

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1140/2024-T

Tema: Competência dos tribunais arbitrais para anular atos de 2.º grau; relação do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 131.º do CPPT; derrama municipal; rendimentos de fonte estrangeira.

SUMÁRIO:

A derrama das sociedades residentes em território nacional incide sobre a totalidade do lucro tributável sujeito e não isento de IRC, apurado, incluindo os rendimentos obtidos fora do território nacional.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 18 de Outubro de 2024, A... SGPS, S.A., com o número único de matrícula e identificação fiscal ..., com sede social na Rua ..., n.º..., ...-..., sociedade dominante do grupo de sociedades sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) em que se encontra incluída a B..., S.A. (B...), com o número único de matrícula e identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa, apresentou no CAAD requerimento de constituição de tribunal arbitral e o respetivo Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), pretendendo, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 1, alínea *a*), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), bem como dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que fosse

- “declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento da revisão oficiosa e da reclamação graciosa na medida em que a AT recusou a anulação da parte ilegal

(...) das autoliquidações de IRC (derrama municipal) respeitantes aos períodos de tributação de 2019, 2020 e 2021”;

- “declarada a ilegalidade destas autoliquidações na parte ilegal, no montante de €416.308,00 (o qual é composto pelos montantes de €245.350,62, €103.659,56 e €67.297,82, com referência aos períodos de tributação de 2019, 2020 e 2021, respetivamente);” e que lhe fosse

- “reconhecido o direito ao reembolso de €416.308,00 acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde a data do pagamento do respetivo imposto.”.

2. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral em 18 de novembro de 2024, e não tendo nem a Requerente nem a Requerida suscitado qualquer objeção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 2 de janeiro de 2025.

3. Em 29 de Janeiro, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) apresentou resposta e, nesse dia e no seguinte, juntou o processo administrativo (PA).

4. Em 11 de Fevereiro foi proferido despacho a, entre o mais, dispensar a reunião do artigo 18.º do RJAT e fixar prazo para que a Requerente se pudesse pronunciar sobre as exceções suscitadas pela AT.

5. Em 7 de Março, a Requerente pronunciou-se sobre a matéria de exceção.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

5. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

6. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.

7. O pedido foi tempestivamente interposto.

8. A AT suscitou a questão da “incompetência do Tribunal Arbitral, com vista a apreciar o indeferimento expresso em torno do pedido de Revisão Oficiosa de Acto Tributário referente aos exercícios de 2019 e 2020, porquanto, a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei.”.

9. E, invocando a alínea a) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação (a Portaria n.º 112-

2.

A/2011, de 22 de Março) contestou também a sua vinculação à jurisdição arbitral quando “«as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação» não tivessem “sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», *sem que aí seja mencionado o mecanismo de Revisão Oficiosa previsto no Art.º 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).”*.

10. Tendo em conta que a decisão proferida em sede de pedido de revisão oficiosa foi estritamente de intempestividade, defendeu também a AT que “**não pode a Requerente querer sindicar no âmbito do presente pedido de pronuncia arbitral os actos de autoliquidação de IRC referente aos anos de 2019 e 2020, na parte referente à derrama municipal indevidamente suportada sobre parte do lucro tributável respeitante a rendimentos obtidos no estrangeiro, uma vez que o objecto da decisão contendeu exclusivamente com a intempestividade do pedido.**”¹.
11. Por isso – e embora sem invocar a delimitação entre o âmbito da impugnação judicial/arbitral e o das ações administrativas especiais² –, entendeu a AT que “*não pode a Requerente querer vir escrutinar a legalidade os actos de autoliquidação de IRC referente aos anos de 2019 e 2020, na parte referente à derrama municipal indevidamente suportada sobre parte do lucro tributável respeitante a rendimentos obtidos no estrangeiro, **quando a decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa apenas e tão somente escorou a sua fundamentação no que concerne à intempestividade do pedido.***”³.
12. Obtemperou a Requerente, na sua pronúncia sobre as exceções, com o decidido pelo

¹ Negrito e sublinhado no original.

² Conforme se sumariou no Acórdão do STA de 14 de outubro de 2020 (processo n.º 0148/12.9BESNT 0674/18),

“*A utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (ação administrativa especial, por força do disposto no art. 191.º do CPTA) depende do conteúdo do ato impugnado: se esta comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/acção administrativa especial.*”.

³ Negrito e sublinhado no original.

STA nos processos n.ºs 0608/13.BEALM0245/18 (em 18 de Novembro de 2020) e 0129/18.9BEAVR (em 13 de Janeiro de 2021) transcrevendo uma passagem deste último: “a impugnação judicial é o meio processual adequado quando se pretende discutir a legalidade da liquidação, ainda que seja interposta na sequência do indeferimento do meio gracioso e independentemente do(s) seu(s) fundamento(s) (formais ou de mérito)”.

13. Invocou também uma decisão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) Acórdão de 9 de janeiro de 2025, proferido no Processo n.º 105/20.1BCLSB) e a decisão arbitral proferida em 22 de Julho de 2022 no Processo n.º 711/2021-T: ““o nosso STA tem vindo, mais recentemente, pronunciar-se no sentido de a competência material dos Tribunais perante os quais venha a ser interposta ação de impugnação de atos de liquidação se não dever considerar coartada quando – se for esse o caso – o impugnante recorra à via contenciosa fazendo uso do prazo para o efeito despoletado pela notificação de decisão em sede de procedimento administrativo e, nessa decisão, a Autoridade Tributária não tenha chegado a conhecer do mérito. Não tenha chegado, pois, a apreciar e decidir da legalidade do ato. Mantendo-o na Ordem Jurídica, decidindo, mas por razões que não de fundo.” (sublinhado da Requerente).”.
14. Quanto à questão do fundamento da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa – a intempestividade – pode acrescentar-se que *saber se há ou não erro imputável aos serviços* (para efeitos de invocação da parte final do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT), *depende de saber se a AT cumpriu estritamente a lei que lhe é aplicável*. Como parece meridianamente claro, e o STA já decidiu⁴, se a AT

⁴ Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário de 30 de janeiro de 2019 no processo n.º 0564/18.2BALSB:

“Para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. art. 281.º da CRP) ou se esteja perante violação de normas constitucionais directamente

cumpriu estritamente as normas legais a que estava vinculada, não lhe pode ser imputável erro algum, ainda que tais normas sejam desconformes com a Constituição ou o Direito da União (o erro será do legislador e as consequências decorrerão da aplicação das normas do Regime da responsabilidade civil extracontratual do estado e demais entidades públicas, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro). Se, por outro lado, a AT insiste em entender como boa uma interpretação legal que já foi desautorizada pelos Tribunais – aos quais, nos termos constitucionais, cabe a última decisão – o que decidir estará sujeito a sindicância dos tribunais, e será a estes que competirá decidir se a recusa de admissão de erro é ou não legítima. Quer dizer que, *tenha ou não a decisão do pedido de revisão oficiosa contemplado a apreciação da legalidade dos atos de autoliquidação, tal apreciação comportava-a necessariamente para efeitos de controlo jurisdicional*.

15. Já no que diz respeito à questão da competência dos tribunais arbitrais para apreciarem atos de autoliquidação não precedidos de reclamação graciosa, invocou a Requerente as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 958/2023-T, de 23 de Abril de 2024, 720/2021-T, de 27 de Maio de 2022 e 28/2024-T, de 2 de Setembro de 2024 (no qual, depois de se invocar várias jurisprudências⁵, se escreveu: “É

aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18.º, n.º 1, da CRP).”

Veja-se também o Acórdão proferido pelo STA em 15 de Janeiro de 2025, no âmbito do processo n.º 0980/12.3BEAVR, onde se reiterou que, apesar de já ter havido pronúncias do Tribunal Constitucional sobre a inconstitucionalidade da norma então em causa, “*Não existe erro imputável aos serviços quando a Administração Tributária não desaplica norma legal alegadamente inconstitucional, por a mesma inconstitucionalidade não ter sido sancionada pelos tribunais (artigos 204.º e 281.º da CRP), nem estar estabilizada na ordem jurídica.*”. Entender de outra forma, acrescente-se, seria rasurar a distinção constitucional entre “*juízos de inconstitucionalidade*” (artigo 281.º, n.º 3, da CRP) e “*declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral*” (idem, e artigo 282.º da CRP).

⁵ “Neste sentido, v. os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 29 de outubro de 2014, processo n.º 01540/13, e de 12 de setembro de 2012, processo n.º 476/2012, e, especificamente em relação à ação arbitral, os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27 de abril de 2017, processo n.º 08599/15, de 25 de junho de 2019, processo n.º 44/18.6BCLSB, de 11 de julho de 2019, processo n.º 147/17.4BCLSB, de 13 de dezembro de 2019, processo n.º 111/18.6BCLSB, de 11 de março de 2021, processo n.º 7608/14.5BCLSB, de 26 de maio de 2022, processo n.º 97/16.6BCLSB, e de

verdade que o artigo 131.º do CPPT, para o qual a Portaria n.º 112-A/2011 remete, faz 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 seja 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 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.”⁶);

16. O Tribunal Arbitral reconhece que não tem competência para apreciar (alegados) vícios próprios da decisão administrativa (do pedido) de revisão oficiosa. Esse eventual problema é, porém, um falso problema: não estando tais vícios em causa (nenhum foi invocado pela Requerente), a interferência do Tribunal com tal decisão depende estritamente do juízo que proferir sobre os atos de autoliquidação que tiver competência para apreciar: na medida em que tal decisão administrativa se revele incompatível com o subsequente juízo jurisdicional, terá necessariamente de se tornar ineficaz⁷ (de outro modo, a mera existência de um ato administrativo de 2.º – ou de 3.º – grau inutilizaria o recurso à jurisdição arbitral)⁸. Os tribunais arbitrais

12 de maio de 2022, processo n.º 96/17.6BCLSB, bem como as decisões arbitrais de 6 de outubro de 2022, n.º 678/2021-T, e de 11 de julho de 2024, n.º 941/2023-T.”.

⁶ Negrito e sublinhado da responsabilidade da Requerente.

⁷ Como decorre diretamente do artigo 205.º, n.º 2 da Constituição (CRP): “*As decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades.*”.

⁸ Ou, na conceção tradicional (consignada, vg, na decisão do processo n.º 48/2012-T, e sintonizada com o que é a solução lógica no âmbito da jurisdição dos tribunais tributários, mas algo incongruente com a competência limitada dos tribunais arbitrais), a competência jurisdicional dos tribunais arbitrais do CAAD quanto a matérias de autoliquidação dependeria da prévia anulação dos atos de 2.º grau (poder que a lei não lhes reconhece):

“A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas

foram criados para decidir sobre atos administrativos de 1.º grau (ou seus sucedâneos, como os atos de autoliquidação, retenções na fonte, ou pagamentos por conta). Ainda que atos administrativos subsequentes os consumam – ou ainda que tais atos administrativos de 2.º grau sejam condição de apreciação dos que os antecedem – não foi atribuída competência aos tribunais arbitrais para os invalidarem: terão é de ser ineficazes em quanto forem incompatíveis com o que vier a ser decidido na jurisdição arbitral⁹.

17. Quanto ao problema da vinculação da AT à jurisdição arbitral quando estejam em causa atos de autoliquidação e não tenha havido recurso prévio “à *via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*” (ie: estritamente por recurso à reclamação graciosa) – o Tribunal também reconhece que se trata de um desvio pretoriano ao que consta da norma (e que alguma jurisprudência arbitral recente pretende corrigir – decisões nos processos n.ºs 840/2021-T, 778/2023-T e 1000/2023-T¹⁰), mas não considera que as razões invocadas nessas decisões (menos ainda o que parece ser uma invocação enviesada do Acórdão do STA de 9 de Novembro de 2022, proferido no Processo n.º 087/22.5BEAVR) sejam de molde a dever inverter um entendimento que se consolidou na jurisprudência arbitral e na do TCAS¹¹ – e que ainda agora foi

competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.”.

⁹ Neste sentido, ainda que apenas para as situações de indeferimento tácito, vejam-se as decisões dos processos n.ºs 930/2023-T, 956/2023-T, 988/2023-T, 1034/2023-T, 124/2024-T, 148/2024-T, 176/2024-T, 259/2024-T, 582/2024-T, 674/2024-T, 700/2024-T e 806/2024-T.

¹⁰ A aí Requerente levou ao STA a uniformização do entendimento sobre a transferência para os pedidos de revisão oficiosa da limitação temporal decorrente da imposição da reclamação graciosa nos artigos 131.º e 132.º do CPPT, mas esse Tribunal Supremo, por decisão de 22 de Janeiro de 2025 (processo n.º 0117/24.6BALSB), recusou ajuizar da contradição da tese da mencionada decisão arbitral com o decidido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), datado de 27 de Abril de 2017, no processo n.º 08599/15.

¹¹ Na referida decisão do STA de 22 de janeiro de 2025 (processo n.º 0117/24.6BALSB) reproduzem-se as conclusões das alegações da aí recorrente, onde esta invoca também a jurisprudência do STA:

reafirmado na recente decisão do CAAD no processo n.º 1130/2024-T, para a qual nesta matéria se remete, por ser bem conhecida da Requerida e facilmente acessível à Requerente e a qualquer outro interessado (evitando-se assim somar neste texto mais um nível remissivo, uma vez que essa decisão já transcreve o acórdão do TCAS de 27 de Abril de 2017 no processo n.º 8599/15, que por sua vez transcreve a decisão arbitral proferida no processo n.º 630/2014-T)¹².

18. Invocou ainda a AT que uma interpretação da alínea *a*) do artigo 2.º da Portaria de Vinculação que desconsiderasse “*a referência específica a um concreto procedimento administrativo*”, “*fazendo o intérprete tábua rasa da distinção provida pelo legislador.*”, padeceria de “*inconstitucionalidade e ilegalidade*”, designadamente “*por força dos princípios constitucionais do Estado de Direito e da Separação dos Poderes (cfr. Art.ºs 2.º e 111.º, ambos da Constituição, bem como da Legalidade Art.º 3.º n.º 2 e 266.º n.º 2, ambos da CRP)*”.
19. Pode considerar-se liminarmente que tal invocação não merece acolhimento, uma vez que o Acórdão n.º 244/2018, do Tribunal Constitucional (TC), proferido em 11 de Maio de 2018, decidiu “*Não julgar inconstitucional a norma que considera os*

“(EE) Daí que se trate de um tema antigo, analisado na nossa jurisprudência desde, pelo menos, o revogado CPT, o de que a previsão de prazo para reclamação graciosa, seja esta facultativa ou necessária, não afasta o meio complementar da revisão oficiosa acionável no prazo de quatro anos (artigo 78.º da LGT): cfr. acórdão do STA de 20.03.2002, proferido no âmbito do processo n.º 026580, acórdão do STA de 02.04.2003, proferido no âmbito do processo n.º 01771/02, acórdão do STA de 02.07.2003, proferido no âmbito do processo n.º 0945/03, acórdão do STA de 06.10.2005, proferido no âmbito do processo n.º 0653/05, acórdão do STA de 14.11.2007, proferido no âmbito do processo n.º 0565/07, acórdão do STA de 28.11.2007, proferido no âmbito do processo n.º 0532/07, acórdão do STA de 03.02.2021, proferido no âmbito do processo n.º 02683/14.5BELRS 0181/18, acórdão do TCAS de 16.09.2021, proferido no processo n.º 9559/16.0BCLSB, acórdão do STA de 09.11.2022, proferido no âmbito do processo n.º 087/22.5BEAVR, e muitos outros acórdãos aí citados.

(FF) Ademais, se, de facto, estivesse vedado em sede arbitral a discussão de um ato de retenção na fonte precedido de procedimento de revisão oficiosa apresentado no prazo de quatro anos, está-lo-ia igualmente, e por identidade de razão, em sede judicial (impugnação judicial), por via de preceito em tudo idêntico, o artigo 132.º do CPPT, para o qual remete, aliás, o preceito aqui em causa, a alínea *a*) do artigo 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011.”

¹² Secção “3.1. Questão da incompetência”.

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;”.

20. Assim, reafirmando-se o entendimento jurisprudencial sobre a prevalência da norma do n.º 1 do artigo 78.º da LGT sobre a do artigo 131.º do CPPT, havendo pronúncia prévia do TC sobre a questão de inconstitucionalidade (e ilegalidade) suscitada, inexistindo nulidades e não havendo outras exceções ou questões prévias de que cumpra conhecer, nada obsta ao conhecimento do mérito.

III. MATÉRIA DE FACTO

III. 1. FACTOS PROVADOS:

- A. A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao RETGS, do qual faz parte a B... .
- B. A B... é uma sociedade anónima residente para efeitos fiscais em Portugal e tem por objeto social o exercício de atividades de seguro e resseguro do ramo Vida;
- C. Quanto ao período de tributação de 2019, a Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC do Grupo sujeito ao RETGS no dia 31 de julho de 2020, com o código de identificação n.º ... (Documento n.º 1 junto com o PPA);
- D. Com base nos montantes vertidos naquela declaração, a Requerente apurou uma derrama municipal de €356.618,05, conforme demonstração de liquidação de IRC n.º 2020 ... (Documento n.º 2 junto com o PPA);
- E. Do montante total da derrama municipal liquidada com referência ao período de tributação de 2019, o montante de €245.350,62 foi apurado a título individual pela B..., conforme resulta da declaração Modelo 22 apresentada pela sociedade no dia 23 de julho de 2020, com o código de identificação n.º ... (Documento n.º 3 junto

- com o PPA);
- F. O montante total de rendimentos, relativos a juros, obtidos pela B...no estrangeiro em 2019 ascendeu a €25.574.676,91(Documentos n.ºs 14 e 15 juntos com o PPA);
- G. Quanto ao período de tributação de 2020, a Requerente apresentou, no dia 16 de julho de 2021, a declaração Modelo 22 do Grupo sujeito ao RETGS, com o código de identificação n.º ... (Documento n.º 4 junto com o PPA);
- H. Com base nos montantes vertidos naquela declaração, a Requerente apurou uma derrama municipal de €203.608,30, conforme demonstração de liquidação de IRC n.º 2021 ... (Documento n.º 5 junto com o PPA);
- I. Do montante total da derrama municipal liquidada com referência ao período de tributação de 2020, o montante de €103.659,56 foi apurado a título individual pela B..., conforme resulta da declaração Modelo 22 por ela apresentada no dia 9 de julho de 2021, com o código de identificação n.º ... (Documento n.º 6 junto com o PPA);
- J. O montante total de rendimentos, relativos a juros, obtidos pela B... no estrangeiro em 2020 ascendeu a €13.556.713,77(Documentos n.ºs 16 e 17 juntos com o PPA);
- K. Quanto ao período de tributação de 2021, a Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC do Grupo sujeito ao RETGS no dia 6 de junho de 2022, com o código de identificação n.º ... (Documento n.º 7 junto com o PPA);
- L. Com base nos montantes vertidos naquela declaração, a Requerente apurou uma derrama municipal de €191.617,11, conforme demonstração de liquidação de IRC n.º 2022 ... (Documento n.º 8 junto com o PPA);
- M. Do montante total da derrama municipal liquidada com referência ao período de tributação de 2021, o montante de €67.297,82 foi apurado a título individual pela B..., conforme resulta da declaração Modelo 22 apresentada pela B... no dia 1 de junho de 2022, com o código de identificação n.º ... (Documento n.º 9 junto com o PPA);
- N. O montante total de rendimentos, relativos a juros, obtidos pela B... no estrangeiro em 2021 ascendeu a €8.488.160,80 (Documentos n.ºs 18 e 19 juntos com o PPA);
- O. Em 4 de junho de 2024, a Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa dos atos

- de autoliquidação de IRC de 2019 e 2020 (Documento n.º 10 junto com o PPA);
- P. Tal pedido foi indeferido com fundamento exclusivo em intempestividade (Informação n.º 177-A1R112024, com despacho do Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes de 18 de julho de 2024 - Documento n.º 12 junto com o PPA);
- Q. Em 4 de Junho de 2024, a Requerente reclamação graciosa contra o ato de autoliquidação de IRC, com referência ao período de tributação de 2021 (Documento n.º 11 junto com o PPA);
- R. Tal pedido foi indeferido por despacho do Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes de 18 de julho de 2024 com base na Informação n.º 178-A1R1120241, (Documento n.º 13 junto com o PPA).

III. 2. FACTOS NÃO PROVADOS:

Não existem quaisquer factos com relevância para a decisão que não se tenham provado.

III. 3. MOTIVAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO:

Todos os factos dados como *provados* constam de documentos *com origem na AT que foram juntos pela Requerente*, pelo que não podem ser controvertidos.

Coloca-se, neste âmbito, a questão da prova do montante dos rendimentos de origem estrangeira auferidos pela Requerente nos anos 2019, 2020 e 2021, constante da matéria assente.

A Requerente juntou cópia dos seus balancetes relativos aos exercícios em dissídio e mapas resumos contendo a data, indicação do número do documento e descrição do tipo de operações em causa, indicando ainda quais de cada um desses rendimentos é de origem nacional ou de origem estrangeira. Entende a Requerida que tal não é suficiente, afirmando: Na verdade, a Requerente, para comprovar o lucro tributável apurado em resultado dos rendimentos obtidos com origem no estrangeiro, deveria ter apresentado documentos externos, os quais, não obstante poderem ser em número avultado, deveriam ser verificados, aleatoriamente, mediante

amostragem, a definir pela AT, uma vez que só esses poderiam comprovar a bondade dos registos.

A Requerente quantifica os rendimentos de capitais que diz ter obtido no estrangeiro a partir de dados recolhidos da sua contabilidade, o que não é posto em causa pela Requerida. A Requerida apenas alega não ser tal prova suficiente por não ter sido acompanhada dos respetivos documentos de suporte, melhor, de uma amostragem desses documentos, a definir pela AT.

O Tribunal Arbitral entende que é bastante para que a factualidade em causa integre a matéria assente, desde logo pela circunstância de a questão não incorporar a decisão do indeferimento da reclamação graciosa e do pedido de revisão oficiosa dos atos tributários.

Em bom rigor, o Tribunal Arbitral revê-se na fundamentação utilizada, a este propósito, no âmbito do processo 29/2024-T¹³, de 3 de julho de 2024, com o seguinte teor:

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

Não estando em causa uma verdadeira presunção, em sentido técnico-jurídico, tal significa que a AT tem que aceitar os dados constantes da contabilidade do sujeito (e não é questionado terem os documentos juntos ao requerimento inicial serem documentos contabilísticos) salvo se – através de procedimento inspetivo feito nos termos legais, acrescentamos – lograr por em causa a correspondência à verdade de determinados registos contabilísticos e, conseqüentemente, das declarações do sujeito passivo nelas baseadas. Mais, nunca a AT, em momento anterior à sua resposta neste processo, pôs em causa a não correspondência à verdade dos elementos factuais em causa, tal como declarados pelo sujeito passivo. A fundamentação da reclamação graciosa, que, como já referimos – traduz a primeira tomada de posição da AT sobre a questão - não refere qualquer questão de prova. O indeferimento surge fundamentado apenas em razões de direito. Assim sendo, há que concluir que a Requerente cumpriu com o ónus da prova relativamente aos factos que, por essa razão foram dados como provados.

IV. DIREITO

¹³ Tribunal Arbitral coletivo presidido pelo Senhor Professor Doutor Rui Duarte Moraes.

IV. 1. Posição da Requerente

Segundo a Requerente,

- a) *“conforme resulta do disposto no n.º 16 do artigo 18.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais, a derrama municipal liquidada no âmbito do grupo sujeito ao RETGS reflete o somatório das derramas municipais individualmente apuradas por cada uma das sociedades que integram o perímetro de aplicação daquele regime.”;*
- b) *“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 adotado pela B...”;*
- c) *“a Requerente liquidou derrama municipal sobre a totalidade dos respetivos lucros tributáveis apurados com referência aos períodos de tributação de 2019, 2020 e 2021, não podendo apurar este tributo de forma distinta atentas as limitações inerentes ao sistema informático da AT.”;*
- d) *“o próprio modelo oficial da Declaração Modelo 22, disponível no portal da internet da AT, impõe, para efeitos de apuramento da derrama municipal nos termos do Anexo A, a consideração do lucro tributável total apresentado no Campo 302 do Quadro 09.”;*
- e) Toda a história da derrama evidencia uma ligação estrita à circunscrição territorial com poderes para a determinar:
 - a. Assim na *“originária Lei das Finanças Locais – a Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro – a qual estabelecia no seu artigo 12.º, a possibilidade de os municípios lançarem derramas sobre a coleta da contribuição industrial e do imposto de turismo cobrados na área do respetivo município”;*
 - b. Assim na *“Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro, que passou a estabelecer, no n.º 1 do seu artigo 5.º – e atenta a redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 37/93, de 13 de fevereiro –, que “os municípios podem lançar uma derrama, até ao máximo de 10% da coleta do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas abrangidas pela taxa*

prevista no n.º 1 do artigo 69.º do Código do IRC, na parte relativa ao rendimento gerado na respetiva circunscrição” (sublinhado da Requerente).”;

- c. Assim na “Lei n.º 42/98, de 6 de agosto, passando-se a estabelecer que os municípios poderiam lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 10% sobre a coleta de IRC que proporcionalmente correspondesse ao rendimento gerado na sua área geográfica” (idem);
- d. Assim na “Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, veio estabelecer que, quando os sujeitos passivos possuísem estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais do que um município, e matéria coletável superior a €50.000, “(...) o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional”, e que, quando tal não se verificasse, considerava-se que o rendimento era gerado no município onde se situava a sede ou direção efetiva do sujeito passivo (sublinhados da Requerente).”;
- e. Assim no “Regime Financeiro das Autarquias Locais, consagrado na Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro”, cujo n.º 1 do artigo 18.º determina que “[o]s municípios podem deliberar lançar uma derrama, de duração anual e que vigora até nova deliberação, até ao limite máximo de 1,5%, 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” (sublinhado da Requerente).”;
- f) “*resulta claro que a derrama municipal, constituindo uma receita dos*

municípios (nos termos do artigo 14.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais), 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.”;

- g) E a jurisprudência, desde a decisão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) no âmbito do processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, de 13 de janeiro de 2021, tem entendido isso mesmo: assim as decisões dos processos n.ºs 554/2021-T, de 15 de março de 2022, 720/2021-T, de 27 de maio de 2022, 234/2022-T, de 28 de novembro de 2022, 211/2023-T, de 17 de julho de 2023 e 948/2023-T, de 19 de abril de 2024.

IV. 2. Posição da Requerida

Por sua vez, a Resposta da Requerida invocava que:

- i. *“no decurso da sua atividade e tal como as demais empresas de seguros, por razões estratégicas, em obediência a normas regulamentares e financeiras, precisam de investir num portfolio diversificado de ativos, entre eles os ativos mobiliários (pelas suas características intrínsecas de liquidez e retorno) tendo em vista minimizar os riscos, manter a estabilidade financeira e cumprir suas obrigações com os segurados.”;*
- ii. *“a Requerente pretende expurgar, ao lucro tributável apurado nos anos de 2019 a 2022, para efeitos de determinação da derrama municipal, o valor rendimentos brutos obtidos no estrangeiro naqueles períodos nomeadamente referentes a dividendos distribuídos pela VISA, mais-valias decorrentes da venda de ações, Inter-change Fees (taxa paga entre bancos pela aceitação de transações baseadas em cartões) e Taxa de Serviço do Comerciante, obtidos fora do território nacional.”;*
- iii. *“Ou seja, inequivocamente, e contrariamente ao defendido pela Requerente, são os rendimentos conexos com a atividade comercial por si exercida em território português.”;*
- iv. *“para a obtenção de tais rendimentos foram inevitavelmente suportados*

*gastos diretos e indiretos, por exemplo, gastos com pessoal tanto da administração (decisão de investir), como na gestão de ativos mobiliários detidos fora do território nacional por pessoal especializado, gastos com pessoal inerente ao desenvolvimento da atividade de gestão, emissão e disponibilização de soluções de pagamento, cartões de pagamento e crédito ao consumo fora do território nacional, gastos com fornecimentos e serviços externos, depreciação e amortizações de ativos utilizados no exercício de toda a atividade, encargos financeiros suportados com a aquisição dos ativos mobiliários detidos e ou alienados no estrangeiro, e demais encargos suportados para a obtenção de tais rendimentos, apuramento que sequer consta nos presentes autos.*¹⁴;

- v. “em suporte ao entendimento veiculado pela Requerida e relativamente à determinação do valor da dedução à colecta referente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional (ou seja, quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro como ocorreu no caso em apreço), atente-se desde já ao teor do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 603/2020, proferido no Recurso n.º 172/20, 2ª Secção, também aludido no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 10.11.2021 no Processo n.º 0255/17.IBESNT e que decidiu nos seguintes termos:“(…) O pagamento deste tributo [leia-se derrama municipal] deve ser "eliminado" por dedução de créditos por dupla tributação internacional sempre que a coleta de IRC, *stricto sensu*, não se mostre suficiente para os absorver na totalidade como acontece no caso.
- vi. Assim é que na expressão "fração do IRC" constante da então al. B) do n.º 1 do Art.º 41 (hoje art.º 91.º) se deve incluir a coleta ad derrama.
- vii. **O mesmo é dizer que o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração da coleta de tal imposto [entenda-se derrama municipal] originado por rendimentos obtidos no estrangeiro.** (*realce*

¹⁴ Negrito e sublinhado no original.

nosso).”;

- viii. *“Assim, entendeu o Tribunal Constitucional que o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração da coleta da derrama municipal originada por rendimentos obtidos no estrangeiro, é porque e inequivocamente tais rendimentos obtidos no estrangeiro estão sujeitos a derrama municipal.”;*
- ix. Também a AT revisitou a história da derrama municipal, mas para concluir que *“a derrama municipal recai também sobre o lucro tributável (diferença entre os rendimentos e gastos) **apurado em operações económicas realizadas no estrangeiro**.”*¹⁵;
- x. E insiste em que *“Analisada a legislação em vigor que disciplina a figura da derrama, verifica-se que, para além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação do lucro tributável sujeito à derrama, bem como quanto à respetiva liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias, ou seja, verifica-se a inexistência de qualquer norma que disponha no sentido de que os rendimentos provenientes do exterior estão excluídos de tributação.”;*
- xi. Por outro lado, *“relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, como é o caso da Requerente, a tributação em sede de IRC abrange a totalidade dos rendimentos, a qual resulta da soma dos obtidos em território português e dos obtidos fora desse território, em consonância com princípio da universalidade dos rendimentos, tal como previsto no art.º 4.º, n.º 1 daquele diploma legal.”;*
- xii. *“Nenhuma exceção **é feita quanto a rendimentos provenientes do estrangeiro, pelo contrário, aquela norma inclui-os expressamente**.”*¹⁶;

¹⁵ Negrito e sublinhado no original.

¹⁶ Negrito e sublinhado no original.

- xiii. “Assim, e quanto à incidência da derrama, o entendimento da Requerente diverge da visão plasmada no Acórdão do STA de 13.01.2021, proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, que sustenta a posição da Requerente.”;
- xiv. “salvo o devido respeito, tal decisão, olvidou dois aspetos fundamentais no que concerne ao cálculo do lucro tributável, porquanto quer o imposto principal quer a derrama comungam das mesmas normas sobre a incidência plasmadas no CIRC, as quais têm necessariamente de ser acatadas.”¹⁷;
- xv. “Não podemos deixar de assinalar que, naquele caso concreto apresentado ao STA encontrava-se em discussão a legalidade da inclusão no lucro tributável da impugnante, de rendimentos obtidos no estrangeiro decorrentes da actividades de sucursais dispersas, que, como sabemos, possuem uma estrutura e organização própria, com instalações, equipamentos, trabalhadores.”¹⁸;
- xvi. “O que não é o caso da Requerente, em que, para a consecução dos rendimentos obtidos no estrangeiro (em concretização do seu objeto social – financeiros na área de pagamentos), contribuiu toda a sua estrutura física e organizacional sediada e com direcção efectiva em Portugal, com os inerentes gastos incorridos/suportados tendo em vista a obtenção também, daqueles rendimentos.”¹⁹;
- 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

¹⁷ Negrito e sublinhado no original.

¹⁸ Negrito e sublinhado no original.

¹⁹ Negrito e sublinhado no original.

*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.*²⁰;

xviii. “*Posto isto, e sem conceder, 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, entendemos, salvo melhor opinião, as mesmas não se encontram verificadas nos presentes autos.*”²¹;

xix. “*Com efeito, nos termos do disposto no Art.º 74.º, n.º 1 da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*”²²;

xx. “*tal não se basta com uma simples operação aritmética de subtração nomeadamente e apenas do valor dos rendimentos obtidos no estrangeiro, como defende a Requerente.*”^{23/24};

xxi. “*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.*”²⁵;

xxii. Invocou ainda, citando-o extensamente, o decidido no processo n.º 32/2024-T, de 22 de maio de 2024.

²⁰ Negrito e sublinhado no original.

²¹ Negrito e sublinhado no original.

²² Negrito e sublinhado no original.

²³ Negrito no original.

²⁴ Chegando a invocar, sem conceder, a “*mais recente decisão do CAAD, de 09.09.2024, no âmbito do processo n.º 31/2024-T que, sumariamente, decidiu “Para efeitos de cálculo da Derrama Municipal, deve ser excluída do lucro tributável sujeito e não isento de IRC a componente do lucro tributável [e não dos rendimentos brutos] obtida fora do território nacional.”*”

²⁵ Negrito e sublinhado no original.

IV. 3. Questões a decidir

A questão central dos autos consiste em determinar se os rendimentos auferidos fora de Portugal devem, ou não, ser integrados na base de incidência da derrama municipal.

IV. 4. Mérito

A Requerente alega que as autoliquidações de IRC dos exercícios de 2019, 2020 e 2021, segmento da derrama municipal, são ilegais, na medida em que não foi excluída do lucro tributável sujeito e não isento de IRC, a componente (rendimento) obtida fora de Portugal.

Já a Requerida defende que a derrama municipal incide (igualmente) sobre o lucro tributável apurado em operações económicas realizadas no estrangeiro, na medida em que, nomeadamente, não há norma que consagre essa exclusão de tributação (dos rendimentos obtidos no estrangeiro).

Vejamos, antes de mais, a normatividade aplicável.

O artigo 18.º, n.º 1, da Lei das Finanças Locais (LFL) tinha, em 2019, 2020 e 2021, a seguinte redação:

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.

O n.º 2 do mesmo artigo e diploma dispunha, nos exercícios aqui em causa, que:

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.

O n.º 13 do mesmo artigo e diploma referia, nos exercícios aqui em causa, 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.

Em resumo, (i) a derrama municipal incide “[s]obre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas” e não da coleta; (ii) as regras para a determinação do lucro tributável encontram-se vertidas no CIRC; (iii) o lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC, que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período, apurado com base na contabilidade e objeto das correções previstas no CIRC; e (iv) na determinação do lucro tributável são incluídos os rendimentos de fonte estrangeira.

A interpretação do referido quadro normativo para determinar se a derrama municipal das sociedades residentes em território nacional incide, ou não, sobre a totalidade do lucro tributável sujeito e não isento de IRC apurado, incluindo os rendimentos obtidos fora do território nacional não se tem revelado unívoca na jurisprudência.

No Acórdão proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT0924/17, de 13 de janeiro de 2021, o STA decidiu:

I - 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 que 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.

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

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

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

Já o Tribunal Arbitral constituído para julgar o processo n.º 32/2024-T, de 22 de maio de 2024, decidiu:

35. *A derrama municipal consiste num imposto com a natureza de adicionamento ao IRC.*

36. *Conforme refere o Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 197/2013, de 9 de abril de 2013, “tendo a derrama passado a ser calculada a partir do lucro tributável – e não já a partir da coleta – há que concluir que a mesma se converteu, de uma perspetiva jurídico financeira, num adicionamento ao IRC, perdendo a sua natureza de adicional (Sérgio Vasques, ‘O sistema de tributação local e a derrama’, *Fiscalidade*, n.º 38, 2009, p. 121; Jónatas Machado/Paulo Nogueira da Costa, ‘As derramas municipais e o conceito de estabelecimento estável’, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 854)”.*

37. *Incidindo a derrama “sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas” (cfr. artigo 18.º, n.º 1, da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro), as regras para a determinação do lucro tributável são as previstas no CIRC.*

38. *De acordo com o disposto no artigo 17.º, n.º 1, do CIRC, “[o] lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º [entidades que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola] é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.*

39. *O artigo 3.º do CIRC, sobre a base do imposto, no que releva para os autos, estabelece que:*

“1 — O IRC incide sobre: a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; [...]

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código. [...]”.

40. E o artigo 4.º, n.º 1, do CIRC, relativo à extensão da obrigação de imposto, determina que “[r]elativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”.

41. Decorre dos preceitos citados a necessária inclusão, na determinação do lucro tributável, dos rendimentos de fonte estrangeira. 42. Não existindo norma legal que excecione a consideração dos rendimentos obtidos no estrangeiro para efeito de derrama municipal, inexistente fundamento para os excluir, como bem refere a Requerida.

(...)

44. A lei não afirma que o rendimento se considera gerado no local da sede ou direcção efetiva da entidade que paga ou coloca à disposição os rendimentos, pelo que não pode o intérprete chegar a um resultado interpretativo que desconsidera o que a lei diz e que valoriza o que a lei não diz.

45.O artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil, veda ao intérprete a possibilidade de considerar “o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

46.E, conforme dispõe o artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil, “[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”.

47.Assim, considera-se que a totalidade do lucro tributável é, para efeito de derrama municipal, imputável ao município onde se situa a sua sede ou direção efetiva do sujeito passivo.

48.E compreende-se bem que assim seja, por razões que se prendem com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, consagrados, respetivamente, nos artigos 13.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), os quais, ao invés de serem violados com esta interpretação, estão-lhe subjacentes, como demonstraremos de seguida.

49.O n.º 1 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013 atribui a cada município competência para deliberar lançar uma derrama municipal sobre a parcela do lucro tributável gerado na respetiva circunscrição territorial. A formulação utilizada pelo legislador visa abranger a universalidade dos municípios, mas delimitar o âmbito da respetiva competência à circunscrição territorial de cada um, daí que o legislador empregue a expressão “que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica”, não resultando da mesma qualquer exclusão de rendimentos de fonte estrangeira.

50.Nem tal exclusão pode ser extraída da redação do n.º 2 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, porquanto este preceito se limita a definir a regra de repartição do

lucro tributável imputável a cada município, no caso de o sujeito passivo possuir estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a € 50 000.

51.A norma contida no n.º 2 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013 não define a base de incidência da derrama municipal.

52.A admitir-se a exclusão dos rendimentos de fonte estrangeira para efeitos de derrama municipal, estar-se-ia a tratar de modo injustificadamente diferente as entidades que desenvolvem uma atividade exclusivamente no território nacional e as que desenvolvem atividade também fora desse território, em benefício destas.

53.Com efeito, no caso de uma entidade com sede num determinado município nacional, mas cuja atividade seja desenvolvida em todo o território nacional, deverá o respetivo lucro tributável, para efeitos de derrama municipal, ser imputável ao município onde se situa a sua sede ou direção efetiva, conforme decorre do disposto nos n.ºs 1 e 13 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

54.Não faria sentido, nem resulta da lei, que tenha de se fazer a segregação dos rendimentos pelos diversos municípios onde os rendimentos foram pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo, a menos que em algum (ou alguns) o sujeito passivo tenha estabelecimento estável ou representação local (e o sujeito passivo tenha matéria coletável superior a €50 000) a que devam ser imputados os rendimentos gerados na respetiva circunscrição territorial, sendo então aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013.

55.Não se vislumbra qualquer fundamento para que o legislador adotasse solução diferente quando os rendimentos são pagos fora do território nacional.

E a verdade é que não adotou, em respeito pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

56. Se assim não fosse, no caso de duas entidades com sede no mesmo município e com o mesmo lucro tributável, mas em que os rendimentos de uma resultassem exclusivamente de atividade desenvolvida em território nacional e os rendimentos de outra fossem parcialmente obtidos com atividade desenvolvida também fora do país, esta pagaria menos derrama municipal do que a primeira, uma vez que os rendimentos pagos fora do território nacional seriam excluídos. Tal hipótese configuraria uma violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que duas entidades com idêntica capacidade contributiva seriam tributadas de modo injustificadamente diferente em sede de derrama municipal.

57. E, por conseguinte, compreende-se bem a solução normativa contida no n.º 13 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, no sentido em que o rendimento se considera “gerado no município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo”, sem distinção em função do local onde os rendimentos são pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo.

58. O critério legal de imputação do lucro tributável a um município é, portanto, o do local em que o mesmo é gerado ou, dito de outro modo, o local a partir do qual é gerado – o local da sede ou direção efetiva do sujeito passivo.

59. Esta solução normativa e a interpretação e aplicação feitas pela Requerida não configuram, pois, qualquer desrespeito pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, consagrados, respetivamente, nos artigos 13.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

60.É claro que sempre se poderá invocar o problema da potencial dupla tributação jurídica, no caso de os rendimentos em causa terem sido tributados no país da fonte.

61.Mas este é mais um argumento em favor da interpretação que temos vindo a expor.”

A questão que se coloca a este Tribunal Arbitral é, repete-se, responder: se os rendimentos auferidos fora de Portugal devem, ou não, ser integrados na base de incidência da derrama municipal.

No caso *sub iudice*, este Tribunal Arbitral entende, desde já, que na base de incidência da derrama municipal integram-se os rendimentos obtidos no estrangeiro, na medida em que aquela é calculada a partir do lucro tributável. Ou, dito de outro modo, como assinala a decisão arbitral n.º 32/2024-T, de 22 de maio de 2024, a derrama municipal configura um adicionamento ao IRC.

Destaca-se o facto de o artigo 18.º, n.º 1, da LFL determinar que a derrama incide sobre a “proporção do lucro” que corresponda a rendimento gerado na área geográfica do município, não prevendo o legislador qualquer exclusão dos rendimentos de fonte estrangeira (sem estabelecimento estável). O n.º 2 do mesmo normativo prevê a possibilidade de subtrair parte do “lucro” ao “lucro tributável” sujeito à derrama da sede quando existem “estabelecimentos estáveis” no estrangeiro, isto é, com o exercício de uma atividade através de meios materiais e humanos.

Nem a referida exclusão pode ser extraída da redação do n.º 2 do artigo 18.º da LFL, porquanto este preceito se limita a definir a regra de repartição do lucro tributável imputável a cada município, no caso de o sujeito passivo possuir “estabelecimentos estáveis” ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a € 50 000.

A referida interpretação é reforçada pelo previsto n.º 13 do mesmo artigo da LFL.

Em bom rigor, a lei prevê, como critério de repartição, a determinação do lucro imputável a cada município em função da massa salarial distribuída por cada circunscrição territorial. A presença verificada noutros municípios alicerça a distribuição pelas diferentes

circunscrições territoriais, prevendo o legislador como critério, o número de pessoas afeto a cada município, reforçando, deste modo, a necessidade de presença física e humana.

Consequentemente, não se pode simplesmente assumir que os rendimentos de fonte estrangeira (sem estabelecimento estável) resultam de uma atividade que a empresa desenvolve no estrangeiro, o que, para ser verdade, dependeria de existência de meios humanos e físicos aí alocados.

Nessa medida, e de forma que possa haver rigor na delimitação dos casos em que parte dos rendimentos escapam à tributação da derrama municipal da sede, tem de forçosamente considerar-se apenas aqueles (casos) em que existe, comprovadamente, uma atividade exercida fora do município da sede e que aí implique uma estrutura física e humana.

Este Tribunal Arbitral coletivo entende que é esta a posição sufragada pelo STA no Acórdão proferido no âmbito do processo 03652/15.3BESNT 0924/17, de 13 de janeiro de 2021, o que se conclui, desde logo, pelo que estava em discussão no caso concreto:

“B) Do resultado do GRUPO A, no valor total de € 65.181.876,87, resultou provado que € 52.079.027,80 resultam de rendimentos gerados exclusivamente pelas Sucursais e Estabelecimento Estável da Sociedade ora RECORRENTE (individualmente considerada), constituídos em Angola, Moçambique e Argélia;” (nosso sublinhado)

No referido processo estavam em causa rendimentos imputáveis a sucursais localizadas no estrangeiro, e não rendimentos de fonte estrangeira (quando o rendimento decorre de uma atividade exercida no território do município da sede, mas proveniente do exterior, e.g., juros pagos por entidades aí localizadas), entendendo-se aqueles como comprovadamente alocados a uma atividade em determinada área geográfica.

O referido Acórdão refere, por diversas vezes, como essencial para excluir certos rendimentos (lucros) da base tributável da derrama, a possibilidade de isolar os rendimentos, de forma comprovada, desde que a Contabilidade o permita. A decisão deve ser interpretada como referindo-se a atividades realizadas no estrangeiro através de sucursal, porque, por via de regra, tal isolamento é possível, nem que seja porque essa segmentação é necessária para repartir os direitos de tributação entre o Estado da residência e o Estado do estabelecimento estável (Estado da fonte).

É, por isso que, o acórdão refere que é necessário demonstrar que os rendimentos “[o]bjetiva e comprovadamente, não foram auferidos pelo exercício de qualquer atividade (produtiva) dentro dos limites territoriais do concelho, onde se encontra sediado”. Ora, tal exercício não decorre diretamente de a fonte do rendimento ser estrangeira, mas, pelo contrário, do facto de se exercer uma atividade no estrangeiro.

Destaca-se ainda que, se por mero exercício, fosse de retirar do lucro sujeito a derrama municipal os rendimentos de fonte estrangeira, então teriam de ser retirados também os respetivos gastos imputáveis a tais rendimentos, caso contrário esses custos continuariam a ser utilizados para diminuir a base tributável dos outros rendimentos sujeitos à derrama.

Em resumo, a derrama municipal das sociedades residentes em território nacional incide sobre a totalidade do lucro tributável sujeito e não isento de IRC apurado, incluindo os rendimentos obtidos fora do território nacional.

No caso *sub iudice*, a Requerente recebeu rendimentos de fonte estrangeira – juros, razão pela qual, não se deve retirar do lucro sujeito a derrama municipal os referidos rendimentos.

Termos em que se decide pela improcedência do pedido de declaração de ilegalidade, por erro de direito, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, dos pedidos de revisão oficiosa e das autoliquidações de IRC, nos segmentos impugnados.

A posição que o Tribunal Arbitral propugna, quanto à interpretação do quadro normativo aplicável, foi, de resto, sufragada pelo acórdão do STA, de 2 de abril de 2025 - processo 0560/22.5BEALM, no qual se concluiu o seguinte:

(...)

II - Na determinação do lucro tributável, dos rendimentos de fonte estrangeira e, inexistindo norma legal que afaste tal situação no domínio apontado, ou seja, para efeito de derrama municipal, inexistente fundamento para os excluir, sendo que o artigo 18º n.º 13 da Lei n.º 73/2013, de 03-09 é claro ao determinar que “[n]os 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 [...]”.

III - Na situação dos autos, em nenhum momento se fala em estabelecimentos

estáveis ou representações que poderiam implicar uma outra leitura da realidade em apreço e a lei não aponta qualquer elemento no sentido de se poder dizer que o rendimento se considera gerado no local da sede ou direcção efectiva da entidade que paga ou coloca à disposição os rendimentos, de modo que, a conclusão firmada na sentença recorrida no sentido da existência de rendimentos obtidos pela Impugnante fora do território nacional é inapta a produzir o efeito de anulação dos actos de autoliquidação no domínio indicado, na medida em que a alusão a rendimentos obtidos no estrangeiro preenche apenas um conceito material e não o conceito contemplado na lei com referência ao rendimento gerado na sua área geográfica.

IV - Assim, a totalidade do lucro tributável é, para efeito de derrama municipal, imputável ao município onde se situa a sua sede ou direcção efectiva do sujeito passivo, não existindo qualquer razão para afastar os rendimentos de fonte estrangeira.

Deste modo, o Tribunal Arbitral coletivo não encontra argumentos para divergir da fundamentação (e posição) vertida na referido Acórdão. Como decorre do artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil “nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”. Em bom rigor, a segurança jurídica subjacente à uniformização da jurisprudência garante aos cidadãos e às empresas, através da previsibilidade das soluções jurídicas emergentes da pronúncia, a certeza na aplicação do direito.

IV. 7. A pretensão de devolução do montante pago a mais e de juros indemnizatórios

A Requerente pediu ainda a restituição do imposto e a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto, até ao reembolso integral da quantia devida.

Ora, tendo em consideração que se julgou improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, em virtude de não se imputar qualquer ilegalidade aos atos tributários impugnados, não se pode considerar que ocorreu um qualquer erro imputável aos serviços que justifique a plena reconstituição da situação que existiria se não tivessem sido praticados os atos de liquidação nos termos anteriormente referidos. Assim sendo, os atos tributários impugnados são legais, não ocorrendo erro imputável à AT, pois não foi pago qualquer montante de imposto que deva ser reembolsado, não assistindo igualmente à Requerente o direito ao recebimento de quaisquer juros indemnizatórios.

V. DECISÃO

Assim, nos termos e com os fundamentos expostos, decide o presente Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral suscitada pela AT;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da autoliquidação de IRC plasmada na declaração Modelo 22 n.º ... da B... referente ao exercício de 2019, na parte relativa à determinação do valor da derrama municipal;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da autoliquidação de IRC plasmada na declaração Modelo 22 n.º ... da B... referente ao exercício de 2020, na parte relativa à determinação do valor da derrama municipal;
- d) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da autoliquidação de IRC plasmada na declaração Modelo 22 n.º ... da B... referente ao exercício de 2021, na parte relativa à determinação do valor da derrama municipal;
- e) Julgar improcedente o pedido de reembolso das quantias pagas;
- f) Julgar improcedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios;
- g) Condenar a Requerente nas custas do processo, nos termos infra.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em €416.308,00 (quatrocentos e dezasseis mil, trezentos e oito euros).

VII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 6.732,00 (seis mil, setecentos e trinta e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, dado que o pedido da Requerente foi julgado inteiramente improcedente.

Lisboa, 22 de agosto de 2025

O Árbitro presidente, com voto de vencido

Victor Calvete

O Árbitro adjunto

Francisco Nicolau Domingos

O Árbitro adjunto

Francisco Melo²⁶

Vencido.

Do projecto que apresentei, respigo uma das passagens (aditando os negritos – excepto na transcrição):

“Estabeleceu-se, portanto, que a parcela dos lucros que pode ser onerada por uma (ou mais) derrama(s) *tem de manter uma ligação territorial com o município que é sujeito activo desse tributo. Não se trata tanto das regras de determinação do lucro* – o que torna vã essa parte da argumentação da AT – *mas sim da legitimidade da entidade que pode determinar a cobrança desse imposto não-nacional* – cujos poderes tributários têm que ter um mínimo de relação territorial com o índice de capacidade contributiva (no caso, os lucros). **E daí que tal parcela tenha de excluir o montante de lucros que não tenha tal conexão territorial, ainda que tal montante seja inferido inilidivelmente a partir de indicadores diversos: a proporção dos custos salariais em caso de localizações múltiplas, ou o alheamento dos proveitos em relação ao território nacional, no caso de uma única localização.**

Questão diversa é apurar se a Requerente fez a demonstração desse alheamento, que foi sublinhado na reprodução do Sumário da decisão seminal do STA acima transcrita. Ora, como já resulta do que se levou aos factos provados e não provados – e foi invocado insistentemente na Resposta da AT – entende o presente Tribunal que não fez. Aliás, **nem sequer há qualquer indicação nos autos sobre a colocação da B... em qualquer um dos dois hemisférios em que o Acórdão do STA de 2 de Abril de 2025, proferido no processo 0560/22.5BEALM, passou a dividir o regime da derrama municipal: se o sujeito passivo estiver exposto aos critérios de aplicação de derrama em mais do que um município, aplica-se – segundo tal decisão – a anterior jurisprudência (e os rendimentos gerados no estrangeiro não entram no cálculo da derrama). Caso se esteja perante um sujeito passivo que tenha actividade (ou sede, ou direcção efectiva) num único município, as regras de determinação da derrama mudam, e os rendimentos gerados no estrangeiro já entram no cálculo da derrama:**

“a alusão a rendimentos obtidos no estrangeiro preenche apenas um conceito material e não o conceito contemplado na lei com referência ao rendimento gerado na sua área geográfica (o que nos afasta da situação tratada no Ac.

²⁶ Alterei a minha posição relativamente à que subscrevi no acórdão arbitral 1077/2024-T.

deste Supremo Tribunal de 13-01-2021, Proc. n.º 03652-15.3BESNT 0924/17, www.dgsi.pt, apontado na decisão recorrida) por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sendo que, “in casu”, em função dos elementos descritos e de acordo com a norma aplicável (artigo 18.º n.º 13 da Lei n.º 73/2013, de 03-09), tem de concluir-se que a totalidade do lucro tributável é, para efeito de derrama municipal, imputável ao município onde se situa a sua sede ou direcção efectiva do sujeito passivo, não existindo qualquer razão para afastar os rendimentos de fonte estrangeira.”.

Com todo o respeito, e sem pôr em causa o mérito de qualquer das decisões do STA, entendo que ambas são juridicamente defensáveis se constituírem o *único* entendimento a dar ao tratamento das derramas municipais. Na minha opinião, porém, *a coexistência das duas não faz qualquer sentido* e, a ter que optar por uma, optaria sempre pela primeira – pelas duas ordens de razões (uma de Direito, outra de facto) que a transcrição evidencia e por uma terceira: alinhar com a jurisprudência que era maioritária.

Lisboa, 22 de Agosto de 2025

Victor Calvete