio Vasques, a «uma tradição intemporal das finanças concelhias portuguesas, a de facultar aos municípios o lançamento de adicionais sobre os impostos cobrados pela administração central» (Manual de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 2015, reimpressão de edição de 2011, p. 191) e que foi sucessivamente previsto nas várias (e assim designadas) Leis das Finanças Locais (LFL) - assim na Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro, no Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de março, na Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro, na Lei n.º 42/98, de 6 de agosto ((LFL/98) que substituiu as várias derramas existentes por uma derrama única, adicional ao IRC) e na Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (LFL/2007), estando hoje regulada na Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, diploma que, revogando aquela Lei n.º 2/2007, estabeleceu o Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEIM).

Se da sua consagração no plano legislativo - e já na vigência do Código do IRC - resulta que, originariamente, a base de incidência da derrama municipal era a coleta do IRC e não o lucro tributável (artigo 18.º, n.º 1, da LFL/98), a LFL/2007 alterou significativamente a configuração deste tributo, passando a derrama municipal a ser calculada a partir do lucro tributável sujeito e não isento de IRC e não já a partir da coleta deste imposto (cf. artigo 14.º, n.º 1 da LFL/2007) e a ser considerada, como dá nota Sérgio Vasques (Manual de Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, reimpressão, 2015, p. 197), uma forma de financiamento normal (corrente) dos municípios, dependendo tão só de uma opção do município e perdendo o caráter extraordinário de que se revestia até então (cf. artigo 18.º, n.º 2, da LFL/98 que, na linha das leis de finanças locais anteriores, estipulava que o lançamento da derrama apenas poderia ocorrer «para reforçar a capacidade financeira ou no âmbito da celebração de contratos de reequilíbrio financeiro»).

Por fim, a aproximação do regime da derrama municipal ao regime da derrama estadual, na matéria que nos ocupa, surge na sequência das divergências interpretativas do regime da derrama municipal quanto à respetiva incidência - lucro tributável do grupo ou lucro tributável de cada uma das sociedades que o integram (de que nos dá conta o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo 1301/12, 2.ª Secção, de 23/01/2013, disponível em www.dgsi.pt) - até à alteração do artigo 14.º da LFL/2007, levada a efeito pela Lei do Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro). Com efeito, esta Lei veio aditar o n.º 8 ao artigo 14.º da LFL/2007, estabelecendo, quanto às empresas sujeitas ao RETGS, um regime idêntico aos previstos para as derramas estadual e regional, segundo o qual «[...] 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 derrama municipal encontra-se hoje prevista e regulada no artigo 18.º do RFALEIM, estabelecido pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, mantendo-se, a este respeito e no essencial, o regime da lei anterior (cf. n.º 14 do artigo 18.º desta Lei).

10 - Sendo esta a génese e evolução da consagração do tributo em causa - a derrama estadual - cujo regime, na questão em causa, é seguido pelos regimes das derramas municipal e regional, cumpre de seguida, ainda que brevemente, caracterizar o tributo em causa levando em conta a jurisprudência constitucional que sobre o mesmo já se pronunciou.

10.1 - Entre nós, a maior atenção da doutrina e da jurisprudência tem recaído sobre a figura da **derrama municipal**, imposto tradicional do direito financeiro local.

O **Acórdão n.º 57/95** (disponível, bem como os demais citados em www.tribunalconstitucional.pt) refere-se-lhe mesmo como a expressão de um costume constitucional:

«Na verdade, as derramas constituem uma manifestação tradicional do poder tributário dos órgãos do Poder Local, cuja origem se descobre nas antigas fintas que os concelhos podiam lançar para ocorrer aos encargos que excedessem as suas rendas (Ordenações, Livro I, Tít. 66, § 40). Este poder tributário permaneceu, com algumas oscilações, nos vários Códigos Administrativos que se sucederam, entre nós, desde o Código de 1836 ao Código de 1936-1940 (cf. o artigo 781.º deste último Código, quanto à faculdade de lançamento de derramas pelas freguesias) e chegou até aos diplomas sobre finanças locais aprovados já no domínio da Constituição de 1976 [...].»

Mais recentemente, sobre a caracterização e natureza jurídica da derrama municipal, sobretudo atenta a nova configuração do tributo trazida pela LFL/2007 e mantida em 2013 (já assinalada supra, 9.2), pronunciou-se o **Acórdão n.º 197/2013** deste Tribunal:

«[...] 5. [...]

A derrama assume-se atualmente como um imposto municipal, expressão, portanto, da autonomia financeira de que gozam as autarquias locais e concretamente os municípios, nos termos dos artigos 238.º, n.º 4, e 254.º da CRP. Como é sobejamente reconhecido, a autonomia financeira das autarquias locais é uma faculdade concretizadora do princípio da autonomia local (cf. artigo 6.º, n.º 1, da CRP), de acordo com a qual aquelas devem possuir "receitas suficientes para a realização das tarefas correspondentes à prossecução das suas atribuições e competências" (Casalta Nabais, "A autonomia financeira das autarquias locais", BFDUC, vol. 82, 2006, p. 29).

Essas receitas podem ser, entre outras, receitas fiscais, concretizando-se os poderes tributários reconhecidos pelo legislador constituinte às autarquias locais quer num verdadeiro poder tributário - leia-se, no poder de criar ou conformar impostos - quer num direito à receita dos impostos (Casalta Nabais, "A autonomia financeira das autarquias locais", cit., p. 33). Neste sentido, a derrama surge como uma manifestação da primeira modalidade de poder tributário referida, porquanto o município, para além de se afirmar como o sujeito ativo da relação tributária - isto é, como o titular do crédito de imposto - tem um domínio praticamente absoluto sobre os seus elementos essenciais, circunstância que reforça a natureza municipal da derrama. Como é bom de ver, esta qualificação não é perturbada pelo facto de a cobrança deste tributo continuar a pertencer, por razões de comodidade, à administração tributária central (DGCI).

Trata-se, hoje, para além disso, de um mecanismo corrente de financiamento dos municípios, visto que a derrama perdeu o carácter extraordinário de que se revestia à luz do artigo 18.º, n.º 2, da Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, nos termos do qual apenas poderia ser lançada "para reforçar a capacidade financeira ou no âmbito da celebração de contratos de reequilíbrio financeiro".

Antes da aprovação da nova LFL, a doutrina qualificava a derrama como um imposto acessório, embora houvesse quem (já) propusesse uma qualificação distinta - a de imposto dependente. A diferença entre ambos prende-se com o grau de vinculação ou de subordinação relativamente ao imposto principal: assim, um imposto diz-se acessório quando fique demonstrado que, inexistindo a dívida principal (ou a

dívida originada pelo imposto principal), inexistente dívida subordinada, e diz-se dependente quando, mesmo na ausência da dívida principal, possa existir dívida subordinada (Sousa Franco, "Os poderes financeiros do Estado e do Município: sobre o caso das derramas municipais", Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Correia e Vale, Lisboa, 1995, p. 69). Independentemente desta divergência, existia consenso no sentido de que, do ponto de vista jurídico-financeiro, a derrama se configurava como um adicional ao IRC e não como um adicionamento. A diferença entre as duas figuras não constitui novidade: um imposto reputa-se adicional quando incide sobre a coleta do imposto principal, e adicionamento quando incide sobre a matéria coletável daquele.

Não há dúvida que a nova LFL veio alterar substancialmente este quadro. À luz dos novos dados normativos, a derrama assume-se como um imposto autónomo, no sentido de dependente - leia-se, não acessório - fundando a doutrina tal convicção na circunstância de que todos os seus elementos essenciais constam da lei ou dependem da vontade dos municípios, cujo interesse é determinante na decisão quanto ao respetivo lançamento. A sua relação com o IRC cinge-se, portanto, para efeitos do seu cálculo e por razões de simplicidade, a uma base tributável comum, que não prejudica nem obsta à existência de relações jurídico-tributárias autónomas entre os dois impostos (Saldanha Sanches, "A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios", Fiscalidade, n.º 38, 2009, p. 137).

É certo que a derrama incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, de onde decorre que nos casos em que não haja lugar a tributação do rendimento, também não haverá obrigação de pagamento da derrama, por falta de base de incidência. No entanto, relativamente a qualquer outra vicissitude com repercussão no IRC - v.g., invalidade da liquidação, deduções à matéria coletável e à coleta, reduções de taxa - a derrama adquiriu estatuto de imunidade, desligando-se efetivamente do imposto principal (Saldanha Sanches, "A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios", cit., p. 138).

Depois, tendo a derrama passado a ser calculada a partir do lucro tributável - e não já a partir da coleta - há que concluir que a mesma se converteu, de uma perspetiva jurídico-financeira, num adicionamento ao IRC, perdendo a sua natureza de adicional (Sérgio Vasques, "O sistema de tributação local e a derrama", Fiscalidade, n.º 38, 2009, p. 121; Jónatas Machado/Paulo Nogueira da Costa, "As derramas municipais e o conceito de estabelecimento estável", Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 854). Finalmente, cumpre sublinhar que a derrama incide, nos termos do n.º 1 do artigo 14.º, sobre a proporção do rendimento da empresa gerado na área geográfica do município, circunstância que explica que alguma doutrina tenda a perscrutar em tal critério uma manifestação do princípio do benefício, no sentido de que o montante de imposto a pagar por cada empresa a cada município visa compensar os custos consideráveis em que este incorreu para que aquela pudesse gerar rendimento (Saldanha Sanches, "A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios", cit., p. 140; Rui Duarte Morais, "Passado, presente e futuro da derrama", Fiscalidade, n.º 38, 2009, p. 113).

[...]»

Assim, para além da configuração da derrama municipal como um adicionamento do imposto principal, tem sido assinalada pela doutrina uma significativa autonomização da derrama municipal relativamente ao IRC, de cuja coleta já não depende, ao ponto de parte dessa doutrina considerar que a derrama (municipal) deixou de ser (com a LFL/2007) um imposto acessório (assim, Saldanha Sanches, «A Derrama, os Recursos Naturais e o Problema da Distribuição da Receita entre os Municípios» in Fiscalidade, n.º 38, (abril-junho 2009), pp. 132-156 e Rui Duarte Morais, «Passado, Presente e Futuro da Derrama» in Fiscalidade, n.º 38, (abril-junho 2009), pp. 109-115).

10.2 - Já quanto à **derrama estadual**, cumpre começar por recordar as circunstâncias da respetiva criação. Trata-se de uma figura tributária recente no panorama dos impostos estaduais, apenas tendo sido prevista na Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho.

A razão de ser deste novo imposto enquadra-se nos objetivos do diploma que o consagrou. Com efeito, como vimos, a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, veio aprovar um conjunto de medidas adicionais de

consolidação orçamental, visando reforçar e acelerar a redução do défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública previstos no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC).

E assim, sendo certo que a consagração do tributo em causa não é acompanhada de um limite temporal de vigência (a única referência à cessação da vigência da derrama estadual surge no plano - não normativo - do teor da Exposição de Motivos constante da Proposta de Lei n.º 175/XII, disponível em www.parlamento.pt, no âmbito do procedimento legislativo tendente à aprovação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que alterou e republicou o Código do IRC, em que se manifesta tão só a intenção de eliminação da Derrama Estadual em 2018), não se pode ignorar a definição das circunstâncias (sobretudo financeiras e orçamentais) que justificam a medida, nem os fins a que se destina, a partir de um quadro legislativo especificamente dirigido à adoção de um conjunto de medidas adicionais de consolidação orçamental na linha do (então vigente) Programa de Estabilidade e Crescimento. Efetivamente, os limites de consolidação orçamental foram previstos, num primeiro momento, no referido PEC, constando posteriormente do "Memorando de entendimento sobre as condicionalidades de política económica", acordado com a Comissão Europeia, e do "Memorando de Políticas Económicas e Financeiras", assinado com o FMI, vindo a ser expressamente definidos no Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF), o qual vigorou até maio de 2014. No entanto, segundo o Relatório do Ministério das Finanças (versão revista em 10/02/2016, disponível em www.parlamento.pt), que acompanhou a Proposta de Lei (n.º 12/XIII) do Orçamento de Estado para o ano vigente (aprovado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30/03), os constrangimentos orçamentais do Estado português não se mostram ainda totalmente ultrapassados.

No capítulo 2, II. Estratégia de Promoção do Crescimento Económico e de Consolidação Orçamental, II.1. Enquadramento, II.2. A Evolução Recente da Política Orçamental do citado Relatório do Orçamento de Estado para 2016 pode ler-se:

«[...]

Desde maio de 2011 que a evolução das finanças públicas portuguesas é condicionada pelo Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF), o qual vigorou até maio de 2014. A estratégia delineada no PAEF visava (i) a consolidação orçamental, centrada na diminuição da despesa estrutural (em cerca de dois terços) e no aumento da receita estrutural (um terço); (ii) a correção da situação de défice excessivo; e (iii) a redução dos níveis de endividamento, invertendo a trajetória de crescimento da dívida pública.

Após a implementação de medidas e políticas sectoriais e transversais previstas no PAEF, Portugal continua a enfrentar desafios orçamentais. A dificuldade no controlo da despesa pública levou a que as Administrações Públicas gerassem défices consecutivos o que aliado a operações de natureza extraordinária influenciou recorrentemente os défices e, por conseguinte, aumentos no rácio da dívida pública. [...].

Adicionalmente, com a resolução e venda do Banif, cujo impacto estimado é de 1,2 % do PIB, prevê-se que o défice orçamental para 2015 atinja 4,3 % do PIB. Excedendo o limite de 3 % inscrito no Pacto de Estabilidade, a saída de Portugal da situação de défice excessivo fica condicionada. Contudo, o Código de Conduta da União Europeia sobre a implementação do PE prevê para um Estado-Membro, que se encontre sob Procedimento dos Défices Excessivos (PDE) e prossiga medidas de política orçamental que permitam reduzir o défice, um prolongamento de um ano no prazo para a correção. Uma avaliação que compete à Comissão Europeia. Em 2015, nove países da União Europeia encontravam-se em situação de défice excessivo [...], sendo que Portugal devia concluir a sua correção em 2015.»

Assim, do contexto (legislativo, económico e financeiro) do imposto em causa enunciado pelo legislador pode retirar-se a conclusão de se tratar, em grande medida, de um imposto contingente, procurando o Estado encontrar nesta «medida adicional» uma fonte de receitas destinada à necessária consolidação orçamental com vista à redução do défice excessivo e ao controlo do crescimento da dívida pública (indicando a derrama estadual como exemplo de uma medida de agravamento fiscal, vd. Susana Tavares da Silva, «Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise» in José Casalta Nabais e Susana Tavares da Silva (org.), *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 61-91, p. 78, em especial, nota 36).

Não é de olvidar também, não obstante o termo de vigência do PAEF ocorrido em 2014 mencionado pelo legislador, que subsistem obrigações de consolidação orçamental a que o Estado português se encontra vinculado, por força das regras aplicáveis no quadro da União Económica e Monetária, em especial por força do disposto no artigo 136.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia - que prevê medidas de reforço da coordenação e supervisão da disciplina orçamental para os países da zona euro - , do «Semestre Europeu» no âmbito da governação económica da União Europeia, com vista à coordenação das políticas económicas e orçamentais entre os Estados membros, e com tradução nos Programas de Estabilidade e nos Programas Nacionais de Reforma e, ainda, do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária de 2 de março de 2012.

No plano da análise jurídica, retira-se dos ensinamentos da doutrina fiscalista tratar-se de um imposto acessório (relativamente ao IRC, imposto principal) que reveste a modalidade de adição (e não de adicional), por incidir sobre a matéria coletável do imposto principal e não sobre a sua coleta. Não obstante o legislador se lhe referir como taxa adicional, a derrama prevista no artigo 87.º-A do Código do IRC é considerada um «adição» e não um «adicional» ao IRC - José Casalta Nabais indica expressamente, como exemplo de adição, «a derrama estadual que, prevista no artigo 87.º-A do Código do IRC, incide sobre o lucro tributável à taxa progressiva em três escalões (de 3 %, 5 % e 7 %) sobre o lucro tributável superior a €1.500.000)» (cf. Manual de Direito Fiscal, 8.ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 81), apesar de, como também assinala o Autor, a lei lhe reservar a designação de "adicional" (cf. idem, nota 11).

B) A questão de constitucionalidade

11 - Assim enquadrada e caracterizada a derrama estadual cabe de seguida ponderar se a solução normativa posta em crise neste recurso de constitucionalidade - estabelecendo o legislador um modo de apuramento do lucro tributável para efeitos da derrama estadual diferente do previsto para os grupos de empresas quanto ao apuramento da matéria coletável para efeitos do IRC - ofende, ou não, os princípios constitucionais relevantes em matéria fiscal.

Segundo alega a recorrente, o n.º 2 (hoje, n.º 3) do artigo 87.º-A do Código do IRC, na medida em que «para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como "derrama estadual", impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade)», viola várias normas e princípios constitucionais, como o princípio do Estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade (artigo 2.º), o princípio da igualdade (artigo 13.º), o princípio da proporcionalidade (artigo 18.º, n.ºs 2 e 3), os princípios da iniciativa e da liberdade de gestão e organização empresarial, que se retiram ou deduzem do artigo 80.º, alínea c) (liberdade de iniciativa e de organização empresarial), do artigo 81.º, alínea t) (liberdade de gestão empresarial, que tem por contraponto um Estado que promove a neutralidade por oposição a criar distorções) e do artigo 86.º, n.º 2 (proibição de intervenção por parte do Estado na gestão das empresas privadas), o princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real, e, em conjugação com o princípio da igualdade, o princípio da capacidade contributiva (artigo 104.º, n.º 2), o que se passa a analisar.

12 - A recorrente vem alegar que o legislador fiscal, ao regular a derrama estadual, não reconheceu que «é o grupo, de que é a empresa plurissocietária, quem representada a unidade económica que terá, ou não, e que terá mais, ou menos, capacidade contributiva, é o núcleo essencial, o âmago da capacidade contributiva e, com ela, os princípios da tributação fundamentalmente do rendimento real e da igualdade, que é atingido» (cf. Alegações de recurso da recorrente, Conclusões, i), U a V.).

De acordo com as alegações de recurso da recorrente, o princípio da igualdade seria atingido na medida em que «não se encontra nenhuma justificação para a diferenciação, i.e., não se encontra fundamento para tributar, através da consideração isolada e artificial apenas das sociedades com lucro acima de determinado montante, afastando as sociedades do grupo onde haja prejuízo (ou lucro abaixo de € 2000.0000 - a partir de 2012, com nova redação do artigo 87.º-A do CIRC, lucro abaixo de € 1.500.000), um rendimento que não existe, ou que não existe com essa extensão, por referência à unidade (a empresa plurissocietária) onde em substância repousa a, muita ou pouca, capacidade contributiva» (cf. V.). Invoca, ainda a este propósito, a ocorrência de «desigualdade de tratamento e distorções

propiciadas pela falta de neutralidade, derivados da imposição de uma unidade tributária artificial, i.e., sem correspondência com a realidade económica» (cf. Z).

12.1 - A relação entre os princípios invocados - igualdade tributária, capacidade contributiva, tributação pelo rendimento real - tem sido assinalada pela doutrina e pela jurisprudência.

Desde logo, nas palavras do **Acórdão n.º 197/2016** (cf. II - Fundamentação, 3):

«[...] Como o Tribunal Constitucional tem afirmado, o princípio da capacidade contributiva, apesar de se não encontrar expressamente consagrado na Constituição, mais não será do que "a expressão (qualificada) do princípio da igualdade, entendido em sentido material, no domínio dos impostos, ou seja, a igualdade no imposto". E, nesse sentido, constitui o corolário tributário dos princípios da igualdade e da justiça fiscal e do qual decorre um comando para o legislador ordinário no sentido de arquitetar o sistema fiscal tendo em vista as capacidades contributivas de cada um (cf. o Acórdão n.º 187/2013 e a jurisprudência aí citada).»

Como explica José Casalta Nabais, «[configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva enquanto tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e direto preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respetiva "constituição fiscal" e não qualquer outro.» (Manual de Direito Fiscal, cit., p. 153). Constitui, assim, o pressuposto, o limite e o critério da tributação (assim, Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, cit., p. 296).

Já quanto ao princípio da tributação das empresas (fundamentalmente) segundo o rendimento real, consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição, toma José Casalta Nabais por seguro que este preceito constitucional «mais não é do que uma concretização, uma explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal» (ob. cit., p. 171).

Diz-nos também o **Acórdão n.º 753/2014** que:

«[...]

4 - Em matéria de tributação de pessoas coletivas, a Constituição consagrou expressamente o princípio segundo o qual «a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real» (artigo 104.º, n.º 2).

Este princípio reflete o direito do contribuinte de ser tributado sobre os lucros efetivamente verificados, e que são variáveis de ano para ano, e não sobre os lucros normais, isto é, sobre os lucros que a empresa poderia obter operando em condições normais e que poderiam exceder ou ficar aquém dos efetivamente obtidos. Neste sentido, o preceito constitucional constitui uma concretização dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal.

A tributação segundo o lucro real pressupõe que a determinação do lucro tributável seja efetuada de acordo com a contabilidade da empresa, com base na documentação e comprovação das receitas e dos custos do sujeito passivo, e, por isso, exige um sistema fiável de informação sobre os resultados empresariais. Não sendo possível determinar o rendimento real da empresa através de métodos contabilísticos, a base da tributação terá de ser definida, não através dos lucros efetivamente auferidos, mas dos lucros presumivelmente realizados, assim se compreendendo que a norma constitucional explicita que a tributação incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real (neste sentido, GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, I vol., 4.ª edição, Coimbra, pág. 1100).

Por outro lado, a tributação segundo o lucro real não impede que a Administração Tributária possa efetuar correções administrativas à declaração do sujeito passivo que possam levar à desconsideração de custos comprovados como custos fiscais e à consequente alteração da quantificação do lucro tributável (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra, págs. 368-369).»

O Tribunal Constitucional tem-se igualmente pronunciado diversas vezes sobre o princípio da igualdade tributária. Em síntese e sobre o mesmo princípio, o **Acórdão n.º 590/2015** (cf. II. Fundamentação, 12):

«O princípio constitucional da igualdade tributária, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização "na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos [...]; por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos" (Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, 5.ª edição, pág. 261). E tal critério, como sublinha Casalta Nabais, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: "Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)" (Direito Fiscal, 7.ª edição, 2012, pág. 155). Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva "de um lado, constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto" (Casalta Nabais, ob. cit., pág. 157).

Assim o tem afirmado o Tribunal Constitucional, de que é exemplo o Acórdão n.º 84/2003:

«O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de "uniformidade" - o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério - preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação», entendendo-se esse critério como sendo aquele em que «a incidência e a repartição dos impostos - dos "impostos fiscais" mais precisamente - se deverá fazer segundo a capacidade económica ou "capacidade de gastar" [...] de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). [...] Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a "capacidade contributiva" continua a ser um critério básico da nossa "Constituição fiscal" sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103.º e 104.º da CRP [...]».

Este Tribunal tem, todavia, salientado que o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, «é claro que o "princípio da capacidade contributiva" tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal». E prossegue: «Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo [...] - como proibição do arbítrio».

Em suma, na síntese do Acórdão n.º 695/2014, "o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional".»

12.2 - No caso vertente, mostra-se questionada, à luz dos princípios enunciados, a opção consagrada no n.º 2 do artigo 87.º-A do CIRC, aplicado pela decisão recorrida, na medida em que a determinação da matéria coletável, para efeitos de aplicação da «taxa adicional» conhecida por derrama, é feita por referência ao lucro tributável de cada sociedade, não se contabilizando os resultados fiscais - prejuízos - das demais empresas que constituem o grupo de sociedades.

Tenha-se presente a especificidade do regime da derrama estadual relativamente ao IRC.

Da compaginação do regime do IRC com o regime da derrama estadual (artigo 87.º-A do Código do IRC), pode, desde logo, assinalar-se a diferença quanto ao rendimento coletável dos dois impostos, não obstante coincidirem, parcialmente, as respetivas bases de incidência.

Incide a derrama estadual sobre a parte do lucro tributável superior a € 1 500 000,00 (era €2 000 000,00 à data da aplicação da norma ora questionada) sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, aplicando-se as taxas adicionais progressivas de 3 %, 5 % e 7 % (era uma taxa única de 2,5 % à data da aplicação da norma ora questionada).

A base de incidência da derrama é, assim, uma parte do lucro tributável sujeito e não isento de IRC - inicialmente a parte do lucro tributável superior a €2 000 000,00, hoje superior a €1 500 000,00.

Desta base - lucro tributável - mostra-se excluída a possibilidade de reporte de prejuízos de anos anteriores. Como analisado no Acórdão n.º 197/2013, a propósito da derrama municipal (cf. II. Fundamentação, 6):

«[...] [d]eixam de poder tomar-se em consideração quaisquer prejuízos fiscais de anos anteriores. De facto, ao abrigo do artigo 15.º, do CIRC, a matéria coletável das entidades mencionadas na alínea a), do n.º 1, do artigo 3.º obtém-se mediante dedução, ao lucro tributável, dos prejuízos fiscais e dos benefícios fiscais eventualmente existentes e que consistam em deduções naquele lucro. Já o lucro tributável corresponde, nos termos do artigo 17.º, "à soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos" nos termos do CIRC. O mesmo é dizer, portanto, que tendo o legislador ordinário optado por fazer incidir a derrama sobre o lucro tributável, e não sobre a matéria coletável, a norma em crise veda efetivamente a dedução de prejuízos fiscais prevista no artigo 52.º, do CIRC, operação que pressupõe o apuramento prévio do lucro tributável nos termos supra assinalados.»

Solução não diferente da encontrada no regime que nos ocupa, como também assinala o Acórdão n.º 197/2013 (cf. II. Fundamentação, 7.):

«Neste sentido, o legislador ordinário, ao ligar a derrama à categoria do lucro tributável, pretendeu evitar que, através do reporte de prejuízos, as empresas pudessem furta-se ao pagamento deste imposto, reduzindo as receitas próprias do município e, desta forma, comprometendo a efetivação da autonomia local. Socorreu-se, pois, da mesma técnica que está subjacente à derrama estadual (cf. o artigo 87.º-A, do CIRC) - uma taxa adicional aplicável ao lucro tributável superior a 1 500 000 euros sujeito e não isento de IRC [...].»

Depois, e tratando-se da tributação de empresas sujeitas ao regime especial de tributação de grupos de empresas - para efeitos do IRC - previu o legislador que o apuramento do lucro tributável - para efeitos de cálculo da derrama - resultasse da declaração individual de cada uma das sociedades do grupo, estabelecendo um regime próprio e diferente do previsto nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC (vulgo, RETGS), isto é, não contabilizando resultados fiscais, em especial, «os prejuízos ocorridos no próprio exercício» (como alegado no requerimento e nas alegações de recurso da recorrente) das demais sociedades que compõem o grupo.

Com efeito, o regime plasmado no artigo 87.º-A do CIRC para a determinação do rendimento tributável das sociedades coligadas (que optaram pelo RETGS) mostra-se diferente do regime especial de tributação dos grupos de sociedades tal como configurado pelo legislador ordinário nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC. Se, para efeitos de aplicação do IRC, a determinação do lucro tributável destas empresas tem por base a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, como dispõe o n.º 1 do artigo 70.º do CIRC, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo (artigo 87.º-A, n.º 2, do CIRC).

Trata-se, assim, de diferentes regimes de apuramento da matéria coletável das empresas coligadas que optaram pelo RETGS - passando a constituir uma unidade fiscal, com algumas especificidades, para

efeitos de aplicação do IRC -, em face da específica configuração (contida no n.º 2 do artigo 87.º-A do CIRC) do regime de apuramento da base tributável da taxa adicional que incide sobre uma parte do lucro tributável sujeito e não isento de IRC - a derrama, afastando-se este da lógica de tributação do grupo para uma lógica de tributação individual de cada sociedade que o compõe.

12.3 - Cabe formular, a partir dos parâmetros enunciados - princípio da igualdade tributária, enquanto específica expressão do princípio da igualdade (artigo 13.º, CRP), da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo rendimento real (artigo 104.º, n.º 2, CRP) -, um juízo de desvalor constitucional sobre a norma ora sindicada?

A questão de constitucionalidade colocada - por referência ao princípio da igualdade tributária e dos princípios que com ele se relacionam - não deve ser respondida afirmativamente.

Com efeito, a consideração individualizada de cada sociedade para efeitos de apuramento da base de incidência da derrama não se afigura constituir um «desvio arbitrário» ao regime especial de tributação dos grupos de empresas, não se acompanhando as conclusões apresentadas pela recorrente no sentido de tal partir de uma unidade fiscal artificial e arbitrariamente criada (cada uma das sociedades) sem relação com a unidade económica representada pelo grupo, tributando-se assim um rendimento sem correspondência com o rendimento real ou a capacidade contributiva da sociedade tributada.

Desde logo, se podem ser assinaladas vantagens ao regime especial de tributação dos grupos de empresas para efeitos de apuramento da matéria coletável do IRC, nomeadamente pela aproximação do legislador fiscal à realidade económica subjacente à agregação das sociedades, dificilmente cabe tomar por paradigma aquele regime especial, o qual, recorde-se, é de aplicação facultativa e de acesso condicionado aos requisitos estabelecidos pelo legislador, não abrangendo, assim, todas ou outras possíveis realidades de empresas plurissocietárias. É também um regime de aplicação circunscrita ao IRC, não sendo (ou não sendo ainda) replicado noutros impostos com significativa importância na vida empresarial (como o IVA). Aliás, o próprio RETGS não prescinde da entrega individualizada das declarações de rendimentos de cada uma das sociedades que compõem o grupo, mesmo que estabeleça o cálculo da matéria coletável do IRC a partir da soma algébrica dos lucros e prejuízos declarados pelas várias sociedades. E a própria modelação deste regime especial de tributação revela a ampla margem de conformação do legislador na definição da matéria tributável, traduzida, designadamente, na revogação do n.º 2 do artigo 70.º pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que, quanto à determinação do lucro tributável do grupo, assim dispunha: «O montante obtido nos termos do número anterior é corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais.»

Ora, no caso vertente, trata-se de uma especificidade do regime de determinação da base tributária de um imposto - a derrama - que, não obstante incidir também sobre o rendimento das empresas, apenas se dirige às empresas que apresentem lucros tributáveis superiores a €1.5000.000 (era €2.0000.000, à data da aplicação da norma sindicada nos autos) e à parte dos lucros superiores ao montante fixado, sobre a qual recai uma taxa adicional (hoje progressiva). Assim, a derrama tem por universo de destinatários um grupo algo circunscrito de empresas com um nível de ganhos de valor considerável, o que se afere a partir dos lucros declarados pela própria sociedade na respetiva declaração de rendimentos. Pese embora não se estimem os eventuais prejuízos (ou resultados negativos) apurados por outras sociedades do grupo, deve ter-se em conta que a limitada incidência da derrama (quer quanto ao universo de contribuintes abrangido e quer, sobretudo, pela estrita definição de taxas de 3 %, 5 % e 7 %, originariamente 2,5 %, a recair sobre uma parte - apenas uma parte - dos rendimentos declarados) não é de molde a afrontar a capacidade contributiva das empresas a ela sujeitas. É que há uma efetiva relação entre o imposto, na sua estrita configuração pelo legislador e o pressuposto económico selecionado para objeto desse imposto, traduzido numa parte do lucro tributável das empresas mais rentáveis, logo, com maior capacidade contributiva. Aproveitando as palavras do **Acórdão n.º 348/97**:

"[...]

O legislador, na seleção e articulação dos factos tributáveis deverá ater-se a factos reveladores da capacidade contributiva 'definindo como objeto (matéria coletável) de cada imposto um determinado

pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto'.

A tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará a existência e a manutenção de uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto, exigindo-se, por isso, 'um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objeto do mesmo'.

[...]".

Ora, mesmo tratando-se da tributação de empresas integrantes de grupos de sociedades - sem que se contabilizem, para o efeito, os resultados fiscais das demais sociedades do grupo -, o regime normativo em análise não se mostra arbitrário, desprovido de fundamento razoável ou sem justificação objetiva e racional (e assim em violação do princípio da igualdade, tal como plasmado no artigo 13.º da Constituição). Como se verá, no confronto com os princípios concretizadores do princípio da igualdade tributária, não é evidente que o regime de tributação em causa - na definição do rendimento tributável daquelas empresas para o estrito efeito de aplicação da derrama estadual - se mostre globalmente desfavorável para as sociedades constituídas em grupos de sociedades e, que, por sua opção, se submeteram ao RETGS.

Efetivamente, a partir da análise das regras de determinação da base de incidência do imposto em causa, definindo o lucro tributável a partir do lucro individualizado de cada sociedade, não se pode afirmar desrespeitado o princípio segundo o qual a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real (plasmado no n.º 2 do artigo 104.º da Constituição). Como se escreveu no **Acórdão n.º 197/2013**:

«Tributar o lucro real das empresas, por seu turno, significa atingir a matéria coletável auferida pelo sujeito passivo, pelo que a tributação do lucro real é, também, uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva (cf. o Acórdão n.º 162/04, disponível em www.tribunalconstitucional.pt). Trata-se, no entanto, de um princípio cuja principal concretização é afastar a tributação das empresas pelo seu lucro normal, isto é, tributar o rendimento que estas poderiam ter obtido em condições normais de exploração, independentemente, pois, das condições concretas em que desenvolveram a sua atividade (Xavier de Basto, "O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária, Fiscalidade, n.º 5, 2001, p. 10). A questão tem sido objeto de discussão na jurisprudência constitucional, a propósito dos métodos indiretos de apuramento da matéria coletável (cf. os artigos da Lei Geral Tributária), assumindo tal jurisprudência que a tributação pelo lucro real é um princípio que admite "desvios", entenda-se, é compatível com alguma "normalização" no apuramento da matéria coletável (cf. os Acórdãos n.º 84/03 e 85/10, disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt).»

Ora, compete primacialmente ao legislador democrático a concreta definição do lucro tributável, neste caso para efeitos de aplicação da derrama. Como já se pronunciou a jurisprudência constitucional (**Acórdão n.º 162/2004**):

"[...] o rendimento real fiscalmente relevante não é, em si próprio, uma realidade de valor fisicamente apreensível, mas antes um conceito normativamente modelado e contabilisticamente mensurável, (...).»

Nessa definição do lucro fiscalmente relevante para efeitos de aplicação do imposto em causa, entendeu o legislador considerar o rendimento individualmente declarado por cada empresa, mesmo nos casos em que se mostra aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, não contabilizando os (eventuais) prejuízos das demais sociedades que compõem o grupo.

Considera-se que a opção normativa questionada integra ainda a margem de conformação do legislador para definir - com o estrito alcance que entendeu conferir à derrama estadual - o lucro tributável, tendo em conta o alcance dos princípios invocados pela recorrente. Sendo o rendimento real a que se refere o artigo 104.º, n.º 2 da CRP um conceito normativamente modelado, daí se retira que «em última instância, o rendimento efetivamente sujeito a tributação, mesmo quando apurado através de contabilidade bem organizada, é sempre um dado construído segundo escolhas do legislador, o qual pondera em que medida se deve ou não afastar dos registos contabilísticos da realidade económica subjacente» (António Carlos Santos, Da questão fiscal à reforma da reforma fiscal, 1998, p. 129).

Assim, a Constituição não torna imperioso que a tributação do rendimento das empresas constituídas em grupos de sociedades reflita sempre, e em qualquer caso, os ganhos, custos e perdas realizados ou incorridos em cada período de tributação pelas demais sociedades que compõem o grupo, para o efeito de se terem por respeitados os princípios alegadamente infringidos. Na linha do que foi afirmado no **Acórdão n.º 197/2013** (pese embora referido à derrama municipal e à não consideração de prejuízos fiscais de anos anteriores):

«[...] Não há, porém, uma conexão suficientemente forte entre os princípios da igualdade tributária e da tributação das empresas [a que se mostre aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades] pelo lucro real, por um lado, e a [contabilização dos prejuízos fiscais das demais sociedades que compõem o grupo], por outro, ao ponto de se poder afirmar que a assunção do lucro tributável como matéria coletável de um dado imposto frustra o respetivo conteúdo normativo. Indubitavelmente, havendo [contabilização dos prejuízos fiscais das demais sociedades], verifica-se uma maior adequação da tributação à vida económica das empresas, mas isso não basta para que se afirme, na ausência daquela faculdade, uma violação daqueles princípios.» (sublinhado acrescentado)

A este respeito, tenha-se em conta o já assinalado alcance limitado da derrama estadual - imposto que incide tão só sobre uma parte do rendimento das empresas, mostrando-se assim significativamente diferente, na sua base tributável e nas taxas aplicáveis, do imposto principal (IRC). Como também ponderado no citado Acórdão n.º 197/2013 quanto à derrama municipal (novamente na perspetiva da impossibilidade de reporte de prejuízos de exercícios anteriores):

«[...]

Mesmo que assim não se entendesse, sempre seria argumentável que a lesão infligida às exigências normativas subjacentes à igualdade tributária e à tributação do lucro real das empresas em virtude da ausência de reporte é mínima, visto que em causa não está o principal imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, e justificável à luz dos (outros) princípios fundamentais que promove, maxime, do princípio da autonomia local. Ou seja, tal lesão justifica-se em razão da necessidade de não erodir as receitas fiscais dos municípios, algo que sucederia amiúde caso as empresas pudessem, neste imposto em concreto, reportar os prejuízos fiscais dos exercícios anteriores.»

Assim sendo, não se afigura ocorrer a infração dos princípios da tributação segundo o rendimento real e da igualdade tributária (concretizada na capacidade contributiva) das empresas, tendo presente quer a estrita configuração e incidência da derrama estadual, por comparação com o imposto principal sobre o rendimento, quer os valores constitucionais da liberdade de conformação do legislador e da eficiência do sistema fiscal na obtenção das receitas necessárias à satisfação de interesses públicos, e do equilíbrio orçamental, neste caso justificados pelas circunstâncias determinadas pelo contexto financeiro e orçamental a que o legislador procurou responder com vista ao objetivo de consolidação orçamental.

13 - A recorrente invoca ainda ocorrer a violação do princípio da proporcionalidade, sem concretizar, todavia, em que medida incorreu o legislador em excesso.

A este propósito, limita-se a considerar que «a particular configuração da derrama estadual que aqui está em causa, para além de arbitrária é desproporcionada ou, se se quiser, radical. Com efeito, outras soluções menos extremas (mais proporcionadas) foram já pensadas e concretizadas a propósito justamente os prejuízos fiscais: em sede de taxa base de IRC muito embora se tivessem introduzido restrições à dedução de prejuízos fiscais, não se foi aí para uma solução de negação total, agora nem nunca, de prejuízos fiscais de anos anteriores (e muito menos do próprio ano, que é o que está aqui em causa com a derrama estadual).» (cf. Alegações de recurso, Conclusões, AA.)

Ora, tenha-se presente a assinalada limitada incidência da derrama estadual e, bem assim, as finalidades que presidiram à sua criação. Com efeito, a receita fiscal destinada a responder às obrigações assumidas pelo Estado português tendo em vista a correção do défice excessivo e a redução da dívida pública foi procurada junto dos contribuintes com maior capacidade contributiva - as empresas com lucros tributáveis superiores a 1.500.000 euros (ou 2.000.000, na versão originária), não se mostrando determinante na aferição dessa capacidade contributiva - para a específica finalidade de

apuramento do rendimento sujeito a derrama - a inclusão da sociedade tributada num grupo de sociedades sujeito ao RETGS.

Não se encontra na solução normativa contida no artigo 87.º-A, n.º 2, do CIRC evidência de ultrapassagem da medida necessária à prossecução das finalidades de interesse público apontadas, em termos que mereçam censura por infração do princípio da proporcionalidade contido no artigo 18.º, n.º 2 da Constituição (ou no artigo 2.º, como decorrência do princípio do Estado de Direito).

Aliás, em realidades próximas da analisada neste processo - em que estava em causa a desconsideração de movimentos financeiros ou de elementos relevantes intragrupo - também o Tribunal Constitucional entendeu não se mostrarem desvirtuados os princípios da Constituição fiscal invocados, mesmo por referência ao princípio da proporcionalidade.

Assim, e quanto ao regime fiscal específico das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), tomadas por modelo próximo da realidade que nos ocupa (José Engrácia Antunes, «A Tributação dos grupos de sociedades», cit., p. 19, considera as SGPS «uma das principais formas jurídico-organizacionais revestidas pela sociedade-mãe ou cúpula hierárquica dos grupos societários»), já o Tribunal se pronunciou pela não inconstitucionalidade de opções do legislador fiscal não muito diferentes da ora alegada desconsideração da realidade (económica, fiscal) que constitui o grupo de empresas. Assim, designadamente, os Acórdãos n.ºs 85/2010, 42/2014, 753/2014 e 139/2016.

Com interesse a seguinte passagem do **Acórdão n.º 753/2014**:

«[...]

8 - A questão que se coloca é a de saber se a não dedutibilidade dos custos, nos termos previstos, não constitui uma restrição inaceitável ao direito de ser tributado segundo o lucro real.

Deste ponto de vista, e contrariamente ao que defende a recorrente, não é inteiramente despicienda a abordagem feita no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 85/2010, que julgou não inconstitucional a norma do artigo 42.º, n.º 3, do CIRC na medida em que se veio a declarar dedutível apenas em metade do seu valor as menos valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, independentemente das condições da sua realização.

Há seguramente uma relação de especialidade entre as normas dos artigos 23.º, n.º 7, e 42.º, n.º 3, sendo a particular circunstância de a operação ser realizada entre empresas que se encontram numa relação de dependência entre si que justifica o regime de indedutibilidade total das perdas, por contraposição ao critério geral resultante do disposto no artigo 42.º, n.º 3, que é aplicável às transações efetuadas entre entidades independentes.

Em qualquer dos casos, a não dedutibilidade de encargos para efeitos fiscais, que consta do artigo 42.º do CIRC, podendo representar potencialmente uma limitação ao princípio da tributação segundo o lucro real, encontra justificação em diversas ordens de razões, que poderão relacionar-se com a quantificação técnica do imposto ou com a dificuldade de inserção da despesa na esfera empresarial ou na atividade lucrativa (quanto a estes aspetos, Saldanha Sanches, ob. cit., págs. 393-394) [a obra em causa é Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra].

E ainda que, em tese geral, o princípio da capacidade contributiva implique que deva ser considerado como tributável apenas o rendimento líquido, com a conseqüente exclusão de todos os gastos necessários à produção ou obtenção do rendimento, o certo é que não pode deixar de reconhecer-se ao legislador - como admite a doutrina - «uma certa margem de liberdade para limitar a certo montante, ou mesmo excluir, certas deduções específicas, que, embora relativas a despesas necessárias à obtenção do correspondente rendimento, se revelem de difícil apuramento» (Casalta Nabais, ob. cit., pág. 521) [a obra em causa é O Dever Fundamental de Pagar Impostos]. O ponto é que tais limitações ou exclusões tenham um fundamento racional adequado e se apliquem à generalidade dos rendimentos em causa.

Trata-se de opções de política fiscal que assentam numa ideia de praticabilidade, que exige ao legislador a elaboração de leis cuja aplicação e execução seja eficaz e económica ou eficiente, e que conduzam a resultados consonantes com os objetivos pretendidos. Com essa finalidade, com que se pretende

também assegurar os princípios materiais da igualdade e da justiça fiscal, é constitucionalmente justificável que o legislador possa recorrer não apenas às referidas presunções legais, mas também a técnicas de tipificação e de simplificação, que permitam disciplinar certos aspetos do direito dos impostos segundo critérios de normalidade, afastando as situações atípicas ou anormais (idem, págs. 622-623).

No que se refere à situação regulada no artigo 23.º, n.º 7, o que o legislador parece ter considerado é que as perdas resultantes de transmissão de partes de capital entre empresas relacionadas não são normalmente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, permitindo-se prevenir, do mesmo passo, o risco de criação artificiosa de menos-valias, com o conseqüente efeito de evasão fiscal, e prover ainda à dificuldade de verificação, por parte Administração Tributária, da existência de um efetivo interesse económico na transação (para o que não bastaria a mera demonstração de que foram praticados os valores de mercado).

Por outro lado, tendo a lei consignado, em regra, a dedutibilidade das menos valias, resultantes da transmissão onerosa de partes de capital, apenas em metade do seu valor (artigo 42.º, n.º 3) - norma que não foi julgada inconstitucional -, não se afigura ser excessivo ou desproporcionado, face ao objetivo central de combate à evasão e fraude fiscal, que se tenha adotado um critério mais apertado naquelas situações em que se verifique um especial risco de planeamento fiscal por se tratar de operações realizadas no seio de grupos societários. Relevando também aqui razões de normalidade e viabilidade prática.

Como se deixou exposto num outro momento, o artigo 104.º, n.º 2, não institui um critério absoluto e rigoroso de tributação das empresas segundo o lucro real, apontando antes para uma aproximação tendencial entre a matéria coletável e os lucros efetivamente auferidos, sem excluir o recurso a rendimentos presumidos e a métodos indiciários. Além disso, como vimos, a dedução de custos e perdas está estritamente associada à sua indispensabilidade para a atividade económica da empresa.

Perante o efetivo risco de regulação tributária nos grupos societários por efeito de uma estratégia de transferência de capital social entre empresas, a não dedutibilidade dos gastos apurados nessas transações mostra-se justificada pela relevância dos interesses que determinam a restrição.

Não se verifica nestes termos a invocada violação do direito à tributação segundo o lucro real ainda que por referência ao princípio da proporcionalidade.»

Ora, também no caso vertente, perante o risco de eventual erosão das receitas fiscais que se procuram obter com a derrama com vista ao equilíbrio orçamental, por via da possível regulação financeira e fiscal dentro do grupo societário, e em face dos objetivos prosseguidos pelo tributo em causa, pode mostrar-se justificada a opção de política fiscal de individualização do lucro tributável de cada uma das sociedades - mesmo que integrantes de um grupo de sociedades a que se mostre aplicável o RETGS - para os fins específicos de cobrança da taxa adicional sobre uma parte dos rendimentos sujeitos e não isentos de IRC.

14 - Apenas em sede de alegações de recurso, vem a recorrente invocar a violação do designado «princípio da coerência» (cf. Alegações de Recurso, Conclusões, iii), CC a JJ). Em especial, alega a recorrente que (cf. EE a GG) «[...] há em sede de derrama estadual um afastamento do reconhecimento da empresa plurissocietária (e afastamento, portanto, arbitrário, da sujeição ao RETGS), antes se elevando contraditoriamente a unidade fiscal, como se de outras empresas se tratassem, cada uma das entidades jurídicas que compõem a empresa plurissocietária. [...] O legislador poderia ter adotado medida concreta diferente do RETGS (e já o fez: cf. a tributação pelo lucro consolidado, que o RETGS veio substituir) e com efeitos fiscais conseqüentemente diferentes também, com vista a atender à necessidade de discernir e medir a capacidade contributiva real na empresa plurissocietária. E nisto reside no caso a indiscutível liberdade de conformação que a AT recorda, e bem, na sua Resposta ao pedido de constituição de Tribunal Arbitral. [...] Mas adotou o RETGS. E feita esta escolha, tem de ser coerente com a mesma, i.e., não é livre de a desaplicar arbitrariamente, muito menos para efeitos de aplicação de uma sobretaxa (onde a medição da real capacidade contributiva é mais importante ainda), sem instituir mecanismo tecnicamente também capaz de captar a real capacidade contributiva da empresa plurissocietária (no caso nada era preciso instituir: bastava, ao contrário do que se fez, não anular/não afastar a aplicação do RETGS).»

Ora, cumpre desde já a advertência de o princípio da coerência não consubstanciar um parâmetro normativo constitucional autónomo, para o efeito de fundar um juízo de desvalor constitucional em sede da requerida fiscalização da constitucionalidade, apenas podendo relevar na relação que se estabeleça com o princípio da igualdade tributária.

A este propósito, escreveu Sérgio Vasques (Manual de Direito Fiscal, cit., p. 353 e p. 355):

«O princípio da coerência a que se refere a doutrina significa, assim, e antes do mais, que o legislador não deve pôr em causa a igualdade tributária e a legitimação material do sistema através de escolhas contraditórias, seja no plano interno da estruturação dos tributos públicos e da sua articulação recíproca, seja no plano externo da relação do ordenamento tributário com outros ramos do direito que com ele entra em contacto.

[...]

Em suma, a coerência sistemática representa uma ferramenta metodológica que serve sobretudo ao controlo do princípio da igualdade, uma vez que as situações em que ocorre a estruturação incongruente de um tributo ou a sua deficiente articulação com tributos diferentes são situações nas quais se verifica um tratamento desigual dos contribuintes sem fundamento em razões materialmente válidas.»

Ora, as questões enunciadas pela recorrente a propósito da alegada violação do princípio da coerência apenas relevam quanto ao que já foi ponderado no presente aresto sobre a análise do princípio da igualdade tributária e dos demais princípios em que encontra explicitação, pelo que nada há a acrescentar às conclusões exaradas supra (em especial, 14.).

15 - Considera, por fim, a recorrente serem afrontados os princípios da liberdade de iniciativa, organização e gestão empresarial e fiscal (cf. Alegações de Recurso, Conclusões, iv), KK a PP). Segundo alega, aqueles princípios «exigem que o legislador fiscal obedeça a um princípio de neutralidade, evitando entravar ou condicionar as opções de gestão».

A recorrente exemplifica: «[...] a empresa (contribuinte) unissocietária com lucro tributável de 10 milhões paga derrama estadual, mas a empresa (unidade com capacidade contributiva) plurissocietária com os mesmo 10 milhões em lucro tributável que por opções de gestão tomadas no passado ou por opções de gestão adotadas em reação à falta de neutralidade desta medida fiscal, tiver distribuídas funções e resultados por 10 sociedades de modo a alocar a cada uma delas tendencialmente 1/10 do seu mesmíssimo resultado, nenhuma derrama estadual suportará. [...] Mais tarde ou mais cedo, fruto desta falta de neutralidade, deste incentivo arbitrário em prol de determinada opção de gestão, a empresa unissocietária (ou, mais genericamente, insuficientemente plurissocietária) tenderá a ser pressionada a dividir-se também em tantas sociedades quantas as necessárias para não ter este custo adicional (que a toma menos concorrencial em tudo) representado pela aplicação da sobretaxa da derrama estadual. Quer esta divisão lhe sirva, quer não. Quer esta divisão perturbe a sua já testada organização e cultura de gestão, quer não. Tudo sem vantagem, não só para a empresa mas, sobretudo, para o País e respetiva economia.»

Ou, no exemplo contrário apresentado pela recorrente: «[...] há ainda a distorção (e, conseqüentemente, condicionamento da gestão e organização) no sentido inverso, propiciada também por esta arbitrária falta de neutralidade da derrama estadual: a empresa plurissocietária que fruto do particular modo de distribuição das várias funções tem umas sociedades com lucro e que por causa dele suportam derrama estadual, e outras sociedades com prejuízo, vê-se em desvantagem concorrencial relativamente à empresa unissocietária (que todas as funções funde numa única unidade jurídica).»

Para concluir: «Nisto consiste a colisão deste particular modo de concretizar a medida fiscal da derrama estadual com o princípio da liberdade de iniciativa, de organização e de gestão empresarial.»

É certo que da Constituição portuguesa resulta reconhecida a liberdade de iniciativa económica privada, tal como decorre do artigo 61.º, n.º 1, a que se associa a liberdade de iniciativa e organização empresarial (artigo 80.º, alínea c), também da CRP). Uma das dimensões relevantes daquela liberdade é, sem dúvida, a liberdade empresarial ou a liberdade de exercício da atividade empresarial, a que se

assinalam os limites ditados pelo «interesse geral», também referidos no n.º 1 do artigo 61.º da Constituição.

Do lado do Estado, o exercício daquelas liberdades é, em grande medida, garantido pelas incumbências constitucionalmente cometidas ao Estado com vista a assegurar «o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral» (artigo 81.º, alínea f), CRP). O princípio da «equilibrada concorrência» ou da «concorrência salutar dos agentes económicos» (alínea f), do artigo 81.º e alíneas a) e c), do artigo 99.º da CRP) é, pois, uma garantia institucional da ordem económica constitucional.

Ora, por seu turno, a liberdade de gestão fiscal pode ser entendida como uma expressão da liberdade económica e de empresa, dela decorrendo o respeito pela necessária amplitude nas escolhas e na planificação da vida económica e empresarial por parte dos operadores económicos, máxime, as empresas. Do outro lado, a promoção, pelo Estado, das melhores condições de um funcionamento eficiente dos mercados (constante do citado artigo 81.º, alínea f), CRP) e a proibição ou limitação de ingerência na gestão das empresas privadas (artigo 86.º, n.º 2, CRP), consubstanciam-se também na exigência de neutralidade fiscal, de modo a que os impostos - e a respetiva configuração - e o próprio sistema fiscal não constituam um condicionamento desproporcionado das liberdades assinaladas nem sirvam de elemento de distorção dos mercados (sobre a neutralidade fiscal, vd., entre outros, José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, cit., pp. 159-160).

No caso sub judice não se vislumbra, todavia, de que modo o regime de apuramento da base tributável da derrama estadual - mesmo no caso de empresas agrupadas - é suscetível de pôr em causa as liberdades invocadas.

Recorde-se que a decisão de coligação das empresas com vista à constituição de um grupo de empresas e, bem assim, a opção pela aplicabilidade do regime especial de tributação dos grupos de empresas (se cumpridos os requisitos de acesso) são decisões que se encontram na inteira disponibilidade dos operadores económicos envolvidos, não correspondendo a qualquer imposição estadual (ou outra).

Ora, as liberdades de iniciativa e de gestão empresarial (e fiscal) não se mostram afetadas pela específica forma de determinação da base tributável da derrama estadual, aqui em causa. E se - o que dificilmente se concede (dada a limitada incidência objetiva e subjetiva da derrama estadual) - puderem aquelas decisões ser, de algum modo, em especial em matéria fiscal, condicionadas pela forma encontrada pelo legislador democrático para o apuramento do rendimento tributável do imposto em causa, sempre se dirá que a escolha do legislador, justificada pelas razões já enunciadas supra, não se mostra excessiva, desproporcionada ou desrazoável para alcançar os fins prosseguidos com o tributo.

Assim, valorando e ponderando os interesses em jogo, é evidente que o fim de interesse público prosseguido se afigura mais valioso do que a gravidade de um (hipotético) constrangimento das escolhas dos operadores económicos quanto à respetiva organização empresarial e fiscal.

Não procede, deste modo, a argumentação desenvolvida pela recorrente com vista a apoiar o juízo de inconstitucionalidade resultante dos parâmetros invocados.

16 - Resta concluir, em face de quanto fica exposto, que a «norma, constante do n.º 2 (n.º 3, desde 2012) do artigo 87.º-A, do Código do IRC, que para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como "derrama estadual", impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade)» não viola os «artigos 2.º (Estado de Direito democrático, com os inerentes princípios da proporcionalidade e da igualdade), 13.º (princípio da igualdade), 18.º, n.ºs 2 e 3 (princípio da proporcionalidade), por violação dos princípios da iniciativa privada e da liberdade de gestão e organização empresarial, que se retiram ou deduzem dos artigos 80.º, alínea c) (liberdade de iniciativa e de organização empresarial), 81.º alínea j) (liberdade de gestão empresarial, que tem por contraponto um Estado que promove a neutralidade por oposição a criar distorções) e 86.º, n.º 2 (proibição de intervenção por parte do Estado na gestão das empresas privadas), e por violação do

artigo 104.º, n.º 2 (princípio da tributação, fundamentalmente, do rendimento real e, em conjugação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva), da Constituição da República Portuguesa».

III - Decisão

17 - Pelos fundamentos expostos, decide-se:

a) Não julgar inconstitucional a norma do artigo 87.º-A, n.º 2, do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas, na redação introduzida pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, «que para efeitos de aplicação da taxa adicional de IRC conhecida como "derrama estadual", impõe a desconsideração de prejuízos fiscais ocorridos no próprio exercício, no âmbito da unidade fiscal que é o grupo de sociedades sujeito ao RETGS (Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedade)»;

e, em consequência,

b) Negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 25 (vinte e cinco) UC's, nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1, e 9.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 303/98, de 7 de outubro.

Lisboa, 13 de julho de 2016. - Maria José Rangel de Mesquita - Lino Rodrigues Ribeiro - Catarina Sarmiento e Castro - Carlos Fernandes Cadilha - Maria Lúcia Amaral.