

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1402/2024-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 ARBITRAL**

Os Árbitros Carla Castelo Trindade, Cristina Aragão Seia e José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

- 1.** **A..., S.A.**, com o número único de matrícula e identificação fiscal...-, com sede social na Rua ..., n.º ..., em Lisboa (“Requerente”), sociedade dominante do grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”) em que se encontra incluído o **B..., S.A. (“B...”)**, com o número único de matrícula e identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º ..., em Lisboa, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”) e, bem assim, dos artigos 1.º e 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (“Portaria de Vinculação”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), referente

1.

---

ao exercício de 2019, na parte correspondente à Derrama Municipal, no montante de € 472.200,09, e, bem assim, da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto tributário apresentada por aquela.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”) em 21 de Dezembro de 2024.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 10 de Fevereiro de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 28 de Fevereiro de 2025.
6. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo em 3 de Abril de 2025, tendo-se defendido por excepção e por impugnação e pugnado pela sua absolvição da instância e do pedido.
7. Em 11 de Abril de 2025, foi proferido despacho no qual se concedia à Requerente o prazo de 10 dias para, querendo, exercer o seu direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.
8. Em 5 de Maio de 2025, a Requerente apresentou requerimento no qual respondeu à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.

9. Em 7 de Maio de 2025, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, e a notificar as partes para, querendo, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, o que vieram a fazer, a Requerida em 18 de Maio de 2025 e a Requerente em 27 de Maio de 2025.

## II. POSIÇÕES DAS PARTES

### §1 - Posição da Requerente

10. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:
- i. Nos termos do artigo 18.º, do RFALEI, a Derrama Municipal configura-se como um verdadeiro imposto, incidindo sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC;
  - ii. 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 Requerida, é transferido para o município titular daquele rendimento;
  - iii. Conforme resulta do disposto no n.º 16 do artigo 18.º do RFALEI, a Derrama Municipal liquidada no âmbito do grupo sujeito ao RETGS reflecte o somatório das Derramas Municipais individualmente apuradas por cada uma das sociedades que integram o perímetro de aplicação daquele regime;
  - iv. Por sua vez, o apuramento daquela Derrama Municipal a nível individual tem por referência o lucro tributável individualmente apurado ao nível de cada sociedade, tendo sido esse o procedimento adoptado pela Requerente, enquanto sociedade que integra o grupo, a título individual;
  - v. A Derrama Municipal, constituindo uma receita dos municípios (nos termos do artigo 14.º, do RFALEI), tem como base relevante para o seu apuramento o lucro tributável sujeito e não isento de IRC que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica;

- vi. Nesse pressuposto, não deverá incidir Derrama Municipal sobre a parcela do lucro tributável sujeito e não isento de IRC que corresponda à proporção do rendimento gerado fora da circunscrição daquele município;
- vii. Do princípio acima enunciado 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;
- viii. As sucessivas alterações ao RFALEI, 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;
- ix. 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;
- x. 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;
- xi. Resulta claro da letra do RFALEI (designadamente do n.º 2 do artigo 18º) que o âmbito de sujeição 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 tenha presença/exerça a sua actividade;

- xii. *A contrario sensu*, é forçoso concluir que sobre os rendimentos gerados fora da circunscrição geográfica de Portugal não deverá incidir qualquer Derrama Municipal;
- xiii. Esta conclusão encontra respaldo naquela que tem vindo a ser a jurisprudência dos tribunais judiciais superiores (acórdão proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, em 13 de Janeiro de 2021) e dos tribunais arbitrais (acórdãos proferidos nos processos n.ºs 554/2021-T, 720/2021-T, 234/2022-T, 211/2023-T, 948/2023-T, 31/2024-T ou 315/2024-T), em torno desta matéria.
- xiv. Em suma, para efeitos da determinação do lucro tributável sujeito a Derrama Municipal, devem ser excluídos os rendimentos, independentemente da sua natureza, obtidos ou gerados fora do território nacional, e, em consequência, fora da circunscrição de cada um dos seus municípios, sob pena de violação do disposto no artigo 18.º, do RFALEI, e, bem assim, como bem sugere o STA, sob pena de violação dos princípios de igualdade e da capacidade contributiva (*cf.* artigos 13.º e 104.º, da Constituição da República Portuguesa);
- xv. Não obstante ter actuado de acordo com o procedimento que lhe foi imposto pela própria Requerida e o seu sistema informático, considera que o apuramento da derrama municipal se encontra excessivo no montante de € 472.200,09, atenta a consideração indevida, para aquele efeito, da parcela do lucro tributável imputável aos rendimentos auferidos no estrangeiro; e
- xvi. Os erros de que padece a liquidação em causa são erros dos serviços da Requerida na aplicação do direito, não só a partir do momento em que a Requerida foi confrontada em devido tempo com esses erros, em sede de procedimento de pedido de revisão oficiosa, e optou por negar o reconhecimento e consequente correcção dos mesmos, mas também erro dos serviços da Requerida no momento da submissão da declaração de rendimentos.

**11.** A Requerente invocou, ainda, em resumo, em sede de resposta às excepções aduzidas pela Requerida, o seguinte:

- i. Atentando à actual jurisprudência dos tribunais judiciais e arbitrais, é perfeitamente irrelevante saber se a decisão administrativa que se pronunciou sobre as ilegalidades imputadas à liquidação está na origem de uma revisão oficiosa;
- ii. O que releva é saber se a petição do contribuinte tem por objecto a apreciação da legalidade de uma liquidação de imposto, como *in casu* se verifica;
- iii. Dessa jurisprudência retira-se o entendimento de que o tribunal arbitral é competente para apreciar a legalidade dos actos de liquidação, ainda que na sua origem tenha decorrido um procedimento de revisão oficiosa do acto tributário;
- iv. A função e âmbito da revisão oficiosa não se circunscrevem à mera alternatividade ou complementaridade dos restantes meios impugnatórios, encontrando-se, pois, a Requerida obrigada, sempre e em qualquer caso, a eliminar do ordenamento jurídico todas as ilegalidades de que tenha conhecimento no decurso do prazo de revisão e que lhe sejam imputáveis.

## §2 - Posição da Requerida

12. Por seu turno, a Requerida contestou a posição da Requerente, defendendo-se, em síntese, com os fundamentos seguintes:
  - i. O tribunal arbitral é incompetente para apreciar o indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa de acto tributário, dado que tal apreciação extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei, à luz dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 1, do RJAT, e do artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação;
  - ii. O legislador restringiu o conhecimento na jurisdição arbitral às pretensões que, sendo relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação, tenham sido precedidas de reclamação;
  - iii. A Requerida apenas se vinculou, nos termos da Portaria de Vinculação, à jurisdição dos tribunais arbitrais se o pedido de declaração de ilegalidade de acto de liquidação tiver sido precedido de recurso à via administrativa de reclamação graciosa;

- 
- iv. Apesar da jurisprudência equiparar a natureza administrativa do procedimento de revisão oficiosa à reclamação graciosa necessária, tal equiparação é vedada em sede arbitral;
  - v. Os litígios que tenham por objecto a declaração de ilegalidade de autoliquidações, como sucede na situação *sub judice*, estão excluídos da competência material dos tribunais arbitrais, se não forem precedidos de reclamação graciosa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”);
  - vi. É constitucionalmente vedada, por força dos princípios constitucionais do Estado de Direito, da separação dos poderes e da legalidade, a interpretação, ainda que extensiva, que amplie a vinculação da Requerida à tutela arbitral fixada legalmente;
  - vii. A incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação da autoliquidação de IRC inerente ao pedido de revisão oficiosa de acto tributário consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa;
  - viii. O entendimento defendido pela Requerente e por alguma jurisprudência recente apresenta incongruências relevantes porquanto, colide com outras disposições legais vigentes no nosso ordenamento jurídico bem como fundamentos doutrinários plasmados em jurisprudência do Tribunal Constitucional e do STA, e por outro lado obrigará a outras operações e meios de prova para dar cumprimento cabal ao entendimento defendido de que a Derrama Municipal não incidirá sobre a parcela do lucro tributável atinente aos rendimentos obtidos no estrangeiro;
  - ix. A base de incidência da Derrama Municipal é a mesma que a do IRC, a do lucro Tributável, como resulta da jurisprudência do Tribunal Constitucional (acórdão n.º 603/2020, proferido no recurso n.º 172/20, 2.ª Secção) e do STA (acórdão de 10.11.2021 proferido no processo n.º 0255/17.1BESNT e acórdão de 10.11.2021, proferido no processo n.º 0255/17.1BESNT), podendo o crédito por dupla tributação internacional ser deduzido à fracção da colecta de tal imposto originado por rendimentos obtidos no estrangeiro;

- x. A Derrama Municipal visa financiar os Municípios, pelos custos que estes têm de assumir face à presença, nos respectivos municípios de sociedades comerciais (infra-estruturas públicas, e manutenção destas, prestação de serviços públicos, etc.);
- xi. Um dos elementos propulsionadores do RFALEI 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.
- xii. 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, cuja sede ou estabelecimento estável se situem na área geográfica do município;
- xiii. A Derrama Municipal recai também sobre o lucro tributável (diferença entre os rendimentos e gastos) apurado em operações económicas realizadas no estrangeiro;
- xiv. 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;
- xv. 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;
- xvi. 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 conseqüentemente à violação das disposições vertidas na lei;
- xvii. 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;
- xviii. A aceitar-se a hipótese no que toca ao expurgo da base de incidência da Derrama Municipal do lucro tributável comprovadamente obtido em resultado dos rendimentos com origem no estrangeiro, para efeitos de cálculo de Derrama Municipal, no que se refere às exigências de prova, entende a Requerida que as mesmas não se encontram verificadas nos presentes autos;
- xix. A Requerente deveria ter comprovado com documentos externos, que suportariam a determinação do lucro tributável apurado em resultado dos rendimentos obtidos com origem no estrangeiro;
- xx. Em suma, a coincidência entre o conceito de lucro tributável para efeitos do IRC e da determinação da base de incidência da derrama tem sido reconhecida pela doutrina e pela jurisprudência do STA e resulta da melhor interpretação conjugada das normas reguladoras deste tributo que constam nomeadamente dos n.ºs 1 e 2 do artigo 14.º do RFALEI, que não autorizam a exclusão daquela dos rendimentos provenientes do estrangeiro;
- xxi. Outra evidência de que o entendimento da Requerida encontra-se em conformidade com a lei, prende-se com o disposto no artigo 2.º da maioria das Convenções para a Evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento celebradas por Portugal, decorre de a sua aplicação abranger também os impostos cujos sujeitos activos são as autarquias locais, o que é o caso da Derrama Municipal;
- xxii. A argumentação da Requerente louva-se, em especial, no acórdão do STA, de 13 de Janeiro de 2021, proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, cujo entendimento, com o devido respeito, não se acompanha;

- xxiii. São manifestamente improcedentes os argumentos aventados pela Requerente, devendo manter-se as autoliquidações de IRC, porquanto nenhuma ilegalidade lhes pode ser assacada;
- xxiv. As liquidações em causa não provem de qualquer erro dos serviços da Requerida, mas decorrem directamente da aplicação da lei;
- xxv. A Requerida limitou-se a aplicar as consequências jurídicas que, do ponto de vista fiscal, se impunham face à ocorrência dos pressupostos de facto e de Direito, devendo, por conseguinte, ser julgada improcedente a impugnação quanto aos juros peticionados.

### **III. SANEAMENTO**

13. Para efeitos de saneamento do processo cumpre primeiramente apreciar a excepção enunciada pela Requerida na sua Resposta.

#### **§ - Da incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral**

14. Em relação à questão da competência material dos tribunais arbitrais constituídos no seio do CAAD, entende-se que o pressuposto visado pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, e pelo artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação, é o de impor uma filtragem administrativa prévia à via arbitral, que confira à Requerida a possibilidade de sindicar a legalidade dos actos tributários contestados e, dessa forma, decidir sobre a sua manutenção ou anulação da ordem jurídica.
15. Assim, a apresentação de um pedido de revisão oficiosa pela Requerente permite colmatar a necessidade de apresentar reclamação graciosa, assegurando o mencionado pressuposto.
16. Isto é, o que importa é assegurar uma apreciação administrativa das autoliquidações de imposto antes da respectiva contestação junto dos Tribunais, e a revisão oficiosa permite fazê-lo.

17. De resto, a circunstância de a Requerida ter proferido decisão expressa no sentido de indeferir tal pedido de revisão oficiosa é uma evidência adicional – se dúvidas houvesse – de que houve essa apreciação administrativa prévia à contestação efectuada pelos contribuintes (neste caso, a Requerente) junto dos Tribunais (reforçando, de resto, a imputabilidade do erro à própria Requerida).
18. A este propósito este Tribunal adere à decisão arbitral, de 15.04.2024, proferida no processo n.º 560/2023-T, que refere o seguinte:
- “O recurso à via administrativa é exigido como condição de impugnabilidade contenciosa dos atos de retenção na fonte e de autoliquidação nos termos do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e da remissão por esta operada para o artigo 131.º do CPPT, que dispõe que a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa.*
- Tal alegação [da Requerida] é, todavia, improcedente, pois o pedido de revisão oficiosa constitui um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, tendo sido apresentado previamente à propositura da ação arbitral, entendimento reiterado sucessivamente pela doutrina e jurisprudência portuguesas.*
- É verdade que os artigos 131.º e 132.º do CPPT, para os quais a Portaria n.º 112-A/2011 remete, fazem referência à reclamação graciosa, mas não à revisão oficiosa dos atos tributários. Não obstante, deve ser entendido como abrangendo, além da reclamação, a via da revisão dos atos tributários aberta pelo artigo 78.º da LGT, pois a finalidade visada pela norma é a de garantir que a autoliquidação e as retenções na fonte (em que os contribuintes atuam em substituição e no interesse da Autoridade Tributária) sejam objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a racionalizar o recurso à via judicial, que só se justifica se existir uma posição divergente, um verdadeiro “litígio”. Por isso, concede-se à AT a oportunidade (e o direito) de se pronunciar sobre o erro na autoliquidação do contribuinte ou nas retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário e de fundamentar a sua decisão antes de ser confrontada com um processo contencioso.*

*Efetivamente, a doutrina e a jurisprudência portuguesas (acórdão do STA de 12.07.2006, Processo n.º 042/06) veem no pedido de revisão do ato tributário um meio impugnatório administrativo com um prazo mais alargado que os restantes, um mecanismo de abertura da via contenciosa, perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária.*

*Como referido por Carla Castelo Trindade (“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado” Coimbra, 2016, Almedina, páginas 96 e 97 “(...) as reclamações graciosas necessárias, previstas nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, justificam-se pela necessidade de uma filtragem administrativa, prévia à via judicial, por estarem em causa actos que não são da autoria da Administração Tributária, mas do próprio sujeito passivo e nos quais esta não teve, ainda, qualquer intervenção. Nesse sentido, o pedido de revisão oficiosa serve o propósito dessa filtragem administrativa, porque aí a Administração já terá possibilidade de se pronunciar sobre o acto de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta. Excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado não foi efectivamente uma reclamação graciosa seria violar o princípio da tutela jurisdicional efectiva, tal como consagrado no artigo 20.º da CRP.*

*E esta admissibilidade vale, por maioria de razão, tanto para o pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo previsto para a reclamação graciosa necessária (que é de 2 anos nos termos daqueles artigos do CPPT), como para o pedido que é realizado quando ainda era possível a apresentação de reclamação graciosa.”*

*Não se alcança que deva ser outro o propósito da norma de remissão da Portaria de Vinculação que indica expressamente as pretensões “que não tenham sido precedid(a)s de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, ou seja, referindo-se com clareza a um procedimento administrativo prévio e não, em exclusivo, à reclamação graciosa. Por outro lado, seria incoerente e antissistemático que os artigos 131.º a 133.º do CPPT revestissem distintos significados consoante estivessem a ser aplicados nos Tribunais Administrativos e Fiscais e nos Tribunais Arbitrais.*

*Aliás, sob idêntica perspetiva se pode afirmar que a alegada falta de suporte literal também se verificaria quanto àqueles Tribunais (administrativos e fiscais), pois as normas interpretandas são as mesmas, o que poria em causa a jurisprudência*

*consolidada do STA, solução a que não se adere, até porque é inequívoco que a revisão oficiosa consubstancia um procedimento de segundo grau que se insere na “via administrativa”, locução empregue pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 122-A/2011, aludindo-se neste sentido às decisões proferida nos processos arbitrais n.º 245/2013-T e 678/2021T.*

*De igual modo, o Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”) pronunciou-se sobre a questão no sentido da admissibilidade do recurso à arbitragem tributária quando se reaja a indeferimento de pedido de revisão oficiosa contra ato de liquidação, entre outros, no acórdão de 26.05.2022, no âmbito do processo n.º 96/17.6BCLSB, cujo excerto se transcreve de seguida:*

***“O que cumpre aqui aferir é se estão ou não abrangidas, na competência material dos tribunais arbitrais tributários, as situações de reação a indeferimento de pedido de revisão de autoliquidação, em relação à qual não foi apresentada reclamação graciosa. Adiantemos, desde já, que a resposta é afirmativa, como, aliás, tem vindo a ser decidido por este TCAS – v. os acórdãos de 11.03.2021 (Processo: 7608/14.5BCLSB), de 13.12.2019 (Processo: 111/18.6BCLSB), de 11.07.2019 (Processo: 147/17.4BCLSB), de 25.06.2019 (Processo: 44/18.6BCLSB) e de 27.04.2017 (Processo: 08599/15). Desde logo, o art.º 2.º do RJAT não exclui casos como o dos autos, devendo considerar-se que são abrangidas as situações em que a liquidação seja o objeto imediato ou mediato da impugnação arbitral. Portanto, por esta via, não há que restringir o alcance desta norma de competência. Por outro lado, a exclusão constante da al. a) do seu art.º 2.º da Portaria de vinculação não tem o alcance que lhe é dado pela Impugnante, porquanto visa salvaguardar as situações em que o legislador consagrou a reclamação administrativa necessária prévia – sendo certo que a nossa jurisprudência admite a possibilidade de se formularem pedidos de revisão de autoliquidações, ao abrigo do art.º 78.º da LGT, ainda que não tenha sido apresentada reclamação graciosa (cfr., v.g., o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.05.2012 (Processo: 0140/13)(...))”***  
*De referir ainda que o problema deve ser juridicamente analisado na perspetiva das condições de impugnabilidade do próprio ato tributário e não da competência do tribunal, pois o que está em causa é a necessidade de uma (específica) interpelação*

*administrativa prévia. Este requisito configura o pressuposto processual da impugnabilidade do ato (in casu, dos atos de autoliquidação, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.º 2 e n.º 4 alínea i) do CPTA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT (sobre esta questão vide Vieira de Andrade, “Justiça Administrativa (Lições)”, 9.ª edição, Almedina, 2007, p. 305 e segs.). Dito de outro modo, se a tese da AT tivesse vencimento, o Tribunal Arbitral seria competente, mas o ato seria inimpugnável, pelo que do mesmo não poderia conhecer (vide decisão do processo arbitral n.º 397/2019-T, de 12 de junho de 2020).*

*Em qualquer caso, independentemente da qualificação jurídica como incompetência do Tribunal ou como inimpugnabilidade do ato, a exceção suscitada pela Requerida é improcedente, pois não corresponde à melhor interpretação das normas aplicadas, que é a de que se encontram abrangidas pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria de Vinculação as pretensões que se prendam com a ilegalidade de atos de autoliquidação e/ou de retenção na fonte que sejam precedidos de pedido de revisão oficiosa, pelo que este Tribunal Arbitral é competente em razão da matéria, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011” (com negritos nossos).*

19. É também este entendimento que vem sendo seguido pelo STA, recordando-se aqui o exposto por este tribunal no acórdão de 08.02.2017, proferido no processo n.º 0678/16, em que o mesmo conclui que “[a] circunstância de ter decorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação do acto de liquidação, não obsta a que seja pedida a respectiva revisão oficiosa e seja impugnado contenciosamente o eventual acto de indeferimento desta”.
20. Em função do acima exposto, é de concluir que a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral arguida pela Requerida terá de ser julgada improcedente, podendo o Tribunal conhecer o pedido de pronúncia arbitral.

21. Termos em que o pedido foi tempestivamente apresentado, tal como dispõe o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
22. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.
23. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria de Vinculação.

#### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

##### **§1 - Fundamentação da fixação da matéria de facto**

24. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
25. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
26. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pelo Requerente, do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, tendo os mesmos sido apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos

factos, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

27. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

## §2 - Factos provados

28. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:
- i. A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao RETGS, do qual faz parte o B... , com sede e direcção efectiva em Portugal, na Rua ..., ..., ,... Lisboa;
  - ii. O B... é uma sociedade anónima residente para efeitos fiscais em Portugal e que tem por objecto social o exercício de actividades financeiras;
  - iii. Em 30 de Julho de 2020, a Requerente entregou a Modelo 22 do Grupo sujeito ao RETGS, com o número de identificação ..., referente ao período de tributação de 2019;
  - iv. Nesta Modelo 22, a soma algébrica dos resultados fiscais apurados pela Requerente ascendeu ao montante de € 370.920.969,15;
  - v. Naquela Modelo 22, no campo 364, do quadro 10, a Requerente declarou o montante de € 5.927.771,05, a título de Derrama Municipal;
  - vi. Em 28 de Julho de 2021, o B... entregou a sua Modelo 22 individual, referente ao período de tributação de 2019, com número de identificação ...;
  - vii. Nesta Modelo 22, o B... apurou, a título individual, um lucro tributável de € 394.199.928,84;
  - viii. Naquela Modelo 22, no campo 364, do quadro 10, o B... declarou o montante de € 5.330.427,26, a título de Derrama Municipal;



- ix. Em 13 de Março de 2023, a Requerente apresentou uma Modelo 22 de substituição do Grupo sujeito ao RETGS, referente ao período de tributação de 2019, com número de identificação ...;
- x. Nesta Modelo 22, a soma algébrica dos resultados fiscais apurados pela Requerente ascendeu ao montante de € 363.456.278,54;
- xi. Naquela Modelo 22, no campo 364, do quadro 10, a Requerente declarou o montante de € 5.826.832,50, a título de Derrama Municipal;
- xii. Na sequência de uma acção de inspecção instaurada pela Requerida, o acto de autoliquidação de IRC foi objecto de correcções ulteriores, dando origem a liquidação de IRC n.º 2023...;
- xiii. Dessa nota de liquidação de IRC resultou o apuramento, por parte da Requerida, de uma Derrama Municipal devida pela Requerente que ascendia a € 5.936.338,66;
- xiv. O lucro tributável corrigido na esfera do B... , apurado no período de tributação de 2019, cifrou-se em € 403.971.384,66 e a Derrama Municipal ascendeu ao montante de € 5.426.558,27;
- xv. O lucro tributável apurado pelo B..., no período de tributação de 2019, no montante de € 403.971.384,66, inclui rendimentos obtidos no estrangeiro relativos a acções, obrigações e aplicações financeiras, no montante total de € 34.920.510,94;
- xvi. Excluindo os rendimentos obtidos no estrangeiro, o lucro tributável apurado pelo B... no período de tributação de 2019 ascendeu a 369.050.873,72;
- xvii. O modelo oficial da Modelo 22 disponível no portal da internet da Requerida, 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;
- xviii. As instruções de preenchimento do Anexo A da Modelo 22 indicam que deverá ser inscrito o lucro tributável do regime geral, constante do Campo 302 do Quadro 09 da Modelo 22;
- xix. O Quadro 09 da Modelo 22 é de preenchimento obrigatório para os campos relativos ao lucro tributável e prejuízo fiscal, sendo estes valores preenchidos automaticamente pelo sistema informático da Requerida;

- xx. O Quadro 04 do Anexo A da Modelo 22, que se destina ao cálculo da Derrama Municipal, determina que, no subquadro 04-A – critério geral, na coluna 5, deverá “*ser inscrito o valor da derrama municipal a distribuir a cada município e corresponde ao produto do lucro tributável (campo 1 do quadro 03 – informações relevantes) pela taxa de derrama (coluna 2) e pelo rácio de repartição (coluna 4)*”;
- xxi. A autoliquidação de IRC, incluindo o valor de Derrama Municipal no montante de € 472.200,09, relativa ao período de tributação de 2019, foi integralmente paga pela Requerente;
- xxii. Em 30 de Julho de 2024, a Requerente deduziu um pedido de revisão oficiosa do acto de autoliquidação de IRC de 2019;
- xxiii. Nesse pedido de revisão oficiosa de acto tributário, a Requerente peticionou ser ressarcida do montante de Derrama Municipal suportada por si naquele período, na parte respeitante à desconsideração dos rendimentos obtidos no estrangeiro pelo B...;
- xxiv. Através do ofício n.º ...-DJT/2024, de 27.08.2024, a Requerente foi notificada do projecto de decisão da Requerida de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- xxv. Em 27 de Agosto de 2024, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia;
- xxvi. Em 23 de Setembro de 2024, a Requerente foi notificada da decisão final da Requerida de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- xxvii. Nessa decisão de indeferimento, a Requerida arguiu, em síntese, o seguinte:
- Nos termos do RFALEI, a Derrama Municipal, que é um imposto dependente do IRC, tem uma base de incidência que coincide com a deste imposto, no que respeita aos sujeitos passivos residentes que exerçam, a um título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como aos não residentes com estabelecimento estável que estão situados em território português;
  - “[Q]uer o imposto principal quer a derrama comungam das mesmas normas sobre a incidência plasmadas no CIRC, as quais têm necessariamente de ser acatadas. Por um lado (...) quanto às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direcção efetiva em território português, o lucro tributável

*obedece ao princípio da universalidade (...) releva no seu cômputo todo e qualquer rendimento recebido pelo sujeito passivo, independentemente da sua providência”;*

- c. Na legislação em vigor que disciplina a figura da Derrama Municipal não existe qualquer norma que exclua da base tributável rendimentos provenientes do estrangeiro, pelo que não se pode inferir um pensamento legislativo que não tenha na letra da lei correspondência verbal.

### **§3 - Factos não provados**

29. Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerado provados.

### **V. MATÉRIA DE DIREITO**

30. A questão de fundo no presente processo consiste em determinar se os rendimentos provenientes de fonte estrangeira, auferidos pela Requerente no exercício de 2019, devem ou não ser integrados na base de incidência da Derrama Municipal, que à data dos factos determinava, ao que importa, o seguinte:

RFALEI

“Artigo 18.º

*Derrama*

*1 - Os municípios podem deliberar lançar uma derrama, de duração anual e que vigora até nova deliberação, até ao limite máximo de 1,5/prct., sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (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 atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.*

2 - Para efeitos de aplicação do disposto no número anterior, sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a (euro) 50 000 o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado 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.  
(...)

13 - 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.

14 - Entende-se por massa salarial o valor dos gastos relativos a despesas efetuadas com o pessoal e reconhecidos no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários.

15 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo n.º 2 indicam na declaração periódica de rendimentos a massa salarial correspondente a cada município e efetuam o apuramento da derrama que seja devida.”.

31. Conforme resulta a 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.º03652/15.3BESNT 0924/17, que cumpre aqui considerar em cumprimento do disposto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, na senda do que já se fez no acórdão do CAAD, datado de 09.09.2024, proferido no processo n.º 31/2024-T:

“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 destrição 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 objetividade, 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 redacção 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 n.º 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 117.º do Código do IRC, esteja centralizada a contabilidade.”;*

*- desde a redacção 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 efectiva*

---

*noutro, a entidade deve ser considerada como residente do município onde estiver localizada a direção efetiva.”.*

*Neste momento, dirigindo, já, atenções para a situação julganda, podemos afirmar, com segurança, que a requerente, 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, direção 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 dívida 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 requerente.*

*Como emana do antes exposto e, destacadamente, das premissas acima expressas, o legislador, parece-nos, não ter querido ser inconsequente, anódino, na previsão, desde sempre, imutável, de que o percentual da derrama municipal incida sobre o lucro tributável correspondente à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município coletor. E, na mesma linha, está a preocupação, constante, de, nos casos de necessidade de repartição de derrama entre vários municípios, ser obrigatório tributar*

*“o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município” envolvido e/ou, ainda, quando não haja diversos estabelecimentos estáveis ou representações locais, ter de considerar-se “o rendimento (que) é gerado no município”, em que se situa a sede ...*

*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... Iguamente, 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).”.*

32. 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 e 234/2022-T, 211/2023-T, 31/2024-T e 315/2024-T.
33. À semelhança daqueles Tribunais, também o presente Tribunal Arbitral adere àquela 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.
34. É certo que a Requerida, em sede de resposta, suscita a questão de a Requerente não ter cumprido com o ónus da prova a que estava obrigada, por força do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, para demonstrar que haveria – efectivamente – uma parcela do seu lucro tributável que haveria sido gerada no estrangeiro.

35. Sucede, porém, que em face do disposto no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, as *“declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”* gozam de uma presunção de veracidade e de boa-fé.
36. Ora, no caso presente, nenhuma prova foi carreada para os autos – mormente por parte da Requerida – de que essa presunção a que alude esta norma da LGT pudesse ou tivesse sido abalada oportunamente por aquela, pelo que não pode este tribunal concluir por uma eventual ou suposta verificação de qualquer das situações previstas no artigo 75.º, n.º 2, da LGT susceptíveis de afastar aquela presunção de que goza a Requerente, relativamente às declarações fiscais e à sua contabilidade que lhes subjaz.
37. Em face do exposto, julga-se ilegal o acto de autoliquidação contestado nos presentes autos, na concreta parte em que fez incidir a Derrama Municipal do exercício de 2019 sobre a componente do lucro tributável da Requerente proveniente do estrangeiro.
38. Na sequência da ilegalidade do acto de autoliquidação posto em crise e tendo a Requerente solicitado que lhe seja *“reconhecido o direito ao reembolso de € 472.200,09”*, há lugar a reembolso do imposto pago ilegalmente, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e 100.º, da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.
39. Assim é de concluir que a Requerente tem direito a ser reembolsada do montante de € 472.200,09, correspondente à importância da Derrama Municipal que foi ilegal e indevidamente liquidada e paga por aquela.
40. Sem prejuízo, é ainda necessário apurar se este erro de direito (ilegalidade) do acto de primeiro grau é ou não imputável aos serviços nos termos do artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte,

da LGT, já que esse é um pressuposto da procedência da revisão oficiosa e releva para efeitos de uma condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

41. Continuando a acompanhar o decidido no processo n.º 31/2024-T, “[t]al como referiu a Requerente, o facto de se ter eliminado a presunção que vigorava no n.º 2 do artigo 78.º da LGT não obsta a que os contribuintes possam fazer uso da revisão oficiosa. Necessário é que demonstrem a imputabilidade do erro aos serviços. 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. Por um lado, porque na declaração periódica de rendimentos de IRC Modelo 22 não é possível ao contribuinte, por erro que lhe é inimputável, indicar o lucro tributável expurgado da componente atribuída ao estrangeiro. Por outro lado, porque é a própria AT que nas instruções de preenchimento da Modelo 22 indica que tem de se utilizar como base de cálculo o lucro tributável apurado em sede de IRC, o que implica utilizar no cálculo da Derrama Municipal a totalidade do lucro tributável, independentemente da respectiva proveniência ou afectação geográfica. Por conseguinte, conclui-se pela existência de erro imputável aos serviços, razão pela qual estavam preenchidos todos os pressupostos para que tivesse sido deferido o pedido da Requerente.”.
42. Acresce que, no presente caso, a Requerida, para fundamentar a sua decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto tributário apresentado pela Requerente, pronunciou-se – nos moldes que assim considerou pertinentes – sobre a legalidade do acto de liquidação, entretanto controvertido e aqui sindicado, concluindo pelo indeferimento da pretensão enunciada por esta.
43. Por conseguinte, conclui-se pela existência de erro imputável aos serviços, razão pela qual estavam preenchidos todos os pressupostos para que tivesse sido deferido o pedido da Requerente.

44. Por fim, cumpre apreciar o pedido formulado pela Requerente de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento do imposto, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT.
45. Ao contrário do defendido pela Requerente, não é aplicável ao presente caso a regra geral prevista no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, mas sim a regra prevista na alínea c) do n.º 3 daquela norma que versa em específico sobre os casos de revisão oficiosa e que determina que *“quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.”*
46. Este entendimento é, de resto, conforme com a jurisprudência uniformizada pelo STA, designadamente no acórdão proferido no processo n.º 51/19.1BALSb, em 11 de Dezembro de 2019, que tem o seguinte sumário:  
*“Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cfr. art. 78.º, n.º 1, da LGT) 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 [cfr. art. 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c), da LGT].”*
47. Entendimento que viria a ser uniformizado pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário daquele mesmo Colendo Tribunal, através do acórdão de uniformização prolatado no âmbito do processo n.º 630/18.4BEALSb, de 20 de Maio de 2020, que assentou que *“...os juros indemnizatórios são devidos a partir de um ano após o pedido de revisão formulado até ao processamento da respectiva nota de crédito”*.
48. Em face do exposto, deve a Requerente ser reembolsada do imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, contados apenas a partir do decurso de um ano após a apresentação daquele pedido (ou seja, a partir de 30 de Julho de 2025), sendo que o respectivo montante que deverá ser apurado em sede de execução de julgados.

## **VI. DECISÃO**

**49.** Termos em que se decide:

- a.** Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral invocada pela Requerida;
- b.** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, declarar a ilegalidade do acto de autoliquidação de IRC, na parte respeitante à derrama municipal, referente ao ano de 2019, e, também, em consequência, declarar a ilegalidade do indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa de acto tributário apresentado pela Requerente;
- c.** Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de € 472.200,09, e condenar a Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados à taxa legal supletiva, contados apenas a partir do decurso de um ano após a apresentação daquele pedido (ou seja, a partir de 30 de Julho de 2025), sobre a importância a reembolsar, até à data da emissão da correspondente nota de crédito;
- d.** Condenar a Requerida nas custas do processo.

## **VII. VALOR DO PROCESSO**

**50.** Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 472.200,09.

## **VIII. CUSTAS**

**51.** Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 7.344,00, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Agosto de 2025

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade  
(Presidente)

Cristina Aragão Seia

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora

(Concordando com a decisão sobre a exceção de incompetência, voto vencido quanto à questão de fundo, pelas razões que constam da declaração de voto anexo)

#### **VOTO DE VENCIDO**

A minha discordância é apenas quanto à averiguação de quando têm relevância os rendimentos provindos do estrangeiro, aceitando o princípio de que a derrama não pode incidir sobre os rendimentos gerados no estrangeiro.

Com efeito, se os rendimentos provindos do estrangeiro resultam da actividade de investimento do estabelecimento sito em território nacional, sem qualquer outra actividade, em especial de prestação de serviços de qualquer outra entidade, então entendo que os mesmos não são gerados no estrangeiro, pois resultam da actividade da empresa em território nacional, que determina a geração desses rendimentos,

Por isso e com base nos argumentos do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02-04-2025, proferido no processo n.º 0560/22.5BEALM, com o qual concordo inteiramente, a totalidade do lucro tributável sujeito e não isento de IRC *é sujeita a derrama municipal, e imputável ao município onde se situa a sede ou direcção efetiva do sujeito passivo, com exceção dos rendimentos de fonte estrangeira imputáveis a sucursal ou estabelecimento estável do sujeito passivo no estrangeiro.*

Deste modo, os montantes pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo fora do território nacional (sejam dividendos, juros, ou contrapartida da prestação de serviços fora do território

nacional), que não sejam imputáveis a sucursal ou estabelecimento estável do sujeito passivo no estrangeiro, incluem-se no âmbito de incidência da derrama municipal.

Reconhecendo que a solução que propugno não é pacífica e até é minoritária, no âmbito do CAAD, entendo que a solução que fez vencimento no presente processo, tem um problema de interpretação que defende do artº. 18º. do REFALEI, não ter o mínimo de expressão verbal no texto da lei, ao contrário da tese contrária, que através da imputação dos rendimentos a excluir a sucursal ou estabelecimento no estrangeiro, tende a dar sentido à expressão "*tenham sido gerados fora do território nacional*" (por não terem sido gerados na área geográfica do município lançador).

Por isso votaria pela improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral.

Lisboa, 20 de Agosto de 2025

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora