CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1121/2024-T

Tema: IRC – Derrama municipal. Rendimentos obtidos fora de Portugal.

SUMÁRIO:

I. O tribunal arbitral é competente para apreciar pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação de tributos precedidas de pedido de revisão oficiosa.

II. A derrama municipal é um imposto que incide sobre os rendimentos tributáveis e não isentos de IRC, na proporção do rendimento gerado na área geográfica do município por sujeitos passivos residentes, bem como não residentes com estabelecimento estável em Portugal, que aí exerçam atividade comercial, industrial ou agrícola.

III. Os rendimentos gerados fora do território nacional devem ser excluídos da base de cálculo da derrama municipal lançada pelo município.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo (Presidente), Jorge Carita (Adjunto) e Alberto Amorim Pereira (Adjunto e relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formar o Tribunal Arbitral, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO:

A..., S.A., titular do número único de identificação e de pessoa coletiva..., com sede na ..., nº ..., ..., ...-... Lisboa (doravante designada por "Requerente"), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por "RJAT"), peticionando a declaração de ilegalidade dos atos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e da reclamação graciosa apresentados contra as autoliquidações de IRC (derrama municipal) respeitantes aos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022; a declaração de ilegalidade parcial dessas autoliquidações, no montante global de € 51.998,00 e correção das autoliquidações de derrama municipal de Lisboa, por referência aos períodos de tributação de 2021 e 2022, no montante global de € 198.436,66 e, em consequência, o reconhecimento do direito ao reembolso do valor total de € 250.434,66, tudo acrescido de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do respetivo imposto.

Para fundamentar o seu pedido alegou, em síntese:

1. A Requerente é uma sociedade anónima residente, para efeitos fiscais, em Portugal;
2. Com referência aos períodos de 2019, 2020, 2021 e 2022, a Requerente liquidou derrama municipal sobre a totalidade dos lucros tributáveis apurados, incluindo os gerados por rendimentos auferidos no estrangeiro, não podendo apurar tal tributo de forma diferente, atentas as limitações inerentes ao sistema informático da AT;
3. A derrama municipal, constituindo uma receita dos municípios, é apurada a partir do lucro tributável sujeito e não isento de IRC que corresponda à proporção do rendimento gerado na respetiva área geográfica, não podendo ser considerados para o efeito rendimentos auferidos no estrangeiro;
4. Em consequência da consideração dos rendimentos auferidos no estrangeiro, a Requerente suportou, em excesso, derrama municipal no valor de € 51.998,00;
5. Relativamente aos períodos de tributação de 2021 e 2022, a Requerente cumpriu os requisitos para aplicação da isenção de derrama municipal referente ao

Município de Lisboa, prevista, respetivamente, no Ofício-Circulado nº 20237/2022, de 27/01/2022 e Ofício-Circulado nº 20250, de 31/01/2023;

6. Razão pela qual, relativamente a estes períodos de tributação, a Requerente se encontra isenta de derrama municipal;

7. As autoliquidações de IRC relativas aos períodos de 2019, 2020, 2021 e 2022 encontram-se integralmente pagas;

8. Em 31/05/2024 a Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa contra os atos de autoliquidação de IRC respeitantes aos exercícios de 2019 e 2020 e reclamação graciosa contra os atos de autoliquidação de IRC respeitantes aos exercícios de 2021 e 2022;

9. Por ofício datado de 16/07/2024, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado;

10. Até à data da instauração do pedido de pronúncia arbitral, a AT não se havia pronunciado sobre o pedido de reclamação graciosa apresentado.

A Requerente juntou 39 documentos e não arrolou testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa os signatários, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral coletivo foi constituído em 24 de dezembro de 2024.

Por despacho de 12/11/2024, a Requerida revogou parcialmente o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada quanto às autoliquidações de IRC de 2021 e 2022, anulando parcialmente as autoliquidações respeitantes a esse período, dando provimento ao pedido referente à isenção de derrama municipal de Lisboa, no montante total de € 200.000,00, atento o limite dos auxílios de minimis.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Notificada para se pronunciar sobre a referida revogação parcial, a Requerente veio desistir do pedido formulado quanto à isenção da derrama municipal de Lisboa, no montante de € 198.436,66, mantendo a pretensão de prosseguimento dos autos quanto aos demais pedidos formulados.

A Requerida apresentou resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação.

Em sede de defesa por exceção, invocou a Requerida, em síntese:

1. As pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário encontram-se excluídas do objeto da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD;

2. A Requerente formula, entre outros, o pedido de apreciação da legalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado relativamente às autoliquidações de IRC de 2019 e 2020 e consequente anulação das respetivas autoliquidações;

3. Não tendo as autoliquidações em causa sido precedidas de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que apenas prevê a reclamação graciosa e não a revisão oficiosa, encontra-se o Tribunal Arbitral impedido de conhecer do pedido formulado quanto a esta pretensão.

Em sede de defesa por impugnação, invocou a Requerida, em síntese:

1. Para obtenção dos rendimentos de fonte estrangeira da Requerente foram suportados gastos diretos e indiretos, contribuindo toda a estrutura física e organizacional da Requerente, sediada e com direção efetiva em Portugal;

2. Se para determinar a base de cálculo da derrama municipal forem excluídos os rendimentos obtidos no estrangeiro, os gastos suportados para a obtenção de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

tais rendimentos seriam considerados no cálculo da base de incidência da derrama municipal, resultando numa dupla redução do respetivo valor;

3. A derrama é um imposto independente do IRC, embora com ele partilhando a base de incidência comum, o que determina que a liquidação da derrama incida sobre a totalidade do lucro tributável, incluindo os rendimentos de fonte estrangeira;

4. O Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais não prevê qualquer exclusão de tributação dos rendimentos de fonte estrangeira;

5. A Requerente não cumpriu o ónus de demonstrar o lucro tributável apurado em relação às operações realizadas com origem no estrangeiro, não se bastando tal demonstração com a indicação dos rendimentos brutos obtidos no estrangeiro;

6. Se o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração da coleta da derrama originada por rendimentos obtidos no estrangeiro é porque na base de cálculo da derrama estão incluídos não só os rendimentos e gastos de fonte portuguesa, mas também os rendimentos e gastos de fonte estrangeira;

7. Não se verificando *in casu* qualquer erro imputável aos serviços, não tem a Requerente direito a receber juros indemnizatórios, que nunca poderiam ser contabilizados desde a data do pagamento do respetivo imposto, mas apenas e só decorrido um ano contado do pedido de revisão apresentado pela Requerente.

A Requerida juntou o processo administrativo, não juntou documentos, nem arrolou testemunhas.

Na sequência de notificação para o efeito efetuada, a Requerente respondeu à matéria de exceção alegada pela Requerida, pugnando pela sua impocedência.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Por despacho de 06/03/2025, foi dispensada a realização da reunião arbitral, tendo o processo prosseguido com alegações escritas subsequentes.

Ambas as partes apresentaram alegações, nas quais, em síntese, mantiveram as posições expressas nos articulados, tendo a Requerente junto 12 documentos com as alegações apresentadas.

Notificada para se pronunciar, querendo, sobre os documentos juntos pela Requerente com as alegações, a Requerida nada disse.

II. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Em sede de resposta, a Requerida invocou a exceção de incompetência material do tribunal arbitral para conhecimento do pedido de apreciação da legalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado relativamente às autoliquidações de IRC de 2019 e 2020 e consequente anulação das respetivas autoliquidações, importando desde já conhecer de tal exceção, já que a sua procedência prejudica o conhecimento, ainda que parcial, do mérito do pedido.

Assim, invoca a Requerida, em síntese, que as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário encontram-se excluídas do objeto da vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Isto mesmo resulta, segundo defende, do artigo 2º a) da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, que dispõe o seguinte:

> *"Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:*
>
> *a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário".*

De acordo com a Requerida, o facto de, no indicado preceito, se referir expressamente à via administrativa "*nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*", determina que a impugnação apenas pode ser apreciada no caso de ter sido precedida de reclamação graciosa, não sendo para tal suficiente a mera revisão oficiosa.

Isto porque, entende a Requerida, se o legislador pretendesse incluir qualquer processo administrativo, não teria restringido, no citado artigo 2º a) da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, a vinculação da Autoridade Tributária às pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, bastando que previsse, em geral, o recurso à via administrativa.

Devidamente notificada para o efeito, a Requerente pronunciou-se no sentido da não verificação desta exceção.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Com o que, adianta-se desde já, se concorda.

Na verdade, ao contrário do defendido pela Requerida, não vislumbramos qualquer motivo para que a competência do tribunal arbitral para apreciar pretensões relativas à legalidade de atos de autoliquidação de tributos esteja limitada às hipóteses em que a apreciação da legalidade de tais pretensões tenha sido precedida de reclamação graciosa.

O que importa é que tais pretensões tenham sido objeto de uma apreciação da respetiva legalidade por parte da Autoridade Tributária, independentemente de tal apreciação ter sido efetuada na sequência de reclamação graciosa ou de revisão oficiosa.

E entende-se que assim o seja, já que, em todas as hipóteses previstas nos artigos 131º a 133º do CPPT, do que se trata é de um ato de liquidação efetuado pelo contribuinte, sem qualquer intervenção da Autoridade Tributária. Sendo, por isso, compreensível que, antes de abrir o recurso à via judicial, a Autoridade Tributária tenha a oportunidade de se pronunciar sobre tal ato de liquidação, apreciando da sua legalidade, pois que só nesta hipótese existirá um verdadeiro litígio que justifica a intervenção judicial.

Ora, tal apreciação do ato de autoliquidação tanto pode suceder através de reclamação graciosa como de revisão oficiosa, pois que, em qualquer destas vias administrativas, a Autoridade Tributária é chamada a pronunciar-se sobre a legalidade de um ato de autoliquidação, sendo pois indiferente qual o meio escolhido pelo contribuinte.

É esta e não qualquer outra, segundo entendemos, se não a única, pelo menos a melhor interpretação da norma do artigo 2º a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de março,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

respeitando tal interpretação as regras de hermenêutica jurídica, designadamente os elementos sistemático, histórico e racional.

Ademais, não se vislumbra como pode tal interpretação violar os principios constitucionais do Estado de Direito, da separação de poderes e da legalidade, como adiantado pela Requerida.

Ao invés, entendemos que a interpretação defendida pela Requerida é que seria suscetível de violar tais principios, não havendo qualquer fundamento legal para defender que os artigos 131º a 133º do CPPT teriam diferentes significados consoante a jurisdição que estivesse em causa.

Aliás, o Tribunal Constitucional já se proncunicou sobre a constitucionalidade desta interpretação, tendo decidido "*não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD*"- cfr. acórdão do Tribunal Constitucional nº 244/18, de 11MAIO2018.

Note-se que, de acordo com a jurisprudência consolidada dos tribunais, «*é inequívoco que a revisão oficiosa consubstancia um procedimento de segundo grau que se insere na "via administrativa", locução empregue pelo artigo 2º, alínea a) da Portaria nº 112-A/2011, que, em rigor, não menciona a "reclamação graciosa"*» – neste sentido, veja-se, entre outros, decisões arbitrais proferidas nos processos 245/2013-T e 946/2024-T.

No mesmo sentido se tem pronunciado o Tribunal Central Administrativo de forma unânime, defendendo que "*o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011,*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas e adjectivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa." – cfr., entre outros, acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 27ABR2017, processo n.º 8599/15; de 25JUN2019, processo n.º 44/18.6BCLSB; de 11MAR2021, processo n.º 7608/14.5BCLSB; de 26MAIO2022, processo n.º 97/16.6BCLS.

Improcede, assim, a exceção de incompetência material do tribunal arbitral, sendo este tribunal competente para apreciação do litígio e encontrando-se a AT vinculada à decisão que vier a ser proferida.

Posto isto, atenta a desistência parcial do pedido por parte da Requerente, por requerimento de 16 de janeiro de 2025, os presentes autos prosseguirão apenas para conhecimento da legalidade dos atos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e da reclamação graciosa apresentados contra as autoliquidações de IRC (derrama municipal) respeitantes aos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022 e a consequente declaração de ilegalidade parcial dessas autoliquidações, na parte respeitante aos rendimentos de fonte estrangeira, no montante global de € 51.998,00 e respetivos juros indemnizatórios.

III. QUESTÃO A DECIDIR:

Atentas as posições assumidas pelas Partes, vertidas nos argumentos expendidos, verifica-se que a questão a decidir se reconduz a saber se os rendimentos de fonte estrangeira auferidos pela Requerente devem ser incluídos no lucro tributável, para efeito de cálculo da derrama municipal.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

IV. MATÉRIA DE FACTO:

a. Factos provados:

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. A Requerente, anteriormente denominada "B..., S.A.", é uma sociedade residente para efeitos fiscais em Portugal e tem por objeto social o exercício de atividades de seguro e resseguro do ramo não Vida;

2. A Requerente aufere rendimentos de fonte portuguesa, bem como rendimentos de fonte estrangeira;

3. No período de tributação de 2019, a Requerente apurou um resultado fiscal positivo de € 9.651.091,15 e uma derrama municipal de € 144.766,37;

4. Para o lucro tributável do exercício de 2019 concorreram rendimentos de fonte portuguesa e rendimentos obtidos no estrangeiro (juros, dividendos e unidades de participação), estes no valor de € 1.025.937,56;

5. Relativamente ao período de tributação de 2020, a Requerente apresentou em 25/06/2021 uma declaração de rendimentos Modelo 22, tendo apresentado em 31/05/2022 uma declaração de rendimentos Modelo 22 de substituição, na qual apurou um resultado fiscal positivo de € 8.949.700,01 e uma derrama municipal de € 134.245,50;

6. Para o lucro tributável do exercício de 2020 concorreram rendimentos de fonte portuguesa e rendimentos obtidos no estrangeiro (juros, dividendos e unidades de participação), estes no valor de € 838.357,02;

7. No período de tributação de 2021, a Requerente apurou um resultado fiscal positivo de € 9.165.381,21 e uma derrama municipal de € 137.480,72;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

8. Para o lucro tributável do exercício de 2021 concorreram rendimentos de fonte portuguesa e rendimentos obtidos no estrangeiro (juros, dividendos e unidades de participação), estes no valor de € 759.164,03;

9. No período de tributação de 2022, a Requerente apurou um resultado fiscal positivo de € 5.665.967,94 e uma derrama municipal de € 84.989,52;

10. Para o lucro tributável do exercício de 2022 concorreram rendimentos de fonte portuguesa e rendimentos obtidos no estrangeiro (juros, dividendos e unidades de participação), estes no valor de € 843.074,65;

11. As autoliquidações de IRC relativas aos períodos de 2019, 2020, 2021 e 2022 encontram-se integralmente pagas;

12. O formulário da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC não permite distinguir a fonte dos rendimentos tidos em consideração para apuramento do lucro tributável, nem indicar um lucro tributável excluído dos rendimentos obtidos no estrangeiro;

13. Em 31/05/2024 a Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa contra os atos de autoliquidação de IRC respeitantes aos exercícios de 2019 e 2020 e reclamação graciosa contra os atos de autoliquidação de IRC respeitantes aos exercícios de 2021 e 2022, peticionando a anulação parcial daqueles atos, na parte respeitante à derrama municipal;

14. Por ofício datado de 16/07/2024, a Requerente foi notificada do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado;

15. O pedido de reclamação graciosa não foi decidido até 14/10/2024;

16. Por despacho de 12/11/2024, a Requerida revogou parcialmente o ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada quanto às autoliquidações de IRC de 2021 e 2022, anulando parcialmente as autoliquidações respeitantes a esse período, dando provimento ao pedido referente à isenção de derrama municipal de Lisboa, no montante total de € 200.000,00;

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

17. O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral foi apresentado em 14/10/2024.

b. <u>Factos não provados:</u>

Com interesse para os autos, não resultaram quaisquer factos não provados.

c. <u>Fundamentação da matéria de facto:</u>

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pelas partes, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como a matéria alegada e não impugnada.

No que diz respeito ao alegado pela Requerida quanto ao incumprimento, por parte da Requerente, do ónus de demonstrar o lucro tributável apurado em relação às operações realizadas com origem no estrangeiro, limitando-se a indicar o valor dos rendimentos obtidos com fonte no estrangeiro, sempre se dirá que tal é um argumento que a Requerida apenas avança nesta sede, não tendo sido esse o fundamento para a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa. Ademais, na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a Requerida não fez qualquer referência à necessidade de junção de elementos probatórios referentes às operações realizadas com origem no estrangeiro, como faz em sede de resposta ao pedido de pronúncia arbitral apresentado.

Não podendo tais argumentos ser avançados nesta sede para fundamentar a peticionada improcedência do pedido formulado pela Requerente.

Isto porque, conforme muito bem se explica no acórdão arbitral proferido no processo 1111/2024-T, que aqui se segue, "*no âmbito de um contencioso de mera legalidade, esta tem de ser apreciada com base no ato impugnado tal como ocorreu, com a*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros atos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o ato praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas a posteriori, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o ato cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo arbitral, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos".

Citando o acórdão do STA de 01JUL2020, processo 309/14.6BEBRG, esclarece ainda o citado aresto arbitral:

"I – O tribunal, na apreciação da legalidade de uma decisão administrativa, não pode considerar que esta se alicerça noutros fundamentos que não aqueles que aí foram externados.

II – Assim, não pode julgar improcedente a impugnação judicial da decisão que indeferiu o pedido de revisão de um ato tributário alicerçando-se na não verificação de um requisito se a AT não usou esse fundamento para indeferir aquele pedido."

Assim, a eventual falta de prova dos valores declarados nas declarações modelo 22, designadamente no que diz respeito aos gastos incorridos com a obtenção de rendimentos de fonte estrangeira, não podem ser considerados por este tribunal.

Ademais, por força do disposto no artigo 75º nº 1 da LGT, as declarações juntas aos autos pela Requerente presumem-se verdadeiras.

V. DO DIREITO:

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora, por referência àquela, apurar o Direito aplicável.

Defende a Requerente, em síntese, que a derrama municipal, constituindo uma receita dos municípios, é apurada a partir do lucro tributável sujeito e não isento de IRC que

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

corresponda à proporção do rendimento gerado na respetiva área geográfica, não podendo ser considerados para o efeito rendimentos auferidos no estrangeiro, justamente porque não gerados no respetivo município.

Em sentido diverso, defende a Requerida, que incidindo a derrama municipal sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, as regras para a determinação do lucro tributável são as previstas no CIRC. Sendo que, conforme decorre do disposto no artigo 4º nº 1 do CIRC, relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

Donde, não existindo qualquer norma legal que excecione a consideração dos rendimentos de fonte estrangeira para efeito de cálculo da derrama municipal, não existe fundamento para os excluir.

De acordo com a Requerida, tal entendimento resulta ainda do disposto no número 13 do artigo 18º Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, que preceitua que "*nos casos não abrangidos pelo n.º 2, considera-se que o rendimento é 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 onde, nos termos do artigo 125.º do Código do IRC, esteja centralizada a contabilidade*."

Pelo que, segundo defende a Requerida, deve considerar-se que a totalidade do lucro tributável, aqui se incluindo os rendimentos de fonte estrangeira, é, para efeito de cálculo da derrama municipal, imputável ao município onde se situa a sede ou direção efetiva do sujeito passivo.

Sinteticamente expostos os argumentos invocados pelas partes, desde já adiantamos ser entendimento deste tribunal que os rendimentos de fonte estrangeira não podem ser considerados para efeito de cálculo da derrama municipal, sem prejuízo de estes concorrerem – o que não é contestado – para a formação do lucro tributável em IRC.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Este é, aliás, o entendimento maioritariamente defendido pela jurisprudência, quer dos tribunais administrativos, quer dos tribunais arbitrais, a que aqui se adere na íntegra.

Nesse sentido veja-se, por todos, o acórdão do STA de 13JAN2021, processo 3652/15.3BESNT, que, sem qualquer margem para dúvidas e de forma exemplar, explica que, atentos os objetivos pretendidos alcançar com a imposição das derramas municipais – "*contribuir para colmatar as necessidades financeiras deste* (leia-se, do município onde o sujeito passivo se insere), *na medida, proporcional, da pegada deixada, por aquele, nas suas infraestruturas, serviços, imobilizado corpóreo….*" – não pode deixar de se concluir 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 território nacional.*"

Vejam-se ainda, entre outras, as recentes decisões arbitrais proferidas nos processos 917/2024, 946/2024, 947/2024, 969/2024, 1111/2024 e 1130/2024, que, sem exceção, decidiram no sentido de que para o cálculo da derrama municipal não podem ser considerados rendimentos obtidos no estrangeiro.

Não se ignora a existência de jurisprudência arbitral e até judicial em sentido divergente, como avançado pela Requerida.

No entanto, não pode este tribunal concordar com os fundamentos invocados nessa jurisprudência, por entender não representarem a melhor interpretação da letra e do espírito da lei.

Isto porque, independentemente dos muitos e válidos argumentos avançados por tal jurisprudência, não se consegue escapar ao que, no entender deste coletivo, resulta de forma clara da letra da lei, designadamente do artigo 18º nº 1 do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, isto é, a relação direta entre a derrama municipal com os rendimentos gerados na área geográfica de cada município.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

É, aliás, esta a única interpretação possível da citada norma, face ao que dispõe o número 2 do mesmo artigo, que determina o critério de repartição de receita relativamente a sujeitos passivos com estabelecimento estável ou representação local em mais do que um município.

Ora, se nesta hipótese a lei impõe que a repartição da receita entre os vários municípios abrangidos seja determinada pela proporção entre os gastos com a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional, mal se entenderia que aqui fossem incluídos os rendimentos de fonte estrangeira.

Nem se podendo defender, como faz a Requerida, que nesta hipótese seria de aplicar o número 13 da mesma norma, já que este preceito apenas se aplica a rendimentos obtidos no território nacional e já não a rendimentos de fonte estrangeira, como os rendimentos em causa nos autos.

Razão pela qual não aderimos a tal jurisprudência invocada pela Requerida, concluindo-se pela ilegalidade das autoliquidações de IRC e derrama municipal impugnadas, bem como da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e de reclamação graciosa apresentados.

Em face de tudo quanto ficou exposto, resulta manifesta a procedência do pedido de pronúncia arbitral no que diz respeito ao pedido de declaração de ilegalidade parcial das autoliquidações de IRC e derrama municipal respeitantes aos exercicios de 2019, 2020, 2021 e 2022, na parte em que foram considerados os rendimentos provenientes de fonte estrangeira no cálculo da derrama municipal, bem como dos atos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e reclamação graciosa apresentados.

A procedência dos indicados pedidos determina a necessária procedência do pedido de reembolso dos valores pagos pela Requerente.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Tendo a Requerente, na sequência da revogação parcial do ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, desistido parcialmente, por requerimento de 16/01/2025, do pedido formulado quanto à isenção da derrama municipal de Lisboa, no valor de € 198.436,66, mantendo o demais peticionado, designadamente o reembolso do valor de € 51.998,00, é este o valor que lhe tem de ser reembolsado.

No que diz respeito aos juros indemnizatórios, peticiona a Requerente o seu pagamento desde a data do pagamento do respetivo imposto.

A Requerida opõe-se ao pedido de pagamento de juros contados desde a data do pagamento efetuado pela Requerente, sustentando que os juros indemnizatórios apenas seriam devidos depois de decorrido um ano da apresentação do pedido de revisão e não desde a data do pagamento.

Sobre os juros indemnizatórios, dispõe o artigo 43º nº 1 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."*

Dispondo, por seu turno, a alínea c) do número 3 do mesmo preceito serem também devidos juros indemnizatórios:

> *"Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária."*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Conforme tem vindo a ser entendido pela jurisprudência [1], nos casos em que, na sequência de pedido de revisão apresentado pelo sujeito passivo, o ato de liquidação venha a ser anulado, ainda que em processo arbitral instaurado na sequência do indeferimento do pedido de revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, contado da data da apresentação do pedido.

Sobre esta questão, pronunciou-se o STA, em acórdão uniformizador de jurisprudência [2], tendo sido decidido:

> *"Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cfr. artº.78, nº.1, da L.G.T.) e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do artº.43, nºs.1 e 3, al.c), da L.G.T."*

No caso dos autos, o pedido de revisão oficiosa e a reclamação graciosa foram apresentados em 31/05/2024 - cfr. ponto 13) da matéria de facto provada.

À data da prolação da presente decisão, já decorreu um ano sobre a data da apresentação dos pedidos de revisão, pelo que tem a Requerente direito ao pagamento dos juros indemnizatórios, desde 01/06/2025 até ao processamento da respetiva nota de crédito, calculados sobre o valor do IRC suportado a mais pela Requerente.

[1] Neste sentido veja-se, entre outros, acórdão do STA de 11DEZ2019, processo nº 058/19.9BALSB, in www.dgsi.pt.

[2] Acórdão de 29JUN2022, processo nº 093/21.7BALSB, in www.dgsi.pt.

VI. DECISÃO:

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito que supra ficaram expostos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

i. Julgar improcedente a exceção invocada;
ii. Declarar a ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente em 31/05/2024;
iii. Declarar a ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente em 31/05/2024;
iv. Declarar a ilegalidade parcial dos atos de autoliquidação de IRC respeitantes aos exercícios de 2019, 2020, 2021 e 2022, no valor total de € 51.998,00;
v. Condenar a Requerida a reembolsar a Requerente do valor por esta indevidamente pago, no montante de € 51.998,00, acrescido de juros indemnizatórios, calculados às taxas legais, desde 01/06/2025 até ao processamento da respetiva nota de crédito.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se à causa o valor de € 250.434,66, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.896,00, nos termos da Tabela I da Tabela Anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 1 do artigo 4.º, do citado Regulamento.

Em face da desistência apresentada pela Requerente quanto ao pedido no valor de € 198.436,66, deverá esta suportar as custas proporcionais à parte de que desistiu, nos

termos e para os efeitos do disposto no artigo 537º do CPC, sendo o remanescente suportado pela Requerida, por ser a parte vencida.

Assim, as custas serão pagas pela Requerente e pela Requerida, na proporção de 79,24% para a Requerente e 20,76% para a Requerida

Lisboa, 17 de junho de 2025

Os Árbitros,

Fernando Araújo

(Árbitro Presidente)

Jorge Carita

(Árbitro adjunto)

(Com Declaração de Voto)

Alberto Amorim Pereira

(Árbitro adjunto e Relator)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Com todo o respeito com a fundamentação e com o sentido da presente Decisão, não a posso acompanhar pelas razões que de seguida respeitosamente sintetizo, embora

o faça também com remissão para outras Decisões proferidas no CAAD em sentido contrário a esta, com especial enfoque na tomada pelo Coletivo que se constituiu no âmbito de Processo nº. 1060/2024-T, cujo Acórdão data de 28 de fevereiro de 2025.

Está em causa a incidência da Derrama Municipal sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro, por sociedade com sede em Portugal e sem sucursais ou estabelecimentos estáveis fora de Portugal.

Desse modo, entendo que no presente acórdão o facto de Requerente não possuir estabelecimentos estáveis no estrangeiro deveria ser levado ao probatório, assim se ampliando a matéria dada como provada, o que, na minha opinião, deveria abranger também a indicação da natureza dos rendimentos aqui em causa.

E, quanto a este particular, os artigos 80º. e segs. do PPA permitem concluir que estamos perante rendimentos de natureza financeira tais como juros e dividendos e outros rendimentos de Unidades de Participação de fonte estrangeira.

Não se trata, por isso, de rendimentos obtidos por intermédio de uma sucursal ou de um estabelecimento estável localizado fora do território nacional.

Sabendo-se que a base de incidência das derramas segue a do IRC, imposto do qual a derrama foi adicional e que já não é, tal continua a impor que se admitam na base da derrama todos os rendimentos que se considerem obtido em território português, daí excluindo daqueles que assim não se possam considerar.

E essa é uma nuance que, quanto a esta matéria, alguma jurisprudência da que vem referenciada no processo, faz e outra não.

E, na minha opinião, com enorme respeito por todas as outras, sou de opinião que essa distinção se deve fazer, tanto mais que, em cada uma das situações fácticas sob análise, pode conduzir a diversas e muito diferentes soluções quanto ao melhor enquadramento legislativo.

É sabido que tal oposição entre Acórdãos deverá levar, mais cedo ou mais tarde, à prolação de um Acórdão de uniformização de jurisprudência por parte do Supremo

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Tribunal Administrativo (cuja existência/pendência atual desconhecemos), mas, enquanto tal não acontecer, é total a liberdade do julgador.

Embora não exista na legislação atinente à Derrama Municipal, norma que expressamente exclua do seu âmbito os rendimentos obtidos no estrangeiro, o que é facto é que não será por aí que a questão deverá ser resolvida, mas antes tendo em consideração o facto de que a natureza dos rendimentos em causa, impõe que os mesmos se considerem obtidos em território nacional, caindo assim por terra, na nossa opinião, os argumentos que pugnam pela sua exclusão.

Se assim fosse, seria manifestamente acessível a um gestor empresarial, minimamente diligente, afastar a tributação da Derrama Municipal, pois em vez de proceder aos investimentos financeiros da sua empresa com recurso a instrumentos aqui disponíveis, os aplicaria em Nova Iorque, Singapura ou Londres.

Concluo, assim, que os rendimentos em causa se devem considerar como obtidos em território nacional, aqui sujeitos a Derrama Municipal, sendo os mesmos imputáveis à sede da empresa que os obtem, não merecendo desse modo, na minha opinião, e com muito respeito por posições contrárias, provimento a pretensão da Requerente.

Jorge Carita

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt