

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1129/2024-T**

**Tema: IRC – Derrama municipal – Rendimentos obtidos no estrangeiro**

## **SUMÁRIO:**

**De acordo com o artigo 18.º, n.º 1, da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, a derrama municipal incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, que corresponda à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município por sujeitos passivos residentes em território português, com exclusão de rendimentos provenientes de fonte estrangeira.**

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Cristina Coisinha e Alexandra Iglésias, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

**A..., S.A.** (doravante abreviadamente designada por “A...” ou “Requerente”), com o número único de pessoa coletiva..., com sede na Rua..., n.º ..., ...-... Lisboa, veio, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária” ou “RJAT”) e, bem assim, dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a V.

1.

Ex.<sup>a</sup> que se digne a ordenar a Constituição de Tribunal Arbitral com vista à correção dos atos tributários de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), com referência aos períodos de tributação de 2021 e 2022.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 17 de outubro de 2024.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 6 de dezembro de 2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 24 de dezembro de 2024, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 30 de janeiro de 2025.

Por despacho de 5 de fevereiro de 2025, o TAC proferiu o seguinte despacho:

*“1. Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*

*2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.*

*3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 5 dias a contar desta notificação.*

4. *Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

*Notifiquem-se as partes do presente despacho.”*

## **II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS**

### **II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE**

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a. A Requerente é uma sociedade anónima residente para efeitos fiscais em Portugal e tem por objeto social o exercício de atividades de seguro e resseguro dos ramos Vida e Não Vida, nos termos do respetivo estatuto que rege a sua atividade.
- b. No cumprimento das suas obrigações declarativas, a 2 de junho de 2022, a Requerente apresentou a declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC (“Declaração Modelo 22”), com referência ao período de tributação de 2021, com o código de identificação n.º ... (cujas cópia se junta como Documento n.º 1). Com base nos montantes vertidos naquela declaração, a Requerente apurou um resultado fiscal positivo no montante de € 50.033.973,92 e, para o que aqui releva, uma derrama municipal o montante de € 718.646,83 (1), cfr. demonstração de liquidação de IRC n.º 2022 ... que se junta como Documento n.º 2.

---

<sup>(1)</sup> Cfr. campo 364 do Quadro 10 do **Documento n.º 1**.

- c. No que respeita ao período de tributação de 2022, a Requerente apresentou, no dia 2 de junho de 2023, a Declaração Modelo 22, com o código de identificação n.º ... (cujas cópia se junta como Documento n.º 3).
- d. Conforme resulta daquela declaração, a Requerente apurou um resultado fiscal positivo no montante de € 43.204.538,99, tendo pago a título de derrama municipal o montante de € 636.255,06 (2), cfr. demonstração de liquidação de IRC n.º 2023 ... que se junta como Documento n.º 4.
- e. Posteriormente, ao abrigo do n.º 2 do artigo 122.º do Código do IRC, a Requerente apresentou Declaração Modelo 22 de substituição, com número de identificação..., submetida a 24 de maio de 2024, e a qual se junta como Documento n.º 5.
- f. Na sequência da submissão da referida declaração, a Requerente apurou um resultado fiscal positivo no montante de € 43.142.917,50 e uma derrama municipal no montante de € 635.347,58 (3), cfr. demonstração de liquidação de IRC n.º 2024... que se junta como Documento n.º 6.
- g. Em suma, e para o que de seguida se peticionará, são relevantes os seguintes montantes apurados a título de derrama municipal pela Requerente:

*Valores em Euro*

| Período      | Lucro tributável /<br>(Prejuízo fiscal) | Derrama municipal   |
|--------------|-----------------------------------------|---------------------|
| 2021         | 50.033.973,92                           | 718.646,83          |
| 2022         | 43.142.917,50                           | 635.347,58          |
| <b>Total</b> | <b>93.176.891,42</b>                    | <b>1.353.994,41</b> |

- h. Conforme resulta do artigo 18.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, consagrado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de

<sup>(2)</sup> Cfr. campo 364 do Quadro 10 do Documento n.º 3.

<sup>(3)</sup> Cfr. campo 364 do Quadro 10 do Documento n.º 5.

setembro (“Regime Financeiro das Autarquias Locais”), a derrama municipal, tal como se encontra prevista no âmbito do regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais, configura-se um verdadeiro imposto, incidindo sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

- i. Mais se diga que o valor da derrama municipal é apurado na medida da proporção do rendimento gerado na área geográfica de um determinado município, acrescendo ao IRC de cuja existência prévia depende, e que, não obstante ser cobrado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), é transferido para o município titular daquele rendimento.
- j. Em concreto, e para o que aqui releva, a Requerente liquidou derrama municipal sobre a totalidade do respetivo lucro tributável apurado com referência aos períodos de tributação de 2021 e 2022, não podendo apurar este tributo de forma distinta, atentas as limitações inerentes ao sistema informático da AT.
- k. Com efeito, o próprio modelo oficial da Declaração Modelo 22, disponível no portal da internet da AT, impõe, para efeitos de apuramento da derrama municipal nos termos do Anexo A, a consideração do lucro tributável total apresentado no campo 302 do quadro 09.
- l. Não obstante, na opinião da Requerente, aquelas declarações incluem um valor de derrama municipal que se revela excessivo.
- m. Tal resulta do facto de o lucro tributável apurado pela Requerente se encontrar influenciado por rendimentos obtidos no estrangeiro, de natureza tal que os mesmos não poderão contribuir para a coleta apurada a título de derrama municipal.
- n. Neste contexto, no dia 6 de junho de 2024, a Requerente deduziu reclamação graciosa (cfr. Documento n.º 7) com vista à anulação parcial dos atos de autoliquidação de IRC, na parte respeitante à derrama municipal, com o

consequente reembolso da derrama municipal excessivamente suportada, no montante total de € 241.028,64.

- o. Não obstante toda a argumentação aduzida e documentação disponibilizada à AT, no dia 21 de junho a Requerente foi notificada do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, cuja cópia se junta como Documento n.º 8.
- p. No referido projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a AT sustenta que não resulta do artigo 18.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais, nem de qualquer outra legislação avulsa, qualquer possibilidade de se excluir do lucro tributável os rendimentos obtidos fora de Portugal.
- q. Por outro lado, rejeita a AT a posição sufragada pelo STA, no acórdão de 13 de janeiro de 2021, no âmbito do processo n.º 3652/15.3BESNT, considerando, conforme entendimento vertido pela DSIRC, que para a base de cálculo de derrama municipal concorrem todos os rendimentos auferidos em território português, quer os obtidos fora dele, e que o STA não teve em conta o princípio da universalidade e o facto de lucro tributável integrar componentes de várias naturezas e resultar de uma complexidade de operações/ balanceamentos entre rendimentos e gastos relevados na contabilidade e os devidos ajustamentos positivos e/ou negativos.
- r. Motivos pelos quais a AT propõe o indeferimento da reclamação graciosa deduzida (cfr. Documento n.º 8).
- s. Ora, não tendo exercido o direito de audição prévia que lhe assistia, a Requerente foi posteriormente notificada, no dia 17 de julho de 2024, da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, a qual se junta como Documento n.º 9.
- t. Não se conformando com a aduzida decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente deduz o presente pedido de pronúncia arbitral, com vista

6.

à anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, consequentemente, à declaração de ilegalidade dos atos tributários de IRC referentes aos períodos de tributação de 2021 e 2022, com o consequente reembolso da derrama municipal indevidamente paga, no valor total de € 241.028,64.

## **II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a. Deverão considerar impugnados os factos alegados pela Requerente que se encontrem em oposição com a presente defesa, considerada no seu conjunto, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 574.º do Código do Processo Civil - CPC, ex vi alíneas a ) e e) do n.º 1 do art.º 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - RJAT.
- b. Assim o objeto do presente pedido arbitral é o seguinte:
  - i. Objeto imediato - Ato de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024..., proferido pelo Chefe de Divisão de Justiça Tributária da UGC, em 08.07.2024 por subdelegação de competências, apresentados pelo sujeito passivo A..., S.A.;
  - ii. Objeto mediato - as autoliquidações de IRC, referentes aos períodos de tributação de 2021 e 2022, efetuadas pela Requerente, mediante a entrega da Declaração Periódica de Rendimentos Modelo 22 (DM22), o em 02.06.2022, referente ao período de tributação de 2021, declaração identificada com o n.º..., na parte referente à Derrama Municipal que alega ter ilegalmente suportado, no montante de 119.053,39€, calculada sobre parte do lucro tributável respeitante a rendimentos obtidos no estrangeiro pela Requerente, designadamente juros, no valor de

8.288.792,05€; o em 24.05.2024, referente ao período de tributação de 2022, declaração de substituição identificada com o n.º..., na parte referente à Derrama Municipal que alega ter ilegalmente suportado, no montante de 121.975,25€, calculada sobre parte do lucro tributável respeitante a rendimentos obtidos no estrangeiro pela Requerente, designadamente juros, no valor de 8.221.038,68€.

- c. Após leitura e análise da matéria objeto do pedido de pronúncia arbitral e da reclamação graciosa que foi indeferida, entendemos que não há razões para anular as autoliquidações de IRC ora parcialmente controvertidas, na parte da derrama municipal que incidiu sobre a parcela do lucro tributável atinente aos rendimentos obtidos no estrangeiro (dividendos ou lucros derivados de participações sociais, juros ou rendimentos de crédito de qualquer natureza, mais-valias derivadas da alienação de bens mobiliários, navios, aeronaves ou quaisquer outros bens).
- d. De salientar que a Requerente, tem sede e direção efetiva em território nacional, e desenvolve essencialmente a atividade seguradora e resseguradora no ramo de seguros “mista” (seguros de vida, automóvel, habitação, saúde, acidentes, multirriscos para empresas e comércio,...), sob supervisão da autoridade de supervisão de seguros e fundos de pensões (doravante, “ASF”) e mediante a autorização n.º ... .
- e. Assim, no decurso da sua atividade e tal como as demais empresas de seguros, por razões estratégicas, regulamentares e financeiras, precisam de investir num portfolio diversificado de ativos, entre eles os ativos mobiliários tendo em vista minimizar os riscos, manter a estabilidade financeira e cumprir suas obrigações para com os segurados. e são precisamente os rendimentos brutos obtidos decorrentes desta decisão estratégica de investimento da seguradora, que estão em análise nos presentes autos.

- f. Ou seja, inequivocamente, e contrariamente ao defendido pela requerente, são rendimentos diretamente conexos com a atividade comercial por si exercida em território português.
- g. Impõe-se, no entanto notar, que os elementos constantes do processo não permitem qualquer validação do cálculo do diferencial da derrama municipal cuja anulação é pretendida.
- h. E tal não se basta com uma simples operação aritmética de subtração, nomeadamente, e apenas, do valor dos rendimentos obtidos no estrangeiro.
- i. Assim, e sem conceder, entendemos que a Requerente não cumpriu o ónus da prova que lhe compete, uma vez que junta somente declarações de rendimento Modelo 22 IRC (DM22) e respetivas demonstrações de liquidação dos exercícios de 2021 e 2022 (já na posse da AT), balancetes e mapas internos com a identificação dos rendimentos obtidos no estrangeiro, não juntando quaisquer documentos probatórios do lucro tributável apurado naquelas operações realizadas com origem no estrangeiro.
- j. 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.
- k. Não concedendo, e apesar das discordâncias entre a posição defendida nesta decisão e a posição defendida pela AT, referimo-nos ainda à mais recente decisão do CAAD, em 09.09.2024, no âmbito do processo n.º 31/2024-T que, sumariamente, decidiu “Para efeitos de cálculo da Derrama Municipal, deve ser

excluída do lucro tributável sujeito e não isento de IRC a componente do lucro tributável [e não dos rendimentos brutos] obtida fora do território nacional”.

- l. Parece-nos por demais evidente que cabe à Requerente comprovar o valor da “componente do lucro tributável obtida fora do território nacional”, que pretende não sujeita a derrama municipal e não simplesmente subtrair ao lucro tributável global os rendimentos brutos obtidos no estrangeiro, como aqui defende.
- m. Pelo que não pode este tribunal, se sufragar a tese da Requerente, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita, condenar nos montantes “aferidos” pela Requerente.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

### **IV. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **IV.1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **Factos dados como provados**

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A A..., S.A é uma sociedade anónima, residente em território português, enquadrada para efeitos de IRC no regime geral de tributação, estando obrigada a ter contabilidade organizada.

- b) Com referência ao período tributário de 2021, a Requerente apresentou em 02.06.2022, declaração Modelo 22 de IRC, identificada com o n.º..., na parte referente à Derrama Municipal que alega ter ilegalmente suportado, no montante de 119.053,39€, calculada sobre parte do lucro tributável respeitante a rendimentos obtidos no estrangeiro pela Requerente, designadamente juros, no valor de 8.288.792,05€;
- c) Daqui resultou a emissão da Liquidação nº 2022 ... de 28/07/2022.
- d) Com referência ao período tributário de 2022, a Requerente apresentou, 02.06.2023, declaração Modelo 22 de IRC, identificada com o nº ...em que apurou um resultado fiscal positivo no montante de € 43.204.538,99, tendo pago a título de derrama municipal o montante de € 636.255,06.
- e) Em 24/05/2024, com referencia ao período de 2022, apresentou uma declaração de substituição, identificada com o nº °..., na parte referente à Derrama Municipal que alega ter ilegalmente suportado, no montante de 121.975,25€, calculada sobre parte do lucro tributável respeitante a rendimentos obtidos no estrangeiro pela Requerente, designadamente juros, no valor de 8.221.038,68€.
- f) Daqui resultou a emissão da liquidação nº 2024 ... 29/05/2024.
- g) Perante as liquidações emitidas, a Requerente deduziu um pedido de reclamação graciosa em 31/05/2024, instaurado sob o n.º ...2024... .
- h) Após análise do alegado, foi elaborada a Informação n.º 116-AIR1/2024, no sentido do indeferimento da pretensão da Requerente, com despacho concordante do Chefe de Divisão da Justiça Tributária daquela UGC.
- i) Nessa sequência foi a Requerente notificada para, querendo, exercer o direito de audição, previsto no art.º 60.º da LGT, com data de 17/06/2024.

- j) No prazo concedido, não se pronunciou, pelo que foi convertida em definitiva a decisão de indeferimento, por despacho do mesmo autor, datado de 08/07/2024, exarado na informação n.º 125-AIR1/2024.
- k) Inconformada apresentou o presente pedido arbitral.
- l) É um contribuinte de elevada relevância económica e fiscal, nos termos do disposto no art.º 68.º-B da LGT e constante do Despacho n.º 7048/2022 de 27 de Maio.

### **Factos dados como não provados**

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes.

### **Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cfr.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/134, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

#### **IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO**

A única questão em debate<sup>5</sup> consiste em saber se a derrama municipal, prevista no artigo 18.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, incide sobre o lucro tributável das pessoas coletivas em sede de IRC, gerado na área geográfica em que tenham a sua sede em território português ou também sobre o lucro tributável que resulte do exercício da sua atividade económica em Estado terceiro.

Defende a Requerente que o âmbito de incidência da derrama municipal se encontra limitado ao lucro tributável que seja imputável a rendimentos gerados em cada um dos municípios existentes em território nacional e nos quais o sujeito passivo exerça a sua atividade. Ao passo que a Requerida entende que a tributação em sede de IRC abrange a totalidade dos

<sup>4</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

<sup>5</sup> E seguindo de perto a decisão proferida no processo n.º 948/2023-T, deste Centro, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=1&id=7945>.

rendimentos, a qual resulta da soma dos rendimentos obtidos em território português ou no estrangeiro, de acordo com princípio da universalidade previsto no artigo 4.º, n.º 1, do Código do IRC, acrescentando o argumento de que Requerente não cumpriu o ónus da prova que lhe compete, uma vez que junta somente declarações de rendimento Modelo 22 IRC (DM22) e respetivas demonstrações de liquidação dos exercícios de 2021 e 2022 (já na posse da AT), balancetes e mapas internos com a identificação dos rendimentos obtidos no estrangeiro, não juntando quaisquer documentos probatórios do lucro tributável apurado naquelas operações realizadas com origem no estrangeiro.

É esta a questão que cabe dirimir.

#### **IV. 2. A. ENQUADRAMENTO HISTÓRICO-SISTEMÁTICO**

Deve começar por delinear-se, em função do elemento histórico de interpretação, a evolução do instituto da derrama municipal nas diferentes leis de finanças locais publicadas após o Código Administrativo.

A derrama municipal veio a ser instituída em novos moldes pela Lei de Finanças Locais aprovada pela Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro, que consagrou a autonomia financeira das autarquias locais, e, através do seu artigo 12.º, conferia aos municípios a faculdade de lançar derramas sobre a coleta da contribuição predial rústica e urbana, da contribuição industrial e do imposto de turismo cobrados na área do respetivo município, com uma taxa não superior a 10% da coleta liquidada, e cujo produto devia destinar-se à realização de melhoramentos urgentes a efetuar na área da respetiva autarquia.

Esse regime foi essencialmente mantido pelo artigo 5.º da Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro, que estipulava que a derrama incidia sobre “as coletas liquidadas na respetiva área em contribuição predial rústica e urbana e em contribuição industrial” (n.º 1) e tinha carácter excecional, só podendo ser aprovada “para ocorrer ao financiamento de investimentos urgentes e ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro” (n.º 2).

A Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, no seu artigo 18.º, alterou o âmbito de incidência objetiva, ao consignar que a derrama municipal recai “sobre a coleta do imposto sobre o

rendimento das pessoas coletivas”, o que terá ficado a dever-se à reformulação geral da tributação do rendimento, mediante a introdução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que veio substituir a contribuição industrial. A norma explicita que a derrama incide “sobre a coleta do IRC que proporcionalmente corresponda ao rendimento gerado na sua área geográfica (do município) por sujeitos passivos que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola” (n.º 1) e manteve a sua conexão genérica ao financiamento dos municípios, ao estabelecer, no seu n.º 2, que “[A] derrama pode ser lançada para reforçar a capacidade financeira ou no âmbito da celebração de contratos de reequilíbrio financeiro”.

Por outro lado, nos termos do n.º 4 desse artigo 18.º, “sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a (euro) 50000, o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional” (n.º 2), entendendo-se por massa salarial o “valor das despesas efetuadas com o pessoal e escrituradas no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários” (n.º 6).

Esclarecendo o n.º 5 do mesmo artigo, que, nos casos em que a atividade do sujeito passivo se não desenvolva em mais do que um município, o rendimento considera-se gerado no município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo ou, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, no município em que se situa o estabelecimento estável.

Por efeito do disposto no artigo 18.º, n.º 4, da Lei n.º 42/98, o lançamento da derrama deixou de caber em exclusivo ao município em que se verifique a liquidação do IRC ou se encontre localizada a sede da empresa, para passar a caber a todos os municípios em que uma empresa possua estabelecimento estável ou representação local. A referência à massa salarial como critério de imputação dos lucros visa constituir um indicador aproximado do rendimento tributável e assegurar uma partilha proporcional da receita da derrama quando estejam em causa empresas com atividade em municípios diversos (cfr. sobre estes aspetos, Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2015, págs. 191-192).

A Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, através do seu artigo 14.º, introduziu, entretanto, outras alterações significativas no regime jurídico da derrama municipal.

Para além de ter mantido a partilha da receita quando uma empresa tenha a sua atividade localizada em diferentes municípios (n.º 2), a derrama passou a incidir, não já sobre a coleta, mas sobre o “lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português”. E, por outro lado, o campo de aplicação alargou-se a “não residentes com estabelecimento estável nesse território” (n.º 1, in fine).

Deste modo, a derrama deixou de ser um adicional ao IRC para constituir um adicionamento, na medida em que incide não já sobre a coleta, mas sobre a matéria tributável do imposto principal, assumindo a natureza de um imposto acessório (neste sentido, Casalta Nabais, Direito Fiscal, 11.ª edição, Coimbra, págs. 79-80, e o acórdão do STA de 2 de fevereiro de 2011, Processo n.º 0909/10).

Por fim, a Lei de Finanças Locais atualmente vigente, aplicável à situação do caso, aprovada pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, manteve o regime definido nos n.ºs 1 e 2 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, limitando-se a definir uma nova fórmula de repartição da derrama nos casos de plurilocalização da atividade das empresas, com base na ponderação de diversos fatores, e que tem em vista assegurar uma mais justa imputação territorial dos lucros (n.º 7).

Também nesse quadro legal, a derrama incide sobre o “lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português e não residentes com estabelecimento estável nesse território” (n.º 1). Mantendo-se, no mais, a tributação proporcional relativamente a sujeitos passivos que tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais do que um município (n.º 2), bem como o princípio, já constante do artigo 18.º, n.º 5, da Lei n.º 42/98 e do artigo 14.º, n.º 5, da Lei n.º 2/2007, segundo o qual, não havendo desconcentração da atividade económica, o rendimento se considera gerado no município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo, ou no município em que se situa o estabelecimento estável de sujeitos passivos não residentes (n.º 5).

A partir de Lei das Finanças Locais de 2007, deixou de fazer-se referência à finalidade específica da derrama municipal e ao seu carácter excecional, relacionada com a necessidade de reforço da capacidade financeira das autarquias, o que revela que a derrama passou a ser considerada como um imposto autónomo dos municípios, que apenas se encontra condicionado, na sua incidência, pelo lucro tributável apurado pelos sujeitos passivos em sede de IRC. Em todo o caso, não pode deixar de entender-se que a delimitação da derrama municipal por referência à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município tem em vista assegurar que a autarquia possa dispor dos meios financeiros suficientes para o desempenho das suas atribuições, mormente por via da receita fiscal proveniente dos operadores económicos que atuam na área da sua circunscrição.

#### **IV. 2. B. PRINCÍPIOS BÁSICOS APLICÁVEIS À DERRAMA MUNICIPAL**

Face ao regime sucintamente descrito e à sua evolução legislativa, é possível extrair alguns princípios básicos:

**1 – Incidência própria** – A derrama começou por incidir sobre a coleta do imposto cobrada na área do respetivo município, encontrando-se destinada à realização de investimentos na autarquia ou ao reforço da capacidade financeira do município.

No âmbito da Lei n.º 42/98, a derrama passou a incidir sobre a coleta do IRC que proporcionalmente corresponda ao rendimento gerado na área geográfica do município pelos sujeitos passivos, sendo essa a formulação igualmente adotada pela Lei n.º 2/2007 e pela Lei n.º 73/2013 quando a derrama passou a ser lançada, não já sobre a coleta, mas sobre o lucro tributável em IRC.

**2 – Regras de repartição plurilocalizada** – Também no que se refere à repartição da derrama entre vários municípios, no caso de plurilocalização da atividade económica das empresas, o lucro tributável que serve de base ao apuramento da derrama é o imputável à circunscrição de cada município.

E tratando-se de sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em território nacional, o rendimento considera-se gerado no município em que se situa o estabelecimento e esteja centralizada a contabilidade.

**3 – Lucro tributável gerado geograficamente no município** – Ao considerar que a derrama tem por base o lucro tributável que corresponda à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município ou, no caso de partilha de receita, o lucro tributável que seja imputável à circunscrição de cada município, o legislador tem presente que o município apenas beneficia da derrama incidente sobre a parte do rendimento gerado na sua própria área geográfica. O que significa que não pode ser alocado a um município a derrama proveniente de rendimentos realizados numa outra área territorial.

O mesmo princípio é aplicável, pelo argumento de maioria de razão, relativamente a rendimentos que um mesmo sujeito passivo tenha auferido em resultado da atividade desenvolvida em país estrangeiro. Com efeito, se a lei contempla, para efeito do lançamento da derrama em cada município, a exclusão de rendimentos obtidos num outro município, com base num critério de territorialidade, há de forçosamente pretender excluir outros rendimentos que, com mais fortes motivos, exigem ou justificam esse mesmo regime, como é o caso de rendimentos que são gerados fora do território português (cfr., quanto ao argumento a fortiori, Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Coimbra, 1993, pág. 186).

#### **IV. 2. C. AUTONOMIA DA DERRAMA E EXCLUSÃO DOS RENDIMENTOS DE FONTE ESTRANGEIRA**

O Código do IRC estabelece, no artigo 4.º, n.º 1, o princípio da universalidade, segundo o qual as entidades residentes são tributadas numa base universal, com a totalidade dos rendimentos que concorrem para o lucro tributável, independentemente de serem obtidos em Portugal ou no estrangeiro. Ao contrário, os não residentes sem estabelecimento estável ficam sujeitos a imposto exclusivamente segundo uma base territorial, apenas sendo fiscalmente relevados os rendimentos alcançados no território português, que corresponde ao princípio da

territorialidade (cfr. sobre este ponto, Gustavo Lopes Courinha, Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Coimbra, 2019, págs. 40-41).

No entanto, mesmo que, segundo o referido princípio da universalidade, as pessoas coletivas e entidades com sede e direção efetiva em território português se encontrem sujeitas a IRC relativamente à totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, nada permite considerar, numa interpretação literal e consentânea com a unidade do sistema jurídico, que os rendimentos auferidos no exterior relevem para o apuramento da derrama, quando esta se encontra - como se deixou evidenciado - diretamente correlacionada com os rendimentos gerados na área geográfica do município. Ou seja, se a tributação apenas incide sobre a proporção do rendimento realizado pelos sujeitos passivos na respetiva circunscrição municipal, não tem qualquer cabimento que devam ser também considerados os rendimentos provenientes de fonte estrangeira, ainda que estes concorram para a formação do lucro tributável, uma vez que, em qualquer caso, não se trata de rendimentos gerados na área do município.

Aliás, a interpretação veiculada pela Administração Tributária, para além de não ter correspondência com as regras de hermenêutica jurídica, depara-se com outra dificuldade.

Tendo em consideração o critério de repartição de receita relativamente a sujeitos passivos com estabelecimento estável ou representação local em mais de um município, que resulta do artigo 18.º, n.º 2, da Lei n.º 73/2013, e assenta no lucro tributável imputável à circunscrição de cada município, será de perguntar como seria possível efetuar a partilha entre municípios relativamente aos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo no estrangeiro, quando a norma é clara ao estabelecer um critério de imputação a cada município com base num princípio de proporcionalidade no âmbito do território nacional.

Resta considerar que no sentido da desconsideração, para o apuramento da derrama municipal, dos rendimentos obtidos fora do território nacional, tal como se propugna na presente decisão arbitral, se pronunciou o acórdão do STA de 13 de janeiro de 2021, no Processo n.º 03652/15.

Finalmente, quanto aos argumentos expendidos pela Requerida quanto ao incumprimento do lado da Requerente do ónus da prova que lhe compete, uma vez que, no entender daquela, não são juntos quaisquer documentos probatórios do lucro tributável apurado

naquelas operações realizadas com origem no estrangeiro, discordamos totalmente. Na verdade, não só a Requerente apresentou os valores no estrito cumprimento do ónus da prova que lhe compete, fornecendo elementos sobre os quais a Requerida não conseguiu (ou melhor, não quis!) contradizer, com também estamos perante um mero argumento de secretaria inadmissível, uma vez que dependendo o IRC de uma declaração e autoliquidação, o próprio Modelo 22 devia contemplar para efeitos declarativos a desagregação dos valores dos rendimentos auferidos no território nacional e estrangeiro, o que não o faz.

Por conseguinte, o pedido arbitral mostra-se ser totalmente procedente.

#### **IV. 2. D. QUANTO AO REEMBOLSO DO IMPOSTO LIQUIDADO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

No entanto, em caso de erro imputável aos serviços, a obrigação de juros indemnizatórios apenas opera, quando haja lugar a reclamação graciosa, com o indeferimento pela Autoridade Tributária da impugnação administrativa (cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno do STA de 18 de janeiro de 2017, Processo n.º 0890/16, e de 29 de junho de 2022,

Processo n.º 093/21). Tendo havido lugar a indeferimento expresso das reclamações gratuitas em 17 de julho de 2024, o termo inicial do cômputo dos juros indemnizatórios apenas se constitui, no caso vertente, em 18 de julho de 2024.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos tributários ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, desde 18 de julho de 2024, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

## **V. DECISÃO**

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral, e consequente anulação da decisão de indeferimento da reclamação gratuita e à declaração de ilegalidade dos atos tributários de IRC referentes aos períodos de tributação de 2021 e 2022, com o consequente reembolso da derrama municipal indevidamente paga, no valor total de € 241.028,64.
- b) Condenar a Requerida ao reembolso das quantias pagas indevidamente, juntamente com os juros indemnizatórios devidos, bem como ao pagamento das custas.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **241.028,64**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **4.284,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de abril de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Cristina Coisinha)

---

(Alexandra Iglésias)