CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1072/2024-T

Tema: Competência dos tribunais arbitrais para anular actos de 2.º grau; relação do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 131.º do CPPT; derrama municipal; base de incidência e forma de repartição. – Reforma da decisão arbitral (em anexo).

*Substitui a decisão arbitral de 29 de maio de 2025.

SUMÁRIO:

1. Para a apreciação arbitral de actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa efectivamente decididos, não é necessária (se é que é possível) a apreciação destes: basta que tais decisões se tornem ineficazes na parte em que se venham a revelar incompatíveis com as decisões arbitrais.
2. O entendimento prevalente do disposto na alínea *a)* do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa para lá do prazo da reclamação graciosa.
3. No recurso para uniformização de jurisprudência interposto pela AT da decisão proferida inicialmente nos presentes autos, o STA veio a considerar 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».

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 27 de Setembro de 2024, A...– Sucursal em Portugal (Requerente), titular do NIPC..., com morada na ..., n.º..., ...-... Lisboa, apresentou no CAAD requerimento de constituição de tribunal arbitral e o respectivo Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), pretendendo,

ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a)*, 5.º, n.º 3, alínea *a)*, 6.º, n.º 2, alínea *a)* e 10.º, n.º 1, alínea *a)*, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), bem como dos artigos 95.º, n.º 1 e n.º 2, alíneas *a)* e *d)*, da Lei Geral Tributária (LGT) e 99.º, alínea *a)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)

- a "*anulação, nos termos do artigo 163.º, do CPA, da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024...;*";

- a "*anulação das liquidações de IRC referentes aos períodos de 2019 e 2020, na parte relativa à derrama municipal indevidamente liquidada e entregue à AT, com o consequente reembolso, do valor de 192.746,52 Euros, nos termos do artigo 100º da LGT;*"; e

- a condenação da AT "*no pagamento dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c) e artigo 100.º, da LGT*".

2. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral em 18 de Novembro de 2024, e não tendo nem a Requerente nem a Requerida suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 6 de Dezembro.

3. Em 9 de Janeiro, a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).

4. Em 15 de Janeiro foi proferido despacho a, entre o mais, dispensar a reunião do artigo 18.º do RJAT e fixar prazo para que a Requerente se pudesse pronunciar sobre a excepção suscitada pela AT.

5. Em 22 de Janeiro, a Requerente pronunciou-se sobre a matéria de excepção.

6. Em 22 de Abril, a Requerente enviou para os autos "*cópia da decisão arbitral n.º 1130/2024-T, de 24 de fevereiro de 2025, transitada em julgado a 2 de Abril de 2025* (…) *proferida sobre um pedido de pronúncia arbitral referente ao exercício de 2021, em que a causa de pedir é idêntica à que fundamenta o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributário e decisório objeto dos presentes autos, sendo apenas diferente o período a que respeita.*".

7. Em 29 de Maio de 2025, o presente Colectivo Arbitral deliberou, por maioria, deferir o pedido da Requerente.

8. Em 1 de Julho de 2025, a AT interpôs recurso de uniformização de Jurisprudência para o Supremo Tribunal de Justiça, que aí foi admitido em 9 desse mesmo mês e recebeu o n.º 109/25.8BALSB.

9. Em 30 de Setembro de 2026, o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deliberou anular a decisão recorrida, razão pela qual o mesmo Colectivo aprova a seguinte decisão, que substitui integralmente a anterior, mantendo o que não foi impugnado:

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

5. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
6. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.
7. O pedido foi tempestivamente interposto.
8. Porém, a AT suscitou a questão da "*incompetência do Tribunal Arbitral, com vista a apreciar o indeferimento expresso em torno do pedido de Revisão Oficiosa de Ato Tributário, porquanto, a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei.*" (*ie*, pelo artigo 2.º n.º 1 do RJAT).
9. E, invocando a alínea *a)* do artigo 2.º da *Portaria de Vinculação* (a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) contestou também a sua vinculação à jurisdição arbitral quando "*as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação*" não tivessem "*sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*".
10. Obtemperou a Requerente, invocando doutrina (Carla Castelo Trindade - *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: Anotado*, Coimbra, 2016, Almedina, pp. 96-97) e jurisprudência arbitral ("*acórdão arbitral proferido no processo n.º 560/2023-T, em 15 de Abril de 2024*") e do Tribunal Central Administrativo Sul - TCAS ("*acórdão de 26.05.2022, no âmbito do processo n.º 96/17.6BCLSB*"), que "*houve recurso a um meio administrativo prévio à via arbitral, conforme é imposto pelo artigo 2.º n.º 1 do RJAT e pelo artigo 2.º alínea a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, através da apresentação de um pedido de revisão dos actos de autoliquidação contestados*.".
11. O Tribunal reconhece que não tem competência para apreciar (alegados) vícios próprios da decisão administrativa (do pedido) de revisão oficiosa. Esse primeiro problema é, porém, um falso problema: não estando tais vícios em causa (nenhum foi invocado pela Requerente), a interferência do Tribunal com tal decisão depende estritamente do juízo que

proferir sobre os actos de (auto)liquidação que tiver competência para apreciar: na medida em que tal decisão administrativa se revele incompatível com o subsequente juízo jurisdicional, terá necessariamente de se tornar ineficaz (de outro modo, a mera existência de um acto administrativo de 2.º – ou de 3.º – grau inutilizaria o recurso à jurisdição arbitral)[1].

12. Quanto ao segundo problema – o da vinculação da AT à jurisdição arbitral quando estejam em causa actos de autoliquidação e não tenha havido recurso prévio "*à via administrativa* ***nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário***" (*ie*: estritamente por recurso à reclamação graciosa) – o Tribunal também reconhece que se trata de um desvio pretoriano ao que consta da norma (e que alguma jurisprudência arbitral recente pretende corrigir – decisões nos processos n.os 840/2021-T, 778/2023-T e 1000/2023-T[2]), mas não considera que as razões invocadas nessas decisões (menos ainda o que parece ser uma invocação enviesada do Acórdão do STA de 9 de Novembro de 2022, proferido no Processo n.º 087/22.5BEAVR) sejam de molde a dever inverter um entendimento que se consolidou na jurisprudência arbitral e na do TCAS[3] – e que ainda

[1] Ou, na concepção tradicional (consignada, vg, na decisão do processo n.º 48/2012-T, e sintonizada com o que é a solução lógica no âmbito da jurisdição dos tribunais tributários, mas algo incongruente com a competência limitada dos tribunais arbitrais), a competência jurisdicional dos tribunais arbitrais do CAAD quanto a matérias de autoliquidação dependeria da prévia anulação dos actos de 2.º grau (poder que a lei não lhes reconhece):

"*A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.*".

[2] A aí Requerente levou ao STA a uniformização do entendimento sobre a transferência para os pedidos de revisão oficiosa da limitação temporal decorrente da imposição da reclamação graciosa nos artigos 131.º e 132.º do CPPT, mas esse Tribunal Supremo, por decisão de 22 de Janeiro de 2025 (processo n.º 0117/24.6BALSB), recusou ajuizar da contradição da tese da mencionada decisão arbitral com o decidido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), datado de 27 de Abril de 2017, no processo n.º 08599/15.

[3] Na referida decisão do STA de 22 de Janeiro de 2025 (processo n.º 0117/24.6BALSB) reproduzem-se as conclusões das alegações da aí recorrente, onde esta invoca também a jurisprudência do STA:

"*(EE) Daí que se trate de um tema antigo, analisado na nossa jurisprudência desde, pelo menos, o revogado CPT, o de que a previsão de prazo para reclamação graciosa, seja esta facultativa ou necessária, não afasta o meio complementar da revisão oficiosa acionável no prazo de quatro anos (artigo 78.º da LGT): cfr. acórdão do STA de 20.03.2002, proferido no âmbito do processo n.º 026580, acórdão do STA de 02.04.2003, proferido no âmbito do processo n.º 01771/02, acórdão do STA de*

agora foi reafirmado na recente decisão do CAAD junta pela Requerente (proferida em relação a um dissídio entre Requerente e Requerida sobre a mesma questão dos presentes autos, mas referente ao ano de 2021: a decisão no processo n.º 1130/2024-T, para a qual nesta matéria se remete, por ser bem conhecida de ambas e facilmente acessível a qualquer outro interessado (evitando-se assim somar neste texto mais um nível remissivo, uma vez que essa decisão já transcreve o acórdão do TCAS de 27 de Abril de 2017 no processo n.º 8599/15, que por sua vez transcreve a decisão arbitral proferida no processo n.º 630/2014-T)[4].

13. Assim, reafirmando-se o entendimento jurisprudencial sobre a prevalência da norma do n.º 1 do artigo 78.º da LGT sobre a do artigo 131.º do CPPT, inexistindo nulidades e não havendo outras excepções ou questões prévias de que cumpra conhecer nada obsta ao conhecimento do mérito.

III. MATÉRIA DE FACTO

02.07.2003, proferido no âmbito do processo n.º 0945/03, acórdão do STA de 06.10.2005, proferido no âmbito do processo n.º 0653/05, acórdão do STA de 14.11.2007, proferido no âmbito do processo n.º 0565/07, acórdão do STA de 28.11.2007, proferido no âmbito do processo n.º 0532/07, acórdão do STA de 03.02.2021, proferido no âmbito do processo n.º 02683/14.5BELRS 0181/18, acórdão do TCAS de 16.09.2021, proferido no processo n.º 9559/16.0BCLSB, acórdão do STA de 09.11.2022, proferido no âmbito do processo n.º 087/22.5BEAVR, e muitos outros acórdãos aí citados.

(FF) Ademais, se, de facto, estivesse vedado em sede arbitral a discussão de um ato de retenção na fonte precedido de procedimento de revisão oficiosa apresentado no prazo de quatro anos, está-lo-ia igualmente, e por identidade de razão, em sede judicial (impugnação judicial), por via de preceito em tudo idêntico, o artigo 132.º do CPPT, para o qual remete, aliás, o preceito aqui em causa, a alínea a) do artigo 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011."

[4] Secção "*3.1. Questão da incompetência*".

Acrescente-se que nessa decisão se tratou também da possibilidade de deferir o pedido de revisão oficiosa ao abrigo do n.º 4 (e n.º 5) do artigo 78.º da LGT ("*3.4.2. Questão da intempestividade do pedido de revisão oficiosa*") que – ao contrário do que aconteceu nos presentes autos – eram aí o seu único esteio. Daí que, ao contrário da informação que indeferiu o pedido de revisão oficiosa nesse outro caso (e que é reproduzida no Relatório de tal decisão arbitral), a que sustentou o indeferimento no caso dos presentes autos se tenha limitado ao seguinte parágrafo:

"*Concluindo-se pela conformidade do apuramento da derrama municipal, não se afigura, por outro lado, de ponderar a promoção das demais modalidades de revisão previstas no artigo 78.° da LGT, concretamente nos n°s 4 (revisão da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória) e 6 (revisão com fundamento em duplicação de coleta).*".

III. 1. FACTOS PROVADOS:

A. A Requerente é sujeito passivo de IRC e tem como objecto social principal a prestação de serviços de investimento e mediação de seguros em Portugal;
B. A Requerente apresentou a declaração Modelo 22 n.º..., referente ao exercício de 2019, com o montante de 296.276,72 Euros no campo 364 do quadro 10, que deu origem à Liquidação n.º 2020 ... emitida em 19 de Agosto de 2020;
C. A Requerente apresentou a declaração Modelo 22 n.º..., referente ao exercício de 2020, com o montante de 340.803,73 Euros no campo 364 do quadro 10, que deu origem à Liquidação n.º 2021 ... emitida em 5 de Agosto de 2021;
D. Assim, para esses dois anos, a Requerente apurou um total de 637.080,45 Euros a título de derrama municipal;
E. Em 22 de Maio de 2024, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa (ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT e, no que diz respeito ao exercício de 2020, também ao abrigo do disposto no n.º 4 do mesmo artigo) tramitado com o n.º ...2024..., que foi decidido negativamente em 2 de Julho de 2024.

III. 2. FACTOS NÃO PROVADOS:

Não se provou que o montante total de rendimentos obtidos no estrangeiro pela Requerente tenha ascendido a € 6.653.798,38 em 2019 e a € 6.195.969,75 em 2020;

Menos se provou que tais montantes pudessem ser imputáveis a uma sucursal ou estabelecimento estável situados no estrangeiro;

Também não se provou que estejam correctos os montantes de derrama calculados pela Requerente através das seguintes operações, nem sequer, face aos cálculos apresentados, **em quantos municípios é que a Requerente pagou derrama e em quantos não**, apesar de também aí ter "estabelecimento":

- determinar "*para cada um dos exercícios em causa, a proporção entre a derrama municipal paga e o lucro tributável constante da declaração Modelo 22, o que* ***culminou numa taxa média*** *de 1,50% para 2019 ((296.276,72€ / 19.751.781,41) * 100 = 1,50%) e para 2020 (340.803,73 /*

*22.720.248,50) * 100 = 1,50%).*"[5];

- "*subtração dos rendimentos obtidos no estrangeiro, para cada um dos exercícios em causa, ao lucro tributável, tendo apurado uma base de incidência no montante de 13.097.983,03 Euros relativamente ao exercício de 2019 (19.751.781,41 – 6.653.798,38) e uma base de incidência de 16.524.278,75 Euros em 2020 (22.720.248,50 – 6.195.969,75).*";

- "*resulta que à base de incidência a ser considerada no cálculo da derrama municipal do exercício de 2019, de 13.097.983,03 Euros, corresponderia um valor de derrama municipal de 196.469,75 Euros – resultado da multiplicação da base tributável* ***pela taxa média de derrama municipal suportada pela Requerente*** *(13.097.983,03 * 1,50%).*"[6];

- "*à base de incidência a ser considerada no cálculo da derrama municipal do exercício de 2020, de 16.524.278,75 Euros, corresponderia um valor de derrama municipal de 247.864,18 Euros – resultado da multiplicação da base tributável* ***pela taxa média de derrama municipal suportada pela Requerente*** *(16.524.278,75 * 1,50%).*"[7];

Em consequência, não se considerou provado que "*o montante de derrama municipal pago indevidamente corresponde a 99.806,98 Euros referentes ao exercício de 2019 (296.276,72 – 196.469,75) e a 92.939,55 Euros, no exercício de 2020 (340.803,73 – 247.864,18).*".

III. 3. MOTIVAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO:

Os factos dados como provados não foram controvertidos e correspondem a um denominador comum entre as posições expressas por Requerente e Requerida.

Os factos dados como não provados decorrem da ausência de prova documental correspondente – uma vez que nenhuma foi junta pela Requerente e a que seria relevante não consta do processo administrativo (PA), que se limita a reproduzir a listagem, fornecida pela Requerente no pedido de Revisão Oficiosa, do "*Registo dos rendimentos auferidos, referentes ao inventário de títulos de 2020*", nas pp. 93-96 (pp. 85 a 88 na numeração manuscrita) e do "*Registo dos rendimentos auferidos,*

[5] Destaque aditado, induzindo a existência de pagamento de derrama em mais do que um município.

[6] Destaque aditado, induzindo a existência de pagamento de derrama em mais do que um município.

[7] Destaque aditado, induzindo a existência de pagamento de derrama em mais do que um município.

referentes ao inventário de títulos de 2019", nas pp. 108-111 (pp. 100 a 103 na numeração manuscrita). Como tais listagens são documentos puramente internos da Requerente e a AT alegou que "*a Requerente não cumpriu o ónus da prova que lhe compete, uma vez que não junta quaisquer documentos probatórios dos montantes em análise.*", não foram dados como provados quais teriam sido os montantes auferidos no estrangeiro pela Requerente.

IV. DIREITO

IV. 1. Posição da Requerente

Segundo a Requerente,

a) atenta a delimitação do âmbito de incidência objectiva da derrama municipal ínsito no artigo 18.º, n.º 1, da LFL, os rendimentos de fonte estrangeira por si auferidos não devem ser sujeitos a derrama municipal;

b) "*No entanto, por ineptidão do formulário-modelo, a Requerente não conseguiu preencher a respetiva declaração Modelo 22 em conformidade, não tendo logrado nela refletir o lucro tributável consoante a proveniência (nacional ou estrangeira) dos rendimentos obtidos e, assim, excluir os rendimentos de fonte estrangeira da base de incidência da derrama municipal.*";

c) "*para o cálculo da derrama municipal deve, em primeiro lugar, ser determinado o lucro tributável gerado* ***apenas*** *em território nacional – em concreto, nas áreas geográficas dos municípios portugueses onde o sujeito passivo está presente –, através da subtração dos rendimentos obtidos no estrangeiro ao lucro tributável do exercício.*";

d) "*Neste contexto, a derrama municipal a pagar resultará da aplicação de uma taxa (não superior a 1,5%), a fixar por cada município, à parte do lucro tributável que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua circunscrição geográfica (cfr. artigo 18.º, n.º 1, da LFL).*";

e) "*Desta forma, expurgando-se do lucro tributável do exercício os rendimentos de fonte estrangeira, obtém-se o lucro tributável gerado somente em território português, o qual constitui a base de incidência da derrama municipal, conforme se sumariza na tabela* infra:"

Componente de análise	2019	2020
Lucro tributável do exercício	19.751.781,41	22.720.248,50
Rendimentos de fonte estrangeira	6.653.798,38	6.195.969,75
Lucro tributável gerado em território português	**13.097.983,03**	**16.524.278,75**

f) "*Seguidamente, a derrama municipal deverá ser determinada nos termos do artigo 18.º, n.º 2, da LFL, i.e., imputando-se a cada município, na proporção dos gastos suportados pelo sujeito passivo com a massa salarial, o rendimento gerado no seu território.*";

g) "*Em face do exposto, constata-se existir uma diferença significativa, no montante de* ***192.746,52 Euros****, entre o montante devido a título de derrama municipal nos exercícios de 2019 e 2020 e aquele que foi efetivamente declarado pela Requerente.*"

Componente de análise	2019	2020
Derrama total apurada	196.469,75	247.864,18
Derrama municipal declarada	296.276,72	340.803,73
Diferença	**99.806,97**	**92.939,55**

h) Invocou em abono o decidido nos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 13 de Janeiro de 2021 no processo n.º 3652/15.3BESNT, e de 11 de Outubro de 2021 no processo n.º 0255/17.1BESNT, e diversa jurisprudência arbitral (decisões proferidas nos processos n.os 720/2021-T, 554/2021-T, 234/2022-T, 170/2023-T, 211/2023-T, 958/2023-T, 959/2023-T, 28/2024-T e 29/2024-T).

IV. 2. Posição da Requerida

Por sua vez, a Resposta da Requerida invocava que:

a. "*no decurso da sua atividade e tal como as demais seguradoras, por razões estratégicas, regulamentares e financeiras, precisam de investir num portfolio diversificado de ativos, entre eles os ativos mobiliários (ações e títulos, pelas suas características intrínsecas de liquidez e retorno) tendo em vista minimizar os riscos, manter a estabilidade financeira e cumprir suas obrigações com os segurados. e são precisamente os rendimentos brutos obtidos decorrentes desta decisão estratégica de investimento da seguradora, que estão em análise nos presentes autos. ou seja, inequivocamente, e contrariamente ao defendido pela Requerente, são rendimentos conexos com a atividade comercial por si exercida*

em território português.";

b. "*para a obtenção destes rendimentos (dividendos ou lucros derivados de participações sociais, juros e mais-valias derivadas da alienação de bens mobiliários) concorreram de decisões de investimento (estratégicas regulamentares e financeiras), deliberadas pela administração da Requerente, a gestão corrente do portfólio está afeta a trabalhadores da Requerente em postos de trabalho localizados nas instalações da requerente em território nacional e utilizando ativos da Requerente, cujos encargos com pessoal e demais gastos intrínsecos ao exercício da atividade estão a ser suportados pela Requerente, os investimentos foram adquiridos mediante a afetação de capitais próprios e alheios com os inerentes encargos financeiros, etc, ou seja, para a obtenção destes rendimentos contribuiu toda a sua estrutura física e organizacional sediada e com direção efetiva em Portugal, com os inerentes gastos (diretos e indiretos) incorridos/suportados tendo em vista a sua obtenção.*";

c. "***os elementos constantes do processo não permitem qualquer validação do cálculo do diferencial da derrama municipal cuja anulação é pretendida.***";

d. "*para comprovar o lucro tributável apurado em resultado dos rendimentos obtidos com origem no estrangeiro, deveria ter apresentado documentos externos, os quais, não obstante poderem ser em número avultado, deveriam ser verificados, aleatoriamente, mediante amostragem, a definir pela AT, uma vez que só esses poderiam comprovar a bondade dos registos.*";

e. Historiando seguidamente a evolução da derrama desde a primeira lei das finanças locais – a Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro – a Requerida admite que "*tem razão a Requerente quanto à lógica comutativa ou de contrapartida subjacente à figura da Derrama Municipal, que se torna mais evidente quando se prevê que o valor apurado por uma sociedade comercial deve ser 'distribuído' por tantos Municípios quanto aqueles em que a sociedade atua no território nacional, ou seja, em conformidade com a 'fonte' dos rendimentos, o que se impõe atentos os princípios do benefício e da justiça na repartição dos encargos.*";

f. Porém, "*o entendimento defendido pela Requerente acarreta graves dissonâncias tais como, por um lado, considerando que o legislador integra no cálculo da "fracção do IRC" nos termos do artigo 91.º nº.1, al. b), do CIRC, para efeitos*

dedução à coleta, a derrama municipal originada por rendimentos obtidos no estrangeiro (cf. Acórdão do STA de 10 de novembro de 2021 no Processo n.º 0255/17.1BESNT e acórdão do tribunal constitucional, n.º 603/2020, proferido no recurso n.º 172/20, 2ª seção) é porque os mesmo estão sujeitos a ela, e por outro, em caso de perdas resultantes de operações económicas realizadas no estrangeiro, teriam as mesmas de ser acrescidas ao lucro tributável sujeito e não isento de IRC apurado, para efeitos de determinação da derrama municipal.";

g. "*o apuramento do lucro tributável remete-nos para o estipulado no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC.*", que determina que "*o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC.*";

h. Reconhecendo que "*o entendimento da AT diverge da visão plasmada no Acórdão do STA de 13.01.2021, proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17*", uma vez que "*o douto Acórdão concluiu que ao lucro tributável apurado deveriam ser expurgados os rendimentos obtidos no estrangeiro (e não o lucro tributável resultante desses rendimentos), porquanto tais rendimentos não possuíam qualquer ligação ao município em causa, aplicando ao valor encontrado a taxa da derrama.*",

i. a AT nota que "*naquele caso concreto apresentado ao STA encontrava-se a discussão da legalidade da inclusão no lucro tributável da impugnante de rendimentos obtidos no estrangeiro decorrentes da ATIVIDADE DE SUCURSAIS dispersas, que, como sabemos, possuem uma estrutura e organização própria, com instalações, equipamentos, trabalhadores, o que não é o caso da Requerente em que, para a consecução dos rendimentos obtidos no estrangeiro contribui toda a sua estrutura e organização sediada em Portugal com os consequentes gastos suportados tendo em vista a obtenção daqueles rendimentos.*";

j. E a AT insiste em que "*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.",

k. e que "*pretendendo a Requerente efetuar uma mera operação de subtração, isto é, ao retirar do lucro tributável, o valor total do rendimento obtido no estrangeiro (e não o lucro tributável decorrente daqueles rendimentos), estaremos a esquecer que naquele lucro tributável estão incluídos encargos subjacentes aos rendimentos obtidos no estrangeiro, o que conduz, no limite à dedução de gastos em montante superior ao devido e à não tributação de lucro tributável apurado relativamente aos rendimentos obtidos em território nacional, e consequentemente à violação das disposições legais vertidas na lei.*",

l. com a consequência de que "*os gastos suportados para a obtenção de tais rendimentos seriam considerados no cálculo da base de incidência da derrama municipal (componente negativa da mesma base de incidência) resultando numa dupla redução do valor da derrama municipal calculada naqueles termos, o que constitui uma clara violação da lei.*";

m. Perguntando a AT "*E se em vez de rendimentos obtidos no estrangeiro (no caso, aparentemente apenas rendimentos de capital, juros e mais-valias mobiliárias), tivessem resultado menos-valias fiscais, perdas ou prejuízos?*";

n. "*outra evidência de que o entendimento da AT se encontra em conformidade com a lei, salientamos que, nos termos do art.º 2.º da maioria das Convenções para a 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.*";

o. E cita a seguinte passagem do Acórdão n.º 603/2020 do Tribunal Constitucional sobre o artigo 91.º, n.º 1, alínea *b)* do Código do IRC:

"*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 perceber 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, stritcto 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.°) 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. Com efeito, nos termos dos artigos 14, alínea c), e 18.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, o produto da cobrança das derramas municipais que o Estado deve entregar aos municípios, a título de receita municipal, é, desde logo, pré-determinado pelo montante de imposto legalmente devido ao Estado pelos sujeitos passivos de IRC, o qual resulta não apenas da aplicação da taxa pertinente ao lucro tributável (incluindo a taxa concreta fixada por cada município), mas também das deduções legalmente devidas (cfr. o artigo 90.º do Código do IRC). esta é uma condição necessária, pois só assim se garante que, nos termos da presente configuração legal da derrama municipal, todo o lucro tributável a ela sujeito se encontre também sujeito ao irc, de modo a que a coleta da primeira corresponda, na proporção fixada por cada município nos limites da lei, à coleta do segundo.";

p. Concluindo que "*daqui facilmente se retira que, se o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração da coleta da derrama originada por rendimentos obtidos no estrangeiro é porque na base de cálculo da derrama estão incluídos não só sobre os rendimentos (e gastos) provenientes do território português, mas também os com origem no estrangeiro.*".

IV. 3. Questões a decidir

A Resposta da AT delimitava assim a questão a decidir: "*pode a derrama municipal incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento que inclua rendimentos gerados fora do território nacional*"?

Tendo em conta que há decisões que excluem do valor a considerar para efeitos de derrama os *rendimentos* provenientes do exterior[8], outras o *lucro* proveniente do exterior[9] e outras fazem relevar uma coisa e outra[10], será mais avisado esclarecer sobre que incide, afinal, a derrama municipal. E, apurada alguma componente que deva ser excluída da sua incidência, verificar se a Requerente fez dela prova. E, quando não, decidir da manutenção, ou não, dos actos de liquidação.

IV. 4. Norma aplicável

Ao tempo das liquidações em causa nos presentes autos, o regime da derrama municipal estava consagrado na Lei das Finanças Locais (LFL - Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro - Estabelece

---

[8] É o caso da decisão proferida pelo STA no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, de 13 de Janeiro de 2021 (destaque aditado):
"*O lançamento de derrama devendo, por regra, imperativa, incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, tem de, quando possível a destrinça, comprovada,* ***por não se tratarem de rendimentos gerados na área geográfica do município lançador, retirar, da competente base de incidência, aqueles que, num determinado exercício, forem obtidos fora do nosso território*** *(e, consequentemente, dos municípios portugueses, os beneficiários, exclusivos, daquela).*".

[9] Parece ser o caso da decisão proferida no processo n.º 31/2024-T (e da proferida no processo n.º 315/2024-T, que a reproduz) ainda que remetendo para a decisão referida na nota anterior (destaques aditados):
"*também o presente Tribunal Arbitral adere à jurisprudência do STA, que com rigor e clareza deixou evidente a necessidade de* ***excluir da base de incidência da Derrama Municipal*** *fixada no artigo 18.º, n.º 1 do RFALEI, isto é, de excluir do lucro tributável sujeito e não isento de IRC,* ***a parcela do lucro tributável obtido fora do território nacional.***".

[10] É o caso da decisão proferida no processo n.º 29/2024-T (destaques aditados):
"*Finalmente, temos o argumento da Requerida de que* ***se para determinar a base de cálculo da derrama municipal forem excluídos apenas os rendimentos obtidos no estrangeiro****, como advoga a requerente no presente ppa então,* ***os gastos suportados para a obtenção de tais rendimentos seriam considerados no cálculo da base de incidência da derrama municipal*** *(componente negativa da mesma base de incidência) resultando numa dupla redução do valor da derrama municipal calculada naqueles termos, o que constitui uma clara violação da lei.*
Temos por exata esta argumentação. *Porém, no caso concreto, estão em causa apenas rendimentos de capitais (juros e dividendos), ou seja, rendimentos passivos, cuja obtenção não implica gastos significativos.*".

o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais) na sua versão republicada pela Lei n.º 51/2018, de 16 de Agosto.

O n.º 1 do seu artigo 18.º estabelecia o seguinte (destaques aditados):

"*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.*".

E os seus n.º 2 e 13 especificavam (destaques aditados):

"*2 - Para efeitos de aplicação do disposto no número anterior, sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a (euro) 50 000 **o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre os gastos com a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos** situados em território nacional.*".

"*13 - Nos casos não abrangidos pelo n.º 2, considera-se que **o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo** ou, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, no município em que se situa o estabelecimento estável onde, nos termos do artigo 125.º do código do IRC, esteja centralizada a contabilidade.*".

IV. 5. A incidência objectiva da derrama municipal

Como se acaba de ver, a norma do n.º 1 do artigo 18.º da LFL faz incidir as possíveis derramas sobre o *lucro* das empresas, mas segundo uma regra de proporcionalidade territorial que remete *para o rendimento gerado num único município* (n.º 13 do mesmo artigo), ou *para a percentagem da massa salarial de cada município que aplique derrama* no todo da massa salarial que é paga em território nacional (n.º 2).

Assim, não é difícil discernir uma *antinomia normativa* entre as normas do n.º 1 do artigo 18.º da LFL e as dos seus n.ºs 2 e 13: a primeira tem um *critério de incidência* (o *lucro* tributável sujeito e não isento de IRC) e um *critério de repartição* – que é dito ser "*a proporção do **rendimento** gerado na sua área geográfica*", mas que, afinal, não é: é, sim, nos termos da ficção jurídica do n.º 2, uma proporção dos ***custos salariais*** ou, nos termos do n.º 13, o lugar da ***sede ou direcção efectiva*** *do sujeito passivo*. Claramente, uma coisa é *a proporção do rendimento gerado na área geográfica do*

município que conta (o factor receita), outra é uma proporção dos *custos salariais* pagos nele (o factor despesa), outra o lugar da *sede ou direcção efectiva* (nem o factor receita, nem o factor custo – eventualmente ambos).

Visto isto, e uma vez que *não é tanto o local de origem dos rendimentos que conta* (apesar do disposto nesse n.º 1), poderia dizer-se que as receitas geradas fora do âmbito geográfico de TODOS os municípios também poderiam relevar para a derrama de um deles (ou de todos os que as cobrassem). Afinal, como insiste a AT, *lucro é lucro* – venha ele de onde vier.

É verdade que a base de incidência da derrama é o *lucro*, mas também é verdade que a taxa a aplicar (que pode ir até 1,5% - para cada município que a cobre) *pode ou não incidir sobre a totalidade desse lucro*.

Não incidirá, desde logo, se as actividades da empresa em causa se espraiarem por mais de um município e nem todos cobrarem derrama; nesse caso, só se TODOS os municípios relevantes cobrarem derramas (e à mesma taxa) é que os valores cobrados pelo conjunto serão iguais aos que serão cobrados se só um município tiver direito a aplicar a derrama (porque é nele que se situa a *sede ou a direcção efectiva do sujeito passivo*, ou porque é nele *que se situa o estabelecimento estável onde está centralizada a sua contabilidade*).

Concretizando: suponha-se que uma empresa X tem estabelecimentos em dois municípios, A e B, sendo que no primeiro (A) gera a totalidade dos seus rendimentos, mas só suporta 10% dos seus custos salariais. Se A não cobrar derrama, mas B o fizer, a derrama de B incidirá sobre 90% dos lucros de X. Em contrapartida, se A cobrar derrama, mas B não o fizer, a derrama de A só poderá incidir sobre 10% dos lucros de X. Numa lógica de imputação de receitas ao município onerado com os encargos, a lógica do n.º 2 do artigo 18.º da LFL que assim prevalece é justificável – mas não deixa de ser contraditória com a lógica de correspondência entre receitas da empresa onerada com a derrama e as receitas geradas no município que a cobra, que é a que decorre da norma do n.º 1 do mesmo artigo.

Do que resulta que mesmo que o *lucro seja sempre lucro*, *nem sempre – e nem todo – o lucro é sujeito a derrama*. Temos então de saber se, além de parte do lucro poder não ser tributável em razão da distribuição dos custos (como no exemplo acima), ou da sede da empresa (bastaria que no município que a acolhe não se cobrasse derrama), *todo o lucro*, seja onde quer que seja que for gerado, é tributável para efeitos de derrama. Sobre essa questão, reconfigurada deste modo: "devem ou não os rendimentos obtidos por um sujeito passivo fora do território português, nas concretas circunstâncias de facto apuradas, ser objecto de derrama municipal?", entendeu o já referido acórdão

uniformizador do STA o seguinte:

> "*A esta questão o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, como é sabido, deu recentemente resposta, por acórdão proferido em 25 de Fevereiro de 2026, proferido no processo n.º 162/25.4BALSB (integralmente disponível em www.dgsi.pt), já transitado em julgado, resposta pacificadora, uniformizando jurisprudência nos seguintes termos: «*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*».*".

IV. 6. A situação dos autos

Adoptando esse entendimento – como tem de se adoptar na decisão que substitui a recorrida e anulada –, segue-se que os rendimentos que a Requerente alegadamente gerou no estrangeiro – e que não tinham sido suficientemente comprovados quanto à sua origem, menos ainda quanto à sua hipotética imputação a uma qualquer sucursal ou estabelecimento estável situados no estrangeiro – estão, na sua totalidade, sujeitos a tributação municipal através da derrama.

IV. 7. A pretensão de devolução do montante pago a mais e de juros indemnizatórios

Nos termos acabados de expor, improcedem os pedidos de devolução dos montantes pagos e de juros indemnizatórios.

V. DECISÃO

Assim, nos termos e com os fundamentos expostos, decide o presente Tribunal arbitral:

a) Julgar improcedente a excepção de incompetência do Tribunal arbitral suscitada pela AT;
b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da autoliquidação de IRC plasmada na declaração Modelo 22 n.º..., referente ao exercício de 2019, na parte relativa à determinação do valor da derrama municipal;

c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da autoliquidação de IRC plasmada na declaração Modelo 22 n.º..., referente ao exercício de 2020, na parte relativa à determinação do valor da derrama municipal;
d) Julgar improcedente o pedido de reembolso de quantia paga;
e) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.
f) Condenar a Requerente nas custas do processo, nos termos infra.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e)*, do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a)* do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea *a)* do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 192.746,52 (cento e noventa e dois mil setecentos e quarenta e seis euros e cinquenta e dois cêntimos).

VII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 3.672,00 (seis mil, seiscentos e setenta e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, dado que o seu pedido foi julgado inteiramente improcedente.

Lisboa, 26 de Outubro de 2026

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.

O Árbitro presidente e relator
Victor Calvete

O Árbitro adjunto (com declaração de voto)

Francisco Nicolau Domingos

A Árbitro adjunta

Rita Guerra Alves

Declaração de voto

Participei no Tribunal Arbitral constituído sob a égide do CAAD para julgar o processo n.º 631/2024-T, no qual se deu resposta à questão: os rendimentos auferidos fora de Portugal devem ser, ou não, integrados na base de incidência da Derrama Municipal?

Conclui-se no referido acórdão que:

> *[n]a base de incidência da Derrama Municipal integram-se os rendimentos obtidos no estrangeiro, na medida em que aquela é calculada a partir do lucro tributável. Ou, dito de outro modo, como assinala a decisão arbitral n.º 32/2024-T, de 22 de maio de 2024, a Derrama Municipal configura um adicionamento ao IRC.*
>
> *Destaca-se o facto de o artigo 18.º, n.º 1, da LFL determinar que a derrama incide sobre a "proporção do lucro" que corresponda a rendimento gerado na área geográfica do município, não prevendo o legislador qualquer exclusão dos rendimentos de fonte estrangeira (sem estabelecimento estável). O n.º 2 do mesmo normativo prevê a possibilidade de subtrair parte do "lucro" ao "lucro tributável" sujeito à derrama da sede ...[quando há] existência de "estabelecimentos estáveis" no estrangeiro, isto é, com o exercício de uma atividade através de meios materiais e humanos.*

Nem a referida exclusão pode ser extraída da redação do n.º 2 do artigo 18.º da LFL, porquanto este preceito se limita a definir a regra de repartição do lucro tributável imputável a cada município, no caso de o sujeito passivo possuir estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a 50 000 euros.

A referida interpretação é reforçada pelo previsto no n.º 13 do mesmo artigo da LFL. Em bom rigor, a lei prevê, como critério de repartição, a determinação do lucro imputável a cada município em função da massa salarial distribuída por cada circunscrição territorial. A presença verificada noutros municípios alicerça a distribuição pelas diferentes circunscrições territoriais, prevendo o legislador como critério, o número de pessoas afeto a cada município, reforçando, deste modo, a necessidade de presença física e humana.

Consequentemente, não se pode simplesmente assumir que os rendimentos de fonte estrangeira (sem estabelecimento estável) resultam de uma atividade que a empresa desenvolve no estrangeiro, o que, para ser verdade, dependeria de existência de meios humanos e físicos aí alocados.

Nessa medida, e de forma a que possa haver rigor na delimitação dos casos em que parte dos rendimentos escapam à tributação da Derrama Municipal da sede, tem de forçosamente considerar-se apenas aqueles (casos) em que existe, comprovadamente, uma atividade exercida fora do município da sede e que aí implique uma estrutura física e humana.

(..)

Destaca-se ainda que, se por mero exercício, fosse de retirar do lucro sujeito a Derrama Municipal os rendimentos de fonte estrangeira, então teriam de ser retirados também os respetivos gastos imputáveis a tais rendimentos, caso contrário esses custos continuariam a ser utilizados para diminuir a base tributável dos outros rendimentos sujeitos à derrama.

Em resumo, a Derrama Municipal das sociedades residentes em território nacional incide sobre a totalidade do lucro tributável sujeito e não isento de IRC apurado, incluindo os rendimentos obtidos fora do território nacional.

A referida posição, quanto à interpretação do quadro normativo aplicável, foi sufragada pelo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de abril de 2025 - processo 0560/22.5BEALM, bem como no acórdão de 25 de Fevereiro de 2026 - *processo n.º 162/25.4BALSB (*uniformização de jurisprudência).

É esta fundamentação de direito que entendemos ser aplicável, sobretudo porque a segurança jurídica subjacente à uniformização de jurisprudência garante aos cidadãos, através da previsibilidade das soluções jurídicas emergentes da pronúncia, a certeza na aplicação do direito.

Lisboa, 26 de outubro de 2026

O árbitro

Francisco

Nicolau Domingos

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1072/2024-T

Tema: Competência dos tribunais arbitrais para anular actos de 2.º grau; relação do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT com o disposto no artigo 131.º do CPPT; derrama municipal; base de incidência e forma de repartição.

*Substituída pela decisão arbitral de 26 de outubro de 2026.

SUMÁRIO:

4. Para a apreciação arbitral de actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa efectivamente decididos, não é necessária (se é que é possível) a apreciação destes: basta que tais decisões se tornem ineficazes na parte em que se venham a revelar incompatíveis com as decisões arbitrais.

5. O entendimento prevalente do disposto na alínea *a)* do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa para lá do prazo da reclamação graciosa.

6. A jurisprudência maioritária tem entendido que, para efeitos de Derrama Municipal, *o lucro que tiver origem fora da área de todos os municípios* (porque gerado no estrangeiro) não pode ser considerado para efeitos de derrama de município algum.

DECISÃO ARBITRAL

IV. RELATÓRIO

1. No dia 27 de Setembro de 2024, A..., S.A.... – Sucursal em Portugal (Requerente), titular do NIPC..., com morada na ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou no CAAD requerimento de constituição de tribunal arbitral e o respectivo Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), pretendendo, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a)*, 5.º, n.º 3, alínea *a)*, 6.º, n.º 2, alínea *a)* e 10.º, n.º 1, alínea *a)*, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), bem como dos artigos 95.º, n.º 1 e n.º 2, alíneas *a)* e *d)*, da Lei Geral Tributária (LGT) e 99.º, alínea *a)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)

- a "*anulação, nos termos do artigo 163.º, do CPA, da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024...;*";

- a "*anulação das liquidações de IRC referentes aos períodos de 2019 e 2020, na parte relativa à derrama municipal indevidamente liquidada e entregue à AT, com o consequente reembolso, do valor de 192.746,52 Euros, nos termos do artigo 100º da LGT;*"; e

- a condenação da AT "*no pagamento dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c) e artigo 100.º, da LGT*".

2. Nomeados os árbitros que constituem o presente Tribunal Arbitral em 18 de Novembro de 2024, e não tendo nem a Requerente nem a Requerida suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 6 de Dezembro.

3. Em 9 de Janeiro, a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).

4. Em 15 de Janeiro foi proferido despacho a, entre o mais, dispensar a reunião do artigo 18.º do RJAT e fixar prazo para que a Requerente se pudesse pronunciar sobre a excepção suscitada pela AT.

5. Em 22 de Janeiro, a Requerente pronunciou-se sobre a matéria de excepção.

6. Em 22 de Abril, a Requerente enviou para os autos "*cópia da decisão arbitral n.º 1130/2024-T, de 24 de fevereiro de 2025, transitada em julgado a 2 de Abril de 2025* (…) *proferida sobre um pedido de pronúncia arbitral referente ao exercício de 2021, em que a causa de pedir é idêntica à que fundamenta o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributário e decisório objeto dos presentes autos, sendo apenas diferente o período a que respeita.*"

V. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

14. O tribunal arbitral foi regularmente constituído.
15. As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.
16. O pedido foi tempestivamente interposto.
17. Porém, a AT suscitou a questão da "*incompetência do Tribunal Arbitral, com vista a apreciar o indeferimento expresso em torno do pedido de Revisão Oficiosa de Ato Tributário, porquanto, a apreciação de tal matéria extravasa as competências que lhe*

estão reservadas por lei." (*ie*, pelo artigo 2.º n.º 1 do RJAT).

18. E, invocando a alínea *a)* do artigo 2.º da *Portaria de Vinculação* (a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) contestou também a sua vinculação à jurisdição arbitral quando "*as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação*" não tivessem "*sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*".
19. Obtemperou a Requerente, invocando doutrina (Carla Castelo Trindade - *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: Anotado*, Coimbra, 2016, Almedina, pp. 96-97) e jurisprudência arbitral ("*acórdão arbitral proferido no processo n.º 560/2023-T, em 15 de Abril de 2024*") e do Tribunal Central Administrativo Sul - TCAS ("*acórdão de 26.05.2022, no âmbito do processo n.º 96/17.6BCLSB*"), que "*houve recurso a um meio administrativo prévio à via arbitral, conforme é imposto pelo artigo 2.º n.º 1 do RJAT e pelo artigo 2.º alínea a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, através da apresentação de um pedido de revisão dos actos de autoliquidação contestados*.".
20. O Tribunal reconhece que não tem competência para apreciar (alegados) vícios próprios da decisão administrativa (do pedido) de revisão oficiosa. Esse primeiro problema é, porém, um falso problema: não estando tais vícios em causa (nenhum foi invocado pela Requerente), a interferência do Tribunal com tal decisão depende estritamente do juízo que proferir sobre os actos de (auto)liquidação que tiver competência para apreciar: na medida em que tal decisão administrativa se revele incompatível com o subsequente juízo jurisdicional, terá necessariamente de se tornar ineficaz (de outro modo, a mera existência de um acto administrativo de 2.º – ou de 3.º – grau inutilizaria o recurso à jurisdição arbitral)[11].

[11] Ou, na concepção tradicional (consignada, vg, na decisão do processo n.º 48/2012-T, e sintonizada com o que é a solução lógica no âmbito da jurisdição dos tribunais tributários, mas algo incongruente com a competência limitada dos tribunais arbitrais), a competência jurisdicional dos tribunais arbitrais do CAAD quanto a matérias de autoliquidação dependeria da prévia anulação dos actos de 2.º grau (poder que a lei não lhes reconhece):

"*A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.*".

Avenida Duque de Loulé n.º 72 A, 1050-091 Lisboa • 21 318 90 27 • www.caad.ºrg.pt • geral@caad.ºrg.pt

21. Quanto ao segundo problema – o da vinculação da AT à jurisdição arbitral quando estejam em causa actos de autoliquidação e não tenha havido recurso prévio "*à via administrativa* ***nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário***" (*ie*: estritamente por recurso à reclamação graciosa) – o Tribunal também reconhece que se trata de um desvio pretoriano ao que consta da norma (e que alguma jurisprudência arbitral recente pretende corrigir – decisões nos processos n.os 840/2021-T, 778/2023-T e 1000/2023-T[12]), mas não considera que as razões invocadas nessas decisões (menos ainda o que parece ser uma invocação enviesada do Acórdão do STA de 9 de Novembro de 2022, proferido no Processo n.º 087/22.5BEAVR) sejam de molde a dever inverter um entendimento que se consolidou na jurisprudência arbitral e na do TCAS[13] – e que ainda agora foi reafirmado na recente decisão do CAAD junta pela Requerente (proferida em relação a um dissídio entre Requerente e Requerida sobre a mesma questão dos presentes autos, mas referente ao ano de 2021: a decisão no processo n.º 1130/2024-T, para a qual nesta matéria se remete, por ser bem conhecida de ambas e facilmente acessível a qualquer outro interessado (evitando-se assim somar neste texto mais um nível remissivo, uma vez

[12] A aí Requerente levou ao STA a uniformização do entendimento sobre a transferência para os pedidos de revisão oficiosa da limitação temporal decorrente da imposição da reclamação graciosa nos artigos 131.º e 132.º do CPPT, mas esse Tribunal Supremo, por decisão de 22 de Janeiro de 2025 (processo n.º 0117/24.6BALSB), recusou ajuizar da contradição da tese da mencionada decisão arbitral com o decidido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), datado de 27 de Abril de 2017, no processo n.º 08599/15.

[13] Na referida decisão do STA de 22 de Janeiro de 2025 (processo n.º 0117/24.6BALSB) reproduzem-se as conclusões das alegações da aí recorrente, onde esta invoca também a jurisprudência do STA:

> "*(EE) Daí que se trate de um tema antigo, analisado na nossa jurisprudência desde, pelo menos, o revogado CPT, o de que a previsão de prazo para reclamação graciosa, seja esta facultativa ou necessária, não afasta o meio complementar da revisão oficiosa acionável no prazo de quatro anos (artigo 78.º da LGT): cfr. acórdão do STA de 20.03.2002, proferido no âmbito do processo n.º 026580, acórdão do STA de 02.04.2003, proferido no âmbito do processo n.º 01771/02, acórdão do STA de 02.07.2003, proferido no âmbito do processo n.º 0945/03, acórdão do STA de 06.10.2005, proferido no âmbito do processo n.º 0653/05, acórdão do STA de 14.11.2007, proferido no âmbito do processo n.º 0565/07, acórdão do STA de 28.11.2007, proferido no âmbito do processo n.º 0532/07, acórdão do STA de 03.02.2021, proferido no âmbito do processo n.º 02683/14.5BELRS 0181/18, acórdão do TCAS de 16.09.2021, proferido no processo n.º 9559/16.0BCLSB, acórdão do STA de 09.11.2022, proferido no âmbito do processo n.º 087/22.5BEAVR, e muitos outros acórdãos aí citados.*
>
> *(FF) Ademais, se, de facto, estivesse vedado em sede arbitral a discussão de um ato de retenção na fonte precedido de procedimento de revisão oficiosa apresentado no prazo de quatro anos, está-lo-ia igualmente, e por identidade de razão, em sede judicial (impugnação judicial), por via de preceito em tudo idêntico, o artigo 132.º do CPPT, para o qual remete, aliás, o preceito aqui em causa, a alínea a) do artigo 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011.*"

que essa decisão já transcreve o acórdão do TCAS de 27 de Abril de 2017 no processo n.º 8599/15, que por sua vez transcreve a decisão arbitral proferida no processo n.º 630/2014-T)[14].

22. Assim, reafirmando-se o entendimento jurisprudencial sobre a prevalência da norma do n.º 1 do artigo 78.º da LGT sobre a do artigo 131.º do CPPT, inexistindo nulidades e não havendo outras excepções ou questões prévias de que cumpra conhecer nada obsta ao conhecimento do mérito.

VI. MATÉRIA DE FACTO

V. 1. FACTOS PROVADOS:

F. A Requerente é sujeito passivo de IRC e tem como objecto social principal a prestação de serviços de investimento e mediação de seguros em Portugal;

G. A Requerente apresentou a declaração Modelo 22 n.º..., referente ao exercício de 2019, com o montante de 296.276,72 Euros no campo 364 do quadro 10, que deu origem à Liquidação n.º 2020 ... emitida em 19 de Agosto de 2020;

H. A Requerente apresentou a declaração Modelo 22 n.º..., referente ao exercício de 2020, com o montante de 340.803,73 Euros no campo 364 do quadro 10, que deu origem à Liquidação n.º 2021 ... emitida em 5 de Agosto de 2021;

I. Assim, para esses dois anos, a Requerente apurou um total de 637.080,45 Euros a título de derrama municipal;

J. Em 22 de Maio de 2024, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa (ao abrigo

[14] Secção "*3.1. Questão da incompetência*".

Acrescente-se que nessa decisão se tratou também da possibilidade de deferir o pedido de revisão oficiosa ao abrigo do n.º 4 (e n.º 5) do artigo 78.º da LGT ("*3.4.2. Questão da intempestividade do pedido de revisão oficiosa*") que – ao contrário do que aconteceu nos presentes autos – eram aí o seu único esteio. Daí que, ao contrário da informação que indeferiu o pedido de revisão oficiosa nesse outro caso (e que é reproduzida no Relatório de tal decisão arbitral), a que sustentou o indeferimento no caso dos presentes autos se tenha limitado ao seguinte parágrafo:

"*Concluindo-se pela conformidade do apuramento da derrama municipal, não se afigura, por outro lado, de ponderar a promoção das demais modalidades de revisão previstas no artigo 78.° da LGT, concretamente nos n°s 4 (revisão da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória) e 6 (revisão com fundamento em duplicação de coleta).*".

do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT e, no que diz respeito ao exercício de 2020, também ao abrigo do disposto no n.º 4 do mesmo artigo) tramitado com o n.º ...2024..., que foi decidido negativamente em 2 de Julho de 2024.

III. 2. FACTOS NÃO PROVADOS:

Não se provou que o montante total de rendimentos obtidos no estrangeiro pela Requerente tenha ascendido a 6.653.798,38 Euros em 2019 e a 6.195.969,75 Euros em 2020;

Também não se provou que estejam correctos os montantes de derrama calculados pela Requerente através das seguintes operações, nem sequer, face aos cálculos apresentados, **em quantos municípios é que a Requerente pagou derrama e em quantos não**, apesar de também aí ter "estabelecimento":

- determinar "*para cada um dos exercícios em causa, a proporção entre a derrama municipal paga e o lucro tributável constante da declaração Modelo 22, o que* ***culminou numa taxa média*** *de 1,50% para 2019 ((296.276,72€ / 19.751.781,41) * 100 = 1,50%) e para 2020 (340.803,73 / 22.720.248,50) * 100 = 1,50%).*"[15];

- "*subtração dos rendimentos obtidos no estrangeiro, para cada um dos exercícios em causa, ao lucro tributável, tendo apurado uma base de incidência no montante de 13.097.983,03 Euros relativamente ao exercício de 2019 (19.751.781,41 – 6.653.798,38) e uma base de incidência de 16.524.278,75 Euros em 2020 (22.720.248,50 – 6.195.969,75).*";

- "*resulta que à base de incidência a ser considerada no cálculo da derrama municipal do exercício de 2019, de 13.097.983,03 Euros, corresponderia um valor de derrama municipal de 196.469,75 Euros – resultado da multiplicação da base tributável* ***pela taxa média de derrama municipal suportada pela Requerente*** *(13.097.983,03 * 1,50%).*"[16];

- "*à base de incidência a ser considerada no cálculo da derrama municipal do exercício de 2020, de 16.524.278,75 Euros, corresponderia um valor de derrama municipal de 247.864,18 Euros – resultado da multiplicação da base tributável* ***pela taxa média de derrama municipal suportada pela***

[15] Destaque aditado, induzindo a existência de pagamento de derrama em mais do que um município.

[16] Destaque aditado, induzindo a existência de pagamento de derrama em mais do que um município.

Requerente *(16.524.278,75 * 1,50%).*"[17];

Em consequência, não se considerou provado que "*o montante de derrama municipal pago indevidamente corresponde a 99.806,98 Euros referentes ao exercício de 2019 (296.276,72 – 196.469,75) e a 92.939,55 Euros, no exercício de 2020 (340.803,73 – 247.864,18).*".

III. 3. MOTIVAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO:

Os factos dados como provados não foram controvertidos e correspondem a um denominador comum entre as posições expressas por Requerente e Requerida.

Os factos dados como não provados decorrem da ausência de prova documental correspondente – uma vez que nenhuma foi junta pela Requerente e a que seria relevante não consta do processo administrativo (PA), que se limita a reproduzir a listagem, fornecida pela Requerente no pedido de Revisão Oficiosa, do "*Registo dos rendimentos auferidos, referentes ao inventário de títulos de 2020*", nas pp. 93-96 (pp. 85 a 88 na numeração manuscrita) e do "*Registo dos rendimentos auferidos, referentes ao inventário de títulos de 2019*", nas pp. 108-111 (pp. 100 a 103 na numeração manuscrita). Como tais listagens são documentos puramente internos da Requerente e a AT alegou que "*a Requerente não cumpriu o ónus da prova que lhe compete, uma vez que não junta quaisquer documentos probatórios dos montantes em análise.*", não foram dados como provados quais teriam sido os montantes auferidos no estrangeiro pela Requerente.

VI. DIREITO

IV. 1. Posição da Requerente

Segundo a Requerente,

i) atenta a delimitação do âmbito de incidência objectiva da derrama municipal ínsito no artigo 18.º, n.º 1, da LFL, os rendimentos de fonte estrangeira por si auferidos não devem ser sujeitos a derrama municipal;

j) "*No entanto, por ineptidão do formulário-modelo, a Requerente não conseguiu*

[17] Destaque aditado, induzindo a existência de pagamento de derrama em mais do que um município.

preencher a respetiva declaração Modelo 22 em conformidade, não tendo logrado nela refletir o lucro tributável consoante a proveniência (nacional ou estrangeira) dos rendimentos obtidos e, assim, excluir os rendimentos de fonte estrangeira da base de incidência da derrama municipal.";

k) "*para o cálculo da derrama municipal deve, em primeiro lugar, ser determinado o lucro tributável gerado* ***apenas*** *em território nacional – em concreto, nas áreas geográficas dos municípios portugueses onde o sujeito passivo está presente –, através da subtração dos rendimentos obtidos no estrangeiro ao lucro tributável do exercício.*";

l) "*Neste contexto, a derrama municipal a pagar resultará da aplicação de uma taxa (não superior a 1,5%), a fixar por cada município, à parte do lucro tributável que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua circunscrição geográfica (cfr. artigo 18.º, n.º 1, da LFL).*";

m) "*Desta forma, expurgando-se do lucro tributável do exercício os rendimentos de fonte estrangeira, obtém-se o lucro tributável gerado somente em território português, o qual constitui a base de incidência da derrama municipal, conforme se sumariza na tabela* infra:"

Componente de análise	**2019**	**2020**
Lucro tributável do exercício	19.751.781,41	22.720.248,50
Rendimentos de fonte estrangeira	6.653.798,38	6.195.969,75
Lucro tributável gerado em território português	**13.097.983,03**	**16.524.278,75**

n) "*Seguidamente, a derrama municipal deverá ser determinada nos termos do artigo 18.º, n.º 2, da LFL, i.e., imputando-se a cada município, na proporção dos gastos suportados pelo sujeito passivo com a massa salarial, o rendimento gerado no seu território.*";

o) "*Em face do exposto, constata-se existir uma diferença significativa, no montante de* ***192.746,52 Euros****, entre o montante devido a título de derrama municipal nos exercícios de 2019 e 2020 e aquele que foi efetivamente declarado pela Requerente.*"

Componente de análise	**2019**	**2020**
Derrama total apurada	196.469,75	247.864,18
Derrama municipal declarada	296.276,72	340.803,73
Diferença	**99.806,97**	**92.939,55**

p) Invocou em abono o decidido nos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo

(STA) de 13 de Janeiro de 2021 no processo n.º 3652/15.3BESNT, e de 11 de Outubro de 2021 no processo n.º 0255/17.1BESNT, e diversa jurisprudência arbitral (decisões proferidas nos processos n.os 720/2021-T, 554/2021-T, 234/2022-T, 170/2023-T, 211/2023-T, 958/2023-T, 959/2023-T, 28/2024-T e 29/2024-T).

IV. 2. Posição da Requerida

Por sua vez, a Resposta da Requerida invocava que:

a. "*no decurso da sua atividade e tal como as demais seguradoras, por razões estratégicas, regulamentares e financeiras, precisam de investir num portfolio diversificado de ativos, entre eles os ativos mobiliários (ações e títulos, pelas suas características intrínsecas de liquidez e retorno) tendo em vista minimizar os riscos, manter a estabilidade financeira e cumprir suas obrigações com os segurados. e são precisamente os rendimentos brutos obtidos decorrentes desta decisão estratégica de investimento da seguradora, que estão em análise nos presentes autos. ou seja, inequivocamente, e contrariamente ao defendido pela Requerente, são rendimentos conexos com a atividade comercial por si exercida em território português.*";

b. "*para a obtenção destes rendimentos (dividendos ou lucros derivados de participações sociais, juros e mais-valias derivadas da alienação de bens mobiliários) concorreram de decisões de investimento (estratégicas regulamentares e financeiras), deliberadas pela administração da Requerente, a gestão corrente do portfólio está afeta a trabalhadores da Requerente em postos de trabalho localizados nas instalações da requerente em território nacional e utilizando ativos da Requerente, cujos encargos com pessoal e demais gastos intrínsecos ao exercício da atividade estão a ser suportados pela Requerente, os investimentos foram adquiridos mediante a afetação de capitais próprios e alheios com os inerentes encargos financeiros, etc, ou seja, para a obtenção destes rendimentos contribuiu toda a sua estrutura física e organizacional sediada e com direção efetiva em Portugal, com os inerentes gastos (diretos e indiretos) incorridos/suportados tendo em vista a sua obtenção.*";

c. "***os elementos constantes do processo não permitem qualquer validação do***

cálculo do diferencial da derrama municipal cuja anulação é pretendida.";

d. "*para comprovar o lucro tributável apurado em resultado dos rendimentos obtidos com origem no estrangeiro, deveria ter apresentado documentos externos, os quais, não obstante poderem ser em número avultado, deveriam ser verificados, aleatoriamente, mediante amostragem, a definir pela AT, uma vez que só esses poderiam comprovar a bondade dos registos.*";

e. Historiando seguidamente a evolução da derrama desde a primeira lei das finanças locais – a Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro – a Requerida admite que "*tem razão a Requerente quanto à lógica comutativa ou de contrapartida subjacente à figura da Derrama Municipal, que se torna mais evidente quando se prevê que o valor apurado por uma sociedade comercial deve ser 'distribuído' por tantos Municípios quanto aqueles em que a sociedade atua no território nacional, ou seja, em conformidade com a 'fonte' dos rendimentos, o que se impõe atentos os princípios do benefício e da justiça na repartição dos encargos.*";

f. Porém, "*o entendimento defendido pela Requerente acarreta graves dissonâncias tais como, por um lado, considerando que o legislador integra no cálculo da "fracção do IRC" nos termos do artigo 91.º nº.1, al. b), do CIRC, para efeitos dedução à coleta, a derrama municipal originada por rendimentos obtidos no estrangeiro (cf. Acórdão do STA de 10 de novembro de 2021 no Processo n.º 0255/17.1BESNT e acórdão do tribunal constitucional, n.º 603/2020, proferido no recurso n.º 172/20, 2ª seção) é porque os mesmo estão sujeitos a ela, e por outro, em caso de perdas resultantes de operações económicas realizadas no estrangeiro, teriam as mesmas de ser acrescidas ao lucro tributável sujeito e não isento de IRC apurado, para efeitos de determinação da derrama municipal.*";

g. "*o apuramento do lucro tributável remete-nos para o estipulado no n.º 1 do art.º 17.º do CIRC.*", que determina que "*o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC.*";

h. Reconhecendo que "*o entendimento da AT diverge da visão plasmada no Acórdão*

do STA de 13.01.2021, proferido no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17", uma vez que "*o douto Acórdão concluiu que ao lucro tributável apurado deveriam ser expurgados os rendimentos obtidos no estrangeiro (e não o lucro tributável resultante desses rendimentos), porquanto tais rendimentos não possuíam qualquer ligação ao município em causa, aplicando ao valor encontrado a taxa da derrama.*",

i. a AT nota que "*naquele caso concreto apresentado ao STA encontrava-se a discussão da legalidade da inclusão no lucro tributável da impugnante de rendimentos obtidos no estrangeiro decorrentes da ATIVIDADE DE SUCURSAIS dispersas, que, como sabemos, possuem uma estrutura e organização própria, com instalações, equipamentos, trabalhadores, o que não é o caso da Requerente em que, para a consecução dos rendimentos obtidos no estrangeiro contribui toda a sua estrutura e organização sediada em Portugal com os consequentes gastos suportados tendo em vista a obtenção daqueles rendimentos.*";

j. E a AT insiste em que "*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.*",

k. e que "*pretendendo a Requerente efetuar uma mera operação de subtração, isto é, ao retirar do lucro tributável, o valor total do rendimento obtido no estrangeiro (e não o lucro tributável decorrente daqueles rendimentos), estaremos a esquecer que naquele lucro tributável estão incluídos encargos subjacentes aos rendimentos obtidos no estrangeiro, o que conduz, no limite à dedução de gastos em montante superior ao devido e à não tributação de lucro tributável apurado relativamente aos rendimentos obtidos em território nacional, e consequentemente à violação das disposições legais vertidas na lei.*",

l. com a consequência de que "*os gastos suportados para a obtenção de tais rendimentos seriam considerados no cálculo da base de incidência da derrama municipal (componente negativa da mesma base de incidência) resultando numa dupla redução do valor da derrama municipal calculada naqueles termos, o que constitui uma clara violação da lei.*";

m. Perguntando a AT "*E se em vez de rendimentos obtidos no estrangeiro (no caso, aparentemente apenas rendimentos de capital, juros e mais-valias mobiliárias), tivessem resultado menos-valias fiscais, perdas ou prejuízos?*";

n. "*outra evidência de que o entendimento da AT se encontra em conformidade com a lei, salientamos que, nos termos do art.º 2.º da maioria das Convenções para a 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.*";

o. E cita a seguinte passagem do Acórdão n.º 603/2020 do Tribunal Constitucional sobre o artigo 91.º, n.º 1, alínea *b)* do Código do IRC:

"*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. (...) ln 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 perceber 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, stritcto 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.°) 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. Com efeito, nos*

termos dos artigos 14, alínea c), e 18.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais, o produto da cobrança das derramas municipais que o Estado deve entregar aos municípios, a título de receita municipal, é, desde logo, pré-determinado pelo montante de imposto legalmente devido ao Estado pelos sujeitos passivos de IRC, o qual resulta não apenas da aplicação da taxa pertinente ao lucro tributável (incluindo a taxa concreta fixada por cada município), mas também das deduções legalmente devidas (cfr. o artigo 90.º do Código do IRC). esta é uma condição necessária, pois só assim se garante que, nos termos da presente configuração legal da derrama municipal, todo o lucro tributável a ela sujeito se encontre também sujeito ao irc, de modo a que a coleta da primeira corresponda, na proporção fixada por cada município nos limites da lei, à coleta do segundo.";

p. Concluindo que "*daqui facilmente se retira que, se o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração da coleta da derrama originada por rendimentos obtidos no estrangeiro é porque na base de cálculo da derrama estão incluídos não só sobre os rendimentos (e gastos) provenientes do território português, mas também os com origem no estrangeiro.*".

IV. 3. Questões a decidir

A Resposta da AT delimitava assim a questão a decidir: "*pode a derrama municipal incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento que inclua rendimentos gerados fora do território nacional*"?

Tendo em conta que há decisões que excluem do valor a considerar para efeitos de derrama os *rendimentos* provenientes do exterior[18], outras o *lucro* proveniente do exterior[19] e outras

[18] É o caso da decisão proferida pelo STA no processo n.º 03652/15.3BESNT 0924/17, de 13 de Janeiro de 2021 (destaque aditado):

"*O lançamento de derrama devendo, por regra, imperativa, incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, tem de, quando possível a destrinça, comprovada,* ***por não se tratarem de rendimentos gerados na área geográfica do município lançador, retirar, da competente base de incidência, aqueles que, num determinado exercício, forem obtidos fora do nosso território*** *(e, consequentemente, dos municípios portugueses, os beneficiários, exclusivos, daquela).*".

[19] Parece ser o caso da decisão proferida no processo n.º 31/2024-T (e da proferida no processo n.º 315/2024-T, que a reproduz) ainda que remetendo para a decisão referida na nota anterior (destaques aditados):

fazem relevar uma coisa e outra[20], será mais avisado esclarecer sobre que incide, afinal, a derrama municipal. E, apurada alguma componente que deva ser excluída da sua incidência, verificar se a Requerente fez dela prova. E, quando não, decidir da manutenção, ou não, dos actos de liquidação.

IV. 4. Norma aplicável

Ao tempo das liquidações em causa nos presentes autos, o regime da derrama municipal estava consagrado na Lei das Finanças Locais (LFL - Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro - Estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais) na sua versão republicada pela Lei n.º 51/2018, de 16 de Agosto.

O n.º 1 do seu artigo 18.º estabelecia o seguinte (destaques aditados):

"*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.*".

E os seus n.º 2 e 13 especificavam (destaques aditados):

"*2 - Para efeitos de aplicação do disposto no número anterior, sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a (euro) 50 000 **o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre os gastos com a massa salarial***

"*também o presente Tribunal Arbitral adere à jurisprudência do STA, que com rigor e clareza deixou evidente a necessidade de **excluir da base de incidência da Derrama Municipal** fixada no artigo 18.º, n.º 1 do RFALEI, isto é, de excluir do lucro tributável sujeito e não isento de IRC, **a parcela do lucro tributável obtido fora do território nacional.***".

[20] É o caso da decisão proferida no processo n.º 29/2024-T (destaques aditados):
"*Finalmente, temos o argumento da Requerida de que **se para determinar a base de cálculo da derrama municipal forem excluídos apenas os rendimentos obtidos no estrangeiro**, como advoga a requerente no presente ppa então, **os gastos suportados para a obtenção de tais rendimentos seriam considerados no cálculo da base de incidência da derrama municipal** (componente negativa da mesma base de incidência) resultando numa dupla redução do valor da derrama municipal calculada naqueles termos, o que constitui uma clara violação da lei.*
***Temos por exata esta argumentação.** Porém, no caso concreto, estão em causa apenas rendimentos de capitais (juros e dividendos), ou seja, rendimentos passivos, cuja obtenção não implica gastos significativos.*".

correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos *situados em território nacional.*".

"*13 - Nos casos não abrangidos pelo n.º 2, considera-se que* ***o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo*** *ou, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, no município em que se situa o estabelecimento estável onde, nos termos do artigo 125.º do código do IRC, esteja centralizada a contabilidade.*".

IV. 5. A incidência objectiva da derrama municipal

Como se acaba de ver, a norma do n.º 1 do artigo 18.º da LFL faz incidir as possíveis derramas sobre o *lucro* das empresas, mas segundo uma regra de proporcionalidade territorial que remete *para o rendimento gerado num único município* (n.º 13 do mesmo artigo), ou *para a percentagem da massa salarial de cada município que aplique derrama* no todo da massa salarial que é paga em território nacional (n.º 2).

Assim, não é difícil discernir uma *antinomia normativa* entre as normas do n.º 1 do artigo 18.º da LFL e as dos seus n.ºs 2 e 13: a primeira tem um *critério de incidência* (o *lucro* tributável sujeito e não isento de IRC) e um *critério de repartição* – que é dito ser "*a proporção do* ***rendimento*** *gerado na sua área geográfica*", mas que, afinal, não é: é, sim, nos termos da ficção jurídica do n.º 2, uma proporção dos ***custos salariais*** ou, nos termos do n.º 13, o lugar da ***sede ou direcção efectiva*** *do sujeito passivo*. Claramente, uma coisa é *a proporção do rendimento gerado na área geográfica do município que conta* (o factor receita), outra é uma proporção dos *custos salariais* pagos nele (o factor despesa), outra o lugar da *sede ou direcção efectiva* (nem o factor receita, nem o factor custo – eventualmente ambos).

Visto isto, e uma vez que *não é tanto o local de origem dos rendimentos que conta* (apesar do disposto nesse n.º 1), poderia dizer-se que as receitas geradas fora do âmbito geográfico de TODOS os municípios também poderiam relevar para a derrama de um deles (ou de todos os que as cobrassem). Afinal, como insiste a AT, *lucro é lucro* – venha ele de onde vier.

É verdade que a base de incidência da derrama é o *lucro*, mas também é verdade que a taxa a aplicar (que pode ir até 1,5% - para cada município que a cobre) *pode ou não incidir sobre a totalidade desse lucro*.

Não incidirá, desde logo, se as actividades da empresa em causa se espraiarem por mais de um município e nem todos cobrarem derrama; nesse caso, só se TODOS os municípios relevantes cobrarem derramas (e à mesma taxa) é que os valores cobrados pelo conjunto serão iguais aos que

serão cobrados se só um município tiver direito a aplicar a derrama (porque é nele que se situa a *sede ou a direcção efectiva do sujeito passivo*, ou porque é nele *que se situa o estabelecimento estável onde está centralizada a sua contabilidade*).

Concretizando: suponha-se que uma empresa X tem estabelecimentos em dois municípios, A e B, sendo que no primeiro (A) gera a totalidade dos seus rendimentos, mas só suporta 10% dos seus custos salariais. Se A não cobrar derrama, mas B o fizer, a derrama de B incidirá sobre 90% dos lucros de X. Em contrapartida, se A cobrar derrama, mas B não o fizer, a derrama de A só poderá incidir sobre 10% dos lucros de X. Numa lógica de imputação de receitas ao município onerado com os encargos, a lógica do n.º 2 do artigo 18.º da LFL que assim prevalece é justificável – mas não deixa de ser contraditória com a lógica de correspondência entre receitas da empresa onerada com a derrama e as receitas geradas no município que a cobra, que é a que decorre da norma do n.º 1 do mesmo artigo.

Do que resulta que mesmo que o *lucro seja sempre lucro*, *nem sempre – e nem todo – o lucro é sujeito a derrama*. Temos então de saber se, além de parte do lucro poder não ser tributável em razão da distribuição dos custos (como no exemplo acima), ou da sede da empresa (bastaria que no município que a acolhe não se cobrasse derrama), *todo o lucro*, seja onde quer que seja que for gerado, é tributável para efeitos de derrama. Sobre essa questão, porém, respondeu lapidarmente a decisão proferida no processo n.º 29/2024-T (destaques aditados):

> "*Como acentuado pela melhor doutrina, **os impostos municipais**, em geral, **assentam não apenas numa lógica de capacidade contributiva (pressuposto necessário à existência de um qualquer imposto), mas também (acentuadamente) no princípio do benefício.** Ou seja, os impostos municipais são fontes de financiamento próprias dos municípios (capazes de assegurar recursos próprios, independentes das transferências do OGE) que atendem a determinados tipos de gastos dos municípios, no caso os gastos (com infraestruturas, serviços públicos, etc.) implicados pela presença de uma empresa na sua área geográfica. Gastos necessariamente variáveis em função da dimensão da presença municipal de cada empresa (que a lei, como regra, manda aferir em função da massa salarial).*
> *O mesmo é dizer que **não existindo presença empresarial, a razão de ser, que temos por primária, de um tributo como a derrama municipal pura e simplesmente não existe.***".

Quer dizer que *o lucro que tiver origem fora da área de todos os municípios* (porque gerado no estrangeiro) não pode ser considerado para efeitos de derrama de município algum. Nem do que constitua o único centro de imputação de tal lucro (nos termos do disposto no n.º 13 do artigo 18.º da LFL), nem da totalidade dos que acolham os estabelecimentos do sujeito passivo (nos termos do

disposto no n.º 2 do mesmo artigo)[21]. Como se escreveu no Sumário do já referido Acórdão do STA de 13 de Janeiro de 2021 (processo n.º 3652/15.3BESNT),

> "*O lançamento de derrama devendo, por regra, imperativa, incidir sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, tem de, quando possível a destrinça,* ***comprovada****, por não se tratarem de rendimentos gerados na área geográfica do município lançador, retirar, da competente base de incidência, aqueles que, num determinado exercício, forem obtidos fora do nosso território (e, consequentemente, dos municípios portugueses, os beneficiários, exclusivos, daquela).*"[22].

IV. 6. A situação dos autos

Estabeleceu-se, portanto, que a parcela dos lucros que pode ser onerada por uma (ou mais) derrama(s) tem de manter uma ligação territorial com o município que é sujeito activo desse tributo. E que tal parcela tem de excluir o montante de lucros que não tenha tal conexão territorial, ainda que tal montante seja inferido inilidivelmente a partir de indicadores diversos: a proporção dos custos salariais em caso de localizações múltiplas, ou o alheamento dos proveitos em relação ao território nacional, no caso de uma única localização.

Questão diversa é apurar se a Requerente fez a demonstração desse alheamento, que foi sublinhado na reprodução do Sumário da decisão seminal do STA acima transcrita. Ora, como já resulta do que se levou aos factos provados e não provados, entende o presente Tribunal que não fez.

Dado que, por um lado, a sustentação jurídica dos actos de autoliquidação (de *uma única* ou, mais provavelmente, *várias derramas municipais* em cada um dos anos de 2019 e 2020) não pode ser validada, mas, por outro lado, a Requerente não fez prova de que os montantes que invoca terem tido origem no exterior são – nos montantes indicados –, de facto, *lucros com origem no exterior*, qual deve ser a decisão do Tribunal? Deve dar preferência à falha de Direito – que penaliza a AT – ou à falha de facto – que penaliza a Requerente?

Na decisão do processo n.º 958/2023-T, o Tribunal Colectivo entendeu exactamente o

[21] O argumento da Resposta da AT (reproduzido em **IV.**2.i.) segundo o qual haveria diferenças entre situações em que há vários estabelecimentos e aqueles em que há apenas um, não faz sentido – excepto se algum ou alguns dos municípios em que estão presentes tais estabelecimentos não cobrar derrama. Caso todos o façam (à mesma taxa), a tributação da soma de todos teria de ser igual à da de um só, sob pena de grave incoerência do sistema.

[22] Destaque aditado.

mesmo que o presente:

"*Não se provou que os rendimentos obtidos no «estrangeiro» pela Requerente nos anos de 2020 e 2021 sejam nos montantes que são como tal indicados nos documentos n.ºs 10, 11 13 e 14, nem que a derrama a recuperar pela Requerente seja nos montantes que indica no pedido de pronúncia arbitral.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceita esses valores indicados pela Requerente e não são juntos elementos probatórios que permitam confirmar a origem dos rendimentos indicados.".

Tal não obstou a que se decidisse aí a favor da Requerente, anulando "*parcialmente as autoliquidações de IRC relativas aos exercícios de 2020 e 2021, nas partes em que não nelas não foram desconsiderados os rendimentos provenientes de fonte estrangeira no cálculo da derrama municipal;*". Entende o presente Colectivo que há uma boa razão para tal, exposta na decisão do processo n.º 1130/2024-T (ainda que aí se tivesse aceite a listagem apresentada pela Requerente):

"*O facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira, na decisão do pedido de revisão oficiosa, não ter baseado a sua decisão em falta de prova dos elementos declarado, obsta a que a falta desses documentos possa relevar para improcedência da pretensão da Requerente.*

(…)

No âmbito de um contencioso de mera legalidade, esta tem de ser apreciada com base no acto impugnado tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros actos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas a posteriori, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto 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 actuação poderia basear-se noutros fundamentos.

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.

Por isso, não pode a Administração Tributária, após a prática do acto, nem o Tribunal

no processo contencioso, justificá-lo por razões diferentes das que constem da sua fundamentação expressa.".

Assim, falindo a fundamentação jurídica utilizada na decisão do pedido de revisão oficiosa, têm todos os actos de liquidação de derramas municipais de 2019 e de 2020 ser anulados, sem prejuízo do que será estabelecido em execução de sentença, como se escreveu na decisão do processo n.º 29/2024-T:

"*A nossa posição de princípio, aliás em consonância com a do STA, é clara: não é vocação do tribunal liquidar impostos (quantificar o montante a ser pago), nomeadamente nos casos de anulação parcial da primitiva liquidação. Tal é competência própria da administração. É à Requerida que cumpre dar execução voluntária ao agora decidido, procedendo aos cálculos necessários à quantificação, fundamentada, do reembolso a que a Requerente tem direito.*".

Em consonância com tal jurisprudência, decide-se anular, como pedido pela Requerente, as "*liquidações de IRC referentes aos períodos de 2019 e 2020, na parte relativa à derrama municipal indevidamente liquidada e entregue à AT.*".

IV. 7. A pretensão de devolução do montante pago a mais e de juros indemnizatórios

Nos termos acabados de expor, não é possível quantificar nesta decisão os montantes de que a Requerente é credora, ainda que se possa admitir que alguns serão (aqueles que correspondam à dedução dos lucros auferidos fora de Portugal *segundo as percentagens correspondentes à massa salarial paga em cada um dos municípios que impuseram derramas à Requerente* – o que acaba por ser a grande incógnita dos presentes autos). Acrescente-se que essa foi também a decisão do Colectivo no processo n.º 1130-2024-T:

"*Sendo contestado pela Autoridade Tributária e Aduaneira o valor a reembolsar e sendo atribuída à Autoridade Tributária e Aduaneira a competência para concretizar a execução de julgados arbitrais (artigo 24.º, n.º 1, do RJAT), esse valor deverá ser determinado em execução do presente acórdão.*".

Sendo aplicável a regra estabelecida na alínea *c)* do n.º 3 do artigo 43.º da LGT (que impõe o pagamento de juros indemnizatórios "*Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste*") – que foi, aliás, a norma invocada pela Requerente – não haverá lugar ao pagamento de juros, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi

apresentado em 22 de Maio de 2024 e foi decidido em 2 de Julho de 2024. Exactamente como se decidiu no caso-gémeo do processo n.º 1130/2024-T.

V. DECISÃO

Assim, nos termos e com os fundamentos expostos, decide o presente Tribunal arbitral:

g) Julgar improcedente a excepção de incompetência do Tribunal arbitral suscitada pela AT;
h) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da autoliquidação de IRC plasmada na declaração Modelo 22 n.º ..., referente ao exercício de 2019, na parte relativa à determinação do valor da derrama municipal;
i) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação parcial da autoliquidação de IRC plasmada na declaração Modelo 22 n.º ..., referente ao exercício de 2020, na parte relativa à determinação do valor da derrama municipal;
j) Julgar procedente o pedido de reembolso de quantia paga e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente o que for liquidado em execução da presente decisão arbitral;
k) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.
l) Condenar a Requerida nas custas do processo, nos termos infra.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e)*, do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a)* do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea *a)* do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 192.746,52 (cento e noventa e dois mil setecentos e quarenta e seis euros e cinquenta e dois cêntimos).

VIII. CUSTAS

Custas a cargo do Requerida, no montante de € 3.672,00 (três mil seiscentos e setenta e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, dado que o pedido da Requerente foi julgado inteiramente procedente.

Lisboa, 29 de Maio de 2025

O Árbitro presidente e relator (com a seguinte declaração de voto):

Entendo que as incongruências do regime da derrama municipal só se agravaram com a decisão do STA trazida à colação no voto de vencido, uma vez que expressamente exclui a sua aplicação a casos como o dos autos e introduz um conceito de lucro específico para efeitos de aplicação do artigo 18.º, n.º 13, da LFL[23] (que não está aqui em causa).

O Árbitro adjunto

Francisco Nicolau Domingos
(com declaração de voto)

A Árbitro adjunta

Rita Guerra Alves

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 execepto em transcrições que o sigam.

[23] "*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. nº 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 18º nº 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.*".

Declaração de voto

Voto vencido a decisão arbitral, com os seguintes fundamentos:

Participei no Tribunal Arbitral constituído sob a égide do CAAD para julgar o processo n.º 631/2024-T, no qual se deu resposta à questão: os rendimentos auferidos fora de Portugal devem ser, ou não, integrados na base de incidência da Derrama Municipal?

Conclui-se no referido acórdão que:

> *[n]a base de incidência da Derrama Municipal integram-se os rendimentos obtidos no estrangeiro, na medida em que aquela é calculada a partir do lucro tributável. Ou, dito de outro modo, como assinala a decisão arbitral n.º 32/2024-T, de 22 de maio de 2024, a Derrama Municipal configura um adicionamento ao IRC.*
>
> *Destaca-se o facto de o artigo 18.º, n.º 1, da LFL determinar que a derrama incide sobre a "proporção do lucro" que corresponda a rendimento gerado na área geográfica do município, não prevendo o legislador qualquer exclusão dos rendimentos de fonte estrangeira (sem estabelecimento estável). O n.º 2 do mesmo normativo prevê a possibilidade de subtrair parte do "lucro" ao "lucro tributável" sujeito à derrama da sede ...[quando há] existência de "estabelecimentos estáveis" no estrangeiro, isto é, com o exercício de uma atividade através de meios materiais e humanos.*
>
> *Nem a referida exclusão pode ser extraída da redação do n.º 2 do artigo 18.º da LFL, porquanto este preceito se limita a definir a regra de repartição do lucro tributável imputável a cada município, no caso de o sujeito passivo possuir estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria coletável superior a 50 000 euros.*
>
> *A referida interpretação é reforçada pelo previsto no n.º 13 do mesmo artigo da LFL. Em bom rigor, a lei prevê, como critério de repartição, a determinação do lucro imputável a cada município em função da massa salarial distribuída por cada circunscrição territorial. A presença verificada noutros municípios*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

alicerça a distribuição pelas diferentes circunscrições territoriais, prevendo o legislador como critério, o número de pessoas afeto a cada município, reforçando, deste modo, a necessidade de presença física e humana.

Consequentemente, não se pode simplesmente assumir que os rendimentos de fonte estrangeira (sem estabelecimento estável) resultam de uma atividade que a empresa desenvolve no estrangeiro, o que, para ser verdade, dependeria de existência de meios humanos e físicos aí alocados.

Nessa medida, e de forma a que possa haver rigor na delimitação dos casos em que parte dos rendimentos escapam à tributação da Derrama Municipal da sede, tem de forçosamente considerar-se apenas aqueles (casos) em que existe, comprovadamente, uma atividade exercida fora do município da sede e que aí implique uma estrutura física e humana.

(..)

Destaca-se ainda que, se por mero exercício, fosse de retirar do lucro sujeito a Derrama Municipal os rendimentos de fonte estrangeira, então teriam de ser retirados também os respetivos gastos imputáveis a tais rendimentos, caso contrário esses custos continuariam a ser utilizados para diminuir a base tributável dos outros rendimentos sujeitos à derrama.

Em resumo, a Derrama Municipal das sociedades residentes em território nacional incide sobre a totalidade do lucro tributável sujeito e não isento de IRC apurado, incluindo os rendimentos obtidos fora do território nacional.

A referida posição, quanto à interpretação do quadro normativo aplicável, foi sufragada pelo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de abril de 2025 - processo 0560/22.5BEALM.

Deste modo, não encontramos argumentos para divergir da fundamentação (e posição) vertida na referida jurisprudência.

A questão da prova dos rendimentos obtidos no estrangeiro é, assim, inócua, na medida em que se concluiu que a Derrama Municipal incide sobre a totalidade do lucro tributável

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

sujeito e não isento de IRC apurado, incluindo os rendimentos obtidos fora do território nacional.

Os proveitos que a Requerente sustenta ter obtido no estrangeiro reportam-se a rendimentos de capital, juros e mais-valias mobiliárias. Ou seja, são rendimentos de fonte estrangeira, obtidos a partir da atividade desenvolvida em Portugal.

A Requerida defende, na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que:

> *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.° 9.° do CC).*

Em resumo, na minha opinião, o pedido de anulação parcial das autoliquidações de IRC de 2019 e de 2020 deveria improceder.

Lisboa, 29 de maio de 2025

O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt