

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 29/2024-T

Tema: IRC – derrama municipal: rendimentos oriundos do estrangeiro.

Sumário:

As derramas municipais têm, para legitimação, de se ligar à atividade que o sujeito passivo desenvolve na área geográfica/território do município recetor, objetivando a respetiva autoliquidação, em primeira linha, contribuir para colmatar as necessidades financeiras deste, na medida, proporcional, da pegada deixada, por aquele, nas suas infraestruturas, serviços, imobilizado corpóreo...

Em situações de, isoláveis, parcelas de rendimentos auferidos no estrangeiro, só esta forma de entender e operar, permite alcançar um resultado equitativo e materialmente justo.

O lançamento de derrama devendo, por regra, imperativa, incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, tem de, quando possível a destrinça, comprovada, por não se tratarem de rendimentos gerados na área geográfica do município lançador, retirar, da competente base de incidência, aqueles que, num determinado exercício, forem obtidos fora do território nacional (e, conseqüentemente, dos municípios portugueses, os beneficiários, exclusivos, daquela) (ac. STA de 13-01-2021, proc. 03652/15.3).

DECISÃO ARBITRAL

A..., S.A, NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... Lisboa, veio, nos termos legais, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira

I- RELATÓRIO

A) O Pedido

Peticiona a Requerente:

1.

- a) ser declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento da reclamação graciosa na medida em que a AT recusou a anulação da parte ilegal, nos termos que aqui se discutiram, das autoliquidações de IRC (derrama municipal) respeitantes aos períodos de tributação de 2020 e 2021;
- b) ser declarada a ilegalidade destas autoliquidações na parte ilegal, no montante de € 136.886,09 (2020) e de € 61.214,77 (2021), no total de € 198.100,86;
- c) ser consequentemente reconhecido o direito ao reembolso de € 198.100,86, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde a data do pagamento do respetivo imposto.

B) O litígio

A Requerente sustenta, em suma, que as sucessivas alterações à Lei das Autarquias Locais, que promoveram algumas modificações aos diversos regimes jurídicos que estabeleceram as regras para o lançamento de derrama municipal, mantiveram na sua base o objetivo primordial de financiamento dos municípios onde as empresas operam e desenvolvem a sua atividade, reforçando a conexão e a dependência entre os rendimentos que tenham sido gerados em determinada circunscrição geográfica e a incidência de derrama municipal sobre esses rendimentos e que esta conexão torna-se ainda mais evidente se tivermos por referência o facto de o cálculo da derrama municipal estar limitado à proporção do lucro tributável que corresponda aos rendimentos gerados na circunscrição de cada município, cujo critério para determinação corresponde à massa salarial alocada a cada município, nos casos em que uma entidade possui estabelecimento em mais do que um município, tornando claro que a derrama municipal tem por objeto apenas os rendimentos que foram auferidos em determinado município, em virtude da força laboral que ali se reúne.

Por seu lado, a Requerida, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa¹, sustenta, em resumo:

- ser a derrama municipal um imposto acessório ao IRC, que tem como base de tributação, tal como este último, o lucro tributável de entidades residentes (e não residentes com estabelecimento estável) que exerçam, a um título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- não existirem regras legais específicas para a determinação do quantitativo da derrama municipal, pelo que terão de ser tomadas em consideração as regras consagradas no Código do IRC;
- na legislação em vigor não existe qualquer norma que exclua da base tributável rendimentos provenientes do estrangeiro.

Na sua resposta, a Requerida acentua ainda,

- que os elementos constantes do processo não permitem qualquer validação do cálculo do diferencial da derrama municipal cuja anulação é pretendida

¹ Reclamação necessária por estarem em causa autoliquidações. A decisão de indeferimento (e sua fundamentação) constitui assim a primeira pronúncia da AT.

- que se para determinar a base de cálculo da derrama municipal forem excluídos apenas os rendimentos obtidos no estrangeiro, como advoga a requerente no presente ppa então, os gastos suportados para a obtenção de tais rendimentos seriam considerados no cálculo da base de incidência da derrama municipal (componente negativa da mesma base de incidência) resultando numa dupla redução do valor da derrama municipal calculada naqueles termos, o que constitui uma clara violação da lei.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 04/01/2024.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 15/03/2024.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Por despacho de 02/05/2024 foram prescindidas, sem oposição, a reunião a que se refere o art. 18º do RJAT e a produção de alegações

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades. Não foram alegadas exceções e não existem questões que possam obstar ao conhecimento do mérito.

II- PROVA

A) Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Relativamente ao período de tributação de 2020, a Requerente apurou um lucro fiscal no montante de € 9.125.739,46 e uma derrama municipal no montante de € 136.886,09.
- b) No cálculo de tal lucro foram por ela tidos em conta:
 - (i) dividendos, no montante total de € 10.680,95, distribuídos por sociedades estrangeiras.

(ii) juros de obrigações, no montante total de € 13.554.249,03 pagos por sociedades estrangeiras.

c) Relativamente ao período de tributação de 2021, a Requerente apurou um lucro fiscal no montante de € 4.080.984,71 e uma derrama municipal no montante de € 61.214,77.

d) No cálculo de tal lucro foram por ela tidos em conta:

(i) dividendos, no montante total de €1.221,15, distribuídos por sociedades estrangeiras.

(ii) juros de obrigações, no montante total de € 14.538.553,86, pagos por sociedades estrangeiras.

e) A Requerente deduziu reclamação graciosa contra os atos de autoliquidação de IRC que ora impugna.

f) Tal reclamação foi expressamente indeferida, com data de 11-09-2023, pelos fundamentos que já atrás se deixaram sumariados.

d) A Requerente precedeu ao pagamento dos valores de imposto por ela autoliquidado.

Os factos dados como provados constam de documentos juntos aos autos, não tendo suscitado controvérsia entre as partes com exceção do constante de b) e d). Relativamente a estes factos, por estar essencialmente em causa uma questão de direito (distribuição do ónus da prova) remete-se para o que adiante se dirá.

B) Factos não provados

O tribunal considera não existirem factos tidos por não provados relevantes para a decisão.

III – O DIREITO

III.1 - O entendimento da Requerente louva-se, essencialmente, no ac. do STA de 13-01-2021 no proc. 0924/17². Acórdão que analisou o essencial da argumentação que sustenta a posição da AT também neste processo.

Salientamos os passos seguintes de tal acórdão:

- de acordo com a actual redacção da LFL de 2007, [a derrama municipal] se trata claramente de um imposto autónomo em relação ao IRC, pois todos os seus elementos estruturantes ora resultam da lei (sujeito activo, margem de taxas) ou obedecem à intervenção da autarquia local (tributação ou não, taxas concretas), apenas comungando, para efeitos do seu cálculo e por simplicidade de gestão, de uma incidência objectiva comum (...);

² E em jurisprudência arbitral subsequente, nomeadamente nos ac. arbitrais n.ºs 554/2021- T e 211/2023.

- sempre (nas Leis n.ºs 42/98, 2/2007 e (73/2013)) esteve (e está) presente a previsão e exigência, de o IRC sobre que recai a percentagem de derrama seja a proporção correspondente “ao rendimento gerado na sua (do município) área geográfica;

- o legislador, parece-nos, não terá querido ser inconsequente, anódino, na previsão, desde sempre, imutável, de que o percentual da derrama municipal incida sobre o lucro tributável correspondente à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município coletor. E, na mesma linha, está a preocupação, constante, de, nos casos de necessidade de repartição de derrama entre vários municípios, ser obrigatório tributar “o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município” envolvido e/ou, ainda, quando não haja diversos estabelecimentos estáveis ou representações locais, ter de considerar-se “o rendimento (que) é gerado no município”, em que se situa a sede;

- ademais e em situações, como a que nos ocupa, de, isoláveis, parcelas de rendimentos auferidos no estrangeiro, só esta forma de entender e operar, permite alcançar um resultado equitativo e materialmente justo; por um lado, assegura os desígnios tributários do município da sede do sujeito passivo, com a incidência sobre a parcela de lucro tributável gerado no seu território e por outro, liberta o obrigado tributário de pagar sobre rendimentos que, objetiva e comprovadamente, não foram auferidos pelo exercício de qualquer atividade (produtiva) dentro dos limites territoriais do concelho, onde se encontra sediado, com a inerente não utilização das respetivas infraestruturas... Iguualmente, só desta forma se consegue algum tratamento igualitário entre as situações de tributação de rendimentos auferidos na área de mais do que um município nacional, através de estabelecimentos estáveis ou representações locais, em que a coleta não pertence, apenas, àquele em que se situa a sede (ou direção efetiva) e os casos de atividades exercidas, simultaneamente, em Portugal e no estrangeiro (Nas primeiras, tenha-se em conta que, no estabelecimento da proporção que determina o lucro tributável a imputar à circunscrição de cada município, se opera com a “massa salarial”, ou seja, com um fator ligado à relação de trabalho, estabelecida entre o sujeito passivo e as pessoas que exercem a sua atividade sob as suas ordens e direção, o que constitui mais um indício da vontade do legislador de ligar e condicionar o pagamento de derrama municipal à atuação concreta, efetiva, com utilização da força de trabalho, geradora de rendimentos, no território municipal respetivo.).

Particularmente relevante se nos afigura o seguinte passo: Ora, neste cenário, compete ao juiz aplicar, sempre, a lei de forma geral e abstrata, mas sem deixar de atentar, casuisticamente, em particularidades justificativas de, pela via jurisprudencial, se ir completando o puzzle, assumidamente, incompleto, da tributação, dos sujeitos passivos de IRC, em derramas municipais. Deste modo, assumimos que o lançamento de derrama devendo, por regra, imperativa, incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, tem de, quando possível a destrinça, comprovada, por não se tratarem de rendimentos gerados na área geográfica do município lançador, retirar, da competente base de incidência, aqueles que, num determinado exercício, forem obtidos fora do nosso território (e, conseqüentemente, dos municípios portugueses, os beneficiários, exclusivos, daquela).

Temos por boa esta fundamentação, pelo que a subscrevemos.

III.2 - Apenas acrescentaremos o seguinte:

(i) Como acentuado pela melhor doutrina, os impostos municipais, em geral, assentam não apenas numa lógica de capacidade contributiva (pressuposto necessário à existência de um qualquer imposto), mas também (acentuadamente) no *princípio do benefício*. Ou seja, os impostos municipais são fontes de financiamento próprias dos municípios (capazes de assegurar recursos próprios, independentes das transferências do OGE) que atendem a determinados tipos de gastos dos municípios, no caso os gastos (com infraestruturas, serviços públicos, etc.) implicados pela presença de uma empresa na sua área geográfica. Gastos necessariamente variáveis em função da dimensão da presença municipal de cada empresa (que a lei, como regra, manda aferir em função da massa salarial).

O mesmo é dizer que não existindo presença empresarial, a razão de ser, que temos por primária, de um tributo como a derrama municipal pura e simplesmente não existe.

(ii) A interpretação perfilhada pelo STA - que acompanhamos – tem um mínimo de suporte no elemento literal da lei, tal como exige o art. 9º, n.º 2 do CC, ao contrário do que parece sustentar a Requerida.

(iii) A posição assumida pelo STA de *ir completando o puzzle, assumidamente, incompleto, da tributação, dos sujeitos passivos de IRC, em derramas municipais* corresponde ao moderno entendimento da função jurisdicional, em especial a dos tribunais superiores, a qual envolve também uma atividade como que de *sublegislador*, dada a evidente impossibilidade de a lei prever e regular exaustivamente (como exigia a tradicional, mas ultrapassada, visão do princípio da legalidade) toda a multiplicidade de situações que, muito embora dentro de uma tipologia comum, a complexidade da vida atual nos pode apresentar.

III.3 - Por último, haverá que considerar os demais argumentos apresentados na resposta da requerida como “obstáculos” à procedência da ação, já acima referidos.

III.3.1- Citamos:

os elementos constantes do processo não permitem qualquer validação do cálculo do diferencial da derrama municipal cuja anulação é pretendida.

Temos, em primeiro lugar, que a tal não se basta com uma simples operação aritmética de subtração, nomeadamente, e apenas, do valor dos rendimentos obtidos no estrangeiro, como defende a Requerente.

Assim, e sem conceder, entendemos que a Requerente não cumpriu o ónus da prova que lhe compete, uma vez que junta somente, um conjunto de documentos, no qual podemos verificar balancetes e uma listagem correspondente a diversas contas, com números de documentos, datas, valores e a indicação de “Estrangeiro” ou “Nacional”.

Cremos existirem aqui duas diferentes questões:

- a) a primeira refere-se ao **ónus da prova** do montante dos rendimentos de origem estrangeira auferidos pela Requerente nos anos em causa.

A Requerente juntou cópia dos seus balancetes relativos aos exercícios em causa e mapas resumos contendo a data, indicação do número do documento e descrição do tipo de operações em causa, indicando ainda quais de cada um desses rendimentos é de origem nacional ou de origem estrangeira.

Entende a Requerida que tal não é suficiente, afirmando: *Na verdade, a Requerente, para comprovar o lucro tributável apurado em resultado dos rendimentos obtidos com origem no estrangeiro, deveria ter apresentado documentos externos, os quais, não obstante poderem ser em número avultado, deveriam ser verificados, aleatoriamente, mediante amostragem, a definir pela AT, uma vez que só esses poderiam comprovar a bondade dos registos.*

Temos que a Requerente quantifica os rendimentos de capitais que diz ter obtido de fonte estrangeira a partir de dados recolhidos da sua contabilidade, o que não é posto em causa pela Requerida.

A Requerida apenas alega não ser tal prova suficiente por não ter sido acompanhada dos respetivos documentos de suporte, melhor, de uma amostragem desses documentos, a definir pela AT.

Além de não se entender a pretensão de ser a AT, enquanto parte neste processo, a definir qual a amostragem de documentos que a Requerente deveria apresentar, temos a questão da vulgarmente chamada “presunção de verdade da escrita” dos sujeitos passivos.

Não estando em causa uma verdadeira presunção, em sentido técnico-jurídico, tal significa que a AT tem que aceitar os dados constantes da contabilidade do sujeito (e não é questionado terem os documentos juntos ao requerimento inicial serem documentos contabilísticos) salvo se – através de procedimento inspetivo feito nos termos legais, acrescentamos – lograr por em causa a correspondência à verdade de determinados registos contabilísticos e, conseqüentemente, das declarações do sujeito passivo nelas baseadas.

Mais, nunca a AT, em momento anterior à sua resposta neste processo, pôs em causa a não correspondência à verdade dos elementos factuais em causa, tal como declarados pelo sujeito passivo. A fundamentação da reclamação graciosa, que, como já referimos – traduz a primeira tomada de posição da AT sobre a questão - não refere qualquer questão de prova. O indeferimento surge fundamentado apenas em razões de direito.

Assim sendo, há que concluir que a Requerente cumpriu com o ónus da prova relativamente aos factos que, por essa razão foram dados como provados (FACTOS PROVADOS, alíneas a) a d)).

- b) Segunda questão prende-se com o cálculo do valor da derrama municipal imputável aos referidos rendimentos de origem estrangeira, ou seja, o valor de imposto a ser restituído ao Requerente.

Já não estamos no domínio dos factos mas sim da aplicação de normas jurídicas, ainda que tal aplicação consista essencialmente em operações aritméticas.

A Requerente efetuou tais cálculos, tendo concluído que *no que se refere ao período de tributação de 2020, foi apurado e liquidado um montante de derrama municipal em excesso de € 136.886,09, tendo a parcela em excesso referente ao período de tributação de 2021 ascendido a € 61.214,77.*

A Requerida expressamente impugnou tal cálculo.

A nossa posição de princípio, aliás em consonância com a do STA, é clara: não é vocação do tribunal liquidar impostos (quantificar o montante a ser pago), nomeadamente nos casos de anulação parcial da primitiva liquidação. Tal é competência própria da administração. É à Requerida que cumpre dar execução voluntária ao agora decidido, procedendo aos cálculos necessários à quantificação, fundamentada, do reembolso a que a Requerente tem direito.

III.3.2- Finalmente, temos o argumento da Requerida de que *se para determinar a base de cálculo da derrama municipal forem excluídos apenas os rendimentos obtidos no estrangeiro, como advoga a requerente no presente ppa então, os gastos suportados para a obtenção de tais rendimentos seriam considerados no cálculo da base de incidência da derrama municipal (componente negativa da mesma base de incidência) resultando numa dupla redução do valor da derrama municipal calculada naqueles termos, o que constitui uma clara violação da lei.*

Temos por exata esta argumentação. Porém, no caso concreto, estão em causa apenas rendimentos de capitais (juros e dividendos), ou seja, *rendimentos passivos*, cuja obtenção não implica gastos significativos.

Pelo que resultaria manifestamente desproporcionado atender a este argumento, só por si, como causa de improcedência da ação.

IV - JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De acordo com o n.º 1 do art. 43.º da LGT *são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

Resulta da decisão deste tribunal que a Requerente pagou imposto (IRC- derrama municipal) em montante superior ao legalmente devido.

A Requerente imputa esse pagamento excessivo, desde o momento em que aconteceu, À AT afirmando que *liquidou derrama municipal sobre a totalidade dos respetivos lucros tributáveis porquanto o sistema informático da AT e o próprio modelo oficial da Declaração Modelo 22 não possibilitam a exclusão de alguns rendimentos de tal cálculo.*

Porém, nenhuma prova foi feita sobre a impossibilidade de a Requerente ter declarado/quantificado um valor inferior de derrama municipal. Ora, a alegada “impossibilidade” não pode ser tida como sendo facto notório, o que dispensaria a sua alegação e prova.

Há, assim, que seguir o entendimento generalizado³ de que, nas situações de autoliquidação, o erro imputável aos serviços apenas acontece no momento em que a administração fiscal toma, pela primeira vez, posição sobre a pretensão do sujeito passivo, decidindo em termos considerados ilegais pelo Tribunal.

O que, no caso, ocorreu com o indeferimento da reclamação graciosa, em 11-09-2023. Pelo que os juros indemnizatórios se devem contar apenas a partir do dia seguinte.

VI- DECISÃO

- a) Conclui-se pela procedência do pedido, anulando-se parcialmente as (autoliquidações) de IRC impugnadas, no relativo à derrama municipal, a qual deve ser calculada excluindo da sua base os rendimentos de capitais de origem estrangeira recebidos pela Requerente, tal como dado por provado.
- b) Caberá à Requerida, em execução de sentença, quantificar o montante do imposto indevidamente pago.
- c) A Requerente tem, ainda, direito a receber juros indemnizatórios contados desde a data do indeferimento da reclamação graciosa.

Valor: € 198.100,86, indicado pela Requerente e não contestado.

Custas, no montante de 3.672,00, a cargo da Requerida por ter sido total o seu decaimento.

³ Na esteira de Jorge Lopes de Sousa, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, 2010, pág. 52

3 de julho de 2024

Rui Duarte Morais (relator)

João Taborda da Gama

Alexandra Gonçalves Marques