

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 760/2025-T

Tema: IRC. Derrama municipal. Rendimentos provenientes do estrangeiro.

Sumário

Os rendimentos obtidos no estrangeiro por sociedades residentes em território nacional só não estarão sujeitos a derrama municipal se puderem, comprovadamente, ser imputados a uma sucursal ou estabelecimento estável aí (no estrangeiro) situados.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheira Fernanda Maças (árbitro-presidente), Dr. Manuel Lopes da Silva Faustino, que também usa Dr. Manuel Faustino, Machado e Prof. Doutor António Cipriano da Silva (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18-06-2025, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. **A..., S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede no ..., ..., ...-... Coimbra (adiante abreviadamente designada por «Requerente»), notificada, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., proferida em 15 de abril de 2025 pela Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Coimbra, que manteve na ordem jurídica os atos tributários de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas («IRC») relativos aos

1.

exercícios de 2022 e 2023, na parte em que refletem a sujeição dos rendimentos por si gerados no estrangeiro a derrama municipal, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º-A, n.º 2, e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, apresentar Pedido de pronúncia arbitral com vista à obtenção da declaração de ilegalidade dos atos acima mencionados.

2. A Requerente pede reembolso da quantia de € 290.158,00, relativa a derrama municipal que incidiu sobre a totalidade do lucro tributável, quando entende que os rendimentos obtidos com operações realizadas no estrangeiro, e aí não imputáveis a estabelecimento estável, não estão sujeitos a derrama municipal, acrescida de juros indemnizatórios.

3. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante também identificada por “AT”, “Requerida” ou simplesmente “Administração Tributária”).

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral submetido ao CAAD em 28-08-2015, aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 01-09-2025 e automaticamente notificado na mesma data à AT.

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

6. Em 17-10-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 14-11-2025.

8. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a Resposta em 02-12-2025 e o processo administrativo (PA) em 04-12-2025, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, considerando que é devida derrama municipal imputável a rendimentos obtidos no estrangeiro e não imputáveis a estabelecimento estável aí situado.

9. Em 03-12-2025, foi proferido despacho dispensando a Reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e concedendo prazo para apresentação de alegações escritas facultativas.

10. Em 06-01-2026 a Requerente apresentou alegações escritas. A Requerida não apresentou alegações.

II. Saneamento

11. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

12. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

13. O processo não enferma de nulidades, nem foram invocadas exceções de que tenha de conhecer-se nesta fase.

III. Matéria de facto

III.i. Factos provados

14. Consideram-se os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A)** A Requerente é uma sociedade comercial de direito português e sujeito passivo de IRC, que se dedica, em Portugal e, sobretudo, no estrangeiro, ao desenvolvimento de software e serviços de engenharia para o suporte de sistemas críticos orientados à segurança, à missão e ao negócio de empresas (Cf. Docs. 1 e 2 juntos com o PPA);
- B)** A Requerente desenvolve a sua atividade através das suas instalações localizadas em Portugal (Coimbra, onde se localiza a sede, Lisboa, Porto, Viseu, Vila Real e Tomar) e no estrangeiro (Reino Unido, Alemanha e EUA) (Cf. pág. 20 do Doc. 1 e pág. 19 do Doc. 2 juntos com o PP);

- C)** No exercício de 2022, a Requerente obteve um rendimento total de € 72.788.861,95, do qual € 48.792.240,07 (correspondente a 67 % do total) foram gerados com vendas e serviços prestados no estrangeiro (Cf. pág. 145 do Doc. 1 junto com o PPA);
- D)** No exercício de 2023, a Requerente obteve um rendimento total de € 91.536.975,98, do qual € 61.656.896,86 (correspondente a cerca de 67% do total) foi gerado com vendas e serviços prestados no estrangeiro (Cf. pág. 141 do Doc. 2 junto com o PPA);
- E)** Em 5 de junho de 2023, a Requerente submeteu a sua declaração individual de rendimentos (Modelo 22) referente ao ano de 2022, com o código de identificação n.º..., tendo aí apurado, no que aqui importa destacar (Cf. Doc. 3 junto com o PPA):
- a. i) O rendimento global de € 72.788.861,95;
 - b. ii) O lucro tributável de € 11.441.547,57;
 - c. iii) A derrama municipal de € 166.739,25.
- F)** Na declaração individual de rendimentos (Modelo 22) referente ao IRC do ano de 2023, apresentada em 12 de julho de 2024, com o código de identificação n.º ... a Requerente apurou (Cf. Doc. 4):
- a. i) O rendimento global de € 91.536.975,98;
 - b. ii) O lucro tributável de € 18.275.735,46;
 - c. iii) A derrama municipal de € 266.333,28.
- G)** A Requerente liquidou a derrama municipal sobre a totalidade dos respetivos lucros tributáveis apurados com referência aos períodos de tributação de 2022 e 2023, não tendo lhe sido possível apurar este tributo de forma distinta, atentas as limitações inerentes ao sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira, cujo Modelo 22 de IRC impõe a consideração do lucro tributável total para efeitos de apuramento da derrama municipal nos termos do Anexo A (Cf. Docs. 3 e 4 juntos com o PPA);
- H)** A Requerente deduziu, em 8 de abril de 2025, reclamação graciosa contra os atos de autoliquidação de IRC dos anos de 2022 e 2023, na parte em refletem a sujeição dos rendimentos por si gerados no estrangeiro a derrama municipal (Cf. Doc. 5 junto com o PPA);

- I) Por despacho de 15-04-2025, proferido por delegação de competências do Diretor de Finanças, a Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Coimbra indeferiu a reclamação graciosa foi julgada indeferida, com base nos seguintes fundamentos (Cf. Doc. 6 junto com o PPA e PA - Parte 4):

III. ANÁLISE

Para o efeito, importa analisar a questão em concreto, a qual se prende com a (des)consideração dos rendimentos de fonte estrangeira no apuramento da derrama municipal.

Na Informação n.º 853/2022, elaborada pela Direção de Serviços do IRC e sancionada com despacho de concordância da Sra. Subdiretora Geral da Área dos Impostos sobre o Rendimento, datado de 4/11/2022, defendeu-se, quanto à aludida questão, o seguinte:

“A – Da Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)

1. (...) [R]elativamente ao thema decidendum pronunciou-se a jurisprudência do STA no Acórdão proferido no âmbito do Proc. n.º 03652/15.3BESNT, em que foi sufragado o seguinte entendimento:

i. Está em questão 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.º 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.

ii. Em breve excursão legislativa (pelos tempos mais próximos), o artigo 18.º n.º 1 da Lei n.º 42/98 de 6 de agosto, que estabeleceu o regime financeiro dos municípios e das freguesias, na sequência de o art.º 16.º alínea (al.) b) identificar como receita dos municípios “O produto da cobrança de derrama

lançada nos termos do disposto no artigo 18.º;”, permitia-lhes que, anualmente, pudessem lançar uma derrama, até ao limite máximo de 10% sobre a coleta do IRC, que proporcionalmente correspondesse ao rendimento gerado na sua área geográfica.

Este diploma foi, expressamente, revogado, pelo art.º 64.º n.º 1 da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro - intitulada Lei das Finanças Locais (LFL), atualmente, também, se encontra, revogada, vigorando, desde 1 de janeiro de 2014, o Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFALEI), estabelecido pela Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro, cujos art.ºs. 14.º al. c) e 18.º n.º 1, no essencial, reproduzem, “ipsis verbis”, os art.ºs. 10.º al. b) e 14.º n.º 1 da LFL.).

Tendo a derrama passado a incidir 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.

iii. A partir do início de 2007, a derrama passou, assim, a ser calculada por aplicação de uma taxa ao lucro tributável, em vez da coleta, de IRC, perdendo, assim, a natureza de imposto extraordinário e deixando de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicicionamento.

Porém, a circunstância de a derrama sempre ter prefigurado um mero imposto adicional, assente sobre as regras de incidência e liquidação dos impostos da administração central, levou a que a sua disciplina legal se mantivesse relativamente ligeira.

Contudo, em conformidade com a atual redação, esta trata-se claramente de um imposto autónomo em relação ao IRC, pois todos os seus elementos estruturantes ora resultam da lei (sujeito ativo, 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 objetiva comum.

iv. A dívida reside, apenas, em saber se o lucro tributável, a operar como base de incidência da derrama, é o montante total obtido pelo sujeito passivo ou, perante a comprovação de que esse valor integra uma parte obtida fora do território português (no estrangeiro), deve ser apenas a parte do lucro tributável obtido em território nacional.

v. O legislador, parece-nos, não ter querido ser inconsequente 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.

O legislador não desconhecia 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.

vi. Além de esta se nos apresentar como a interpretação que melhor respeita a letra da lei, entendeu, também, o douto Tribunal, ser a que melhor respeita os, mais lógicos, objetivos pretendidos alcançar com a imposição de derramas municipais.

vii. *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; 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.*

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.

viii. *Não é incorreto afirmar que na LFL nada se refere quanto à exclusão de tributação relativamente ao lucro tributável obtido fora do território nacional, sendo certo que o Código de IRC estabelece, relativamente a tais pessoas coletivas, a regra de extensão da incidência da obrigação do imposto a tais rendimentos, nos termos do n.º 1, do art.º 4.º, do CIRC. Porém, retirar, daí, a conclusão de que, em todas as situações, sem exceção, o lucro tributável (com inclusão dos rendimentos obtidos fora do território português) é integralmente sujeito a derrama, afigura-se-nos exagerado e entender de forma cega, quanto às especificidades desta, concreta, figura tributária.*

ix. *Na verdade, considera evidente o STA (em sintonia com a doutrina) que a disciplina legal da derrama municipal nasceu e permanece, há mais de 30 anos, pouco incisiva e desenvolvida. 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.

x. Concluindo-se 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 destrição, 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).

B – Entendimento da DSIRC

2. A figura jurídico-tributária da derrama municipal tem um passado longínquo no sistema fiscal português, pese embora as diversas alterações introduzidas ao longo do tempo.

Visa 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.)

Com efeito, um dos seus elementos propulsionadores é o reforço do sistema de financiamento autárquico, assente na diminuição da dependência financeira dos municípios em relação às receitas provenientes do Estado e algumas entidades privadas.

A derrama assume-se atualmente como um imposto municipal, expressão, portanto, da autonomia financeira de que gozam as autarquias locais e, concretamente, os municípios, nos termos dos artigos 238.º, n.º 4, e 254.º da CRP.

A autonomia financeira das autarquias locais é uma faculdade concretizadora do princípio da autonomia local (cfr. artigo 6.º, n.º 1, da CRP), de acordo com a qual aquelas devem possuir “receitas suficientes para a realização das tarefas

correspondentes à prossecução das suas atribuições e competências” (Casalta Nabais, “A autonomia financeira das autarquias locais”, BFDUC, vol. 82, 2006, p. 29).

3. Importa, assim, reconhecer três marcos na sua evolução, que, enquanto contributos do elemento histórico de interpretação das normas, permitem analisar a seu posicionamento em sede do IRC.

Desde logo, cumpre referir que a primeira Lei das Finanças Locais - Lei n.º 1/79, de 2 de janeiro - previa a possibilidade de os municípios poderem aplicar, a título de derrama, uma taxa até 10%, que incidia sobre a coleta da contribuição predial rústica e urbana, da contribuição industrial e do imposto de turismo, cobrados na área do respetivo município.

Tendo uma base de incidência bastante diferente da atual (circunscrita naturalmente pelo sistema fiscal à data em vigor), uma das características da derrama era o seu caráter de exceção, na medida em que a respetiva receita deveria ser aplicada em melhoramentos urgentes a realizar no município.

4. A primeira alteração da base de incidência da derrama municipal e a sua aproximação ao IRC ocorreu com o Decreto-Lei 470-B/88, de 19 de dezembro (que alterou algumas disposições da Lei n.º 1/87, de 6 de janeiro), o qual estipulava, no art.º 5.º, que a base de incidência da derrama passava a ser a coleta do IRC, relativa ao rendimento gerado na sua área geográfica.

Apesar das alterações, a derrama municipal manteve o seu caráter, que inclusive ficou reforçado com a definição de um requisito para o lançamento da derrama (só podia ser lançada para acorrer ao financiamento de investimentos ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro).

*5. Alteração de fundo relativamente à incidência ocorreu com a Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro (nova Lei das Finanças Locais), em que a derrama municipal passou a incidir, até ao limite máximo de 1,5%, sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, ou seja, deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionamento (Ver neste sentido Rui Duarte Morais, *Passado, Presente e Futuro da Derrama*, revista*

Fiscalidade, n.º 38, pag. 109 e segs., e Sérgio Vasques, o Sistema de Tributação Local e a Derrama, Fiscalidade, pag. 121.).

6. Atualmente 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, até ao limite máximo de 1,5 %, sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o 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 (art.º 18.º n.º 1 do RFALEI).

7. A base de incidência da derrama coincide, assim, com a do IRC, no que respeita aos sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola e aos não residentes que possuam estabelecimento estável situado em território português (n.º 1 do RFALEI e art.º 3.º, n.º 1, alíneas a) e c) do Código do IRC).

Esta coincidência entre bases de incidência apenas foi afastada quanto aos lucros sujeitos, mas isentos, de IRC, os quais ficaram expressamente excluídos da base de incidência da derrama.

8. Verifica-se, assim, que, para além de remeter expressamente para o IRC na definição da sua base de incidência e dos seus sujeitos passivos, o regime da derrama é omissivo quanto a regras próprias de determinação do lucro tributável sujeito à derrama, bem como quanto à respetiva liquidação, pagamento, obrigações acessórias e garantias.

9. No que diz respeito à derrama municipal, a AT tem entendido que aquela se classifica como um imposto dependente. Na realidade, não obstante constituir uma receita dos municípios (art.º 14.º do RFALEI), a mesma tem em consideração o rendimento gerado

na área geográfica de cada município, incidindo sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, das entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda sobre o lucro tributável das entidades não residentes com estabelecimento estável em Portugal, pelo que a formação da Derrama possui a mesma origem que o IRC, apresentando, assim, a natureza de imposto dependente deste imposto principal.

Contudo, nesta relação de mera dependência, a derrama enquanto imposto cuja liquidação é paralela ao IRC, tem vida própria e pode ser liquidada e exigida mesmo que o imposto principal não atinja o estágio pleno.

Assim, como o apuramento da derrama acolhe alguns elementos do IRC, ao nível de incidência e determinação do lucro tributável, teremos de fazer apelo às normas daquele em todos os campos que definem a sua relação jurídica tributária.

Logo, quanto aos rendimentos sujeitos e na quantificação do lucro tributável, terão que se considerar as disposições contidas no Código do IRC, nomeadamente o disposto nos art.ºs 3.º e 4.º e 17.º e seguintes.

10. Nos termos do disposto na alínea c) do art.º 14.º do RFALEI, constituem receitas dos municípios o produto da cobrança de derramas lançadas nos termos do artigo 18.º.

Quer das diversas alíneas do art.º 14.º do RFALEI, quer do disposto no art.º 18.º da mesma Lei, não consta qualquer exclusão de tributação relativamente ao lucro tributável obtido fora do território nacional.

Sendo certo que o Código de IRC estabelece que a extensão da incidência da obrigação do imposto é a seguinte:

Relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (n.º 1 do art.º 4º do Código do IRC).

Quanto aos rendimentos obtidos por não residentes com estabelecimento estável em território português, apenas estão sujeitos a IRC os rendimentos obtidos através desse

estabelecimento estável, por aplicação do princípio da tributação na fonte vertido no n.º 2, do art.º 4º do Código do IRC.

E, nos termos do n.º 3 do art.º 4º do Código do IRC, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado.

Em conformidade com o disposto n.º 5 do art.º 4º do Código do IRC, o território português compreende também as zonas onde, em conformidade com a legislação portuguesa e o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos relativamente à prospeção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes.

11. Nos termos do Código do IRC, 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.

O resultado líquido do exercício, evidenciado na demonstração de resultados, é uma rubrica do capital próprio, apurada nos termos do SNC, segundo a NCRF 25, de acordo com a terminologia contabilística.

Trata-se de um resultado de natureza financeira que traduz a performance económico-financeira de uma determinada empresa ou entidade durante um determinado período de tempo, que corresponde normalmente a um ano.

Esse cálculo é a consequência de um processo multifaseado que se inicia com a identificação de todos os rendimentos (art.º 20.º do CIRC) e gastos (art.º 23.º CIRC) imputáveis à empresa no período em causa.

Ao valor assim extraído da contabilidade, são efetuados ajustamentos relativos a variações patrimoniais positivas e negativas não refletidos no resultado líquido e ainda outros ajustamentos previstos no CIRC, nos termos do n.º 1 do art.º 17.º.

E, é o balanceamento entre rendimentos e gastos que permite apurar o resultado líquido, que, uma vez ajustado pelas variações patrimoniais e outros ajustamentos previstos no Código do IRC, nos possibilita aferir o lucro tributável (Quadro 07- Mod. 22).

Acresce dizer que, relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, a tributação em sede de IRC abrange a totalidade dos rendimentos, como atrás se referiu, a qual resulta da soma dos obtidos em território português e dos obtidos fora desse território, em consonância com princípio da universalidade dos rendimentos, tal como previsto no art.º 4.º, n.º 1 daquele diploma legal.

12. Já quanto ao estabelecido no RFALEI, prevê o n.º 1 do art.º 18.º do RFALEI uma regra, de carácter geral, relativa à sujeição de derrama municipal na área da sede do sujeito passivo ou do estabelecimento estável.

Prevedo-se, no n.º 2 do mesmo preceito legal, uma regra especial, nos termos da qual, sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a € 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.

Ou seja, esta regra de repartição de derrama municipal por diversos municípios apenas ocorre nos casos em que os sujeitos passivos possuam estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e apurem uma matéria coletável superior a € 50.000.

Podendo, assim, verificar-se que, caso não se encontrem reunidos os pressupostos para a repartição de derrama pelos diferentes municípios em que os sujeitos passivos possuam estabelecimentos estáveis ou representações locais, aquela apenas é devida na área da sede do sujeito passivo.

13. Acresce que, nos termos do art.º 2.º da maioria das Convenções para Evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT) celebradas por Portugal, a sua aplicação abrange também os impostos cujos sujeitos ativos são as autarquias locais, o que é o caso da derrama municipal. Ou seja, para efeitos das CDT, a derrama consubstancia um imposto sobre o rendimento.

14. Finalmente, importa fazer referência ao Acórdão n.º 603/2020, proferido no Recurso n.º 172/20, 2ª Seção, do Tribunal Constitucional, em que foi relator o Conselheiro Pedro Machete.

Ainda que existam divergências entre a posição assumida neste Acórdão e a assumida pela AT na questão ali em apreço - o que devemos entender por “fração de IRC” a que alude o art.º 91.º, n.º 1, alínea b) do CIRC - existe, à partida, uma linha orientadora comum na sua génese da solução encontrada, em abono da tese que temos vindo a defender.

O Acórdão pretende averiguar, em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade, se o entendimento segundo o qual na expressão “fração do IRC” se inclui, ao lado da coleta do IRC enquanto imposto principal, também as coletas da derrama estadual e da derrama municipal, infringe alguma regra ou princípio constitucional.

Vejamos o que diz com relevância para o caso em apreço:

«A verdade, porém, é que, na ótica do critério normativo ora sindicado, nem a consideração da derrama municipal para efeitos de determinação do crédito de imposto ao abrigo do n.º 1, alínea b), do artigo 91.º do Código do IRC se encontra associada à existência de qualquer CDT, nem a existência de urna CDT deixa de constituir fator de diferenciação relativamente à tributação de sujeitos passivos que se encontrem nas mesmas circunstâncias, isto é, que percebam rendimentos no estrangeiro (cfr. o n.º 2 do mesmo preceito).

Quanto ao primeiro aspeto, o ponto decisivo é o de que, para efeitos da norma sindicada, a derrama municipal, quando lançada pelo município (cfr. o artigo

18.º do regime jurídico estabelecido pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro), é entendida como um adicionamento ao IRC, razão por que a sua coleta, tal como a da derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do Código do IRC, se soma necessariamente à coleta daquele imposto.

Consequentemente, em termos de capacidade contributiva e de tributação em sede de IRC, a situação dos sujeitos passivos deste imposto é, à partida, constante, independentemente do local de origem do respetivo lucro tributável.

(...)

In casu, e conforme referido, o objetivo prosseguido pelo artigo 91.º, n.º 1, do Código do IRC é igualizar, segundo a lógica do princípio da neutralidade na exportação, e por via da atribuição de um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, o imposto a pagar pelos sujeitos passivos de IRC cujos rendimentos têm a sua fonte localizada apenas em Portugal e aqueles contribuintes de IRC que também percebem rendimentos com origem num país terceiro.

(...)

O pagamento deste tributo (leia-se derrama) deve ser "eliminado" por dedução de créditos por dupla tributação internacional sempre que a coleta de IRC, stricto sensu, não se mostre suficiente para os absorver na totalidade, como acontece no presente caso. Assim é que, na expressão "fração do IRC" constante da então al. b) do n.º 1 do art.º 41.º (hoje, art.º 91.º) se deve incluir a coleta da derrama municipal. O mesmo é dizer que o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração da coleta de tal imposto (entenda-se derrama) originado por rendimentos obtidos no estrangeiro.»

(...)

Ora, daqui se retira facilmente 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 a derrama incide, não só sobre os rendimentos provenientes do território português, mas também sobre os com origem no estrangeiro.

15. Resulta, assim, do exposto que, quanto à incidência da derrama, o entendimento da AT diverge da visão plasmada no Acórdão do STA proferido no âmbito do Proc. n.º 03652/15.3BESNT de 2021/01/12, que sustenta que ao lucro tributável apurado deveriam ser expurgados os rendimentos obtidos no estrangeiro, porquanto tais rendimentos não possuem qualquer ligação ao município em causa naquele processo.

16. Salvo o devido respeito, tal decisão olvidou dois aspetos fundamentais no que concerne ao cálculo do lucro tributável, porquanto quer o imposto principal quer a derrama comungam das mesmas normas sobre a incidência plasmadas no CIRC, as quais têm necessariamente de ser acatadas.

Por um lado, e como já foi referido, quanto às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o lucro tributável obedece ao princípio da universalidade (art.º 4.º, n.º 1 do CIRC), isto é, releva no seu cômputo todo e qualquer rendimento recebido pelo sujeito passivo, independentemente da sua proveniência.

Por outro, esse mesmo lucro integra componentes de várias naturezas e resulta de uma complexidade de operações/balanceamentos entre rendimentos e gastos relevados na contabilidade e os devidos ajustamentos positivos e/ou negativos, efetuados nos termos do Código do IRC.

17. Em face do exposto, parece-nos que o lançamento de derrama municipal, por regra, imperativa, deve incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, recaindo, assim, também, sobre rendimentos provenientes de fonte estrangeira.

Desde logo, 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.

Assim, não podemos inferir um pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

É que, na 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. (art.º 9.º do CC).

18. Só assim não será nos casos em que os sujeitos passivos residentes com estabelecimentos estáveis fora do território nacional optem pelo regime de isenção previsto no art.º 54.º-A do Código do IRC.

Ou seja, caso o sujeito passivo português opte pela não concorrência para a determinação do seu lucro tributável dos lucros e dos prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português, desde que se verifiquem os requisitos previstos no art.º 54.º-A do Código de IRC, o Estado da residência (Portugal) abster-se-á de tributar os lucros imputáveis ao estabelecimento estável e, conseqüentemente, o lançamento de derrama municipal não pode incidir sobre o lucro desse estabelecimento estável.

19. Em conclusão, é nosso entendimento, ressalvado o devido respeito por melhor opinião, que a derrama municipal incide sobre todos os rendimentos obtidos pelo contribuinte, incluindo os obtidos no estrangeiro, mantendo-se, assim, a posição até aqui seguida pela AT.

20. Quanto à recente posição do STA nesta matéria, que decidiu em sentido contrário, no Acórdão n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, de 13 de janeiro de 2021, assumindo a desconsideração dos rendimentos provenientes de fonte estrangeira na base de incidência para cálculo da derrama municipal devida por sociedades residentes, acresce dizer que a decisão do STA produz efeitos apenas no caso ali apreciado e decidido, razão pela qual se mantém o entendimento da AT nesta matéria (art.º 68-A, n.º 4 da LGT)”. Com base na fundamentação acima transcrita, a qual merece a nossa adesão, passando, por isso, a fazer parte integrante desta nossa Informação, não se acolhem as alegações suscitadas pela requerente, no sentido de defender que na base de cálculo da derrama municipal são considerados apenas os rendimentos obtidos em território nacional.

IV. CONCLUSÃO

Concluindo-se pela conformidade do apuramento da derrama municipal, o que exclui a existência de erro nas autoliquidações controvertidas, propõe-se o indeferimento do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais.

III.ii. Factos não provados

15. Não se provou que a Requerente tenha estabelecimentos estáveis no estrangeiro a que possam ser imputáveis os rendimentos aí obtidos e não há outros factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

III.iii. Fundamentação da matéria de facto

16. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

17. Relativamente aos valores dos rendimentos obtidos no estrangeiro, a Requerente apresentou, com o pedido de reclamação graciosa, os Relatórios e Contas relativos aos exercícios de 2022 e 2023, onde se mostram autonomizados os rendimentos obtidos no estrangeiro, bem como a percentagem que representam no rendimento total (cerca de 67% em cada exercício) cuja correspondência à realidade não foi questionada na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

18. Designadamente, no procedimento de reclamação graciosa não foi pedida à Requerente a determinação do lucro tributável imputável às operações realizadas com origem no estrangeiro a que AT alude no artigo 88.º da sua Resposta.

19. O facto de a AT, na decisão do pedido de reclamação, não ter baseado a sua decisão em falta de prova dos elementos declarados, obsta a que a falta desses documentos possa relevar para improcedência da pretensão da Requerente.

20. Na verdade, o processo arbitral tributário é, assim, um meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), sendo, como este, um meio processual de mera apreciação da legalidade de atos, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

21. No âmbito de um contencioso de mera legalidade, esta tem de ser apreciada com base no ato impugnado tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros atos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o ato praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas a posteriori, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o ato cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo arbitral, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos.

22. Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01-07-2020, processo n.º 309/14.6BEBRG), em que se entendeu que:

I – O tribunal, na apreciação da legalidade de uma decisão administrativa, não pode considerar que esta se alicerça noutros fundamentos que não aqueles que aí foram externados.

II – Assim, não pode julgar improcedente a impugnação judicial da decisão que indeferiu o pedido de revisão de um acto tributário alicerçando-se na não verificação de um requisito se a AT não usou esse fundamento para indeferir aquele pedido.

23. Por isso, não pode a Administração Tributária, após a prática do ato, nem o Tribunal no processo contencioso, justificar o indeferimento por razões diferentes das que constem da sua fundamentação expressa.

24. Nos casos de reclamação graciosa de atos de autoliquidação, se a respetiva decisão mantém o ato impugnado, com fundamentação expressa, deverá entender-se que se opera revogação por

substituição daquele ato, passando a subsistir na ordem jurídica um novo ato que, apesar de manter o conteúdo decisório, terá a nova fundamentação.

25. Assim, no caso em apreço, a invocada falta de prova dos valores declarados pela Requerente não pode ter relevância para a decisão da causa. De resto, mesmo quando a lei estabelece que o ónus da prova recai sobre o contribuinte, a Administração Tributária não está dispensada de «realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido» (artigo 58.º da LGT).

26. «O órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito» (artigo 72.º da LGT) e «no procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar atas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspeções oculares» (artigo 50.º do CPPT), independentemente de o ónus da prova recair ou não sobre o contribuinte.

27. O funcionamento das regras do ónus da prova ocorre apenas quando, após a atividade necessária para a adequada fixação da matéria de facto, diretamente a partir dos meios de prova e indiretamente com base na formulação de juízos de facto, se chega a uma situação em que não se apurou algum ou alguns dos factos que relevam para a decisão que deve ser proferida. Nestes casos, por força das regras do ónus da prova, devem decidir-se os pontos em que se verifique tal dúvida contra a parte que tem o ónus da prova¹.

28. É apenas nestas situações em que, após a produção das provas e a realização de diligências necessárias para apurar a factualidade relevante para a decisão, subsistem dúvidas sobre factos em que deve assentar a decisão que funcionam as regras do ónus da prova, valorando procedimentalmente as dúvidas contra aquele a quem é atribuído o ónus da prova.

¹ Sobre este ponto pode ver-se ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 1.ª edição, página 432.

29. Assim, no procedimento tributário², as regras do ónus da prova não significam que seja sobre a parte à qual ele é atribuído que recai o dever de trazer ao processo os meios de prova dos factos relevantes para decisão, dispensando a Autoridade Tributária e Aduaneira de tal tarefa, pois esta nunca está dispensada de, em cumprimento do princípio do inquisitório, antes de aplicar as regras do ónus da prova, «realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido», por força do artigo 58.º da LGT.

30. O princípio do inquisitório, enunciado neste artigo 58.º da LGT, situa-se a montante do ónus de prova (acórdão do STA de 21-10-2009, processo n.º 0583/09), só operando as regras do ónus da prova quando, após o devido cumprimento daquele princípio, se chegar a uma situação de dúvida (non liquet) sobre os factos relevantes para a decisão do procedimento tributário, situação esta em que a matéria de facto é decidida contra a parte a quem é imposto tal ónus.

31. A expressão «todas as diligências necessárias» não dá margem para interpretação restritiva quanto aos deveres de realização de diligências que a lei impõe a AT.

32. Neste caso, a Requerida não fez, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, qualquer diligência tendente a verificar a correspondência ou não à realidade dos valores declarados pela Requerente e os indicados nos documentos que juntou ao procedimento, pelo que não podem aplicar-se contra esta as regras do ónus da prova.

33. No que concerne aos factos referidos na alínea G), consideraram-se provados com base nas afirmações da Requerente, feitas no artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral e não questionadas pela Requerida, e no exame do formulário da declaração modelo 22 e respetivas instruções de preenchimento no sítio da AT, em que não se prevê possibilidade de afastar os rendimentos provenientes do estrangeiro do âmbito de incidência da derrama municipal.

IV. Matéria de direito

² E, eventualmente, com alcance diferente do que o ónus da prova possa assumir no processo civil, o que não interessa aqui esclarecer.

IV.i. Posições das Partes

34. A Requerente deduziu, tempestivamente e com legitimidade, junto do órgão competente da Autoridade Tributária e Aduaneira um pedido de reclamação graciosa tendo por objeto o pedido de anulação das autoliquidações de derrama municipal referente aos períodos de tributação de 2022 e 2023 por entender que não deviam ser considerados, no respetivo cálculo, os rendimentos que, naqueles exercícios, obteve no estrangeiro e não eram imputáveis a estabelecimento estável ali situado. Fundamentou, de direito, o seu pedido, em síntese, no seguinte:

- i) A base de incidência da derrama municipal é exclusivamente formada pelo lucro tributável sujeito e não isento de IRC, que corresponda à proporção do rendimento gerado pelo sujeito passivo na área geográfica municipal onde se localiza a sua sede.
- ii) Verificados os restantes pressupostos, quando o rendimento do sujeito passivo, tenha origem em estabelecimentos estáveis situados em mais do que uma circunscrição municipal, a base de incidência da derrama municipal de cada um dos municípios em será formada pelo lucro tributável imputável a cada uma dessas circunscrições, «de acordo com a 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».
- iii) Quando parte do rendimento do sujeito passivo é gerado no estrangeiro (fora de Portugal), a base de incidência da derrama municipal não integra o lucro tributável correspondente a esse rendimento.
- iv) Este é o entendimento que se extrai da jurisprudência vertida no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de janeiro de 2021, proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT.
- v) Este tem sido, também, o sentido interpretativo acolhido na grande maioria das decisões arbitrais em cujo âmbito se discutiu esta matéria, nomeadamente nas proferidas nos processos CAAD n.os 554/2021-T, 720/2021-T, 234/2022-T, 211/2023-T, 170/2023-

T, 948/2023-T, 958/2023-T, 29/2024-T, 959/2023-T, 28/2024-T, 31/2024-T, 315/2024-T, 665/2024-T, 1111/2024-T, 969/2024-T, 917/2024-T, 1130/2024-T, 947/2024-T, 946/2024-T, 654/2024-T, 1120/2024-T, 1129/2024-T, 17/2025-T, 1038/2024-T, 1077/2024-T, 1282/2024-T e 1121/2024-T.

vi) Em suma, como se antecipou, contrariamente ao que vem defendido na decisão de indeferimento, o rendimento obtido no estrangeiro está excluído da base de incidência

35. Termina pedindo a declaração de ilegalidade dos atos de autoliquidação do IRC de 2022 e 2023 nos termos expostos, determinando-se, em consequência, a sua anulação, com as demais consequências legais, designadamente, com o reembolso do montante de € 290.158,60, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios contados desde o momento do pagamento indevido.

36. A Requerida indeferiu o pedido formulado na reclamação graciosa com a fundamentação transcrita em sede de "factos provados", para onde se remete.

37. Tudo visto, a questão essencial que é objeto do presente processo é a de saber se os rendimentos de fonte estrangeira auferidos pela Requerente nos exercícios de 2021 e 2022 devem ser excluídos no cálculo da Derrama Municipal, liquidada em conjunto com o IRC.

IV.ii. Questão da inclusão dos rendimentos de fonte estrangeira no cálculo da derrama municipal

38. Admitindo-se que a questão da sujeição a derrama municipal, alocada ao município da sede ou direção efetiva, vinha suscitando divergências na jurisprudência, quer nos Tribunais Superiores, quer no CAAD, vinha-se, no entanto, verificando uma tendência que muito recentemente acabou sufragada em Acórdão de Uniformização de Jurisprudência.

39. Temos presente, desde logo, o Acórdão de 02-04-2025, processo n.º 560/22.5BEALM, no qual o STA, por unanimidade, veio entender, que:

I - Desde a redacção inicial, o art. 18º da Lei n.º 73/2013 de 03-09 (RFALEI) estabeleceu a regra, inalterada até hoje, de que "(") Para efeitos de aplicação do

disposto no n.º 1, quando uma mesma entidade tem sede num município e direção efetiva noutra, a entidade deve ser considerada como residente do município onde estiver localizada a direção efetiva.

II - Na determinação do lucro tributável, dos rendimentos de fonte estrangeira e, inexistindo norma legal que afaste tal situação no domínio apontado, ou seja, para efeito de derrama municipal, inexistente fundamento para os excluir, sendo que o artigo 18º n.º 13 da Lei n.º 73/2013, de 03-09 é claro ao determinar que "[n]os casos não abrangidos pelo n.º 2, considera-se que o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo ["]".

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

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

40. Na fundamentação desta decisão refere-se, além do mais, o seguinte:

A partir daqui, importa notar, como já ficou dito, que a derrama municipal continua a caracterizar-se como um imposto acessório, na medida em que apenas é devida quando seja exigível, em concreto, a prestação tributária principal, subsistindo nessa mesma medida uma relação de dependência entre o imposto municipal e o imposto estadual, tendo passado a incidir não sobre a colecta (isto é, sobre o imposto de IRC já

liquidado), mas sobre o lucro tributável (isto é, sobre o rendimento que constitui a base do imposto), passando, desse modo, a dever entender-se, do ponto de vista jurídico-financeiro, como um adição ao IRC em vez de um adicional, situação que convoca as regras para a determinação do lucro tributável previstas no CIRC.

Ora, de acordo com o disposto no artigo 17º 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”.

Por seu lado, 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. [...]”.

Depois, o artigo 4º 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”.

Deste modo, num primeiro momento, a análise destes preceitos implica a consideração, na determinação do lucro tributável, dos rendimentos de fonte estrangeira e, inexistindo

norma legal que afaste tal situação no domínio apontado, ou seja, para efeito de derrama municipal, inexistente fundamento para os excluir, como bem refere a Recorrente.

Com efeito, em relação aos rendimentos obtidos no estrangeiro, como se viu, o artigo 18.º n.º 13 da Lei n.º 73/2013, de 03-09 é claro ao determinar que “[n]os casos não abrangidos pelo n.º 2, considera-se que o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direcção efetiva do sujeito passivo [...]”.

Pois bem, a regra estabelecida apenas cede nos casos em que “os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município” e só nestes últimos casos haverá repartição de derrama pelos restantes municípios, ou seja, “a repartição da derrama pressupõe a não coincidência (em rigor, a segregação) entre o município da sede/direcção efectiva da empresa e o(s) município(s) do(s) estabelecimento(s) estável(is)

*No caso de não existir um município onde se encontre localizado um estabelecimento estável, não há elemento de conexão relevante e, por consequência, a derrama é entregue por inteiro ao Município da sede/direcção efectiva. ...” – Saldanha Sanches, A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios, *Fiscalidade*, n.º 38, 2009, pág. 146.*

Na situação dos autos, em nenhum momento se fala em estabelecimentos estáveis ou representações que poderiam implicar uma outra leitura da realidade em apreço.

Além disso, a lei não aponta qualquer elemento no sentido de se poder dizer que o rendimento se considera gerado no local da sede ou direcção efectiva da entidade que paga ou coloca à disposição os rendimentos.

Tal significa que a conclusão firmada na sentença recorrida no sentido da existência de rendimentos obtidos pela Impugnante fora do território nacional é inapta a produzir o efeito de anulação dos actos de autoliquidação no domínio indicado, na medida em que a alusão a rendimentos obtidos no estrangeiro preenche apenas um conceito material e não o conceito contemplado na lei com referência ao rendimento gerado na sua área geográfica (o que nos afasta da situação tratada no Ac. deste Supremo

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

Diga-se ainda que, admitir a exclusão dos rendimentos de fonte estrangeira para efeitos de derrama municipal, implicava tratar de modo diferente as entidades que desenvolvem uma actividade exclusivamente no território nacional e as que desenvolvem actividade também fora desse território, em benefício destas, pois que, no caso de uma entidade com sede num determinado município nacional, mas cuja actividade seja desenvolvida em todo o território nacional, deverá o respectivo lucro tributável, para efeitos de derrama municipal, ser imputável ao município onde se situa a sua sede ou direcção efectiva, conforme decorre do disposto nos n.ºs 1 e 13 do artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, de 03-09, não tendo qualquer sentido, nem fundamento legal, fazer uma distribuição 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 colectável superior a €50 000) a que devam ser imputados os rendimentos gerados na respectiva circunscrição territorial, sendo então aplicável o disposto o descrito artigo 18.º n.º 2 da Lei n.º 73/2013, de 03-09, matéria que tem de ser replicada quando os rendimentos são pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo fora do território nacional.

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 actividade desenvolvida em território nacional e os rendimentos da outra fossem parcialmente obtidos com actividade 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, situação que colocaria em crise os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que duas entidades com idêntica capacidade contributiva seriam tributadas de modo diferente em sede de derrama municipal sem qualquer justificação.

Tal equivale a afirmar o princípio de que o rendimento se considera “gerado no município em que se situa a sede ou a direcção efectiva do sujeito passivo”, sem distinção em função do local onde os rendimentos são pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo.

(...)

Em suma, o probatório fixado nos autos interpretado no sentido exposto na decisão recorrida por referência a rendimentos obtidos no estrangeiro não preenche a previsão legal com referência ao exposto no art. 18º nº 1 da Lei nº 73/2013, de 03-09, sendo que nada emerge dos autos em termos de colocar em crise o princípio de que o rendimento se considera “gerado no município em que se situa a sede ou a direcção efectiva do sujeito passivo”, sem distinção em função do local onde os rendimentos são pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo, situação que, naturalmente, determina a procedência deste recurso, a revogação da sentença recorrida no segmento impugnado, quer em relação à anulação dos actos impugnado nesta sede, quer em relação aos juros indemnizatórios arbitrados na sequência da aludida anulação, impondo-se o total naufrágio da presente impugnação judicial no domínio em análise.

41. E o Acórdão de 25-02-2026, Proc. 0162/25.4BALS, do Pleno da Secção do Supremo Tribunal Administrativo, veio, por unanimidade, uniformizar a jurisprudência, ancorando-se, nomeadamente, na fundamentação do Acórdão do STA de 25-2-2025 antes transcrita, decidindo que:

Os rendimentos obtidos no estrangeiro por sociedades residentes em território nacional só não estarão sujeitos a derrama municipal se puderem, comprovadamente, ser imputados a uma sucursal ou estabelecimento estável aí (no estrangeiro) situados

42. Sendo esta a mais recente e consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, especificamente sobre a questão em apreço, é essa que se adota nesta decisão arbitral, tendo em mente a «interpretação e aplicação uniformes do direito», pretendida pelo artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil e postulada pelo princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).

43. Por isso, conclui este Tribunal pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, ficando prejudicado o conhecimento de outras questões colocadas.

V. Pedido de restituição de quantias pagas com juros indemnizatórios

44. Improcedendo o pedido de pronúncia arbitral, improcedem os pedidos de restituição de quantias pagas e juros indemnizatórios, porquanto a atribuição destes que pressupõe pagamento indevido do imposto, o que se concluiu não ter sucedido.

VI. Decisão

45. De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Julgar improcedente o pedido de reembolso de quantias pagas;
- c) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios;
- d) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido.

VII. Valor do processo

46. De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 290.158,60, indicado pela Requerente e sem oposição da Requerida.

VIII. Custas

47. Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 5.202,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se

Lisboa, 17 de março de 2026

A Presidente,

(Conselheira Fernanda Maçãs)

O Árbitro Vogal,

(Manuel Faustino)

Relator

O Árbitro Vogal,

(Prof. Doutor António Cipriano da Silva)