

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 551/2025-T

Tema: IRC. Derrama. Rendimentos obtidos no estrangeiro. Estabelecimento estável

SUMÁRIO

I - Um rendimento, integrando o lucro tributável e IRC, será imputável à atividade no estrangeiro de um residente em Portugal quando decorrer da atividade de um estabelecimento estável situado no estrangeiro. Existindo no estrangeiro um estabelecimento estável, uma qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nenhuma dúvida existirá quanto à localização da fonte económica dos rendimentos assim obtidos.

II - No caso sub judice, dada a ausência de sucursal, estabelecimento estável ou qualquer estrutura empresarial localizada no estrangeiro a cuja atividade económica se possa imputar a fonte geradora dos rendimentos, estes tem de ser considerados como, legalmente, localizados no município da sede do sujeito passivo e, em consequência não estão excluídos de tributação em sede de derrama.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1.A..., UNIPESSOAL LDA., sociedade comercial com sede na ..., n.º ..., ...-... Porto, titular do número de identificação de pessoa coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial..., doravante designada por “Requerente”, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a) e 102.º, n.º 1, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, n.ºs 1 e 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requereu a constituição de Tribunal Arbitral com vista à declaração de ilegalidade e anulação das autoliquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), dos

anos 2019 a 2021.

2. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

§1º Da Posição das partes:

3. Considerando o Pedido Arbitral formulado pela Requerente, está em causa nos presentes autos:

- a. Aferir da alegada ilegalidade do indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024..., apresentado nos termos do previstos no artigo 78º da LGT, no qual Requerente suscitou, concretamente, a ilegalidade da incidência de derrama sobre parte dos rendimentos declarados como auferidos no estrangeiro.
- b. E, bem assim, conhecer da alegada ilegalidade parcial das declarações periódicas de rendimentos Modelo 22 de IRC n.ºs..., ... e ..., referentes aos exercícios de 2019, 2020 e 2021, das quais resultou o montante total a pagar a título de derrama sobre rendimentos auferidos no estrangeiro, no valor de 48.816,96 EUR.
- c. Decidir, se for o caso, dos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente.

4. Por não se conformar com o indeferimento do pedido de revisão oficiosa e respetivas autoliquidações subjacentes a Requerente apresentou o presente pedido arbitral, com fundamento na ilegalidade da incidência de derrama sobre os rendimentos provenientes do estrangeiro, do que resultou um valor de **48.816,96 EUR** (quarenta e oito mil, oitocentos e dezasseis euros e noventa e seis cêntimos), derrama indevidamente liquidada e paga, cujo reembolso peticiona acrescido de juros indemnizatórios.

5. Já a requerida AT entende:

- a. Que o Tribunal arbitral é materialmente incompetente para conhecer do pedido,

2.

na medida em que o mesmo assenta no indeferimento expresso de um pedido de revisão oficiosa nos termos previstos no artigo 78º, matéria que se encontra vedada aos Tribunais arbitrais;

- b. Quanto à questão de fundo suscitada pela Requerente, é entendimento da AT, como bem resulta da sua resposta, que o IRC incide sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, o qual corresponde ao resultado dos rendimentos depurado do valor dos custos suportados para a sua obtenção. Assim, os rendimentos eventualmente provenientes do estrangeiro estão necessariamente abrangidos para efeitos de incidência de IRC e derrama.

6. A Requerente formula o seu pedido nos termos seguintes:

- a) *«Que o Tribunal Arbitral julgue procedente, por provado, o presente pedido de pronúncia arbitral e, por conseguinte:*
- b) *Determine a anulação, ex vi artigo 163.º do CPA, dos atos tributários e decisório sub judice, na parte correspondente à derrama municipal ilegalmente liquidada, no montante total **de 48.816,96 EUR**, com fundamento na violação do artigo 18.º, n.º 1, da Lei das Finanças das Autarquias Locais;*
- c) *Na medida da procedência do pedido anterior, condene a Entidade Requerida na restituição à Requerente do montante legalmente devido, acrescido de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, computados a partir do dia 22 de junho de 2025 até à emissão da respetiva nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT; e*
- d) *Condene a Entidade Requerida no pagamento das custas do processo arbitral, tudo com as demais consequências legais.»*

§2º Tramitação processual

7. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 03/06/2025, e foi automaticamente notificado à AT e aceite em

05/06/2025.

- 8.** 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, em 30/07/2025, como árbitro do Tribunal Arbitral singular a aqui signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- 9.** Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD. 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 20/08/2025, e em 25/7/2025 foi proferido despacho arbitral nos termos do artigo 17º do RJAT, convidando a Requerida a apresentar resposta e juntar o respetivo processo administrativo (“PA”).
- 10.** Em 29/09/2025, a AT apresentou resposta ao PPA e juntou o respetivo processo administrativo PA.
- 11.** Em 08/10/2025 foi proferido despacho arbitral no qual, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da livre determinação das diligências de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), e considerando a inexistência de prova testemunhal por produzir, o Tribunal dispensou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT. Determinou, ainda, a notificação da Requerente para em 15 dias responder à matéria de exceção alegada pela Requerida AT e fixou o prazo igual e simultâneo de 15 dias para as partes apresentarem alegações escritas. As partes pronunciaram-se e juntaram aos autos as respetivas alegações escritas em, respetivamente, em 17/10/2025 e 28/10/2025. Encontra-se junto aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

II. SANEAMENTO

§ 1º - Da alegada incompetência do tribunal arbitral

12. Alega a AT que o tribunal arbitral não tem competência para conhecer do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação identificados nos autos e, em consequência, veio pugnar pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, pela manutenção da ordem jurídica dos atos tributários e decisório impugnados e pela absolvição da instância.

Vejamos, pois, se assiste razão à AT.

13. Em concreto, a alegação da incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o indeferimento em torno do pedido de Revisão Oficiosa de Ato Tributário, assenta no entendimento da AT segundo o qual a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei.

Fundamenta este entendimento no artigo 2.º alínea a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, que *«exclui, literalmente, do âmbito da vinculação da Requerida à jurisdição arbitral, «(...) as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», sem que aí seja mencionado o mecanismo de Revisão Oficiosa previsto no Art.º 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).*

»

E, conclui, ainda que: *«..., da redação conferida ao citado preceito legal, constata-se que o legislador optou por restringir o conhecimento na jurisdição arbitral às pretensões que, sendo relativa à declaração de ilegalidade de atos de liquidação, tenham sido precedidas de reclamação. Não se alcança outra solução interpretativa para a situação sub judice que não a de que a Requerida apenas se vinculou, nos termos da Portaria 112-A/2011, à jurisdição dos tribunais arbitrais se o pedido de declaração de ilegalidade de acto de liquidação tiver sido precedido de recurso à via*

administrativa de Reclamação Graciosa.

É que, quando se refere ao recurso à via administrativa, quer-se apenas referir aos meios previstos nos Art.º 131.º a 133.º do CPPT, atentos ao elemento literal e, por conseguinte, inelutável, do Art.º 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011.»

- 14.** Posto isto, no entendimento deste Tribunal não assiste razão à Requerida na supramencionada alegação de incompetência como se demonstrará. Entendimento, aliás, fundamentado na jurisprudência arbitral e dos Tribunais superiores, numerosa e pacífica, sobre esta questão.

Considerando a natureza administrativa do procedimento de revisão oficiosa, é passível a sua equiparação ao disposto nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, para efeito de subsequente impugnação da respetiva decisão de indeferimento. Mas, o argumento mais decisivo, ainda, passa pela deliberada desconsideração do regime previsto no RJAT (Lei formal da Assembleia da República, pretendendo a AT sobrepor-lhe um argumento meramente literal e redutor assente num dispositivo contido na Portaria de auto vinculação.

Ao contrário do que vem alegado pela AT, a obrigatoriedade de prévio «recurso à via administrativa» nos casos de autoliquidação de imposto não se limita ao procedimento tributário de reclamação graciosa.

- 15.** A obrigatoriedade de recurso prévio à via administrativa, , imposta pelo artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, como condição para o recurso à via judicial, visa garantir que a Administração Tributária tenha oportunidade de apreciar a legalidade daqueles atos tributários, evitando o que poderia ser um recurso inútil à via judicial, podendo o litígio ficar dirimido na instância administrativa. Isto porque, na verdade, os atos de autoliquidação de imposto são emitidos pelo sujeito passivo sem qualquer intervenção da Administração Tributária – que apenas efetua um controlo de legalidade a posteriori –, e, por ser assim, o legislador impõe o recurso prévio à via administrativa de modo a dar oportunidade à AT de corrigir eventuais ilegalidades.

16. Dito isto, face ao desiderato subjacente à introdução do ónus de prévio recurso à via administrativa, não se vê razão para não considerar o procedimento de revisão oficiosa de ato tributário como uma das vias possíveis, já que se trata, indiscutivelmente, de uma garantia administrativa, sendo a sua natureza idêntica à da reclamação graciosa, embora sujeito a pressupostos diversos. Aliás, a própria AT reconhece que se trata de uma garantia administrativa, mas insiste numa interpretação literal e redutora do disposto no artigo 2º da Portaria de auto vinculação. Ora, o «recurso à via administrativa» refere-se, necessariamente, a qualquer procedimento tributário administrativo prévio, seja reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa, desde que adequado a permitir a prévia análise da ilegalidade do ato por parte da AT.
17. Acompanha-se, nesta matéria, a Requerente quando, nas suas alegações (§14) refere: *«Ou seja, para efeitos de impugnação contenciosa (judicial ou arbitral) de atos de autoliquidação, o pressuposto procedimental relativo à obrigatoriedade de precedência de reclamação graciosa (cfr. artigo 131.º, n.º 1, do CPPT) basta-se com a existência de um procedimento tributário prévio em que a pretensão do sujeito passivo se reconduza à apreciação da legalidade daqueles atos tributários por parte da Administração Tributária, equiparando-se, para esta finalidade, o pedido de revisão oficiosa à reclamação graciosa necessária.*
Assim, o procedimento de revisão oficiosa – enquanto procedimento tributário destinado à declaração de ilegalidade e anulação de atos tributários, nos termos do artigo 54.º, n.º 1, alínea c), da Lei Geral Tributária (“LGT”) – também preenche o requisito procedimental relativo à obrigatoriedade de prévio «recurso à via administrativa» para efeitos de impugnação contenciosa de atos de autoliquidação de imposto, nos termos conjugados dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e 131.º, n.º 1, do CPPT. »
18. Revisitando a jurisprudência, quer arbitral quer dos nossos tribunais superiores, concluímos que a mesma vem em reforço deste entendimento, ao contrário do que vem alegado pela AT.

Começando pela jurisprudência arbitral, esta tem vindo a reconhecer que uma decisão de indeferimento (expresso ou tácito) de um pedido de revisão oficiosa de autoliquidação de imposto pode ser impugnada em sede arbitral, sendo os tribunais arbitrais competentes para o conhecimento da matéria.

A este propósito, acompanha-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 560/2023-T, em 15 de abril de 2024,¹ sobre situação idêntica à que está em discussão nos presentes autos, envolvendo o indeferimento de um pedido de revisão oficiosa sobre autoliquidação de IRC na componente da derrama incidente sobre rendimentos auferidos no estrangeiro. Considerou esse Tribunal arbitral ser competente para conhecer diretamente da legalidade do ato tributário, apesar de não ter sido precedido de reclamação graciosa, cujo pedido deveria ter sido apresentado no prazo de dois anos contados do termo do prazo para pagamento do imposto. Foi entendimento deste Tribunal arbitral que *o indeferimento, expresso ou tácito, de pedido de revisão oficiosa implica a apreciação (ainda que tácita) da legalidade da liquidação subjacente, pelo que, o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial ou o processo arbitral.*

Desenvolvendo mais detalhadamente o fundamento para este entendimento, importa ter em conta que a obrigatoriedade de recurso à via administrativa é exigido como condição de impugnabilidade contenciosa dos atos de retenção na fonte e de autoliquidação para garantir a possibilidade da AT se pronunciar antes do recurso à via judicial. É essa, também, a razão de ser para o disposto no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, ao remeter para o artigo 131.º do CPPT, que dispõe que a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa. Ora, o pedido de revisão oficiosa constitui um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa. É verdade que os artigos 131.º e 132.º do CPPT, para os quais a Portaria n.º 112-A/2011 remete, fazem referência à reclamação graciosa, mas, apesar disso, deve ser entendido como abrangendo, além da reclamação, a via da revisão dos atos tributários aberta pelo artigo 78.º da LGT, já que uma e outra são garantias administrativas impugnatórias com

¹ No mesmo sentido, vd. entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs processos arbitrais n.ºs 245/2013-T e 678/2021T.

idêntica finalidade, a saber: garantir que a autoliquidação e as retenções na fonte (em que os contribuintes atuam em substituição e no interesse da AT) sejam objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a garantir a possibilidade de pronúncia da AT e racionalizar o recurso à via judicial.

Como bem refere a Requerente, *«não se alcança que deva ser outro o propósito da norma de remissão da Portaria de Vinculação que indica expressamente as pretensões “que não tenham sido precedid(a)s de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*.

19. Em suma, o entendimento que se afigura adequado e coerente é o de exigir um procedimento administrativo prévio à impugnação das autoliquidações e não, em exclusivo, uma reclamação graciosa. Por outro lado, como alega a Requerente, seria incoerente e antissistemático que os artigos 131.º a 133.º do CPPT revestissem distintos significados consoante estivessem a ser aplicados nos Tribunais Administrativos e Fiscais e nos Tribunais Arbitrais, já que este é o entendimento que os nossos Tribunais superiores têm vindo a afirmar para idênticos casos impugnados nos Tribunais Administrativos e Fiscais, sendo que a alegada falta de suporte literal também se verifica quanto estes Tribunais. Num caso como no outro está em causa a interpretação das mesmas normas.
20. Vejamos, pois, a jurisprudência consolidada do STA, solução a que se adere, até porque é inequívoco que a revisão oficiosa consubstancia um procedimento administrativo de segundo grau. A este propósito, o STA tem vindo a considerar que: *a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do Orçamento do Estado para o ano 2011), (...) especificou, no n.º 2 do seu artigo 124.º, que o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*. Foi neste enquadramento e propósito que o legislador consagrou no RJAT o processo arbitral como um processo alternativo ao processo de impugnação judicial. No acórdão proferido em 13 de janeiro de 2021, no processo n.º 0129/18.9BEAVR5, o STA veio

esclarecer que *«sendo o pedido do contribuinte dirigido à anulação por ilegalidade do ato tributário, está em causa a apreciação dessa mesma ilegalidade, independentemente da razão ou vício que conduziu à rejeição ou indeferimento dessa pretensão»* pelo que *“(…) considerando que o ora Requerente peticiona a declaração de ilegalidade parcial do ato tributário de (auto)liquidação de IVA do mês de dezembro de 2020 mostra-se indiferente o teor (formal ou material) da decisão que haja recaído sobre pedido de revisão oficiosa”*. Aplicando este entendimento ao caso agora em análise resulta que o Tribunal arbitral é competente para a apreciação da pretensão da Requerente em virtude de esta respeitar, a título imediato, à apreciação da (i)legalidade da decisão de indeferimento que versou sobre o Pedido de Revisão Oficiosa anteriormente apresentado pelo Requerente e, a título mediato, à apreciação da (i)legalidade dos atos tributários de (auto)liquidação de IRC, tendo a AT, nessa mesma decisão de indeferimento, apreciado a legalidade daquelas autoliquidações de imposto.

Dito de outro modo, o que verdadeiramente está em causa é a apreciação da ilegalidade dos atos de liquidação cuja revisão foi previamente solicitada, e que foram alvo de uma decisão administrativa prévia, no caso, de uma decisão de revisão oficiosa.²

Chegados aqui, merece menção especial à jurisprudência vertida no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”), no processo nº 96/17.6BCLSB, de 6-05-2022, à qual se adere na íntegra, sobre a mesma questão que aqui nos ocupa, ou seja, a da apreciação da competência do Tribunal arbitral. Neste Acórdão o TCAS decidiu que:

«II - A alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade respeita a um ato de segundo grau, incluindo quando este seja um indeferimento de pedido de revisão do ato tributário.

III - Sendo formulado um pedido de revisão oficiosa de autoliquidação, a AT tem a oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de

² Neste sentido, vd. decisão arbitral proferida no processo n.º 797/2024 -T 19 de fevereiro de 2025. Ainda no mesmo sentido, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0402/06, de 12 de julho de 2006, e n.º 0476/12, de 12 de setembro de 2012.

este recorrer à via jurisdicional.

IV - Permitindo a lei que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de atos de autoliquidação, os tribunais arbitrais são competentes para a apreciação dos pedidos de pronúncia arbitral em qualquer um dos casos.»

E, na fundamentação do acórdão acrescenta o TCAS: *«O sentido útil da portaria, face ao estabelecido no RJAT, a vontade do legislador, foi o de assegurar que o contribuinte não recorre ao Tribunal “(...) antes de qualquer tomada de posição da administração sobre a situação gerada com o ato do contribuinte (...) pois não é detetável, ainda, qualquer litígio”. (...). Assim se percebe que sejam excluídos da exigência de reclamação os casos previstos no art. 131.º n.º 3 CPPT, visto que nesses a AT já se pronunciou, a priori, através de “orientações genéricas”.*

Regressando ao pedido de pronúncia arbitral, recorde-se que o mesmo surge como culminar de um processo iniciado com um pedido de revisão oficiosa, expressamente indeferido. A Requerente não recorreu, portanto, a uma “reclamação graciosa”, antes recorreu diretamente ao pedido de revisão, e fê-lo mais de dois anos após a declaração de autoliquidação.

Contudo, o que verdadeiramente importa é que, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de ato de liquidação, é igualmente proporcionada à AT, com esse pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do contribuinte, antes de este recorrer à via jurisdicional. Logo, por “coerência com as soluções adotadas nos n.ºs 1 e 3 do art. 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de atos de autoliquidação e sendo o

pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa (...) não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do ato tributário em vez da reclamação graciosa” (...).

Face ao exposto, conclui-se (...) que a portaria n.º 112-A/2011, ao referir expressamente o artigo 131.º do CPPT quanto a pedidos de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, disse imperfeitamente o que pretendia. Querendo impor a apreciação administrativa necessária à impugnação contenciosa de atos de autoliquidação, acabou por fazer referência expressa ao artigo 131.º, esquecendo-se que esta via não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses atos. A interpretação sufragada é a interpretação que melhor traduz a vontade do “legislador” e que não colide com quaisquer princípios constitucionais, nem põe em crise a “indisponibilidade dos créditos tributários. (...)

Por outro lado, excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado devia ter sido uma reclamação prévia graciosa seria violar os princípios do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva.» (sublinhado nosso).

«Com efeito, a regra, quer para a impugnação judicial, quer para a arbitragem, é que se submetam ao crivo da AT todos aqueles atos relativamente aos quais esta entidade ou ainda não se pronunciou ou ainda não teve qualquer intervenção, razão pela qual lhe deve ser dada a oportunidade para se pronunciar antes de o tribunal judicial ou arbitral se pronunciar quanto à sua legalidade.

É, assim, manifesta a equiparação entre o pedido de revisão do ato tributário à reclamação graciosa sobre atos de autoliquidação, retenção na fonte e de pagamento por conta. Na verdade, como ficou consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Pleno da seção do CT, processo n.º 0793/2014), de 3 de junho de 2015, “(...) o meio procedimental de revisão do ato tributário não pode ser considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos

meios impugnatórios do ato de liquidação)...”.

Na senda do mencionado Acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu que “o Indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão é suscetível de controlo judicial [cfr. art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT]”.

É, hoje, jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do ato tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (art. 78.º, n.º1, da Lei Geral Tributária), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento.

Em suma, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário é um mecanismo de abertura da via contenciosa perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária, porquanto serve o propósito de permitir que a AT se pronuncie sobre os atos de autoliquidação.

Pelos fundamentos expostos improcede o argumento da AT no sentido da inconstitucionalidade do art. 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011 na interpretação sufragada por este tribunal.

Termos em que improcede, assim, esta exceção de incompetência...” (cfr. fls. 1477 a 1522 da certidão do processo em formato PDF, constante de CD apenso, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).»

21. Esta jurisprudência, à qual se adere na íntegra reconhece expressamente que a garantia administrativa do pedido de revisão oficiosa do ato tributário, previsto no artigo 78º da LGT «*não pode ser considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação).*

22. Ora, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, acolhe-se integralmente o entendimento vertido na jurisprudência que vem citada, a qual se afigura irrepreensível

e de uma clareza incontornável. Pelo que, em face do exposto, improcede a exceção de incompetência material alegada pela Requerida AT.³

§2º Pressupostos processuais

23. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. Como acabou de se expor, é materialmente competente.
24. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março).
25. O processo não enferma de nulidades.

III. QUESTÃO DECIDENDA

A questão a decidir é a de saber se os rendimentos obtidos no estrangeiro devem ser excluídos do lucro tributável relevante para efeitos de cálculo da derrama municipal devida por sociedades residentes em território nacional.

IV. MATÉRIA DE FACTO

FACTOS PROVADOS

- A. A Requerente é um sujeito passivo de IRC que exerce, a título principal, a atividade de prestação de serviços de tecnologia de informação e desenvolvimento, gestão e manutenção de plataformas de negociação de valores mobiliários, dedicando-se ao desenvolvimento, gestão do funcionamento e manutenção das plataformas ..., ... e de todos os sistemas de tecnologia de informação utilizados pelo GRUPO B..., com sede

³ Ainda no mesmo sentido, cfr. CARLA CASTELO TRINDADE, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, Almedina, 2016, páginas 97 a 99 e 101.

- na ..., n.º..., ...-... Porto. – **Docs. 5, 6 e 7 – IES 2019, 2020 e 2021 juntas em anexo ao pedido arbitral.**
- B.** A Requerente prossegue a sua atividade comercial em território nacional, tem a sua sede no Concelho do Porto, auferindo, por isso, rendimentos de fonte portuguesa. - **Cfr. Docs. 5, 6 e 7 – IES 2019, 2020 e 2021 juntas em anexo ao pedido arbitral.**
- C.** A Requerente auferir também rendimentos de fonte estrangeira decorrentes da prestação de serviços de natureza diversa. - **Cfr. Docs. 5, 6 e 7 – IES 2019, 2020 e 2021 juntas em anexo ao pedido arbitral.**
- D.** Os atos de autoliquidação de IRC objeto dos presentes autos resultam do preenchimento e submissão das declarações Modelo 22 da Requerente, referentes aos exercícios de 2019, 2020 e 2021 – **Cfr. Docs. 1, 2 e 3 juntos em anexo ao pedido arbitral.**
- E.** Nos exercícios em causa, em cumprimento das suas obrigações tributárias, a Requerente procedeu à entrega das suas declarações Modelo 22 – às quais foram atribuídos os n.ºs..., ... e ...- tendo declarado, no campo 364, do quadro 10 de cada uma daquelas declarações, respetivamente, os montantes de 13.988,52 EUR, de 17.387,30 EUR e de 17.441,14 EUR, a título de derrama municipal. - **Cfr. Docs. 1, 2 e 3 juntos em anexo ao pedido arbitral.**
- F.** Com referência aos mesmos exercícios, a Requerente procedeu à entrega das suas declarações anuais de informação simplificada (“declarações IES”) – às quais foram atribuídos os n.os..., ... e ...-, tendo declarado, no quadro 4 do anexo H de cada uma daquelas declarações, os rendimentos por si obtidos no estrangeiro. – Cfr. Docs. 5, 6 e 7 – IES 2019, 2020 e 2021 juntas em anexo ao pedido arbitral.
- G.** Nos exercícios de 2019, 2020 e 2021, os rendimentos (provenientes da remuneração de prestações de serviços e outros rendimentos) declarados pela Requerente como auferidos no estrangeiro ascenderam ao montante total de 64.221.521,24 EUR, conforme quadro discriminativo:

Natureza	Tipologia de rendimentos	Montante (EUR)		
		2019	2020	2021
8	Serviços prestados	16.925.153,25	18.724.417,02	27.559.901,96
11	Outros rendimentos	–	156.192,35	855.856,66
TOTAL		16.925.153,25	18.880.609,37	28.415.758,62

- H.** A 29 de julho de 2020, a Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado por referência ao exercício de 2019, no montante de 66.985,74 EUR – **Cfr. doc. n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral.**
- I.** A 12 de julho de 2021, a Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado por referência ao exercício de 2020, no montante de 150.498,32 EUR – **Cfr. Doc. n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral.**
- J.** A 19 de maio de 2022, a Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado por referência ao exercício de 2021, no montante de 161.999,47 EUR. - **Cfr. documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral.**
- K.** A 21 de junho de 2024, por não se conformar com os atos tributários controvertidos, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, em sede do qual peticionou a anulação (parcial) daqueles atos tributários, na parte referente à derrama municipal incidente sobre rendimentos (lucro tributável) de fonte estrangeira – **Cfr. documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral.**
- L.** A 19 de fevereiro de 2025, a Requerente foi notificada do projeto de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa – **Cfr. documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral.**
- M.** A 16 de abril de 2025, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a qual converteu em definitivo o projeto de decisão de

indeferimento, com o seguinte teor:

«Informação Complementar:

Em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT), foi enviada, em 03-02-2025, através da aplicação ViaCTT, ao sujeito passivo A... Unipessoal, Lda, NIPC..., notificação para se pronunciar, no prazo de quinze dias, sobre o teor do projeto de decisão relativo ao pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRC dos períodos de 2019/2020/2021. Da consulta à referida aplicação verificou-se que o sujeito passivo foi considerado notificado em 22-02-2025. Encontrando-se excedido o prazo a que se refere o n.º 6 do artigo acima mencionado, estabelecido na notificação, verifica-se que o contribuinte não se pronunciou sobre o teor da mesma. Desta forma, parece-nos ser de manter a proposta de decisão de indeferimento para os períodos de 2029/2020/2021, em conformidade com a informação desta Divisão, com despacho de 03-02-2025.» -

Facto que resulta provado pelo teor do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

N. Os fundamentos do indeferimento do pedido de revisão oficiosa estão contidos no projeto de decisão, notificado para efeitos de audiência prévia, e **que se encontra junto ao pedido arbitral como documento nº12**, tem a seguinte fundamentação:

«(...) Apreciação

9. De acordo com o disposto nos art.os 65.º da LGT e 9.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) a requerente tem legitimidade no presente procedimento.

10 - Sobre as referidas liquidações e com os mesmos fundamentos não foi instaurado qualquer processo de reclamação graciosa ou arbitral, nem foi apresentada qualquer impugnação judicial.

11 – Prevê o art.º 78.º da LGT a revisão dos atos tributários de liquidação (n.ºs 1 e 6) ou de fixação da matéria coletável (n.º 4) pela entidade que os praticou, com o fundamento de ter sido cometida alguma ilegalidade ou praticado algum erro, material ou de direito, por parte da AT ou nas situações de injustiça grave ou notória ou de duplicação de coleta.

12 – Determina o n.º 1 do art.º 78.º a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou, por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação graciosa com o fundamento de qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos após a liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços. 13 – No entanto, para aplicação da previsão a que se refere a primeira parte do referido n.º 1, o sujeito passivo teria de apresentar o pedido no prazo de dois anos após a apresentação da declaração, conforme previsto nos art.ºs 137.º do CIRC e 131.º do CPPT. 14 – Considerando que a petição foi apresentada em 21-06-2024 e que o prazo para apresentar reclamação da autoliquidação dos períodos de 2019, 2020 e 2021 terminou, respetivamente, em 31-07-2022, 19-07-2023 e 06-06-2024, encontra-se afastada a apreciação do pedido nos termos referidos no ponto anterior.

15 - Desta forma, a apreciação vai ser efetuada de acordo com o disposto na segunda parte do referido n.º 1 do art.º 78.º, ou seja, a revisão dos atos tributários por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos após a liquidação, com o fundamento de erro imputável aos serviços.

16 – Relativamente à matéria sob apreciação, após análise dos fundamentos invocados pelo sujeito passivo, conforme ponto 7, importa referir:

16.1 – Nos termos do art.º 3.º do CIRC: “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 coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade 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 correções

estabelecidas neste Código. [...]

16.2 - Determina o n.º 1 do art.º 4.º do CIRC: “1 - 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”.

16.3 – Refere o n.º 1 do art.18.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro: “1 - Os municípios podem deliberar, lançar uma derrama, de duração anual e que vigora até nova deliberação, até ao limite máximo de 1,5 /prct., sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC),”

17 – Em suma, a derrama municipal incide sobre o lucro tributável que, apurado de acordo com as normas de incidência do IRC, considera todos os rendimentos das sociedades, incluindo os rendimentos obtidos fora do território nacional.

18 – As normas de incidência do IRC têm de ser cumpridas necessariamente, não há qualquer norma legal que exclua os rendimentos obtidos no estrangeiro da base de incidência em IRC.

19 – Só após apuramento do lucro tributável é que se calcula a derrama municipal
20 – A este propósito o Tribunal Constitucional menciona no seu Acórdão n.º 197/2013, de 9 de abril de 2013, que a derrama municipal é um imposto que consiste “num adicionamento ao IRC”.

21 - De referir ser este o sentido da decisão do CAAD proferida no processo n.º 32/2024-T.

22 – Deste modo, discordamos dos argumentos invocados pelo sujeito passivo e consideramos que as autoliquidações sob contestação foram processadas de acordo com o entendimento da AT sobre esta matéria, pelo que não enfermam de qualquer erro imputável aos serviços ou qualquer vício na sua emissão, o que afasta a previsão constante da segunda parte do n.º 1 do art.º 78.º.

23 – Consagra o n.º 4 do art.º 78.º a possibilidade de o dirigente máximo do serviço

autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário, a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

24 – Considerando que as autoliquidações foram efetuadas de acordo com os preceitos legais Informação aplicáveis, não tem aplicação o previsto no n.º 4 do art.º 78.º.

25 – Bem como não tem aplicação o preceituado no n.º 6 do art.º 78.º, uma vez que não se verificou qualquer duplicação de coleta conforme se encontra definida no n.º 1 do art.º 205.º do CPPT.

Conclusão

26 – Assim, em conformidade com o anteriormente exposto, a revisão das autoliquidações dos períodos de 2019, 2020, 2021 pretendida pelo sujeito passivo não deve ser atendida por falta de enquadramento legal face aos pressupostos estabelecidos no art.º 78.º da LGT, pelo que somos de propor o indeferimento do presente pedido.»

- O.** Inconformada com esta decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das autoliquidações impugnadas, a Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos em 03/06/2025.

FACTOS NÃO PROVADOS

- 26.** Com relevo para a decisão, não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

- 27.** A matéria assente resulta da documentação junta aos autos, pela Requerente e corroborados pelo teor do processo administrativo junto pela AT. Os factos provados mencionados *supra* têm fundamento estritamente documental, designadamente, os documentos especificadamente mencionados como suporte documental para prova de cada um dos factos elencados nas sucessivas alíneas do probatório. Ao que acresce que

20.

todos os factos considerados provados se afiguram não controvertidos e aceites pelas partes, face ao pedido arbitral e bem assim à resposta apresentada pela Requerida.

Cumpre salientar que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa para a decisão, e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cf. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

28. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental constante dos autos, juntos pelas partes (Requerente e Requerida), consideram-se provados os factos *supra* elencados, por serem os que se afiguram relevantes para a decisão da causa.

V. MATÉRIA DE DIREITO

§1º – Da ilegalidade dos atos tributários impugnados

29. Tal como resulta da matéria de facto assente, a Requerente é uma pessoa coletiva cuja atividade se desenvolve em Portugal, com sede no Porto, onde concentra a sua atividade. Não foi alegado nem demonstrado nos autos que a Requerente desenvolva atividade através de alguma sucursal, ou estabelecimento estável, fora do país. Resultou provado também que a Requerente obteve, nos exercícios de 2021 e 2022, proveitos provenientes do estrangeiro em resultado de prestações de serviços prestadas para outros países. Note-se que a Requerente não alegou nem demonstrou dispor de estabelecimento estável situado fora de Portugal, mas tão só ter prestado serviços para o estrangeiro e, em consequência, ter auferido rendimentos provenientes do estrangeiro, conforme declarações fiscais juntas aos autos, as quais beneficiam de presunção de veracidade, não foram impugnadas, pelo que serviram de base à factualidade assente.

30. Dito isto, a causa de pedir assenta exclusivamente na alegação da Requerente quanto à tributação indevida em sede de derrama municipal sobre rendimentos auferidos no estrangeiro.

Vejamos, pois, se assiste razão à Requerente.

§2º – **Da natureza jurídica da derrama municipal e base de incidência objetiva**

31. Alega a Requerente que a derrama, enquanto adicional ao IRC destinado ao(s) Município(s), não pode incidir sobre rendimentos auferidos no estrangeiro. Alega em reforço da sua opinião o entendimento dominante da jurisprudência dos nossos tribunais superiores e arbitrais. E, na verdade, esta questão tem sido tratada pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores e arbitrais. Mas se devidamente analisada, a situação de facto subjacente vai diferindo de caso para caso, pelo que essa análise tem de ser apurada, tendo sempre por referência cada situação *per si*.

32. Quanto à natureza jurídica, a derrama é um tributo, adicional ao IRC, que constitui uma receita dos Municípios, pelo que, quando um sujeito passivo desenvolva a sua atividade em mais do que um Município, há que estabelecer uma proporção que determina o lucro tributável a imputar à circunscrição de cada município, e é tida como referência a massa salarial, um fator ligado à relação de trabalho estabelecida entre o sujeito passivo e as pessoas que exercem atividade sob as suas ordens e direção.

33. Ora, esta partilha entre Municípios constitui um indício claro da vontade do legislador em condicionar a incidência da derrama em função da atuação concreta, efetiva, em função da utilização da força de trabalho em cada Município, geradora de rendimentos no território municipal respetivo. É esta circunstância (o exercício da sua atividade efetiva em mais do que um Município) que justifica a repartição da derrama, proporcionalmente, entre os Municípios com legitimidade concorrente para a sua tributação. Este regime jurídico tem fundamento na autonomia financeira dos Municípios, constitucionalmente reconhecida e legalmente concretizada. Assim, as

autarquias locais, em estrito cumprimento da lei, estão habilitadas à criação de tributos destinados ao respetivo financiamento através da arrecadação de receita. Um desses tributos é, precisamente, a derrama municipal.

- 34.** A este propósito adere-se em pleno à jurisprudência do Tribunal Constitucional, vertida no Acórdão n.º 197/2013, de 9 de abril de 2013, no qual se decidiu que: *“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. Como é sobejamente reconhecido, 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” (...) Essas receitas podem ser, entre outras, receitas fiscais, concretizando-se os poderes tributários reconhecidos pelo legislador constituinte às autarquias locais quer num verdadeiro poder tributário – leia-se, no poder de criar ou conformar impostos – quer num direito à receita dos impostos (...). Neste sentido, a derrama surge como uma manifestação da primeira modalidade de poder tributário referida, porquanto o município, para além de se afirmar como o sujeito ativo da relação tributária - isto é, como o titular do crédito de imposto – tem um domínio praticamente absoluto sobre os seus elementos essenciais, circunstância que reforça a natureza municipal da derrama”.*
- 35.** Efetivamente, resulta do disposto no artigo 14.º, alínea c), da Lei das Finanças Locais, que o produto da cobrança de derrama municipal – tributo que assume a natureza de imposto, destinando-se ao financiamento da atividade local – constitui receita própria dos municípios (cfr. artigo 14.º, alínea c), da LFL). Com efeito, o produto da cobrança de derrama municipal – tributo que assume a natureza de imposto, destinando-se ao financiamento da atividade local – constitui receita própria dos municípios (cfr. artigo 14.º, alínea c), da LFL).

O regime da derrama municipal está consagrado no artigo 18.º da LFL, cujo n.º 1 estabelece o seguinte: “*Os municípios podem deliberar lançar uma derrama, de duração anual e que vigora até nova deliberação, até ao limite máximo de 1,5 /prct., sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território*”. (sublinhado e negrito nossos).

36. Em suma, em termos de incidência objetiva, não resta dúvida que a derrama incide exclusivamente sobre a parte dos rendimentos gerados em cada Município, isto, naturalmente, quando haja concorrência entre Municípios pelo facto do sujeito passivo desenvolver atividade em mais do que um.

Que conclusões podemos retirar deste regime jurídico no que se refere aos rendimentos auferidos no estrangeiro?

§3º – **Da incidência de derrama sobre rendimentos provenientes do estrangeiro**

37. No que respeita à incidência subjetiva, estão sujeitos a derrama municipal os sujeitos passivos de IRC, residentes ou não residentes com estabelecimento estável em território nacional – e, por isso, com presença física e atividade económica em, pelo menos, um município português –, que aí exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (ou imputáveis a estabelecimento estável aí situado).
38. O que dizer, então, a propósito dos rendimentos auferidos em país estrangeiro? Poderão esses rendimentos ser tributados em sede de derrama e se sim, com que critério?

39. A resposta a estas questões tem sido avançada em diversa jurisprudência, nomeadamente arbitral, reconhecendo que a natureza jurídica da derrama impõe a conclusão de que esta não pode incidir sobre rendimentos gerados no estrangeiro, obtidos por sucursais e estabelecimentos estáveis detidos no estrangeiro.

Resta saber se a situação de facto provada nos presentes autos cumpre este princípio, ou seja, se os rendimentos obtidos no estrangeiro pela Requerente resultam de atividade por si desenvolvida no estrangeiro, através de sucursais ou estabelecimento estável ou não.

Dito de outro modo, os rendimentos provenientes do estrangeiro são resultado de atividade económica desenvolvida no estrangeiro através de alguma sucursal ou estabelecimento estável ou são meros rendimentos de capital aplicado em produtos financeiros, títulos e outros produtos financeiros sem qualquer atividade económica subjacente no estrangeiro?

40. Ora, no caso dos autos não há dúvida, por tudo o que vem alegado pela Requerente no PPA e no requerimento de resposta da Requerida AT, que os rendimentos em causa resultam de prestações de serviços realizadas pela Requerente para o estrangeiro, das quais resultaram rendimentos pagos, também estes provenientes do estrangeiro. Mas não foi alegado nem provado que tais rendimentos tenham sido gerados por uma sucursal ou estabelecimento estável existente no estrangeiro. Face à matéria assente apenas se pode concluir que a Requerente auferiu rendimentos do estrangeiro por prestações de serviços, cuja fonte ou proveniência só pode ser a atividade económica desenvolvida a partir da sua sede em Portugal.

41. Dito de outro modo, como bem alega a Requerida, a Requerente não demonstrou ter outra fonte explicativa para os proveitos auferidos do estrangeiro.

§4º – Análise de jurisprudência

42. Revisitando a jurisprudência do STA e arbitral, que vem sendo sufragada em diversos processos, conclui-se que o princípio determinante para a legitimidade na tributação em sede de derrama assenta no critério da localização da fonte geradora dos rendimentos e não na mera localização dos investimentos de capital.

Atente-se, a título de exemplo no que se afirma na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 720/2021-T, de 27 de maio de 2022, no qual se decidiu que:⁴

«A Derrama Municipal é um imposto municipal que incide sobre os rendimentos tributáveis e não isentos de IRC, que corresponda à proporção do rendimento gerado na área geográfica do município por sujeitos passivos residentes e que aí exerçam atividade comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território. Os rendimentos gerados fora do território nacional, designadamente os relativos a lucros gerados por sucursais residentes fora do território nacional, devem ser excluídos, para efeitos deste imposto, do lucro tributável e como tal, não podem contribuir para a base do cálculo da Derrama Municipal lançada pelo município». » (sublinhado nosso)

Não é o caso que ocorre nos presentes autos.

43. A este propósito atente-se na decisão vertida no Acórdão do STA de 13-01-2021, proferido no processo n.º 3652/15.3BESNT:

«A Requerente pede ao Tribunal que afira da legalidade da sujeição a Derrama dos rendimentos de fonte no estrangeiro (juros e dividendos). Fez, de forma clara, a destrinça dos rendimentos provenientes de fonte estrangeira como consta da matéria de facto provada, de resto não contestada pela AT. Assim, por não se tratar de rendimentos gerados na área geográfica do município lançador, devem ser retirados da base de incidência, acolhendo este Tribunal a fundamentação da decisão do STA acima mencionada, que também foi acolhida nas três decisões dos Tribunais formados no CAAD, uma vez que não se vislumbram razões, de facto e de direito, para se afastar do entendimento jurisprudencial consolidado na nossa ordem jurídica.»

⁴ No mesmo sentido, ainda, vd. Ac. arbitral proferido no processo n.º 234/2022-T, de 28 de novembro de 2022; Ac. arbitral n.º 211/2023-T, de 17 de julho de 2023; 554/2021-T, de 15 de março de 2022; 170/2023-T, de 22 de novembro de 2023; 958/2023-T, de 23 de abril de 2024; e 29/2024-T, de 3 de julho de 2024, entre outros.

44. Ainda a este propósito ressalta-se a decisão vertida no Acórdão arbitral proferido no processo n.º 1060/2024-T, de 28-02-2025, no qual de forma lapidar se afirma o seguinte: *«Desde sempre foi pacífica a ideia de que, coincidindo a incidência real da derrama municipal com a do IRC, os rendimentos obtidos fora do território português estariam sujeitos, também, a tributação pelo primeiro dos referidos impostos. A dissonância surge, ao que cremos pela primeira vez ao nível do STA, no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, de 13 de janeiro de 2021. Pela sua importância, transcrevemos o respetivo sumário:*

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

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

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

IV - O lançamento de derrama devendo, por regra, imperativa, incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, tem de, quando possível a destrinça, comprovada, por não se tratar 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).»

45. Como bem se refere, ainda, neste acórdão arbitral, o que estava em causa no citado Acórdão do STA era saber se os rendimentos provenientes da atividade de sucursais e Estabelecimento Estável da Sociedade Requerente (individualmente considerada), constituídos em Angola, Moçambique e Argélia, estavam ou não sujeitos a derrama. Ou seja, estavam em causa rendimentos gerados por atividade económica gerada pelas sucursais da Requerente situadas no estrangeiro, pelo que o STA considerou, e bem, que não podia haver incidência sobre estes rendimentos uma vez que a sua obtenção ocorreu como resultado de atividade económica desenvolvida noutros territórios por sucursais e estabelecimentos estáveis aí situados. Ora, citando ainda o mesmo acórdão arbitral:

«...mesmo perfilhando a posição de princípio assumida em tal acórdão, há que saber se a conclusão por ele sufragada é transponível para uma situação factual diferente, que é a dos presentes autos – a de rendimentos oriundos do estrangeiro obtidos sem intermediação de um estabelecimento estável ou realidade económica equivalente sita noutro país. E, adiantamos desde já, a conclusão pode ser diferente sem qualquer contradição com o decidido pelo STA, dada evidente falta de identidade factual. Adiantamos desde lá: pensamos que parte da jurisprudência arbitral citada pela Requerente se limitou a louvar-se no sumário de tal acórdão do STA, sem cuidar da relevância da realidade factual sub judice em cada um desses casos.»

46. Na verdade, no caso dos autos, ficou provado que a requerente auferiu, em cada um dos exercícios em análise, rendimentos provenientes do estrangeiro, mas sem demonstração que estes tenham tido outra fonte que não a própria atividade económica desenvolvida no Município português onde tem a sua sede. Aliás, não tendo a Requerente sucursais ou estabelecimentos estáveis fora do país (não alegou nem provou tal facto), forçoso é concluir que a fonte potenciadora dos rendimentos provenientes do estrangeiro só pode estar em Portugal, onde a Requerente exerce a sua atividade, o que é suficiente para a demonstração da conexão que legitima a tributação em sede de derrama.

47. Ora, o legislador, como vimos, parte do pressuposto de que o percentual da derrama municipal incida sobre o lucro tributável correspondente à proporção do **rendimento**

gerado na área geográfica do município coletor. Ao dispor desta forma valoriza a localização da atividade geradora do rendimento, de modo a repartir de forma justa e proporcional a parte que respeitará a cada Município. Sempre na lógica de tributar em sede de derrama em função da localização da fonte geradora do rendimento.

Como bem se afirma no acórdão arbitral n.º 1060/2024 T, já supracitado: *“Importará clarificar o significado de rendimentos gerados. Está em causa – cremos que incontestavelmente - a localização da fonte económica do rendimento, o lugar onde efetivamente é levada a cabo a atividade dele geradora. Não está em causa, portanto, a fonte financeira de tais rendimentos, o local onde são pagos, onde se situa a entidade devedora ou a pagadora. O mesmo é dizer que, no nosso entendimento, não basta o facto de o a entidade devedora estar situada no estrangeiro, aí exercer a sua atividade, (de se tratar de rendimentos oriundos do estrangeiro) para os excluir da tributação em derrama municipal. Para tal tributação não ter lugar, tais rendimentos têm de provir de uma atividade empresarial realizada no estrangeiro pelo sujeito passivo, ser gerados fora de Portugal. O mesmo é dizer que entendemos que apenas nos casos em que seja possível localizar no estrangeiro a atividade geradora do rendimento é que este ficará excluído de tributação em Derrama Municipal. Um rendimento, integrando o lucro tributável e IRC, será imputável à atividade no estrangeiro de um residente em Portugal quando decorrer da atividade de um estabelecimento estável situado no estrangeiro.*

Existindo no estrangeiro um estabelecimento estável, uma qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nenhuma dúvida existirá quanto à localização da fonte económica dos rendimentos assim obtidos. E nenhuma dúvida existirá, também, quanto à não existência de um qualquer benefício (disponibilização de infraestruturas, prestação de serviços, etc.) resultante da atividade do município português que se arroga do direito à tributação.”

48. Uma última nota para ressaltar que o mesmo entendimento se evidencia no recente Acórdão do STA, de 02-04-2025, proferido no processo n.º 560/22.5BEALM, no qual se reforça, mais uma vez, “*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 (...).*”⁵

Assim, sem necessidade de mais considerandos, no caso presente, atendendo à factualidade assente, conclui-se que os rendimentos em discussão nos autos são resultado da atividade por si desenvolvida em Portugal, já que não demonstrou ter sucursal ou estabelecimento estável noutro país à qual possa imputar fonte geradora dos rendimentos em causa. Sendo assim, embora os rendimentos tenham sido pagos à Requerente por entidades ou clientes estrangeiros, isso não basta para os subtrair à incidência da derrama.

49. Deste modo, não se pode considerar que tais rendimentos decorrem do exercício de qualquer atividade económica desenvolvida por sucursais ou estabelecimento estável detido no estrangeiro.

50. Em síntese, face a tudo o que vem exposto, conclui-se que, no caso concreto, não foi demonstrado (nem sequer foi alegado) a existência de uma sucursal ou estabelecimento estável situado no estrangeiro, à qual deva ser imputada a obtenção dos rendimentos provenientes do estrangeiro em causa nos presentes autos.

Não foi alegado nem demonstrado que a *fonte económica* destes rendimentos esteja situada fora do território português, pelo que, se conclui pela improcedência do pedido arbitral.

Pelo que, em aplicação do disposto no n.º 13 do artigo 18.º da Lei do Regime Financeiro das Autarquias Locais, “*Nos casos não abrangidos pelo n.º 2 considera-se que o*

⁵ Cfr. Ac. STA de 02-04-2025, proferido no processo n.º Processo n.º 560/22.5BEALM, disponível in: https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/cab4ca495a0b3ecc80258c66002d7fd6?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,DERRAMA%20#_Section1

rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo ou, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, no município em que se situa o estabelecimento estável onde, nos termos do artigo 125.º do Código do IRC, esteja centralizada a contabilidade.”

Por todo o exposto, se conclui pela improcedência do pedido arbitral.

Fica prejudicado o conhecimento do pedido de juros indemnizatórios peticionados pela Requerente.

VI. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Considerar totalmente improcedente a alegada exceção de incompetência material alegada pela AT.
- b) Considerar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado.
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas arbitrais.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€48.616,96** (quarenta e oito mil, seiscentos e dezasseis euros, noventa e seis centimos) nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do RCPAT.

CUSTAS

Custas no montante de **€ 2.142,00** (dois mil, cento e quarenta e dois euros) a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 18-02-2026

O Tribunal Arbitral singular,

(Maria do Rosário Anjos)