

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 315/2024-T

Tema: IRC – Derrama Municipal – rendimentos provenientes do estrangeiro

SUMÁRIO:

Para efeitos de cálculo da Derrama Municipal, deve ser excluída do lucro tributável sujeito e não isento de IRC a componente do lucro tributável obtida fora do território nacional.

DECISÃO

1.RELATÓRIO

1. A..., S.A., com o número de matrícula e identificação fiscal..., com sede na ..., nº ..., ...-... Lisboa, (*doravante designada por Requerente ou Sujeito Passivo*), sociedade dominante do "Grupo B...", ou "Grupo Fiscal B..."), apresentou em 2024-03-04 pedido de constituição de tribunal arbitral, e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 2º e alínea a) do nº 1 e do nº 2 do artigo 10º, nºs 1 e 2, todos do Decreto Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, (*doravante designado por RJAT*) e da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa a que coube o nº ...2023..., e consequente anulação dos actos de autoliquidação de IRC, na concreta parte da Derrama Municipal suportada

1.

nos períodos de tributação de 2021 e 2022, em relação a rendimentos provenientes de fonte estrangeira, peticionando ainda o reembolso do imposto indevidamente pago no montante global de 191.042,69 €, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do respectivo pagamento.

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral tributário foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2024-03-06 e notificado à Requerida nessa mesma data.

3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, devidamente notificada às partes, nos prazos previstos, foram designados como árbitros os signatários, que comunicaram àquele Conselho a aceitação do encargo, no prazo previsto nº 4 do artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

4. As partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5. O tribunal arbitral colectivo ficou constituído em 2024-05-15, de acordo com a alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66/2012, de 31 de Dezembro.

6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho arbitral proferido em 2024-05-15, veio a AT em 2024.06.07 apresentar a sua resposta, tendo procedido à junção do processo administrativo nessa mesma data.

7. Em 2024-09-16, o tribunal arbitral emitiu despacho, onde se determinou a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, a dispensa de apresentação de alegações e foi indicada a data limite para a prolação do acórdão e sua notificação às partes.

Questão a decidir

A questão central e única dos presentes autos consiste em saber se a derrama municipal, constante do artigo 18º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI), aprovado pela Lei nº 73/2013, de 3 de Setembro, incide somente sobre o lucro tributável das pessoas colectivas, em sede de IRC, gerado na área geográfica em que tenham a sua sede em território nacional ou também sobre o lucro tributável que resulte do exercício da sua actividade económica em Estado terceiro.

Dito de outra forma, a questão dirimenda reconduz-se em determinar se os rendimentos provenientes de fonte estrangeira auferidos pela Requerente, nos exercícios fiscais de 2021 e 2022, devem ou não ser integrados na base de incidência da Derrama Municipal.

Posição da Requerente

A Requerente sustentou a procedência do pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos, que se sintetizam:

- Nos termos do artigo 18.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (“RFALEI”), consagrado na Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, o valor da Derrama Municipal é apurado na medida da proporção do rendimento gerado na área geográfica de um determinado município, acrescendo ao lucro tributável sujeito e não isento de IRC de cuja existência prévia depende;
- Desse princípio resulta que a proporção do rendimento que não seja gerado na circunscrição de nenhum dos municípios existentes em território português deverá ficar fora do âmbito de incidência da Derrama Municipal;
- 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 objectivo primordial de financiamento dos municípios onde as empresas operam e desenvolvem a sua actividade, 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;
- 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 objecto apenas os rendimentos que foram auferidos em determinado município, em virtude da força laboral que ali se reúna;

É também evidente que a Derrama Municipal tem unicamente por referência os rendimentos imputáveis aos municípios situados em território português e não quaisquer rendimentos que sejam imputáveis a outras localizações;

- O Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), no acórdão proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, em 13 de Janeiro de 2021, seguido pela jurisprudência arbitral que se pronunciou posteriormente sobre o tema, decidiu 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).”*;
- Neste sentido, tendo presente os rendimentos auferidos provenientes do estrangeiro, foi apurado e liquidado um montante de Derrama Municipal em excesso de € 111.027,01 quanto ao período de tributação de 2021 e de € 80.015,68 quanto ao período de tributação de 2022, sendo assim o montante total de € 191.042,69 que deveria ter sido excluído da base de incidência de Derrama Municipal;
- Quanto ao direito a juros indemnizatórios, o mesmo decorre de um erro imputável à AT, não desde a data do indeferimento da reclamação graciosa em que, confrontada com o mesmo, recusou corrigi-lo, mas antes desde a data de submissão da Declaração de Rendimentos IRC Modelo 22, porquanto é o próprio sistema informático da AT que não permite para efeitos de autoliquidação da derrama municipal, utilizar outro lucro tributável que não o utilizado para efeitos do próprio IRC;

- Nestas circunstâncias, dada a posição abrangente que a doutrina e a jurisprudência têm adoptado a respeito do erro imputável aos serviços e à luz do direito com base constitucional previsto no artigo 22º da CRP e concretizado no artigo 43º da LGT, deverá ser reconhecido à Requerente o direito a juros indemnizatórios pelos montantes indevidamente pagos.

Posição da Requerida

A Requerida sustentou a improcedência do pedido de pronúncia arbitral com base nos seguintes argumentos, que se sintetizam:

- Um dos elementos propulsores da Lei das Finanças Locais é o Reforço do Sistema de Financiamento Autárquico, assente na diminuição da dependência financeira dos municípios em relação às receitas provenientes do Estado e algumas entidades privadas;
- Para o efeito, previu-se no artigo 18.º n.º 1 do RFALEI a possibilidade de os municípios lançarem anualmente uma derrama aplicável aos sujeitos passivos residentes em território nacional, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e aos não residentes com estabelecimento estável em Portugal;
- A Derrama Municipal incide, assim, sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, correspondente à proporção do rendimento gerado na área geográfica de cada município;
- Por conseguinte, a Derrama Municipal recai também sobre o lucro tributável (diferença entre os rendimentos e gastos) apurado em operações económicas realizadas no estrangeiro;
- Aliás, analisada a legislação em vigor que disciplina a figura da derrama, verifica-se a inexistência de qualquer norma que disponha no sentido de que os rendimentos provenientes do exterior estão excluídos de tributação;

- Por outro lado, determina-se no artigo 18.º, n.ºs 2, 3 e 13 do RFALEI quanto ao critério de repartição da derrama que nos casos ali previstos em que não seja possível a sua repartição pelos diferentes municípios, a mesma é devida apenas em função da área da sede do sujeito passivo, critério que a Requerente aplicou nas autoliquidações controvertidas em estrito cumprimento da lei;
- Relativamente à jurisprudência do STA invocada pela Requerente, é importante ter presente que a mera operação de subtrair do lucro tributável o valor total do rendimento obtido no estrangeiro (e não o lucro tributável decorrente daqueles rendimentos), significaria esquecer que naquele lucro tributável estão incluídos encargos subjacentes aos rendimentos obtidos no estrangeiro, o que conduz, no limite à dedução de gastos em montante superior ao devido e à não tributação de lucro tributável apurado relativamente aos rendimentos obtidos em território nacional, e consequentemente à violação das disposições vertidas na lei;
- Com efeito, se para determinar a base de cálculo da Derrama Municipal forem excluídos apenas os rendimentos obtidos no estrangeiro, como advoga a Requerente, 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.

Conclui a AT a sua resposta no sentido que *"deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as legais consequências"*.

II-SANEAMENTO

- a. O Tribunal Arbitral Colectivo foi regulamente constituído e é competente em razão da matéria, face ao disposto no artigo 2º, nº 1, alínea a), do artigo 5º, nº 3, alínea a) e no artigo 6º, nº 3, todos do RJAT;
- b. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado dentro do prazo de noventa dias previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT;
- c. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, e estão regularmente representadas;
- d. O processo não enferma de nulidades;
- e. Inexiste qualquer obstáculo à apreciação da causa; e
- f. Não foram suscitadas quaisquer excepções de que deva conhecer-se.

III-FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Analisada a prova documental carreada para os autos, e o processo administrativo anexo, e com relevo para a decisão da causa, dão-se por provados os seguintes factos:

- quanto ao período de tributação de 2021;

a- Na qualidade de sociedade dominante do Grupo Fiscal B..., a Requerente procedeu à entrega, no dia 03.06.2022, da declaração, agregada, de IRC Modelo 22 (RETGS) respeitante ao exercício de 2021, tendo mais tarde apresentado, em 19.10.2023, uma declaração, agregada de IRC (RETGS), de substituição;

b- O montante total de derrama municipal liquidada do nível do Grupo Fiscal B..., por referência ao exercício de 2021, incluiu derrama municipal no montante de 70.783,13€, apurada a título individual pela sociedade C... S.A.;

c- O montante total de derrama municipal liquidada do nível do Grupo Fiscal B..., por referência ao exercício de 2021, incluiu ainda derrama municipal de 40.243,88 €, apurada a título individual pela Requerente;

d- No que respeita à sociedade dominada C..., S.A., o respectivo lucro tributável por referência ao período de tributação de 2021 teve em consideração os seguintes rendimentos provenientes do estrangeiro:

- dividendos distribuídos a favor da C..., S.A., no montante de 5.414.800,00€, pela sociedade D..., S.A., com sede em Espanha, e

- juros pagos à C..., S.A., pelas sociedade participadas E..., Spa e F..., Spa, com sede no Chile, nos montantes de 4.559.000,00 €, e 4.871.599,00 €, respectivamente;

e- O lucro tributável da Requerente apurado individualmente, com referência ao período de tributação de 2021, teve em consideração dividendos distribuídos pela sociedade G..., S.A., com sede em Moçambique, no montante de 3.032.312,86 €;

-quanto ao período de tributação de 2022;

f- A Requerente entregou em 06.06.2023, na qualidade e sociedade dominante do Grupo Fiscal B..., a declaração, agregada, de IRC Modelo 22 (RETGS), respeitante ao exercício fiscal de 2022, tendo apresentado mais tarde, em 28.06.2023 uma declaração, agregada de IRC (RETGS), de substituição;

g- O montante total de derrama municipal liquidada do nível do Grupo Fiscal B..., por referência ao exercício de 2022, incluiu derrama municipal no montante de 54.231,77 €, apurada a título individual pela sociedade dominada C..., S.A.;

h- O montante total de derrama municipal liquidada do nível do Grupo Fiscal B..., por referência ao exercício de 2022, incluiu ainda derrama municipal de 25.783,91 € apurada a título individual pela Requerente;

i- No que respeita à sociedade dominada C..., S.A. o lucro tributável apurado, por referência ao exercício fiscal de 2022, teve em consideração os seguintes rendimentos provenientes do estrangeiro:

- dividendos distribuídos a favor da C..., S.A., no montante de 5.414.800,00 €, pela sociedade D..., S.A., com sede em Espanha, e

- juros pagos à C..., S.A., pelas sociedades participadas F..., Spa e F..., Spa, com sede no Chile, nos montantes de 4.398.111,00 € e 5.070.198,00 €, respectivamente;

j- O lucro tributável da Requerente apurado individualmente, com referência ao período de tributação de 2022, teve em consideração dividendos distribuídos pela sociedade G..., S.A., com sede em Moçambique, no montante de 4.356.456,39 €;

k- As autoliquidações concernentes aos exercícios de 2021 e 2022 apuraram derrama sobre a Requerente de 111.027,01 € referente ao ano de 2021 e 80.015,68 € com referência ao ano de 2022;

l- A Requerente considerou os rendimentos obtidos no estrangeiro no apuramento da derrama municipal de cada um das referidas sociedades (e, conseqüentemente, na derrama municipal apurada ao nível do Grupo Fiscal B...) em cada um dos exercícios de 2021 e 2022 em resultado de uma

imposição do próprio sistema informático da Requerida, porquanto no quadro 3, do Anexo A - Derrama Municipal, da declaração Modelo 22 de IRC obriga-se a proceder à indicação do lucro tributável constante do campo 302, do quadro 9, da referida declaração.

m- Contra as autoliquidações em discussão a Requerente apresentou em 06/12/2023, reclamação graciosa, a que veio a caber o nº ...2023...;

n- A Requerente foi notificada do despacho proferido em 29.12.2023 pelo Chefe de Divisão da Justiça Tributária da UGC da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa;

o- A 2024.03.04 a Requerente apresentou junto do CAAD pedido de constituição de tribunal, e pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos;

A.2 Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que tenham sido considerados como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada [cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT, e nº 3 do artigo 607º do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)].

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica a qual é

estabelecida em atenção às várias soluções da(s) questão (ões) de direito [cfr, artigo 596º do CPC, *ex vi*, artigo 29º, alínea e) do RJAT].

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas na sua íntima convicção tomada a partir do exame de avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo, e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607º, nº 3 do CPC, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 43/2013, de 26 de Junho).

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecida por Lei (v.g., a força probatória dos documentos autênticos (cfr., artigo 371º, nº 3 do Código Civil) é que domina na apreciação das produzidas o princípio da livre apreciação.

Deste modo, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental carreada para os autos e o processo administrativo anexo, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

Não se deram como provados, nem como não provados, as alegações produzidas pelas partes, e apresentas como factos consistentes em afirmações conclusivas, insusceptíveis de prova, e cuja veracidade se terá que aferir em relação à concreta matéria de factos supra consolidada.

IV. O DIREITO

Isto posto:

Por razões de economia processual, e fundamentalmente, tendo em vista a uniformidade da jurisprudência (artigo 8º, nº 3 do Código Civil),

proceder-se-á nesta sede, *data venia*, à remissão (com as eventuais e necessárias adaptações) para o recente acórdão arbitral nº 31/2024-T, de 9 de Setembro de 2024 (Carla Castelo Trindade, Nuno Miguel Morujão e Gonçalo Marquês de Menezes Estanque), proferido sob a égide do CAAD:

“Conforme resulta da posição das partes, o STA já se pronunciou sobre a questão aqui em dissídio no acórdão proferido em 13 de Janeiro de 2021, no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, que cumpre aqui considerar em cumprimento do disposto no artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil:

“Numa formulação sintética, a discórdia reside na questão de saber se, para efeitos de autoliquidação de derrama municipal, incidente, consensualmente, sobre “o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)” (Cf. art. 14.º n.º 1 da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro (Lei da Finanças Locais, em vigor no ano de 2010).), há (ou não) lugar, no respetivo cálculo/apuramento, à destriça entre rendimentos tributáveis com (e sem) origem em atividades exercidas nos municípios/freguesias portuguesas.

Em breve excursão legislativa (pelos tempos mais próximos), o artigo (art.) 18.º n.º 1 da Lei n.º 42/98 de 6 de agosto, que estabeleceu o regime financeiro dos municípios e das freguesias, na sequência de o art. 16.º alínea (al.) b) identificar como receita dos municípios “O produto da cobrança de derrama lançada nos termos do disposto no artigo 18.º;”, permitia-lhes que, anualmente, pudessem lançar uma derrama, até ao limite máximo

de 10% sobre a coleta do IRC, que proporcionalmente correspondesse ao rendimento gerado na sua área geográfica ... Este diploma foi, expressamente, revogado, pelo art. 64.º n.º 1 da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro - intitulada Lei das Finanças Locais (LFL) (Presentemente, esta, também, se encontra, já, revogada, vigorando, desde 1 de janeiro de 2014, o Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI), estabelecido pela Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro, cujos arts. 14.º al. c) e 18.º n.º 1, no essencial, reproduzem, "ipsis verbis", os arts. 10.º al. b) e 14.º n.º 1 da LFL.)-, cujos arts. 10.º al. b) e 14.º n.º 1 passaram a estatuir:

«"O produto da cobrança de derramas lançadas nos termos do disposto no artigo 14.º;"

"Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica ...". »

Atento a esta evolução legislativa, o STA, com expressão, entre outros, no acórdão de 2 de fevereiro de 2011 (0909/10) (Que se debruçou, nuclearmente, sobre hipótese de anulação de derrama, autoliquidada em declaração de rendimentos de IRC, respeitante ao exercício de 2008, no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades.), desde logo, perfilhou e explicitou, o entendimento de que com a Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro, a partir do início desse ano, a derrama passava a ser calculada por

aplicação de uma taxa ao lucro tributável, em vez da coleta, de IRC, perdendo, assim, a natureza de imposto extraordinário e deixando de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionamento. "A circunstância, porém, de a derrama sempre ter prefigurado um mero imposto adicional, assente sobre as regras de incidência e liquidação dos impostos da administração central, levou a que a sua disciplina legal se mantivesse relativamente ligeira. (...). É certo que, de acordo com a actual redacção da LFL de 2007, 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 (...)"

Posto isto e realçando, sobretudo, este cariz de tributo autónomo relativamente ao IRC, para solucionar a questão que nos ocupa, importa começar por mencionar que a comparação dos quadros legais (sucessivos), enformadores da cobrança de derrama(s) municipal(ais), permite extrair, com objectividade, estas premissas:

- 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"; aliás, neste aspeto particular, a Lei n.º 1/87 de 6 de janeiro (Revogada pela Lei n.º 42/98 de 6 de agosto.), ainda, era mais incisiva e

precisa, estabelecendo que os municípios podiam lançar uma derrama..., "na parte relativa ao rendimento gerado na respectiva circunscrição";

- comumente àquelas três leis, por referência à redação da Lei n.º 2/2007 (aqui, aplicável), há de considerar-se: "2 - ..., sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria colectável superior a (euro) 50000, o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado ...". "5 - Nos casos não abrangidos pelo nº 2, considera-se que o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direcção efectiva do sujeito passivo ou, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, no município em que se situa o estabelecimento estável onde, nos termos do artigo 117º do Código do IRC, esteja centralizada a contabilidade.";

- desde a redação inicial, o art. 18.º da Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro (RFALEI) estabeleceu a regra, inalterada até hoje, de que "(...) Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1, quando uma mesma entidade tem sede num município e direcção efetiva noutro, a entidade deve ser considerada como residente do município onde estiver localizada a direcção efetiva.".

Neste momento, dirigindo, já, atenções para a situação julganda, podemos afirmar, com segurança, que a rte, no exercício de 2010, estando coletada pelo exercício de atividade sujeita e não isenta de IRC, possuindo sede (Nada se provou (ou consta dos autos), quanto a, eventual, direcção efetiva noutro local.) no município de

Oeiras (..... - Edifício,), com um lucro tributável de € 65.181.876,87, tinha, em princípio, de apurar e pagar (o que, efetivamente, fez), derrama municipal, na importância de € 938.619,03 (€ 65.181.876,87 x 1,44%). Assim, legitimava e impunha, o art. 14.º n.º 1 da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro ao dispor que "Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ...". A dúvida reside, apenas, em saber se o lucro tributável, a operar como base de incidência da derrama, é o montante mencionado ou, perante a comprovação de que esse valor integra, comporta, a importância (global) de € 52.079.027,80, obtida fora do território português (no estrangeiro), deve ser o de € 13.102.849,07 e, conseqüentemente, a derrama, devida, fixar-se em € 188.681,03 (€ 13.102.849,07 x 1,44%), portanto, num montante inferior ao autoliquidado (749.938,00).

Antecipando o resultado, entendemos que a razão está do lado da rte. Como emana do antes exposto e, destacadamente, das premissas acima expressas, o legislador, parece-nos, não ter querido ser incosequente, 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 ...

Numa outra formulação, em função destes concretos e objetivos ditames legais, no pressuposto, ainda, de que o legislador não desconhecida a realidade de que muitos dos sujeitos passivos de IRC exercem atividades comerciais ou industriais em diversos pontos do País e do globo, o reporte e ligação da incidência, específica, da derrama municipal, à "proporção", à parte de um total, do rendimento gerado num determinado município, só pode significar isso mesmo; o cálculo, o apuramento da derrama, quando ocorrer e na medida do possível (permitida pela contabilidade), tem de implicar as operações aritméticas necessárias ao isolamento, relativamente a outros auferidos, do rendimento gerado no município beneficiário e, posterior, aplicação da percentagem (até ao máximo de 1,5%) pelos seus órgãos deliberada.

Além de esta se nos apresentar como a interpretação que melhor respeita a letra da lei, julgamos, também, ser a que melhor respeita os, mais lógicos, objetivos pretendidos alcançar com a imposição de derramas municipais. Na verdade, embora o legislador não o haja assumido explicitamente, por exemplo, num

preâmbulo à Lei n.º 2/2007 (aplicável, neste caso) (No âmbito da Lei n.º 42/98 de 6 de agosto a derrama podia ser lançada "para reforçar a capacidade financeira ou no âmbito da celebração de contratos de reequilíbrio financeiro. A, precedente, Lei n.º 1/87 de 6 de janeiro (art. 5.º n.º 6) só admitia o lançamento de derrama "para acorrer ao financiamento de investimento ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro".), certos de que os tributos e em especial os impostos, visam, desde logo, "a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas" e devem respeitar "os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material" (Artigo 5.º da Lei Geral Tributária (LGT).), presente, ainda, a condição de impostos autónomos (do IRC), só podemos assumir que as derramas municipais se têm, para legitimação, de 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...

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... Igualmente, 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.).

Obviamente, não é incorreto afirmar (como na sentença recorrida) que, na LFL, "nada ... se refere à exclusão de tributação relativamente ao lucro tributável obtido fora do território nacional, sendo certo que o Código de IRC ao estabelecer, relativamente a tais pessoas colectivas ..., a regra de extensão da incidência da obrigação do imposto a tais rendimentos, nos termos do nº 1, do artº 4º, do CIRC, ...". Porém, retirar, daí, a conclusão de que, em todas as situações, sem exceção, o lucro tributável (com inclusão

dos rendimentos obtidos fora do território português) é integralmente sujeito a derrama, afigura-se-nos exagerado e entender de forma cega, quanto às especificidades desta, concreta, figura tributária. Na verdade, consideramos evidente (em sintonia com a doutrina) que a disciplina legal da derrama municipal nasceu e permanece, há mais de 30 anos, pouco incisiva e desenvolvida, "relativamente ligeira". 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 destriça, 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).".

Este entendimento do STA tem sido adoptado e seguido pela jurisprudência arbitral que até à data se pronunciou sobre o tema, designadamente nos acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 720/2021-T, 234/2022-T, 211/2023-T e 31/2024-T.

À semelhança daqueles Tribunais, também o presente Tribunal Arbitral adere à jurisprudência do STA, que, com rigor e clareza deixou evidente a necessidade de excluir da base de incidência da Derrama Municipal fixada no artigo 18.º, n.º 1 do RFALEI, isto é, de excluir do lucro tributável sujeito e não isento de IRC, a parcela do lucro tributável obtido fora do território nacional.”.

Em face do exposto, com base na citada argumentação, julgam-se ilegais os actos de autoliquidação contestados nos presentes autos, na concreta parte em que fizeram incidir a Derrama Municipal dos exercícios de 2021 e 2022 sobre a componente do lucro tributável proveniente do estrangeiro.

V- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De conformidade ao disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 24º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão, de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a administração tributária a partir do prazo para recurso ou impugnação, devendo esta nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário, objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessárias para o efeito”,* o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100º da LGT, aplicável ex vi alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT, que prevê:

Artigo 100º

Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo

"A administração tributária está obrigada em caso de procedência total ou parcial da reclamação, impugnação judicial, ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena restituição da legalidade do acto ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo de execução da decisão".

Embora o artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b), do RJAT, utilize a expressão *"declaração de ilegalidade"* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD, não fazendo menção a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se harmoniza e conjuga com o sentido de autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz que *"o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária"*.

O nº 5 do artigo 24º do RJAT, ao afirmar que *"é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código do Procedimento e de Processo Tributário"*, deverá ser interpretado no sentido de permitir o conhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral tributário.

Os juros indemnizatórios têm uma função reparadora do dano, dano esse que resulta do facto de o sujeito passivo ter ficado ilicitamente privado de certa quantia, durante um determinado período de tempo, visando colocá-

lo na situação em que o mesmo estaria caso não tivesse efectuado o pagamento que lhe foi indevidamente exigido.

Ora, tendo presente esta finalidade, prescrevem os n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º, da LGT, nos moldes que se seguem:

"Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 - 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.

2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas".

Ora, no presente caso, a Requerente logrou demonstrar que, apesar de a AT não ter tido intervenção na emissão das liquidações contestadas, a verdade é que ainda assim influenciou o seu resultado, dando azo à verificação do erro de direito anteriormente identificado. Com efeito, conforme decorre da matéria de facto dada como provada, na declaração periódica de rendimentos de Modelo 22 não é possível ao contribuinte, por erro que lhe é inimputável, indicar o lucro tributável expurgado da componente atribuída ao estrangeiro. Por outras palavras, conclui-se pela existência de erro imputável aos serviços dado que as autoliquidações ora postas em crise e contra as quais a Requerente oportunamente apresentou reclamação graciosa resulta exclusivamente de erro dos Serviços sobre os

pressupostos de direito que condicionou informaticamente o preenchimento das declarações periódicas de rendimento Modelo 22 de autoliquidação, erro esse agravado pelo indeferimento pela Requerida da reclamação graciosa apresentada pela Requerente.

Em face do exposto, deve a Requerente ser reembolsada do imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data em que o erro imputável aos serviços primeiramente se materializou, ou seja, desde as datas em que, por referência aos exercício de 2021 e 2022, respectivamente, a Requerente procedeu ao pagamento das derramas municipais contestadas.

Para concluir, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, nos termos do disposto nos artigos 130º e 608º, nº 2 do CPC, *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT.

VI- DECISÃO

Face ao exposto, decide este Tribunal Arbitral Coletivo:

a- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar a ilegalidade e a consequente anulação do acto de indeferimento da reclamação graciosa, e dos actos de autoliquidação contestados pela Requerente, na concreta parte referente à derrama municipal, relativa aos exercícios fiscais de 2021 e 2022, que incidiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente proveniente do estrangeiro;

b- Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago (191.042,69 €), acrescido de juros indemnizatórios, contados desde 07.06.2022, no que respeita ao imposto no valor de 111.027,01 € indevidamente suportado referente ao ano de 2021, e desde 01.10.2023, no que respeita ao imposto no valor de 80.015,68 €, concernente ao exercício de 2022; e

c- Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VII- VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296º nºs 1 e 2 do CPC, aprovado pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho, 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 191.042,69 € (*cento e noventa e um mil e quarenta e dois euros e sessenta e nove cêntimos*).

VIII-CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº 1, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem, e Tabela I a este anexo, fixa-se o montante de custas em 3.672,00 € (*três mil seiscentos e setenta e dois euros*).

NOTIFIQUE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco, e revisto pelos árbitros.

[A redação da presente decisão rege-se pela grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas]

29 de Outubro de dois mil e vinte e quatro

Os árbitros

Carla Castelo Trindade (Presidente)

André Festas da Silva (Árbitro Vogal)

José Coutinho Pires (Árbitro vogal)