

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 917/2024-T

Tema: IRC. Derrama Municipal. Rendimentos obtidos no estrangeiro. Não incidência

Sumário

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

- II.** Os rendimentos gerados fora do território nacional, nomeadamente rendimentos de juros de títulos de dívida estrangeira, devidos por entidades não residentes em território nacional e sem estabelecimento estável em Portugal ao qual aqueles sejam imputáveis, devem ser excluídos da base de cálculo da Derrama Municipal lançada pelo município.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), Sónia Martins Reis e António Cipriano da Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 8 de outubro de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., SGPS, S.A., doravante designada por “Requerente”, sociedade com sede na Rua..., n.º ..., ..., ...-..., Lisboa, titular do número único de identificação de pessoa coletiva e de matrícula..., na qualidade de sociedade dominante de um grupo de sociedades abrangidas pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), nos termos previstos nos artigos 69.º e seguintes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

A Requerente deduz o pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), na sequência do indeferimento expreso da reclamação graciosa por si apresentada contra os atos de autoliquidação de IRC, na parte respeitante à Derrama Municipal, reportados aos períodos de tributação de 2021 e 2022, no montante global de € **212.440,14** (€ 107.277,42 referentes a 2021 e € 105.162,72 referentes a 2022), peticionando a anulação da decisão da reclamação graciosa e a anulação parcial dos mencionados atos tributários, com a inerente restituição do imposto, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 1 de agosto de 2024 e, de seguida, notificado à AT.

Após nomeação de todos os árbitros, os mesmos comunicaram, em prazo, a aceitação do encargo.

O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as Partes, por notificação eletrónica registada no sistema de gestão processual em 19 de setembro de 2024, não tendo sido manifestada oposição.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 8 de outubro de 2024.

Em 28 de outubro de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”).

Em 29 de outubro de 2024, o Tribunal Arbitral dispensou a inquirição da testemunha arrolada pela Requerente, por configurar um ato inútil, dado a matéria de facto relevante para a decisão apenas ser passível de prova documental e a questão decidenda ser de direito (v. artigo 16.º, alíneas c) e e) do RJAT).

Por despacho de 13 de novembro de 2024, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (v. artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT). As Partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações simultâneas e para pagarem a taxa arbitral subsequente, tendo sido fixado o prazo para a decisão até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

Apenas a Requerente apresentou alegações em 28 de novembro de 2024, nas quais reitera a posição expressa no requerimento inicial.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente alega que a Derrama Municipal foi por si calculada considerando rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro pelo B..., sociedade que faz parte do grupo a que pertence e do qual é a sociedade dominante. Os rendimentos de fonte estrangeira, no valor de € 7.160.959,85 [2021] e de € 7.025.683,04 [2022], foram refletidos no resultado líquido dos

períodos de tributação em causa e não foram expurgados, motivo pelo qual sobre os mesmos incidiu a Derrama Municipal.

Entende a Requerente que, embora genericamente o lucro tributável sobre o qual incide a Derrama Municipal seja o que resulte das regras de determinação para efeitos de IRC, para efeitos desta Derrama devem ser excluídos da base de incidência os rendimentos obtidos fora do território português, em linha com a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e arbitral. Isto, porque a Derrama Municipal incide sobre o lucro apenas na proporção do rendimento gerado na área geográfica de cada município, sendo manifesto que os rendimentos de fonte estrangeira/obtidos fora do território português, como são os resultantes da aplicação direta de capitais em ativos sedeados no estrangeiro, não apresentam conexão com a área geográfica de qualquer município português.

Em consequência, a Requerente alega ter suportado um excesso de derrama no valor de € 212.440,14.

Conclui pelo pedido de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e de anulação parcial dos atos de (auto)liquidação de IRC, no segmento referente à Derrama Municipal, e peticiona a restituição do imposto que quantifica em € 212.440,14, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Para a Requerida, a Derrama Municipal recai sobre o lucro tributável global do sujeito passivo e deve englobar os rendimentos e gastos relativos a operações económicas realizadas no estrangeiro.

Alicerça este entendimento no disposto no artigo 18.º, n.º 1 do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, segundo o qual a Derrama Municipal incide sobre o lucro tributável sujeito e não

isento de IRC, não existindo qualquer norma que disponha que os rendimentos provenientes do exterior devam ser excluídos de tributação.

Segundo a Requerida, a Derrama é um imposto dependente do IRC, pelo que ambos devem comungar das mesmas normas de incidência. Por outro lado, a operação de subtração dos rendimentos obtidos no estrangeiro preconizada pela Requerente esquece que naquele lucro estão incluídos encargos subjacentes a esses mesmos rendimentos o que conduz, no limite, à dedução de gastos em montante superior ao devido. Assim, a ser admitida a tese da Requerente, teriam, de igual modo, de ser excluídos os gastos suportados para a obtenção desses rendimentos.

Sustenta ainda que a Requerente não cumpriu o ónus da prova relativo ao valor dos rendimentos obtidos no estrangeiro (v. artigo 74.º, n.º 1 da LGT), que deviam ser comprovados com documentos externos.

Invoca, por fim, o argumento de que se o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração à coleta (que inclui a Derrama Municipal) a que alude o artigo 91.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC, é porque os rendimentos obtidos no estrangeiro e gastos inerentes também estão incluídos na base de cálculo da Derrama.

Em relação ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de janeiro de 2021, proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT0924/17, a Requerida assume divergir do mesmo.

Sobre os juros indemnizatórios, entende que as liquidações contestadas não provêm de qualquer erro imputável aos serviços, decorrendo diretamente da lei, pelo que aqueles não devem ser reconhecidos à Requerente, tendo o apuramento do imposto sido efetuado por esta.

À face do exposto, pugna pela improcedência do pedido arbitral.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo, dirigido à anulação (parcial) dos atos tributários de autoliquidação de IRC – Derrama Municipal (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da notificação à Requerente da decisão de indeferimento (expresso) da reclamação graciosa, em 23 de maio de 2024, tendo a ação arbitral dado entrada em 30 de julho de 2024 (v. artigo 279.º do Código Civil, por remissão dos artigos 20.º, n.º 1 do CPPT e 3.º-A do RJAT).

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, julgam-se provados os seguintes factos:

A. A..., SGPS, S.A., aqui Requerente, é um sujeito passivo de IRC, à data dos factos – 2021 e 2022 – sociedade dominante de um grupo de sociedades abrangido pelo

RETGS, estabelecido de acordo com o disposto nos artigos 69.º a 71.º do Código do IRC – cf. Documentos 1 a 5.

B. O Grupo de sociedades em que se integra a Requerente abrange, além da própria como sociedade dominante, as seguintes sociedades:

- a) B..., S.A., adiante “B...”;
- b) C..., S.A.;
- c) D..., S.A.

– cf. Documentos 1 a 5 - provado por acordo .

C. Nos anos 2021 e 2022, o B..., no exercício da sua atividade, auferiu rendimentos de fonte portuguesa e, bem assim, rendimentos de fonte estrangeira decorrentes da aplicação de capital em instrumentos financeiros – cf. Documentos 4 e 5 e 8 a 10.

D. A Requerente apresentou, em 18 de julho de 2022, a declaração Modelo 22 de IRC do Grupo, com referência ao período de tributação de 2021, tendo apurado o resultado fiscal do Grupo de € 25.428.475,21 e declarado, no respetivo campo 364 do quadro 10, a Derrama Municipal de € 384.124,42, tendo pago o correspondente imposto liquidado (liquidação n.º 2022 ..., de 5 de agosto de 2022) – cf. Documento 2 e provado por acordo.

E. A Requerente apresentou, em 2 de junho de 2023, a declaração Modelo 22 de IRC do Grupo, com referência ao período de tributação de 2022, tendo apurado o resultado fiscal do Grupo de € 20.952.714,41 e declarado, no respetivo campo 364 do quadro 10, a Derrama Municipal de € 316.314,81, tendo pago o correspondente imposto liquidado (liquidação n.º 2023..., de 8 de agosto de 2023) – cf. Documento 3 e provado por acordo.

F. Os montantes de € 384.124,42 e de € 316.314,81 declarados, pela Requerente, a título de Derrama Municipal do Grupo dos anos 2021 e 2022, respetivamente, foram calculados considerando a totalidade dos rendimentos obtidos em território nacional e no estrangeiro pelas sociedades do Grupo – cf. Documentos 2 e 3 e provado por acordo.

- G.** O B... apresentou, em 18 de julho de 2022, a título individual, a Modelo 22 de IRC de substituição referente ao período de tributação de 2021, na qual declarou Derrama Municipal de € 369.690,78, valor que contém na sua base de incidência, rendimentos de fonte estrangeira (juros de títulos de dívida estrangeira) que ascendem a € 7.160.959,85 – cf. Documentos 3, 8, 10 e 12 a 45.
- H.** O B... apresentou, em 2 de junho de 2023, a título individual, a Modelo 22 de IRC de substituição referente ao período de tributação de 2022, na qual declarou Derrama Municipal de € 297.191,31, valor que contém na sua base de incidência, rendimentos de fonte estrangeira (juros de títulos de dívida estrangeira) que ascendem a € 7.025.683,04 – cf. Documentos 4, 9 e 11 a 45.
- I.** Em 2 de abril de 2024, a Requerente, considerando que tinha submetido indevidamente à base de incidência da Derrama Municipal do Grupo os rendimentos obtidos no estrangeiro pelo B... nos anos 2021 e 2022 e por não se conformar com os atos tributários de IRC nessa parte, deduziu reclamação graciosa das autoliquidações desses anos. A reclamação foi autuada sob o n.º ...2024... – cf. Documento 6.
- J.** Em sede da reclamação graciosa, a Requerente alegou que, atenta a recente jurisprudência, a Derrama Municipal apenas é devida em relação a rendimentos obtidos em território português, pelo que peticiona a anulação (parcial) das autoliquidações de IRC relativas aos períodos de tributação de 2021 e 2022, na parte referente a essa Derrama incidente sobre rendimentos de fonte estrangeira auferidos pelo B..., que computa em € 107.277,42 (2021) e € 105.162,72 (2022) e afirma ter pago em excesso – cf. Documento 6.
- K.** Após análise do alegado, a Requerida elaborou a Informação n.º 71-AIR1/2024, no sentido do indeferimento da pretensão da Requerente, tendo esta sido notificada para, querendo, exercer o direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT – cf. Documento 1.

- L.** A Requerente não se pronunciou e foi convertida em definitiva a decisão de indeferimento, por despacho do Chefe de Divisão, ao abrigo subdelegação de competências, de 22 de maio de 2024, exarado na informação n.º 87-AIR1/2024 – cf. Documento 1.
- M.** A decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi comunicada à Requerente por via postal, com aviso de receção recebido em 23 de maio de 2024 – cf. Documentos 1 e 7.
- N.** Inconformada, em 30 de julho de 2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem à presente ação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

Em relação ao valor dos rendimentos de fonte estrangeira, além da presunção de veracidade das declarações do contribuinte, adiante referida, e contrariamente ao que refere a AT, a Requerente apresentou diversos documentos de fonte externa, nomeadamente múltiplos

extratos da E..., que é uma conhecida entidade de serviços financeiros belga, especializada na compensação e liquidação de transações de valores mobiliários prestadora destes serviços a instituições de crédito (v. <https://www...> e documentos 29 a 32, 34 a 37, 40, 42 e 43), e da SIBS (v. documentos 33, 41, 44 e 45), não vendo este Tribunal qualquer razão para não os considerar cabalmente comprovados.

Não existem factos alegados com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

IV. DO DIREITO

A questão decidenda resume-se a saber se os rendimentos obtidos no estrangeiro devem ser excluídos do cálculo da Derrama Municipal da sociedade B..., que integra o Grupo encabeçado pela Requerente, subtraindo-os ao lucro tributável sujeito e não isento de IRC.

1. DERRAMA MUNICIPAL – EXCLUSÃO DE RENDIMENTOS DE FONTE ESTRANGEIRA

A posição preconizada pela Requerente suporta-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de janeiro de 2021, relativo ao processo n.º 03652/15.3BESNT0924/17, que também se pronuncia sobre a posição fundamental da Requerida e que, dada a sua clareza, se transcreve na parte relevante:

“Numa formulação sintética, a discórdia reside na questão de saber se, para efeitos de autoliquidação de derrama municipal incidente, consensualmente, sobre “o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)” (Cf. art. 14.º n.º 1 da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro (Lei da Finanças Locais, em vigor no ano de 2010).), há (ou não) lugar, no respetivo cálculo/apuramento, à

destrinça entre rendimentos tributáveis com (e sem) origem em atividades exercidas nos municípios/freguesias portuguesas.

[...]

É certo que, de acordo com a actual redacção da LFL de 2007, [a derrama municipal] se trata claramente de um imposto autónomo em relação ao IRC, pois todos os seus elementos estruturantes ora resultam da lei (sujeito activo, margem de taxas) ou obedecem à intervenção da autarquia local (tributação ou não, taxas concretas), apenas comungando, para efeitos do seu cálculo e por simplicidade de gestão, de uma incidência objectiva comum (...)”.

Posto isto e realçando, sobretudo, este cariz de tributo autónomo relativamente ao IRC, para solucionar a questão que nos ocupa, importa começar por mencionar que a comparação dos quadros legais (sucessivos), enformadores da cobrança de derrama(s) municipal(ais), permite extrair, com objectividade, estas premissas:

- sempre (nas Leis n.ºs 42/98, 2/2007 e (73/2013)) esteve (e está) presente a previsão e exigência, de o IRC sobre que recai a percentagem de derrama seja a proporção correspondente “ao rendimento gerado na sua (do município) área geográfica”;

[...] o legislador, parece-nos, não ter querido ser inconsequente, anódino, na previsão, desde sempre, imutável, de que o percentual da derrama municipal incida sobre o lucro tributável correspondente à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município coletor. E, na mesma linha, está a preocupação, constante, de, nos casos de necessidade de repartição de derrama entre vários municípios, ser obrigatório tributar “o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município” envolvido e/ou, ainda, quando não haja diversos estabelecimentos estáveis ou representações locais, ter de considerar-se “o rendimento (que) é gerado no município”, em que se situa a sede ...

Numa outra formulação, em função destes concretos e objetivos ditames legais, no pressuposto, ainda, de que o legislador não desconhecida a realidade de que muitos dos sujeitos passivos de IRC exercem atividades comerciais ou industriais em diversos pontos do País e do globo, o reporte e ligação da incidência, específica,

da derrama municipal, à “proporção”, à parte de um total, do rendimento gerado num determinado município, só pode significar isso mesmo; o cálculo, o apuramento da derrama, quando ocorrer e na medida do possível (permitida pela contabilidade), tem de implicar as operações aritméticas necessárias ao isolamento, relativamente a outros auferidos, do rendimento gerado no município beneficiário e, posterior, aplicação da percentagem (até ao máximo de 1,5%) pelos seus órgãos deliberada.

[...]

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.).

[...] 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 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 nosso território (e, conseqüentemente, dos municípios portugueses, os beneficiários, exclusivos, daquela).”

Subscrevemos esta fundamentação, coincidente com diversas decisões arbitrais, de que se enumeram, a título exemplificativo, as proferidas nos processos n.ºs 554/2021-T, de 15 de março de 2022; 720/2021-T, de 27 de maio de 2022; n.º 234/2022-T, de 28 de novembro de 2022; 211/2023-T, de 17 de julho de 2023; 170/2023-T, de 22 de novembro de 2023; 958/2023-T, de 23 de abril de 2024; 29/2024-T, de 3 de julho de 2024; 28/2024-T, de 2 de setembro de 2024; 31/2024-T, de 9 de setembro de 2024; e 315/2024-T, de 29 de outubro de 2024.

Com efeito, o princípio essencial que preside à criação da Derrama (v. artigo 3.º, alínea j) do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro¹) é o da justa repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais, que o artigo 10.º desenvolve, no respeito pelo princípio da estabilidade das relações financeiras entre o Estado e as autarquias locais, devendo ser garantidos os meios adequados e necessários à prossecução do quadro de atribuições e competências que lhes é cometido nos termos da lei. Por sua vez, a participação de cada autarquia local nos recursos públicos é determinada nos termos e de acordo com os critérios previstos na referida lei, visando o equilíbrio financeiro vertical e horizontal.²

¹ Na redação à data dos factos.

² As autarquias gozam de um amplo quadro de autonomia local (v. artigo 238.º da Constituição), sendo dotadas de património e finanças próprios. “As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços”, podendo dispor de “poderes tributários, nos casos e nos termos previstos na lei.” Desta forma, “o que legitima a atribuição de poderes tributários às autarquias locais é, fundamentalmente, o seu nível de estruturação política e administrativa, pois, tal como sucede com as regiões autónomas, elas têm como base uma representação directa dos cidadãos eleitores”. Pelo que, “Só assim se pode entender que a Lei das Finanças Locais possa atribuir às

Por tudo isto, dispõe o n.º 1 do artigo 18.º do referido regime que os municípios podem deliberar lançar uma derrama, sobre o lucro tributável sujeito e não isento de 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. Resulta inequívoco do próprio elemento literal que existe uma dependência entre a área geográfica onde são gerados os rendimentos e o montante da Derrama que pode ser cobrada para prosseguir o designado equilíbrio financeiro vertical e horizontal.

Os impostos municipais surgem como resposta aos encargos municipais, apresentando-se como fontes de financiamento adicionais ao Orçamento Geral do Estado. Estes encargos variam de acordo com uma multitude de fatores, tais como as características territoriais e a dimensão dos municípios, mas entre estes também se encontram as condições estruturais dadas às unidades empresariais para nestes se implementarem e prosperarem.

Não é assim possível deixar de considerar o imposto municipal como um suporte financeiro prestado pelas unidades empresariais, ao impacto que provocam nas estruturas económicas municipais. Sem essa presença económica no município, um tributo, como a derrama municipal, deixa de fazer sentido.

Sobre o argumento da Requerida de que não foi cumprido [pela Requerente] o ónus da prova relativo ao valor dos rendimentos obtidos no estrangeiro (v. artigo 74.º, n.º 1 da LGT), por não terem sido comprovados com documentos externos, importa assinalar que tal asserção é inválida, desde logo porquanto foram juntos documentos de fonte externa (E... e SIBS) conforme assinalado *supra* na fundamentação da decisão da matéria de facto.

Assembleias Municipais algum espaço de decisão, alguma autonomia no sentido próprio de auto-governo, em matéria tributária quanto à criação de taxas e no lançamento de derramas.” - SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 2002, p. 40.

Acresce que, mesmo que aqueles documentos não tivessem sido juntos, de acordo com o estatuído no artigo 75.º, n.º 1 da LGT “[p]resumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”. Ou seja, a documentação fiscal e contabilística da Requerente goza da presunção de veracidade consagrada na citada norma.

Na situação vertente, a Requerente quantifica os rendimentos obtidos no estrangeiro com base nos registos contabilísticos, encontrando-se organizados de acordo com a legislação comercial e fiscal, ponto que a Requerida não contesta.

Nos casos em que a AT disponha de indícios que possam abalar a presunção de veracidade da escrita e das declarações do contribuinte, nomeadamente os elencados no n.º 2 do artigo 75.º da LGT, cabe efetivamente ao sujeito passivo demonstrar os pressupostos que o levaram a conferir um dado tratamento contabilístico e fiscal às suas operações.

No entanto, não é essa a situação em presença. As declarações Modelo 22 foram preparadas com base na contabilidade da Requerente. E a Requerida, em momento algum, colocou em crise a referida contabilidade e as declarações fiscais com base na mesma apresentadas, ou apresentou elementos que em relação àquelas pudessem suscitar dúvidas fundadas. Nem tão-pouco solicitou elementos ou informações sobre alguma(s) rubrica(s) de rendimentos da Requerente, ou sobre qualquer outra matéria.

Isto, apesar de ter decorrido um procedimento administrativo impulsionado pela Requerente, no âmbito do qual a AT, que dirigiu esse procedimento, poderia, se assim o entendesse, suscitar ou invocar as questões de facto que entendesse pertinentes. Não o fez, não dirigiu qualquer pedido de informação ou esclarecimento à Requerente, decidindo singelamente o indeferimento da pretensão da Requerente com base no entendimento – jurídico – de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e arbitral é errónea, pelo que os

rendimentos gerados no estrangeiro devem ser incluídos na base de cálculo da Derrama Municipal.

Concretamente, na resposta à reclamação graciosa não existe qualquer questão relacionada com a produção de prova. A justificação para o indeferimento fundamenta-se exclusivamente, como acima dito, em razões de direito.

Afigura-se censurável que a AT no procedimento administrativo, cuja direção lhe compete, não desenvolva atividade instrutória relevante para a decisão fundamentada da situação tributária do contribuinte e depois invoque que não estão demonstrados os pressupostos factuais da Derrama, sem ter suscitado tal ponto, quando lhe cabia, se tivesse dúvidas, fazê-lo nessa sede e, se necessário, solicitar os elementos de suporte da contabilidade. Tal argumento deve, assim, ser votado ao insucesso.

Em termos similares se pronunciou o Tribunal Arbitral na decisão do processo 720/2021-T, de 27 de maio de 2022, de que se extrai a seguinte argumentação elucidativa:

“[f]ace ao regime de repartição do ónus da prova, não basta que a AT enuncie uma situação de dúvida, de resto não fundamentada, sobre os documentos apresentados pela Requerente relativos ao apuramento dos rendimentos sujeitos a IRC obtidos em território nacional e nas suas sucursais no estrangeiro, que aliás se encontram suportados pela Declaração Modelo 22 junta ao processo administrativo, e respetivos anexos.

[...] as suspeições da AT devem assentar em factualidade de que se possa extrair um juízo fundado de dúvida de que as declarações do sujeito passivo não refletem uma realidade tributária verosímil. Por conseguinte, não tendo sido apresentados elementos idóneos pela AT que permitam afastar a presunção estabelecida no artigo 75º, nº 1, da LGT, entende-se que a documentação existente nos autos, comprova de modo suficiente o montante de Derrama Municipal correspondente ao lucro tributável gerado em território nacional (cálculo a título individual), [...] bem como o total de Derrama Municipal, incidente quer sobre o lucro

tributável gerado quer em território português, quer no estrangeiro, [...], devendo para todos os efeitos ser estes os valores a considerar.”

Em síntese, a veracidade da documentação fiscal e contabilística da Requerente nunca foi questionada, nem se verifica nenhuma das situações previstas no artigo 75.º, n.º 2 da LGT suscetíveis de afastar tal presunção de veracidade. Por conseguinte, os factos refletidos na informação fiscal e contabilística da Requerente devem ser tomados por assentes, fidedignos e verdadeiros, como, aliás, ficou provado.

Consequentemente, terá também a Requerida que aceitar os dados constantes da contabilidade do sujeito passivo e as correspondentes declarações elaboradas com base nestes, a menos que, através de procedimento administrativo/inspetivo lograsse questionar validamente a sua veracidade. Algo que não fez.

Adicionalmente, argumenta a Requerida que, retirando apenas os rendimentos obtidos no estrangeiro, não se respeita o balanceamento contabilístico (*matching principle*) entre esses rendimentos e os gastos necessários para a sua geração, o que provoca, do ponto de vista de tributação, uma dupla subtração à base de incidência do imposto.

Sobre este ponto, importa ter em conta que se trata de rendimentos de juros de títulos de dívida, cuja obtenção é passiva, pelo que, de acordo com as regras da experiência comum, eles já se apresentam com natureza “líquida”. Deste modo, tais rendimentos não têm associados gastos ou, no limite, apenas o teriam de forma muito residual. Por outro lado, novamente se salienta que se trata de questão não suscitada no procedimento, nem constituiu fundamento do indeferimento da reclamação graciosa pela Requerida, pelo que improcede a sua arguição.

Invoca, por fim, um último argumento, que também é inovador, não constituindo fundamento de indeferimento da reclamação graciosa, de que se o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração à coleta a que alude o artigo 91.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRC, é porque os rendimentos obtidos no estrangeiro e gastos inerentes também

estão incluídos na base de cálculo da Derrama. Além de não ter sido esgrimido anteriormente pela AT, não constituindo fundamento da decisão que denega a pretensão da Requerente, este raciocínio parte da conclusão para justificar a premissa e não é passível de, por si, justificar a base de incidência da Derrama Municipal.

À face do exposto, deve a presente ação ser julgada procedente e anuladas as autoliquidações de IRC referentes aos períodos de tributação de 2021 e 2022, na parte referente à Derrama Municipal, por erro de direito na determinação da base de incidência deste imposto, da qual têm de ser excluídos os rendimentos gerados fora do território nacional, não o tendo sido (v. artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo).

2. SOBRE O PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente peticiona juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT, que, no seu n.º 1, postula que estes são devidos *“quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro [de facto ou de direito] imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

O direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral como resulta do disposto no artigo 24.º, n.º 5 do RJAT e da jurisprudência consolidada.

Na situação vertente, estamos perante atos de autoliquidação de IRC, pelo que, a título preliminar, se pode afirmar, em linha com a Requerida, que foi a Requerente que errou no preenchimento das declarações fiscais. Porém, a partir do momento em que esta submeteu à apreciação da Requerida o erro cometido, através da competente via administrativa (reclamação graciosa) e que, sem fundamento legal válido, lhe foi negada a correção da Derrama Municipal, verifica-se erro imputável aos serviços. No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Administrativo tem entendido que o erro imputável aos serviços fica demonstrado quando seja procedente a reclamação graciosa ou impugnação da liquidação, como sucede *in casu* – v. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.10.2020, processo n.º 01273/08.6BELRS 01364/17.

Nestes termos, deve ser reconhecido à Requerente o direito ao recebimento de juros indemnizatórios, contados a partir da data em que o erro imputável aos serviços se materializou, ou seja, do dia seguinte (24 de maio de 2024) ao da notificação, dentro do prazo legal, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (v. artigo 43.º, n.º 1 da LGT), até ao processamento da nota de crédito (v. artigo 61.º, n.º 5 do CPPT).

II. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar procedente a ação e, em consequência:

- a) Anular parcialmente as (auto)liquidações de IRC, referentes ao período de tributação de 2021 e 2022, na parte referente à Derrama Municipal, devendo esta ser recalculada excluindo da sua base os rendimentos obtidos no estrangeiro, bem como anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que os manteve;
- b) Reconhecer o direito ao recebimento de juros indemnizatórios pela Requerente, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, a contar desde 24 de maio de 2024 até ao processamento da nota de crédito.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **212.440,14** (duzentos e doze mil, quatrocentos e quarente euros e catorze cêntimos) indicado pelo Requerente e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **4.284,00** (quatro mil duzentos e oitenta e quatro euros), a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de janeiro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, Relatora

Sónia Martins Reis

António Cipriano da Silva