

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 665/2024-T

**Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - Derrama Municipal.
Rendimentos obtidos fora de Portugal.**

Sumário

Os rendimentos gerados fora do território nacional, designadamente os relativos a dividendos auferidos por via de participação social de uma sociedade não residente, detida por sociedade nacional, não podem contribuir para a base do cálculo da Derrama Municipal, lançada e cobrada pelo município da sede, o qual carece, ainda, de legitimidade para a respetiva tributação.

I – Relatório

A “**A...**, SGPS, S.A.”, pessoa coletiva número ..., com sede na..., ..., ...-... Lisboa e a “**B...**”, pessoa coletiva número ..., com sede no..., ..., ...-..., ... (doravante designadas por “**Requerentes**”), vêm apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA) e constituição de Tribunal, em que é parte a “**Autoridade Tributária e Aduaneira**”, (doravante designada por “**Requerida**” ou “**AT**”), ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (RJAT), com as alterações subsequentes, em conjugação com os artigos 1.º e 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA é apresentado na sequência do indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa apresentados pelas Requerentes, em relação aos atos de liquidação seguintes:

- liquidação adicional de IRCn.º2020/..., referente ao exercício de 2016, notificado à “**A...**”, na qualidade de sociedade dominante, na parte respeitante a liquidação da Derrama Municipal, objeto de correção para mais no montante de € 76.896,65, efetuada no seguimento de correção do resultado fiscal da “**B...**”; e
- liquidação adicional de IRCn.º2020/..., referente ao exercício de 2017, notificado à “**A...**” na qualidade de sociedade dominante, na parte respeitante liquidação da Derrama Municipal,

objeto de correção para mais no montante de € 97.253,39, efetuada no seguimento de correção do resultado fiscal da “B...”.

Consequentemente, as Requerentes pedem a declaração de ilegalidade e a anulação daqueles atos de liquidação e dos atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, o reembolso do imposto e o pagamento de juros indemnizatórios.

Na tramitação do presente processo foram praticados os principais atos processuais seguintes:

Em 2024-05-22, foi aceite o pedido de pronúncia arbitral (PPA), apresentado pelas Requerentes.

Em 2024-07-30, por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, foi constituído o Tribunal arbitral coletivo, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (RJAT).

Em 2024-07-30, foi exarado o Despacho arbitral previsto no artigo 17.º do RJAT.

Em 2024-09-29, em cumprimento do referido despacho, a Requerida apresenta resposta e junta o processo administrativo (PA).

Em 2024-11-18, foi proferido Despacho dirigido à audição das testemunhas indicadas pelas Requerentes.

Em 07 e 14-01-2025, o Tribunal realizou a inquirição das testemunhas apresentadas pelas Requerentes.

Em 14-01-2025, naquele ato, o Tribunal notificou as Partes para a apresentação de alegações escritas no prazo de 10 dias.

II - Saneamento

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária.

A coligação de autores é admissível uma vez que o pedido arbitral tem por objeto atos de liquidação do mesmo imposto, existe identidade da matéria de facto e a procedência do pedido

depende da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito – cf. n.º 1 do art.º 3.º do RJAT.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver.

O PPA, os elementos de prova, a resposta e o processo administrativo são apreciados pelo Tribunal mais adiante.

III – Da posição das partes

1- Das Requerentes

As Requerentes apresentam o presente PPA na sequência do indeferimento, pela AT, dos pedidos de revisão oficiosa de atos de liquidação supra identificados, relativos aos anos de 2016 e 2017, decisões notificadas em fevereiro de 2024, vindo alegar, em síntese, o seguinte:

- “No que respeita a 2016, a diferença entre o valor da Derrama Municipal incluído na autoliquidação do Grupo C... e aquele que foi liquidado pela AT é de € 76.896,65, o qual corresponde, justamente, à aplicação da taxa de 1,5% ao lucro tributável da B... estabelecido pela AT, ou seja $1,5\% * € 5.126.442,82$.
- Tal liquidação foi concretizada e reflectida na demonstração de liquidação de IRC n.º 2020 ... subjacente ao presente pedido e objecto de impugnação pelas Requerentes.
- Quanto a 2017, a diferença entre o valor da Derrama Municipal incluído na autoliquidação do Grupo C... e aquele que foi liquidado pela AT é de € 97.253,39 o qual corresponde, precisamente, à aplicação da taxa de 1,5% ao lucro tributável da B... estabelecido pela AT, ou seja $1,5\% * € 6.483.559,31$ (cf. doc. n.º 2 em anexo).
- Tal liquidação foi concretizada e reflectida na demonstração de liquidação de IRC n.º 2020 ... também subjacente ao presente pedido e objecto de impugnação pelas Requerentes. (...)
- As Requerentes consideram que tais liquidações e encargos de Derrama Municipal se fundam em errónea interpretação e aplicação das normas relevantes por parte dos serviços da AT, discordando, pois, que aqueles sejam efectivamente devidos. (...)
- As referidas liquidações de Derrama Municipal incidiram sobre os dividendos recebidos pela B... da sociedade D..., S.a.l. (adiante “D...”), sociedade libanesa. (...)

- Alegam as Requerentes que “Como afirmou o Supremo Tribunal Administrativo, da base de incidência da Derrama Municipal devem ser eliminados os rendimentos que devam ser considerados obtidos fora do território nacional (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Janeiro de 2021, proferido no processo n.º 0924/17).
- O que bem se compreende, na medida em que o n.º 1 do aludido artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, estabelece que a Derrama Municipal incide sobre o lucro tributável, sujeito e não isento de IRC, que corresponda à proporção do rendimento gerado na área geográfica de cada município.” (...)
- As Requerentes no sentido das suas alegações invocam as decisões arbitrais no âmbito dos Processos n.º 554/2021-T e n.º 170/2023-T, relativamente a factos semelhantes ocorridos em outros exercícios.
- Precisam as Requerentes que “A liquidação de Derrama Municipal em causa corresponde exclusivamente à aplicação da respectiva taxa sobre os dividendos recebidos da participada D..., que em sede de autoliquidação tinham sido excluídos do valor do lucro tributável da B... . (...)
- A A... tinha já procedido ao integral pagamento de todos os valores apurados e cobrados pela AT. O imposto em causa e aqui contestado, quer com referência a 2016, quer com referência a 2017, encontra-se, como tal, totalmente pago.
- As Requerentes consideram que a Derrama Municipal não pode incidir sobre lucro tributável sujeito de IRC gerado fora do território nacional.“ (...)
- “(...) que nas sucessivas leis das finanças locais, incluindo na actual Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, no que respeita à incidência da Derrama Municipal, esteve (e está) prevista a exigência de que o IRC sobre que recai a percentagem de derrama seja a proporção correspondente ao rendimento gerado na sua (do município) área geográfica.” (...)
- Nesse sentido, alegam que “ (...) não é, nem pode ser, displicente a previsão, desde sempre constante da norma relevante (presentemente o n.º 1 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro), de que o percentual da **Derrama Municipal incide sobre o lucro tributável correspondente à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município colector.**” (...)
- “(...) o restringir a incidência da Derrama Municipal ao lucro tributável correspondente à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município colector, o legislador

- excluiu o lucro tributável correspondente ao rendimento que não foi gerado em qualquer município (do território português). (...)
- Se a intenção do legislador era a de que a Derrama Municipal devia incidir sobre o lucro tributável que não pudesse ser imputado a qualquer município tê-lo-ia dito, o que não fez, aprovando e secundando normas de incidência que apontam exactamente no sentido contrário. (...)
 - Quando não houvesse diversos estabelecimentos estáveis ou representações locais, ter de considerar-se “o rendimento (que) é gerado no município”, em que se situa a sede (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Janeiro de 2021, proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT / 0924/17). (...)
 - A Derrama Municipal visa, assim, imediatamente, contribuir para colmatar as necessidades financeiras do município em causa, na medida da pegada deixada pelo sujeito passivo nas suas infra-estruturas, serviços, imobilizado corpóreo (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Janeiro de 2021, proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT / 0924/17).” (...)
 - “(...) desde a alteração à base de incidência da Derrama Municipal, com a Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro, que se entende que esta, tendo passado a ser calculada por aplicação de uma taxa ao lucro tributável de IRC, em vez da colecta deste imposto, perdeu a sua natureza de imposto extraordinário e deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionamento. “ (...)
 - “(...) as Requerentes entendem que a melhor interpretação das normas de incidência da Derrama Municipal, constantes actualmente e à data dos factos, do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, é aquela que exclui das ditas normas os rendimentos que se devam considerar obtidos fora de território nacional.” (...)
 - “(...) o critério da aplicação da Derrama Municipal sobre a proporção do rendimento da empresa gerado na área geográfica do município mostra-se como uma manifestação do princípio do benefício, no sentido de que o valor de Derrama a pagar por cada sujeito passivo a favor de cada um dos municípios em que exerce a sua actividade visa compensar os custos apreciáveis suportados por este e que potenciaram que aquela pudesse apurar rendimento (...)” (...)
 - “Finalmente: a interpretação das normas legais vinda de expor é ainda aquela que decorre do princípio da territorialidade. Só estão sujeitas a Derrama Municipal as sociedades

comerciais com sede ou direcção efectiva em Portugal, e as sociedades que aqui não tenham sede nem direcção efectiva, somente no que respeita aos rendimentos directamente imputáveis aos estabelecimentos estáveis existentes no território nacional.

- Mas mais: considerando a natureza, finalidade de ratio da Derrama Municipal, o princípio da territorialidade pode apenas significar que, relativamente às entidades que tenham sede e direcção efectiva em território nacional, a Derrama Municipal incide só sobre o lucro tributável, na parte em que este se possa ter como obtido/gerado em território nacional.”.
- Por fim, as Requerentes pedem a anulação de atos tributários de liquidação e de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, o reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, devidos por “*erro imputável aos serviços*”.

2- Da Requerida

Por impugnação, a Requerida, invoca na resposta e em alegações, em síntese, o seguinte:

- Que “(...) a derrama municipal encontra-se prevista na Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro (Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais - RFALEI), o qual revogou a anterior Lei das Finanças Locais introduzida pela Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro.
- Este regime veio estabelecer a possibilidade **de os municípios deliberarem lançar anualmente uma derrama aplicável às sociedades e outras pessoas colectivas, cuja sede ou estabelecimento se situem na sua área geográfica** (Art.º 18.º n.º 1 do RFALEI).
- A derrama visa assim financiar os Municípios, pelos custos que estes têm de assumir face à presença, nos respetivos municípios de sociedades comerciais (*infraestruturas públicas, e manutenção destas, prestação de serviços públicos, etc.*).” (...)
- “Quanto à lógica comutativa ou de contrapartida subjacente à figura da Derrama Municipal, esta torna-se mais evidente quando se prevê que o valor apurado por uma sociedade comercial deve ser ‘distribuído’ por tantos Municípios quanto aqueles em que a sociedade atua no território nacional, ou seja, em conformidade com a ‘fonte’ dos rendimentos, o que se impõe atentos os princípios do benefício e da justiça na repartição dos encargos. (n.º 2 do art.º 18º do RFALEI).“ (...)
- “(...) a alteração de fundo relativamente à incidência, ocorreu com a Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, pelo que a derrama passou a ser calculada sobre o lucro tributável do IRC, em

alternativa à coleta, tal como definido no seu Art.º 14.º, o que conduziu à liquidação da derrama mesmo na ausência de IRC a pagar. Atualmente a Lei n.º 73/2013 de 3 de Setembro, manteve a incidência inalterada (vide Art.º 18.º).

- Ao abrigo do disposto no Art.º 18, n.º 1, a derrama municipal incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), correspondendo à proporção do rendimento gerado na área geográfica de cada município, 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.” (...)
- “(...) que a derrama municipal recai sobre o lucro tributável (diferença entre os rendimentos e os gastos), apurado em operações económicas realizadas no estrangeiro.
- Desde logo, e em primeiro lugar, analisada a legislação em vigor que disciplina a figura da derrama, verificamos a inexistência de qualquer norma que disponha no sentido de que os rendimentos provenientes do exterior estão excluídos de tributação.” (...)
- Sobre o artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, alega que “(...) resulta literalmente do texto legal que, quanto ao critério para repartição da derrama, este encontra-se consignado no n.º 2 do Art.º 18.º da Lei n.º 73/2013 (*no caso de sujeitos passivos com estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a € 50.000,00*), no n.º 3 (*volume de negócios resultante em mais de 50/prct da exploração de recursos naturais ou tratamento de resíduos*) e ainda sublinhe-se, no n.º 13 do mesmo artigo que a Requerente pretende olvidar, nos termos do **qual, o legislador determina que, caso não se encontrem reunidos os pressupostos para a repartição da derrama pelos diferentes municípios nos termos do n.º 2, a mesma é devida apenas em função da área da sede do sujeito passivo, tal foi efetuado pela requerente nas autoliquidações controvertidas e em estrito cumprimento desta lei.** (...)
- Com efeito, o n.º 1 do Art.º 18.º da Lei n.º 73/2013, determina que os municípios podem deliberar lançar uma derrama, de duração anual e que vigora até nova deliberação, até ao limite de 1,5/prct. sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC.
- Ora, o apuramento do lucro tributável remete-nos para o estipulado no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC, o qual determina que, o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do Art.º 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado

-
- líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC”. (...)
- “Acresce dizer que 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 [o princípio] da universalidade dos rendimentos, tal como previsto no art.º 4.º, n.º 1 daquele diploma legal.
 - Nenhuma exceção **é feita quanto a rendimentos provenientes do estrangeiro, pelo contrário, aquela norma inclui-os expressamente.**” (...)
 - “A Requerida discorda do teor do Acórdão do STA de 13.01.2021, proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, que sustenta a posição da Requerente, alegando que “(...) o douto Acórdão concluiu que ao lucro tributável apurado deveriam ser expurgados os rendimentos obtidos no estrangeiro (e não o lucro tributável resultante desses rendimentos), porquanto tais rendimentos não possuíam qualquer ligação ao município em causa, aplicando ao valor encontrado a taxa da derrama. (...) 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.**”(…)
 - “(...) pretendendo a Requerente efetuar uma mera operação de subtração, isto é, ao retirar do lucro tributável, o valor total do rendimento obtido no estrangeiro (*e não o lucro tributável decorrente daqueles rendimentos*), **estaremos a esquecer que naquele lucro tributável estão incluídos encargos subjacentes aos rendimentos obtidos no estrangeiro, o que conduz, no limite à dedução de gastos em montante superior ao devido e à não tributação de lucro tributável apurado relativamente aos rendimentos obtidos em território nacional, e consequentemente à violação das disposições legais vertidas na lei.**
 - Ou seja, 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.” (...)

- Alega a Requerida que “(...) 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. (...) **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.” (...)**
- “Ademais o próprio acórdão, se bem se entende, admite um tratamento de natureza casuística, na medida que a retirada da base de incidência da derrama dos rendimentos obtidos no estrangeiro *apenas seria efectuada “quando possível a destrinça, comprovada”, abrindo a porta à incerteza sobre a identificação das situações concretas em que tal poderia ocorrer.*”
- “(...) 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 números 1 e 2 do Art.º 14.º da LFL, **que não autorizam a exclusão daquela dos rendimentos provenientes do estrangeiro.**”
- A Requerida invoca o Acórdão n.º 603/2020, proferido no Recurso n.º 172/20, 2ª Seção, do Tribunal Constitucional, por forma a sustentar que “(...) **se o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração da coleta da derrama originada por rendimentos obtidos no estrangeiro é porque na base de cálculo da derrama estão incluídos não só sobre os rendimentos (e gastos) provenientes do território português, mas também os com origem no estrangeiro.**”
- Por fim, alega que “(...) não se verificando, nos presentes autos, em nosso entender, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer indemnização, nos termos do disposto no Art.º 43.º da LGT. (...)
- Entendendo-se, o que não se concede, que são devidos juros indemnizatórios, estes apenas seriam devidos partir do prazo de um ano após o pedido de revisão do ato tributário por

iniciativa do contribuinte, em consonância com a lógica da alínea c) do n.º 3 Art.º 43.º da LGT (...).”

- Conclui a Requerida, que **“(...) deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.”**
- Em alegações, reitera o conteúdo da resposta, enfatizando que **“(...) se o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração da coleta da derrama originada por rendimentos obtidos no estrangeiro é porque na base de cálculo da derrama estão incluídos não só sobre os rendimentos (e gastos) provenientes do território português, mas também os com origem no estrangeiro.”**

IV – Matéria de facto

Factos provados

O Tribunal arbitral, com relevo para a decisão, atento o alegado pelas partes e a prova junta (documentos juntos com o PPA, Processo Administrativo e prova testemunhal), considera provado o seguinte:

- A Requerente “A...” é sujeito passivo de IRC, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do respetivo Código, sendo a sociedade dominante de um perímetro fiscal – grupo de sociedades - composto, entre outras, pela “B...”, enquadrado para efeitos de IRC no regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), previsto nos artigos 69º a 71º do Código do IRC.
- A Requerida relativamente aos períodos de tributação de 2016 e 2017, realizou procedimento inspetivo aquele Grupo, para efeitos de controlo do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), repercutindo as correções operadas em IRC na esfera individual das empresas que o compõem, mormente as efetuadas na empresa “B...”.
- As correções são relativas a dividendos recebidos pela Requerente “B...” da Sociedade “D..., S.a.L.”, com sede no Líbano, nos montantes de € 5.126.442,82 (ano de 2016) e de € 6.483.559,31 (ano de 2017), os quais tendo influenciado a determinação do seu lucro tributável produziram um aumento da respetiva Derrama Municipal.

- As correções efetuadas, em sede de IRC, aos exercícios de 2016 e de 2017, à matéria tributável e ao imposto na esfera da empresa “B...”, foram repercutidas na esfera do Grupo e concretizadas na liquidação adicional n.º 2020 ..., referente ao exercício de 2016, no montante de € 76.896,65, e na liquidação adicional n.º 2020/..., referente ao exercício de 2017, no montante de € 97.253,39, respeitantes a acréscimos da Derrama Municipal.
- O reembolso fixado na liquidação adicional de IRC de 2016 n.º 2020..., foi no montante de € 48.763,82, sem o referido valor da derrama teria ascendido a € 125.660,47.
- o reembolso fixado na liquidação adicional de IRC de 2017 n.º 2020..., foi no montante de € 468.106,34, sem o referido valor da derrama teria ascendido a € 565.359,73
- Em 10/01/2024, a Requerente “A...” apresentou pedidos de Revisão Oficiosa contra aquelas liquidações adicionais de IRC n.º 2020 ... e n.º 2020..., referentes aos períodos de tributação de 2016 e 2017, respetivamente - Procedimentos de Revisão Oficiosa (PRO) n.º ...2024... e n.º ...2024... .
- Por despacho de 20/02/2024, concretizado na Informação n.º 21-AIR1/2024, foi elaborada informação final do referido procedimento e praticado o ato de indeferimento no PRO n.º ...2024..., notificado às Requerentes, através do ofício n.º ...-DJT/2024, recebido em 22/02/2024.
- Por despacho de 21/02/2024, concretizado na Informação n.º 22-AIR1/2024, foi elaborada informação final do referido procedimento e praticado o ato de indeferimento no PRO n.º ...2024..., notificado às Requerentes, através do ofício n.º ...-DJT/2024, recebido em 28/02/2024.
- Em 21/05/2024, as Requerentes apresentam o presente pedido de pronúncia arbitral contra os atos de indeferimento dos suprarreferidos pedidos de Revisão Oficiosa.
- A “D..., S.a.L.” tinha, à data, relevante presença industrial no Líbano, em especial na área da produção de cimento, aí possuindo importantes estruturas físicas e empregando centenas de trabalhadores.
- A “D..., S.a.L.” era, à data, detida maioritariamente pela requerente B... .

Factos não provados

Não existem factos com relevância para a apreciação do pedido que devam ser considerados como não provados.

1. Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – Cf. n.º 2, do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do CPC, aplicável, ex vi, al. a) e e) do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada e não provada, para além do reconhecimento de factos não controvertidos pelas partes, resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos com o PPA, da resposta da Requerida, do PA, e alegações, como indicado em relação aos factos julgados como provados.

V – Do mérito – fundamentação de direito

A Derrama Municipal (DM) constitui um imposto adicional ao IRC, devido pelas pessoas coletivas que exerçam atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Decisões arbitrais têm entendido que os dividendos provenientes de uma sociedade participada não residente, não devem ser incluídos na base de cálculo da derrama municipal. Isso ocorre porque esses rendimentos são considerados gerados fora do território nacional e, portanto, não estão sujeitos a esse imposto municipal.

A distinção tem fundamento no princípio da territorialidade, ou seja, a DM incide sobre os rendimentos gerados no território do município, bem como na natureza dos dividendos, ou seja, estes são a distribuição de lucros de uma sociedade e, quando provenientes de uma sociedade não residente, são considerados gerados no país onde essa sociedade está sediada.

A partir da Lei das Finanças Locais (LFL) de 2007, a DM passou a incidir sobre o próprio lucro tributável de IRC (antes sobre a coleta), razão pela qual é qualificada por vezes como um adicionamento ao imposto.

O regime legal em vigor prevê a taxa máxima de 1,5%, permitindo a lei que os municípios estabeleçam taxas reduzidas ou isenções da derrama, solução com a qual se pretende estimular a atividade local, *maxime*, das pequenas empresas – cf. art.º 18.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

A natureza complementar da DM, sempre vista como um adicional, justificou uma legislação mais “enxuta” e assente sobre as regras de incidência e liquidação do IRC - imposto do Estado-administração central.

No entanto, a evolução e internacionalização das atividades empresariais tornou essa simplicidade inicial, atualmente, inadequada. A atual legislação, concentrada no artigo 14.º e 18.º da LFL, mostra-se insuficiente para lidar com as questões complexas que surgem na aplicação e gestão desse imposto municipal no contexto da internacionalização e complexidade das relações comerciais, evidenciando a necessidade de uma revisão mais profunda.

Desde o problema da partilha da receita da derrama, de especial complexidade quando estejam em causa empresas com atividade em diversos Municípios, bem como a existência de rendimentos de estabelecimento estável ou de sociedade participada em outro país e, a subsequente consideração, ou não, para efeitos de derrama, de diferentes rendimentos gerados em país terceiro e distribuídos a empresa mãe ou acionista, residente em território nacional.

Assim, o regime jurídico desse imposto municipal atingiu um grau de desadequação que não responde e, antes, suscita questões cada vez mais complexas, exigindo que os sujeitos ativos do imposto e a AT utilizem essas diferentes questões suscitadas pelos contribuintes para uma revisão e análise crítica, por forma a dotarem o legislador dos conhecimentos que lhe permitam aperfeiçoar e clarificar o regime do imposto, tornando-o numa mais clara, efetiva e eficaz fonte de financiamento dos municípios.

Na apreciação e decisão do presente PPA, embora tendo presente que os tribunais são livres, incluindo os arbitrais, para seguirem o direito e/ou a jurisprudência que julgam como mais adequado/a, sem prejuízo do valor reforçado dos acórdãos de uniformização de jurisprudência e dos assentos, a importância de ter em conta as decisões anteriores, em especial dos tribunais superiores, constitui um importante referencial para efeitos de segurança jurídica e transparências das relações entre o Estado e os contribuintes.

Considerando a importância da certeza e da segurança jurídica para a vida em sociedade e para a atividade dos contribuintes, principais agentes económico-sociais e do desenvolvimento do país, decidir em sentido diferente de decisões pretéritas, maxime, do STA, sobre o imposto e a factualidade *sub judice*, contrariaria aqueles postulados e os argumentos supra aduzidos sobre o regime do imposto, objeto de apreciação aprofundada por anteriores decisões arbitrais e por aquele tribunal.

Assim, o afastamento do sentido da maioria das decisões judiciais pretéritas, apenas se

equacionaria na presença de argumentos novos, não considerados naquelas decisões, ou que, considerando a evolução da legislação no seu todo, aquelas decisões já não se apresentassem fundamentadas.

Sobre as questões de direito que o presente PPA suscita, o STA no Processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, pronunciou-se, em síntese, nos seguintes termos:

“(…) 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 …(…) 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 (…)” “(…) 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 (…)”

“(…) 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, consequentemente, dos municípios portugueses, os beneficiários, exclusivos, daquela).”

Nesse mesmo sentido, pronunciaram-se os tribunais arbitrais constituídos no CAAD – cf. Processos n.ºs 554/2021-T, 720/2021-T, 234/2022-T, 170/2023-T e 211/2023-T.

Considerando os argumentos invocados, as referidas decisões arbitrais, a jurisprudência e o disposto no n.º 1 do art.º 18.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, diploma que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais (RFAL), a Derrama Municipal (DM) incide “(...) *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 (...)*”.

Concluímos no sentido das referidas decisões arbitrais e do STA. Iguamente não estão em causa rendimentos gerados na área geográfica do município, porquanto os lucros foram auferidos pela Requerente “B...” por via de participação social numa sociedade não residente, pelo que esses proveitos devem ser excluídos do lucro tributável e, como tal, não devem contribuir para o cálculo da DM lançada pelo Município da sede da empresa.

Não existindo razões, de facto e de direito, para afastar os referidos entendimentos, quer arbitral, quer jurisprudencial, ambos consolidados na ordem jurídica e que entendem ser de restringir a incidência da DM ao lucro tributável correspondente à proporção do rendimento gerado na área geográfica de um Município no território nacional.

Termos em que não se mostra legítima a incidência da DM com referência aos rendimentos/lucros que não foram obtidos, nem podem ser imputados ao Município lançador e coletor do imposto.

Acresce a falta de legitimidade do exercício do direito à tributação por parte do referido Município, atento o território, de país terceiro, onde foram gerados os referidos lucros – cf. declaração de voto do Presidente do presente Tribunal Arbitral Coletivo.

Por sua vez, face à procedência do PPA e atentas as datas de entrada dos pedidos de revisão oficiosa e das respetivas decisões da AT, os juros são devidos a partir de um ano após esses pedidos de revisão e até à data da emissão das respetivas notas de crédito - cf. alínea c) do n.º 3, do art.º 43.º e n.º 2 do art.º 61 do CPPT, ambos, da LGT e Acórdão do STA, Processo n.º 038/19.4BALS.B.

VI – Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais e anular os atos de liquidação de IRC respeitantes aos exercícios de 2016 e de 2017, na parte em que concretizam a liquidação adicional de derrama municipal, nos montantes de 76.896,65 e € 97.253,39, respetivamente.
- b) Anular os atos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa que mantiveram inalterados aqueles atos tributários.
- c) Julgar procedentes os pedidos de reembolso das quantias respeitantes a liquidação adicional de derrama municipal de 2016 e 2017, nos montantes de 76.896,65 e € 97.253,39, respetivamente, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios, calculados nos termos da alínea c) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT.
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VII - Valor do Processo

Fixa-se à causa o valor de € 174.150,04, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII – Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I da Tabela Anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 1 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerida, por ser a parte vencida.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 29 de janeiro de 2025

O Tribunal Arbitral Coletivo

Presidente,

(Professor Doutor Rui Duarte Morais)
(com declaração de voto)

Vogal,

(Dr. Jorge Belchior de Campos Laires)
(com declaração de voto de vencido)

Vogal,

(Dr. Vítor MR Braz)
(Relator)

Declaração

1- Votei favoravelmente o projeto de decisão, concluindo pela procedência do pedido, mas por razões diferentes das constantes da fundamentação apresentada pelo Ilustre Relator.

A minha posição atual, relativamente à sujeição a derrama municipal de rendimentos obtidos no estrangeiro por residentes em Portugal, pode resumir-se como se segue:

- a parte do lucro tributável em IRC, quando oriunda de uma atividade empresarial realizada no estrangeiro através de estabelecimento estável ou algo economicamente equivalente, não está sujeita ao pagamento da derrama municipal por falta de legitimidade de um qualquer município português para a tributar.

- nos demais casos (vg. rendimentos passivos), a tributação em derrama municipal deve ter lugar por, dada a ausência de uma estrutura empresarial localizada no estrangeiro, tais rendimentos serem, legalmente, localizados no município da sede do sujeito passivo (nº 13 do artº 18º da Lei do Financiamento das Autarquias Locais)

2- Esta distinção assenta em diferentes considerações, que passo a resumir:

- não estão em causa as normas de incidência real da derrama municipal (as quais coincidem com as do IRC, dado a derrama municipal continuar a ser, neste ponto, um imposto acessório, dependente daquele). Assim sendo, temos que as normas de incidência real da derrama municipal apontam para uma tributação de âmbito mundial (*worldwide income*), como sustenta a AT.

- o que está em causa é a legitimidade do exercício do direito à tributação por parte do município onde se situa a sede do sujeito passivo (ou de qualquer outro município português).

O que, logicamente, tem prioridade sobre a análise das normas de incidência. Não existindo legitimidade para tributar, ficam prejudicadas questões relativas às normas de incidência, pois a tributação, pura e simplesmente, não pode ter lugar.

- a derrama municipal, embora constitucionalmente dirigida à tributação de determinada manifestação de capacidade contributiva (o lucro empresarial), surge legitimada pelo *princípio do benefício*. Este imposto é como que uma contrapartida das condições para exercício de uma atividade empresarial que o município oferece às empresas aí localizadas. A derrama visa, assim, financiar os Municípios pelos custos que têm de assumir face à presença física, nos respetivos territórios, de realidades empresariais (construção de infraestruturas públicas, e manutenção destas, prestação de serviços públicos, etc.).

O mesmo é dizer que sem tal presença física não há *benefício*, não é legítima a tributação.

- É também a conexão com o território de determinado município da atividade geradora do rendimento que legitima o exercício, relativamente a tal rendimento, dos poderes tributários próprios dos municípios (pela respetiva assembleia municipal).

O elemento de conexão que a lei prevê refere-se à localização da *fonte económica* do rendimento, ao local onde é realizada a atividade geradora do mesmo (“rendimento gerado” - art. 18º, nº 1, da Lei 73/2013) e não à *fonte financeira*, ou seja, o local de onde o rendimento é oriundo.

- A legitimidade para tributar, em derrama municipal, o lucro empresarial depende assim, relativamente a cada município, de estar instalado no respetivo território a sede ou um estabelecimento estável do sujeito passivo residente.

- Do exposto, resulta – no meu entender – que, por falta de legitimidade para a tributação, não podem ser sujeitos a derrama municipal os rendimentos gerados através de estabelecimento estável situado no estrangeiro.

Este pensamento corresponde ao plasmado no ac. do STA de 13-01-2021, proc. 03652/15, o qual analisou, precisamente, uma situação de rendimentos gerados no estrangeiro através de estabelecimentos estáveis.

3- A particularidade da situação em apreço resulta de a atividade da Requerente no Líbano ser prosseguida não através de um estabelecimento estável, mas sim através de uma sociedade de direito local na qual, como provado, detém a maioria do capital.

Subsidiária esta que, também como dado provado, têm uma relevante presença industrial nos mercados locais, nomeadamente no Líbano, em especial na área da produção de cimento.

Para tal, como dado por provado e é inerente a tal tipo de atividade, esta subsidiária é titular, no país da sua sede, de importantes estruturas físicas (fábricas, etc.) e humanas.

Economicamente¹, a Requerente e a sua filial estão numa relação de grupo, sendo a Requerente sociedade dominante uma vez que detém a maioria do capital da sociedade libanesa.

Damos a palavra a Alberto Xavier, citando um texto que, muito embora escrito há mais de 50 anos, mantém toda a sua atualidade²: *No processo de concentração de empresas estas podem optar pela manutenção da sua individualidade jurídica, limitando-se a constituir sucursais que são seus estabelecimentos estáveis ou, pelo contrário, constituírem ou tomarem o controlo de uma sociedade distinta, dotada de personalidade jurídica, que é uma sua filial (Tochtergesellschaft/subsidiary).*

Nestas hipóteses, apesar de existir uma pluralidade de pessoas jurídicas, deparasse-nos uma unidade económica do grupo (Konzern, Trust) constituído pela sociedade matriz e pela sociedade filial (ou sociedades filiais).

De tal modo que ao Direito Fiscal se suscita a questão de saber se na articulação dos seus regimes, deve considerar relevante a separação de personalidades jurídicas (restliche Selbständigkeit) ou, pelo contrário, abstrair dessa separação para apenas ter em conta a unidade económica (wirtschaftliche Einheit) do grupo de empresas.

4. No plano interno, a consideração de um grupo de sociedades como um único sujeito passivo tem, hoje, consagração limitada no Regime Especial de Tributação de Sociedades.

No plano internacional releva o a atual regime da *participation exemption*, que visa eliminar a dupla tributação dos lucros no seio de um grupo de sociedades.

Mais importante para a questão em análise nos parece ser a opção, aberta pelo legislador em 2015, permitindo às sociedades sedeadas em Portugal aplicar aos seus estabelecimentos estáveis situados no estrangeiro as mesmas regras a que estariam sujeitos os rendimentos obtidos se originários de filiais³.

Estas e outras evoluções legislativas traduzem bem a ideia central de que o exercício de uma atividade empresarial no estrangeiro pode ser em tudo economicamente idêntica (e, consequentemente, deve ser sujeita a um mesmo regime fiscal), quer quando realizada através de uma filial, quer quando realizada através de um estabelecimento estável.

5- No nosso caso, a existência de uma significativa presença empresarial, industrial, da Requerente no Líbano, ainda que titulada pela sua subsidiária, é indiscutível. Ficou provado

¹ Não importa aqui a questão de saber em que medida o título VI do Código das Sociedades Comerciais se aplica a sociedades com sede em Portugal que detêm participações em sociedades sediadas em outros países.

² Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 1972, pág. 376 s.

³ Art.º 54º-A do CIRC.

que a parte os lucros em causa no presente processo, sobre a qual a AT pretende fazer incidir a derrama municipal, tem origem nessa atividade empresarial.

Dito de outra forma, os rendimentos em causa, muito embora formalmente sejam de qualificar como *dividendos* (por corresponderem a distribuições de lucros feitas pela subsidiária) são, substancialmente *lucros* da Requerente, rendimentos decorrentes de uma atividade empresarial de natureza industrial por ela prosseguida, ainda que por via indireta, no Líbano.

Há, pois, que fazer uma distinção (económica) que consideramos essencial entre dividendos que são puros rendimentos de capital, rendimentos passivos, que não implicam uma atividade empresarial de quem os obtém e dividendos que são, substancialmente, o resultado de uma atividade empresarial prosseguida pelo seu titular, ainda que de forma indireta, através de uma sociedade dominada. De outra forma, entre dividendos que resultam de pura atividade financeira e dividendos que resultam de participações de carácter estrutural.

Neste último caso – que é o caso dos autos – os rendimentos em causa não estão sujeitos a derrama municipal, tal qual o não estariam se fossem obtidos através de um estabelecimento estável, por ser a mesma a falta de legitimidade de um qualquer município português para os tributar.

6- A AT, na sua resposta, sustenta ainda que *pretendendo a Requerente efetuar uma mera operação de subtração, isto é, ao retirar do lucro tributável, o valor total do rendimento obtido no estrangeiro (e não o lucro tributável decorrente daqueles rendimentos), estaremos a 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 legais vertidas na lei. Ou seja, 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.*

Não podemos deixar de reconhecer pertinência ao argumento, embora não decisiva.

De todo o modo, o que aqui relevará é o facto de tal questão não relevar no caso em apreço uma vez que os gastos diretamente inerentes à obtenção dos rendimentos em causa foram suportados não pela Requerente mas por outra sociedade, a sua subsidiária libanesa.

Os gastos decorrentes do exercício da atividade acionista, suportados pela Requerente, terão sido, certamente, despiciendos.

De todo o modo, eventuais dificuldades na quantificação do rendimento excluído da tributação nunca poderão ser tidas por suficientes para tornar aceitável uma tributação ilegítima.

7- Pelo exposto, coincidimos, ainda que com diferente motivação, com as decisões arbitrais anteriores que apreciaram a mesma situação, relativamente ao mesmo sujeito passivo, com referência a outros exercícios, as quais consideraram procedentes o pedido, o que é importante em homenagem à segurança jurídica que resulta da uniformidade das decisões dos tribunais, a qual resulta alcançada pela sua constância, pese embora eventuais discrepâncias nas respetivas fundamentações.

Rui Duarte Morais

Declaração de voto

O meu voto foi no sentido da improcedência do pedido, pelas razões que exponho de seguida.

1. O presente acórdão acompanha a jurisprudência maioritária do CAAD, adotando a posição de que é de excluir do lucro tributável sujeito a derrama municipal os rendimentos de fonte estrangeira, nomeadamente, como é o caso em apreço, dividendos recebidos de subsidiárias no estrangeiro.
2. A referida jurisprudência do CAAD, bem como a presente decisão, tem apoiado a sua posição no Acórdão do STA dado no processo 03652/15.3BESNT 0924/17, de 13/01/2021, mas considero, como abordarei mais à frente, que esse Acórdão não serve de sustentação para a tese que tem sido adotada.
3. Analisando-se os diversos Acórdãos produzidos pelo CAAD, parece resultar que a exclusão de certos rendimentos da base tributável da derrama municipal assenta no facto de a fonte desse rendimento ser no estrangeiro.
4. Na sua consequência limite, essa tese, quando assente no argumento referido, levaria à indefensável conclusão de que a derrama municipal da sede incide apenas sobre rendimentos cuja fonte se localize no município.
5. Ainda que, 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 custos imputáveis a tais rendimentos, caso contrário esses custos continuariam a ser utilizados para diminuir a base tributável dos outros rendimentos sujeitos à derrama, solução que seria sempre incongruente.
6. Quando confrontadas com o facto de a tese conduzir à exclusão da derrama municipal apenas sobre os rendimentos de fonte estrangeira, não retirando os correspondentes custos alocados a esses rendimentos, algumas das referidas decisões do CAAD alegam que, em princípio, tais custos registados pela empresa são irrelevantes, alegação essa que entendo não poder ser sustentada em abstrato. Nem é confirmada sequer pela experiência, uma vez

que, mesmo no caso que estamos a tratar, muitas vezes o investimento através de subsidiárias implica para a empresa custos consideráveis (custos de gestão, financeiros, cambiais, etc).

7. Conforme defendo, tendo por base a lei e também a jurisprudência do STA, esse exercício é tipicamente alcançável quando estão em causa rendimentos de uma atividade exercida através de estabelecimento estável no estrangeiro, e já não quando estão em causa outros rendimentos de fonte estrangeira.

a) Análise do regime

8. Decorre da letra da lei que a derrama municipal lançada pelo município da sede deve incidir sobre todo o lucro gerado pela empresa, exceto quando a empresa desenvolva a atividade noutra localização, e que, por aí possuir uma estrutura física e humana própria, possa ser isolada da restante atividade.
9. Nesse sentido, comecemos pelo que dispõe o n.º 1 do artigo 18.º do Regime financeiro das Autarquias Locais e das entidades intermunicipais, aprovado pela Lei n.º 73/2013.

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.

10. A lei determina que a derrama incide sobre a “proporção do lucro” que corresponda a rendimento gerado na área geográfica do município. Em seguida, atente-se à redação do n.º 2 da norma citada:

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.

11. Fica claro que o que está em causa, de forma a subtrair parte do lucro ao lucro sujeito à derrama da sede, é a detenção, pelo próprio sujeito passivo, de “estabelecimentos estáveis” ou “representações locais” no exterior, portanto, sempre, o exercício de uma atividade através de meios materiais e humanos. Ideia que é ainda reforçada pelo que estipula o n.º 13:

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.

12. Assim, as regras de repartição da derrama, em especial o n.º 2, contemplam o caso de empresas com agências ou outras formas de representação em diversas localizações do país, com pessoal e estrutura afetos a essas mesmas localizações (caso típico de Bancos, Seguradoras, grandes distribuidores, etc.).
13. Note-se que a lei prevê, como critério de repartição, a determinação do lucro imputável a cada município em função da massa salarial distribuída pelas diversas localizações, o que reforça a ideia de que essa repartição ocorre sempre que exista uma presença física da empresa noutro município.
14. Transpondo as regras de alocação de rendimento entre municípios nacionais para o caso de rendimentos de fonte estrangeira, sempre se dirá que uma coisa é obter rendimentos em virtude do exercício de uma atividade no estrangeiro, outra, diferente, é obter rendimentos de fonte estrangeira. No primeiro caso pressupõe-se uma presença física no estrangeiro através de uma instalação fixa. No segundo caso, trata-se unicamente de rendimentos cuja origem do pagamento se situa no estrangeiro (juros, dividendos, serviços, etc).
15. Assim, para efeitos de subtrair parte do lucro à derrama da sede, deve distinguir-se entre rendimentos de uma atividade no estrangeiro e rendimento de fonte estrangeira. No primeiro caso, justificar-se-ia que essa atividade fosse isolada e excluída da sujeição a derrama; no segundo caso, entendo que essa exclusão não tem suporte legal.
16. Tome-se como exemplo uma entidade cuja atividade seja a de operações sobre títulos de dívida, ações, unidades de participação, etc. Em geral oriundas de diversos países, portanto de fonte estrangeira. As decisões de investimento, a análise de risco, o “back-office”, encontram-se no município. Não se afigura defensável que tais rendimentos devam ser excluídos da derrama municipal.
17. Nessa medida, e de forma a 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 os casos em que existe, comprovadamente, uma atividade exercida **pela própria empresa** fora do município da sede que aí implique uma estrutura física e humana.
18. Concluindo: assim como o lucro imputável a um estabelecimento estável noutro município deve ser retirado da base da derrama municipal da sede (sujeitando-o, porventura, à que for lançada pelo município de acolhimento), admite-se que o mesmo aconteça, conforme defende a decisão do STA que abordarei no ponto seguinte, quando está em causa um estabelecimento estável no estrangeiro, com a diferença que, neste último caso, não haverá qualquer derrama a considerar.

b) Análise do Acórdão do STA

19. A posição que defendo é a que, na minha opinião, é acolhida pelo Acórdão do STA dado no processo 03652/15.3BESNT 0924/17, de 13/01/2021, 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;”

20. Estava em causa rendimentos imputáveis a sucursais localizadas no estrangeiro, entendendo-se aqueles como comprovadamente alocados a uma atividade em determinada área geográfica. Refere ainda o Acórdão:

“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”.

“Ademais e em situações, como a que nos ocupa, de, isoláveis, parcelas de rendimentos auferidos no estrangeiro, só esta forma de entender e operar, permite alcançar um resultado equitativo e materialmente justo; por um lado, assegura os desígnios tributários do município da sede do sujeito passivo, com a incidência sobre a parcela de lucro tributável gerado no seu território e por outro, liberta o obrigado tributário de pagar sobre rendimentos que, objetiva e comprovadamente, não foram auferidos pelo exercício de qualquer atividade (produtiva) dentro dos limites territoriais do concelho, onde se encontra sediado, com a inerente não utilização das respetivas infraestruturas. Igualmente, só desta forma se consegue algum tratamento igualitário entre as situações de tributação de rendimentos auferidos na área de mais do que um município nacional, através de estabelecimentos estáveis ou representações locais, em que a coleta não pertence, apenas, àquele em que se situa a sede (ou direção efetiva) e os casos de atividades exercidas, simultaneamente, em Portugal e no estrangeiro (Nas primeiras, tenha-se em conta que, no estabelecimento da proporção que determina o lucro tributável a imputar à circunscrição de cada município, se opera com a “massa salarial”, ou seja, com um fator ligado à relação de trabalho, estabelecida entre o sujeito passivo e as pessoas que exercem a sua atividade sob as suas ordens e direção, o que constitui mais um indício da vontade do legislador de ligar e condicionar o pagamento de derrama municipal à atuação concreta, efetiva, com utilização da força de trabalho, geradora de rendimentos, no território municipal respetivo.).

21. O tribunal por diversas vezes se refere, como essencial para excluir certos rendimentos (leia-se lucros) da base tributável da derrama, à possibilidade de isolar os rendimentos, de forma comprovada, e na medida que tal seja permitido pela contabilidade.
22. Naturalmente que a decisão deve ser interpretada como se referindo a atividades realizadas no estrangeiro através de sucursal, porque, por regra, tal isolamento é possível, nem que seja porque essa segregação é necessária para repartir os direitos de tributação entre Estado da residência e estado do estabelecimento estável.
23. Daí dizer-se que é necessário demonstrar que os rendimentos “*objetiva 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 sim pelo facto de se exercer uma atividade no estrangeiro.
24. Como referi, considero que esta posição do STA tem assento no citado artigo 18.º do Regime financeiro das Autarquias Locais, uma vez que, se a lei prevê a não incidência de derrama municipal da sede no caso de estabelecimento estável noutra município, então é defensável que não seja devida qualquer derrama municipal no caso de um estabelecimento estável no estrangeiro.

c) Diferença, para este efeito, entre um estabelecimento estável e uma subsidiária

25. Uma empresa que recebe dividendos de fonte estrangeira não exerce a sua atividade no estrangeiro através de um estabelecimento estável, antes se trata de rendimentos que advêm do facto de a empresa ser sócia de uma empresa no estrangeiro e não de uma atividade exercida no estrangeiro pela empresa que recebe os dividendos.
26. Na forma como interpreto a lei e o teor do referido Acórdão do STA, não sendo uma atividade desenvolvida pela própria empresa através de “estabelecimento estável ou representação local” (citando a letra da lei), todos os rendimentos e custos deverão ser considerados para o lucro sujeito a derrama municipal da sede.
27. Caso fosse uma atividade exercida por estabelecimento estável, então tais rendimentos e custos poderiam e deveriam ser segregados contabilisticamente, sendo, em conjunto, e conforme a jurisprudência emitida pelo STA, retirados do lucro sujeito à derrama municipal da sede.

Jorge Belchior de Campos Laires