

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 631/2024-T**

**Tema: IRC; Derrama Municipal; e Rendimentos Provenientes do Estrangeiro.**

## **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**

Os Árbitros José Poças Falcão, Júlio Tormenta e Francisco Nicolau Domingos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1.A..., SGPS, S.A., com sede no ..., n.º ..., Lisboa, contribuinte n.º ..., sociedade dominante do grupo de sociedades em que se encontra incluída a B..., S.A. (“B...”), contribuinte n.º..., vem, na sequência da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., deduzida contra o ato de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) de 2021, segmento da Derrama Municipal, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente, requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de

---

ilegalidade da referida decisão de indeferimento e, mediamente, do ato tributário antecedente que dela foi objeto.

2.O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 4 de maio de 2024 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD no dia 6 de maio de 2024 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”), no dia 9 de maio de 2024.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, José Poças Falcão, Júlio Tormenta e Jorge Belchior de Campos Lares, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, em 15 de julho de 2024, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. O Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 31 de julho de 2024, tendo sido a Requerida notificada, no dia 5 de agosto de 2024, para apresentar a sua resposta.

5. A Requerida, em 19 de setembro de 2024, apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo (“PA”). Defendeu-se sustentando que, nomeadamente, se para determinar a base de cálculo da Derrama Municipal forem excluídos apenas os rendimentos obtidos no estrangeiro, como defende 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 do imposto calculado nos referidos termos, circunstância que, no seu juízo, viola a lei.

6.A reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT realizou-se no dia 12 de novembro de 2024, tendo sido inquiridas as seguintes testemunhas: i) C...; e ii) D... . O Tribunal Arbitral coletivo

2.

notificou, ainda, as partes para querendo apresentarem alegações finais simultâneas, no prazo de dez dias.

7. O Tribunal Arbitral determinou a suspensão da instância arbitral no dia 17 de dezembro de 2024 até à sua plena recomposição, atenta a renúncia do árbitro Jorge Belchior Campos Lares.

8. O Conselho Deontológico nomeou, como árbitro, Francisco Nicolau Domingos, por despacho de 6 de janeiro de 2025, em substituição de Jorge Belchior de Campos Lares, tendo o Tribunal Arbitral coletivo determinado a cessação da suspensão da instância no mesmo dia.

## **II. POSIÇÕES DAS PARTES**

9. A Requerente defende que a Derrama Municipal, constituindo uma receita municipal, 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.

10. A referida interpretação - de que a proporção do rendimento que não seja gerado na circunscrição territorial de nenhum dos municípios portugueses deverá ficar de fora do âmbito de aplicação da Derrama Municipal – tem os seguintes fundamentos:

- a. As sucessivas alterações ao Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro) - Lei das Finanças Autarquias Locais - (“LFL”) mantiveram na sua base o objetivo primordial de financiamento dos municípios onde as empresas operam e desenvolvem a sua atividade, reforçando, por isso, a conexão e dependência entre os rendimentos que tenham sido gerados em determinada circunscrição geográfica e a incidência de Derrama Municipal sobre esses rendimentos;

- b. O legislador apela, assim, ao critério da massa salarial alocada a cada município (nos casos em que uma entidade possui estabelecimento em mais do que um município), tornando-se, deste modo, evidente que a “Derrama Municipal” tem por objeto apenas os rendimentos que foram auferidos em determinado município, em virtude da força laboral que nele se reúna;
- c. A Derrama Municipal incide sobre os rendimentos imputáveis aos municípios situados em território português e, não, aos rendimentos que sejam imputáveis a outras localizações.

11. A conclusão deve manter-se independentemente da previsão do artigo 18.º, n.º 13, da LFL quando prevê 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”, na medida em que:

- a. Não estão abrangidos pelo n.º 2 os sujeitos passivos que não tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais do que um município e/ou não apresentem matéria coletável superior a 50 000 euros;
- b. O legislador estabeleceu, para as hipóteses referidas na alínea anterior, através da referida norma, que a determinação do lucro tributável sujeito a Derrama Municipal deve partir da presunção de que o rendimento relevante foi gerado no município onde se encontra localizada a sua sede ou direção efetiva. Ou, dito de outro modo, no seu juízo, não estamos perante uma presunção de que a totalidade do lucro tributável será sujeita a Derrama Municipal por se assumir que o mesmo resulta, na sua totalidade, de rendimentos gerados em território português, mas tão somente perante a presunção de que, para aqueles casos, o rendimento gerado em território português será totalmente imputável ao município da sede ou direção efetiva.

12. Defende, assim, que a parcela do lucro tributável que corresponda a rendimentos auferidos fora do território nacional e, por inerência, fora da circunscrição de cada um dos municípios do território português (como é o caso dos dividendos auferidos no estrangeiro pela B..., no exercício de 2021), deverão encontrar-se excluídos de tributação em sede de Derrama Municipal.

13. Acrescenta que, se os atos tributários são ilegais, tem direito ao reembolso da quantia indevidamente paga (1 774 614,93 euros). Arroga-se, ainda, no direito ao recebimento de juros indemnizatórios, perante a existência de erro “imputável aos serviços”, logo no momento da submissão da declaração de rendimentos, porquanto é o próprio sistema informático da Requerida que não permite utilizar, para efeitos de autoliquidação da Derrama Municipal, outro lucro tributável que não aquele relevante para IRC.

14. A Requerida apresentou resposta, na qual defende, em resumo, que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a autoliquidação de IRC (no segmento impugnado) dever-se-ão manter na ordem jurídica.

15. Alega, em primeiro lugar, na sua resposta, o seguinte:

- a. Os elementos constantes do processo não permitem qualquer validação do cálculo do diferencial da Derrama Municipal cuja anulação se pretende, pois não basta uma simples operação aritmética de subtração, mormente do valor dos rendimentos obtidos no estrangeiro;
- b. A Requerente deveria, para comprovar o lucro tributável apurado em resultado dos rendimentos obtidos no estrangeiro, ter apresentado documentos externos, tanto dos rendimentos obtidos, como dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção e do eventual crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional dedutível à coleta, nos termos do artigo 91.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o

---

Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), e no âmbito da Convenção entre a República Portuguesa e o Japão para evitar a Dupla Tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre o Rendimento, pois somente assim seria possível verificar a bondade dos registos. Ou, dito de outro modo, não há prova dos factos constitutivos do direito alegado.

16. Acrescenta ainda que:

- a. A LFL pretende reforçar o sistema de financiamento autárquico, através da diminuição da dependência financeira dos municípios em relação às receitas provenientes do Estado;
- b. Para dar concretização ao referido objetivo o artigo 18.º, n.º 1, da LFL habilita os municípios a lançar, anualmente, uma derrama aplicável aos sujeitos passivos residentes em território nacional, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e aos não residentes com estabelecimento estável em Portugal, cuja sede ou estabelecimento estável se situem na área geográfica do município;
- c. A Derrama Municipal incidirá, assim, sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, correspondente à proporção do rendimento gerado na área geográfica de cada município;
- d. A Derrama Municipal incide também sobre o lucro tributável (diferença entre os rendimentos e os gastos) apurado em operações económicas realizadas no estrangeiro;
- e. Em bom rigor, analisada a legislação em vigor que disciplina a figura da derrama, inexistente qualquer norma que disponha no sentido de que os rendimentos provenientes do exterior estão excluídos de tributação;

- f. Resulta do artigo 18.º, números 2, 3 e 13 da LFL, quanto ao critério de repartição da derrama que, nos casos ali previstos, em que não seja possível a sua repartição pelos diferentes municípios, a mesma é devida apenas em função da área da sede do sujeito passivo, critério que a Requerente aplicou em cumprimento da lei;
- g. No que concerne à invocada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a mera operação de subtração ao lucro tributável do valor total obtido no estrangeiro – e não o lucro tributável dos referidos rendimentos – conduziria a esquecer que naquele lucro tributável estão incluídos encargos subjacentes aos rendimentos obtidos no estrangeiro, circunstância 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, assim, à violação da lei;
- h. Se para determinar a base de cálculo da Derrama Municipal forem excluídos apenas os rendimentos obtidos no estrangeiro, como defende a Requerente, os gastos suportados para a obtenção de tais rendimentos seriam considerados no cálculo da base da incidência da Derrama Municipal (componente negativa da mesma base de incidência) resultando numa dupla redução do valor do imposto (Derrama Municipal) calculado nos referidos termos, circunstância que viola a lei.

17. Observa que a coincidência entre o lucro tributável para efeitos de IRC e a determinação da base de incidência da derrama é aquela que resulta da melhor interpretação das normas que regulam o tributo (Derrama Municipal), nomeadamente, os números 1 e 2, do artigo 14.º, da LFL.

18. Defende ainda que o entendimento que preconiza está em conformidade com a lei, na medida em que o artigo 2.º da maioria das Convenções para a Evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento (“CDT”) celebradas por Portugal, abrange também os impostos cujos sujeitos ativos são as autarquias locais, como é o caso da Derrama Municipal.

19. Conclui sustentando que: estando a pretensão anulatória votada ao insucesso, incluindo o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios, por não se verificar qualquer erro “imputável aos serviços”, os atos tributários deverão manter-se na ordem jurídica.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é, assim, materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

#### **i. Factos provados**

a) A Requerente é uma sociedade comercial, enquadrada para efeitos de IRC no regime geral de tributação, sendo a sociedade dominante de um grupo de sociedades tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), do qual faz parte, nomeadamente, a B... .

(Facto não controvertido)

b) A Requerente apresentou em 2 de junho de 2022, a declaração “Modelo 22” do grupo fiscal, referente ao período de tributação de 2021, com o código de identificação n.º ... 2022 ..., na qual

---

apurou um resultado fiscal positivo do “Grupo”, no montante de 398 476 656,89 euros (C382 Q09 M22) e, uma Derrama Municipal, no montante de 6 167 464,07 euros (C364 Q10 M22).  
(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 2)

c) Em resultado da referida entrega emergiu a autoliquidação de IRC n.º 2022..., de 29 de julho de 2022.

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 2) e fls. 29/102 do ficheiro 2024...-RG.pdf do PA.

d) A Requerente apresentou, em 31 de maio de 2023, uma declaração de substituição “Modelo 22” do Grupo, com o número..., tendo apurado um resultado fiscal positivo do Grupo no montante de 398 096 514,05 (C382 Q09 M22) euros e, uma Derrama Municipal no montante de 6 161 799,75 euros (C364 Q10 M22).

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 3)

e) Em resultado da referida entrega resultou a autoliquidação de IRC n.º 2023..., de 2 de agosto de 2023.

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 3) e fls. 49/102 do ficheiro 2024...01-RG.pdf do PA.

f) O lucro tributável da sociedade dominada B..., apurado por referência ao ano de 2021, teve em consideração rendimentos provenientes do estrangeiro: dividendos distribuídos a seu favor (B...), no montante de 127 017 068,89 euros, pela sociedade E... (“E...”) F..., sociedade residente no Japão (Tóquio).

(Documentos juntos pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob os números 5, 6, 7, 8 e 9)

g) A B... entregou, em 25 de maio de 2022, a declaração individual “Modelo 22”, com o número, ..., respeitante ao exercício de 2021, na qual apurou uma Derrama Municipal no valor de 1 774 614,93 euros (C364 Q10 M22).

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 1)

h) A Requerente apresentou, no dia 13 de dezembro de 2023, reclamação graciosa das autoliquidações de IRC, respeitantes ao ano de 2021, tendo esta tramitado sob o número ...2023... .

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 4)

i) A reclamação graciosa foi indeferida, por despacho de 22 de fevereiro de 2024, notificado por ofício, datado de 22 de fevereiro de 2024.

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 4)

j) O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 4 de maio de 2024.

(Sistema informático do CAAD) e aceite em 6 de maio de 2024.

## **ii) Factos não provados**

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

## **12. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e identificar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas

várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, nos quais se descreve a fonte utilizada para que se os dê como assentes.

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

## **V. MATÉRIA DE DIREITO**

### **i) Questão da ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa e da ilegalidade parcial da autoliquidação de IRC, do exercício de 2021, do Grupo “G...”**

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.

A Requerente alega que a autoliquidação de IRC do exercício de 2021, segmento da Derrama Municipal, é ilegal, 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).

Vejam, antes de mais, a normatividade aplicável.

O artigo 18.º, n.º 1, da LFL, tinha, em 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, em 2021, dispunha 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, em 2021, 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, aparentemente, 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 Supremo Tribunal Administrativo (“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, conseqüentemente, 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 adiconamento 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 perspectiva jurídico financeira, num adiconamento 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 exceção 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 efectiva 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 é a existência de “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 euros.

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 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 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 Supremo Tribunal Administrativo 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 B... recebeu rendimentos de fonte estrangeira – dividendos, 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 e da autoliquidação de IRC, no segmento impugnado.

No que se refere à questão suscitada em 64.º do pedido de pronúncia arbitral, quanto a ser declarada a inconstitucionalidade do artigo 18.º da LFL se interpretado no sentido da consideração da Derrama Municipal, da totalidade do lucro tributável apurado por um sujeito passivo de IRC residente em território português, incluindo a parte do lucro tributável decorrente de rendimentos obtidos no estrangeiro, por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, sempre se dirá que o pedido assenta em meras alegações abstratas, não concretizadas, das normas e princípios constitucionais violados.

## **ii) Questão da restituição do imposto pago e da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios**

A questão da restituição do imposto que a Requerente alega ter sido indevidamente pago e a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios são de conhecimento prejudicado, na medida em o Tribunal Arbitral coletivo manteve na ordem jurídica os atos objeto da impugnação arbitral.

## **VI. DECISÃO**

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, nessa medida, manter na ordem jurídica o ato de indeferimento da reclamação graciosa e o ato de autoliquidação de IRC;
- b) Julgar improcedente o pedido de restituição do imposto;
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios;
- d) Condenar a Requerente nas custas do processo.

## **VII. VALOR DO PROCESSO**

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de 1 774 614,93 euros.

## **VIII. CUSTAS**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 23 256 euros, a suportar pela Requerente, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de fevereiro de 2025

O Árbitro Presidente,

*José Poças Falcão*

O Árbitro Adjunto,

*Júlio Tormenta*

O Árbitro Adjunto,

*Francisco Nicolau Domingos*

*Relator*