

# A DERRAMA, OS RECURSOS NATURAIS E O PROBLEMA DA DISTRIBUIÇÃO DE RECEITA ENTRE OS MUNICÍPIOS (1)

J. L. SALDANHA SANCHES

Analisamos neste artigo os problemas levantados pelo regime de distribuição intermunicipal da matéria tributável da derrama, em particular no caso das actividades de exploração de recursos naturais. Tratamos das questões levantadas pelo critério da *massa salarial* na sua aplicação a empresas de capital intensivo e de trabalho intensivo e da via alternativa criada pelo artigo 14.º, n.º 3, da LFL. Analisaremos ainda a conexão da actividade dos sujeitos passivos com diversos municípios como requisito para a repartição da matéria tributável, nomeadamente pela existência de estabelecimento estável e os problemas que este conceito levanta quando se está perante uma mina ou diversos tipos de barragens.

## ÍNDICE:

1 — Introdução. 2 — O poder tributário e a derrama municipal; 2.1 — Enquadramento; 2.2 — A Constituição e a autonomia financeira das autarquias locais; 2.3 — Âmbito do poder tributário dos municípios — os impostos municipais em especial; 2.4 — A derrama enquanto imposto autónomo; 2.5 — Crédito às receitas (consignação de receitas) vs. crédito fiscal (receitas próprias). 3 — A Base tributável da derrama nos casos de conexão com mais do que um município — em particular, a exploração de recursos naturais; 3.1 — Enquadramento; 3.2 — Aspectos Gerais — O regime anterior ao Decreto-Lei n.º 37/93, de 13 de Fevereiro; 3.3 — As redacções introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 37/93, de 13 de Fevereiro, e redacções posteriores — proporção da massa salarial; 3.4 — O critério ad hoc de repartição da derrama aplicado a certas empresas de “recursos naturais” e a sua inaplicabilidade em certos casos; 3.6 — Análise crítica do artigo 14.º, n.º 3, da LFL. 4 — A existência de estabelecimentos em vários municípios enquanto questão prévia; 4.1 — A dupla conexão como requisito da aplicação dos critérios de repartição do artigo 14.º; 4.2 — Conceito e função do estabelecimento estável na LFL de 2007 e no Direito Fiscal Internacional; 4.3 — Minas e barragens à luz do artigo 14.º

(1) Este artigo serviu de base à intervenção proferida na Universidade Católica Portuguesa (Lisboa) no dia 28.2.2010, na conferência “A Derrama, os Municípios e as Empresas”, e resulta da adaptação de pareceres de direito.

da LFL de 2007, 4.4 — O domínio público nacional, o subsolo e as minas. 5 — Em conclusão.

## 1 — INTRODUÇÃO

O regime jurídico da derrama tem recorrentemente originado questões interpretativas, geralmente relacionadas com o IRC — imposto a que anda associada (2). Trata-se de um importante instrumento de financiamento das Autarquias Locais (3), característico de uma descentralização administrativo-financeira moderna que exige, a par de um alargamento das atribuições e competências, um equivalente em meios financeiros, de forma a permitir a prossecução de tais fins.

O artigo 14.º, n.º 1, da Lei das Finanças Locais de 2007 (4) (LFL) determina que a derrama incide sobre “o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica” (5). O n.º 2 do mesmo preceito esclarece que, “sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria colectável superior a € 50 000, o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possui e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional” (6).

Por seu turno, o n.º 3 dispõe que, “quando o volume de negócios de um sujeito passivo resulte em mais de 50% da exploração de recursos naturais que tornem in-

(3) Artigo 14.º, n.º 2, da LFL: “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 colectável superior a € 50 000, o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possui e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional”.

(4) Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro.

(5) Artigo 14.º, n.º 1, da LFL: “1 — Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (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 actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território”.

(6) Artigo 14.º, n.º 2, da LFL: “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 colectável superior a € 50 000, o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possui e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional”.

dequados os critérios estabelecidos nos números anteriores, podem os municípios interessados, a título excepcional, propor, fundamentadamente, a fixação de um critério específico de repartição da derrama, o qual, após audição do sujeito passivo e dos restantes municípios interessados, é fixado por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do ministro que tutela as autarquias locais”.

Subsidiariamente, dispõe o artigo 14.º, n.º 5, da Lei que, nos casos “não abrangidos pelo n.º 2, considera-se que o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou direcção efectiva 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 117.º do Código do IRC, esteja centralizada a contabilidade”.

Os termos da interpretação e da aplicação destas normas aos sujeitos passivos que se dedicam à exploração de recursos naturais revela-se particularmente complicada em diversas circunstâncias. É sobre este tema que nos debruçaremos neste artigo.

## 2 — O PODER TRIBUTÁRIO E A DERRAMA MUNICIPAL

### 2.1 — Enquadramento

As derramas não são novidade no direito fiscal português.

Sem nos preocuparmos em digressões históricas (7), anotamos tão-somente que, desde 1979, todas as Leis das Finanças Locais elevaram a derrama à qualidade de *receita própria* dos municípios, da qual estes são os respectivos sujeitos activos (8). Ou seja, o legislador ordinário, pretendendo simultaneamente acabar com as situações de potencial discriminação na atribuição de receitas (v. g. via subsídios) aos Municípios pelo Estado Central e conceder capacidade redutiva a estas Autarquias que justificasse a entrega de competências que entretanto teve lugar, instituiu um imposto que tem ainda a vantagem de responsabilizar, directa e indirectamente, o ente local pela sua aplicação (9).

Para o desenvolvimento das autonomias financeiras das Autarquias, muito contribuíram os comandos da Constituição de 1976.

(7) Sobre as origens históricas da derrama, veja-se A. L. DE SOUSA FRANCO, “Os poderes financeiros do Estado e do município: sobre o caso das derramas municipais”, in *Estudos em homenagem à Dr.ª Maria de Lourdes Orfão de Matos Correia e Vale* (Lisboa: 1995), 50-53.

(8) Já assim era considerada a derrama à luz da 1.ª LFL — Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro — por Vítor Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, I (Coimbra: 1984), 206-207.

(9) Sobre a necessidade da vertente de responsabilização democrática dos instrumentos financeiros e fiscais locais, v. J. L. SALDANHA SANCHES/JOÃO TABORDA DA GAMA, “Parecer de Direito sobre a constitucionalidade de normas da Lei das Finanças Locais — em Dezembro de 2006” disponível online em [www.saldanhassanches.pt](http://www.saldanhassanches.pt). A escolha das zonas de menor tributação no ordenamento interno, em especial por força do efeito das derramas, é uma decisão de gestão fiscal incontestável. Assim, vd. FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade* (Coimbra: 2007), 391.

## 2.2 — A Constituição e a autonomia financeira das Autarquias Locais

Pretendendo romper com a tradição centralizadora do Estado Novo, os constituintes não deixaram passar em claro a oportunidade de outorgar receitas às Autarquias Locais, que lhes permitissem cumprir com as novas tarefas que, enquanto estruturas democráticas de base territorial (10), se lhes pretendia acometer (11).

Por isso, o artigo 238.º da Constituição (artigo 240.º, na numeração originária) veio estatuir que “as autarquias locais têm património e finanças próprias”, esclarecendo, logo depois, que seriam receitas próprias destas entidades “as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços” (artigo 238.º, n.º 3) (12).

Todavia, só a partir da Revisão Constitucional de 1997 se pode falar de uma *protecção constitucional* dos poderes tributários dos municípios, com o aditamento do n.º 4 daquele artigo 238.º. A nova norma prescreve que as “autarquias locais podem dispor de poderes tributários, nos termos da lei”. Ao mesmo tempo, foi adicionado o n.º 2 do artigo 254.º, que dispõe que “os municípios dispõem de receitas tributárias próprias, nos termos da lei.” Poderes que, aliás, já eram bem evidentes nas LFLs anteriores a tal Revisão Constitucional, mas que, desde então, passaram a receber acolhimento constitucional expresso (13), o que não deixa de ter significado jurídico. Efectivamente, é hoje indiscutível que os poderes de natureza tributária (incluindo os impostos) atribuídos aos municípios são a decorrência de um imperativo constitucional e que, portanto, o seu desrespeito revestirá a natureza de uma violação da Lei Fundamental, e não unicamente de uma lei ordinária (14).

## 2.3 — Âmbito do poder tributário dos Municípios — os impostos municipais em especial

Na relação entre o financiamento das Autarquias Locais e os impostos, podem apontar-se dois modelos teóricos, ambos acolhidos no Direito Português.

(10) Recorde-se que o artigo 235.º, n.º 1, da Constituição deixa claro que “(A) organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais”.

(11) As primeiras transferências de poderes tiveram lugar logo na Lei n.º 79/77, de 25 de Outubro, seguida do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março.

(12) Sobre a autonomia financeira local, à luz da redacção inicial da Constituição de 1976, v. J. CASALTA NABAIS, *A autonomia local*, Separata — BDFC (Coimbra: 1990) e A. L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público — Introdução aos subsectores institucionais* (Lisboa: 2003), 280-284 e 289-293.

Sobre o regime anterior à Constituição de 1976 e a autonomia financeira no regime actual, v. J. CASALTA NABAIS, *A autonomia financeira local* (Coimbra: 2007), 9 ss. e 27 ss.

(13) V. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Coimbra: 2007), 109-110. V. também JOÃO TAVORDA DA GAMA, “Local taxes in Portugal”, in MIGUEL DE JONCKHEERE (org.), *Jaarboek Lokale Belastingen 2007-2008* (Brugge: 2008), 105.

(14) O Tribunal Constitucional chegou a sustentar, no ActC n.º 57/95, de 16.2.1995 (Rel.: ALVES CORREIA), P. 405/88, que ainda antes de 1997 já as derramas encontravam assento constitucional por via de um costume constitucional.

Utilizando a terminologia da Constituição e da LFL de 2007 (que segue, a este respeito, as anteriores leis), terá de se distinguir entre, por um lado, a participação dos municípios nos impostos do Estado, que se efectua mediante transferências do Orçamento do Estado em favor daqueles (15) e que encontra previsão constitucional no artigo 254.º, n.º 1, da Constituição (16), e, por outro lado, os poderes tributários próprios, quanto a impostos nos quais figura como sujeito activo da relação tributária o próprio município (17), cuja consagração constitucional já foi *supra* demonstrada (18).

A diferença está no facto de, no primeiro caso, as receitas nascerem de uma relação tributária da qual a Autarquia está ausente, apenas sendo titular de um crédito à receita sobre o Estado, enquanto, ao invés, nos impostos municipais, o crédito nasce directamente na esfera do município (19).

De entre estes impostos, merece destaque precisamente a derrama, que forma, em conjunto com o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e o Imposto Único de Circulação (IUC), o núcleo dos poderes fiscais destas Autarquias Locais, enquanto sujeito activo da relação

(15) Artigo 19.º da LFL de 2007 e artigo 10.º da (antiga) LFL de 1998.

(16) “Os municípios participam, por direito próprio e nos termos definidos na lei, nas receitas provenientes dos impostos directos”.

(17) Artigo 10.º, alínea a), da LFL de 2007 e artigo 16.º, alínea a), da LFL de 1998.

(18) Mais rigorosamente — como já antes apontámos em J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Coimbra: 2007), 108 —, “o poder tributário abrange, na definição comum da doutrina alemã, a soberania quanto à criação de tributos, quanto ao produto da sua cobrança e quanto à administração tributária instrumental — e o nosso legislador constitucional não limitou qualquer das vertentes relativamente aos municípios”. Na Alemanha, aponta-se normalmente a divisão entre *Steuervertragshoheit*, que é um exclusivo do *Bund* nos direitos aliandegários e nos monopólios fiscais, a *Steuervertragshoheit* ou poder tributário quanto às receitas fiscais, que é objecto de partilha entre vários entes públicos, e a *Steuerverwaltungshoheit*, que é também objecto de partilha entre várias formas de administração central e regional. Sobre isto, TIPE/LANG, *Steuerverrecht* (Köln: 2002), 40-59. Utilizando também estes mesmos conceitos na sua monografia sobre a Constituição financeira, VOGEL/WALDHOFF, *Grundlagen des Finanzverfassungsrecht* (Heidelberg: 1999), 50-60. Sobre o papel da Constituição financeira na partilha de competências legislativas e de receitas na relação Estado-total/Estado-parcelar (*Gesamstaat-Gliedstaat*), RUDOLF WENDT, “Finanzhoheit und Finanzautonomie”, in ISENSEE/KIRCHHOFF, IV (Heidelberg: 1999), 1022-1023.

(19) Esta distinção entre impostos municipais e participação nos impostos estaduais (e regionais) encontra paralelo nas experiências estrangeiras, em especial, no Direito Financeiro Espanhol e Italiano. Sobre a experiência espanhola, vd., quanto ao seu enquadramento geral, FRANCISCO ADAME MARTINEZ, “Local taxes in Spain”, in MIGUEL DE JONCKHEERE (org.), *Jaarboek Lokale Belastingen 2007-2008* (Brugge: 2008), 151 ss.; DIEGO GÓMEZ DIAZ/ALFREDO IGLESIAS SUÁREZ, “La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España”, Documentos, 11/03, disponível em www.iefes.es; MIGUEL AGOTTA GRUJALBA, “El financiamiento degli enti locali in spagna”, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, anno LXII, 4 (2003), 501-519. Sobre o modelo italiano, v. LORENZO DEL FREDERICO, “Local taxes in Italy”, in MIGUEL DE JONCKHEERE (org.), *Jaarboek Lokale Belastingen 2007-2008* (Brugge: 2008), 59 ss.; FREDERICO BIAGI, “Alcune considerazioni sull’applicazione all’Italia del modello di federalismo fiscale spagnolo”, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, anno LXI, 1 (2002), 55-58.



ção tributária (20) — sendo, por isso, impostos municipais (21). Todos eles têm um evidente traço comum que mais não é do que a ligação dos respectivos factos tributários ao território de cada ente local, por isso se justificando o direito dos municípios a dispor, por lei, da qualidade de sujeito activo da relação fiscal e a fazer suas tais receitas. Trata-se de uma ideia algo próxima da desenvolvida pela doutrina germânica, a de “soberania quanto às receitas” (*Errtragshoheit*), para enquadrar legalmente as receitas a que os *Landär* alemães têm direito (22).

Naturalmente, os poderes dos municípios variam consoante o imposto. Tais poderes quanto ao estabelecimento dos termos da relação tributária nestes impostos são de amplitude variada, indo desde a fixação da taxa do IMI dos prédios urbanos, passando pela majoração ou minoração de taxas de IMI para certos conjuntos prédios, até à possibilidade de concessão de benefícios fiscais para tais impostos (23). É quanto a derrama que tais poderes são mais extensos.

Pelo revisito regime da derrama, constante do artigo 14.º da LFL, os municípios possuem agora não somente a faculdade de decidir livremente do lançamento ou não da derrama (24) e fixar a sua taxa (entre 0,1% e 1,5%) (25), mas ainda prever duas diferentes de derrama (em atenção à dimensão de facturação dos sujeitos passivos) (26) e mesmo propor diferentes critérios de repartição da base tributável, em casos específicos (27). A isto acresce, por fim — enquanto regime comum para todos os impostos municipais —, a possibilidade de as Autarquias Locais organizarem, se assim o entenderem, os seus próprios serviços de liquidação e cobrança (voluntária ou coerciva) (28).

(20) As similitudes são particularmente notáveis com o Direito Espanhol, quanto ao tipo de impostos locais, que também incidem sobre os bens imóveis, a actividade económica local — ainda que sem ter por objecto o lucro da empresa, mas antes outros factores, como os consumos eléctricos, o número de trabalhadores ou a área ocupada — e mesmo a circulação automóvel. V. MIGUEL AGOTTA GRIJALBA, “II finanziamento degli enti locali in Spagna”, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, anno LXII, 4 (2003), 505-513.

(21) Também neste sentido, vd. A. L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público — Introdução aos subsectores institucionais*, Reimpressão (Lisboa: 2003), 311-319; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal* (Coimbra: 1996), 215-216 e 487-488; NUNO SA GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, 1ª (Lisboa: 2000), 303-306; e ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa: 1981), 94-95 e 346-347.

(22) V. nota 18 *supra*.

(23) Outro dos problemas que levanta a criação de benefícios fiscais locais é a reserva de lei, embora nos pareça que a aplicação deste princípio aos tributos locais deve ser vista de forma diferente. Sobre este ponto, v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Coimbra: 2007), 112-113.

(24) Na LFL de 1998, dispunha o artigo 18.º, n.º 2, que a “*derrama pode ser lançada para reforçar a capacidade financeira ou no âmbito da celebração de contratos de reequilíbrio financeiro*”. Tal vez a excessiva abertura da lei e a prática consequente no domínio daquele diploma tenham induzido o legislador da LFL de 2007 a decidir-se pela eliminação, pura e simples, de qualquer referência às justificações para o lançamento de tal imposto.

(25) Artigo 14.º, n.º 1, da LFL.

(26) Artigo 14.º, n.º 4, da LFL.

(27) Artigo 14.º, n.º 3, da LFL.

(28) Artigo 11.º, n.º 2 e 3, da LFL. Sobre os serviços de cobrança e execução fiscais camarários, v. J. L. SALDANHA SANCHES/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, “Introdução ao processo de execução fiscal

Esta linha de rumo legislativa quanto aos poderes das autarquias parece-nos acertada. Como já antes afirmámos, “qualquer aumento das competências tributárias das autarquias legitimado na Constituição representa o sempre desejável aumento dos mecanismos de responsabilização político-financeira dos municípios perante o conjunto formado pelos municípios de uma certa área. Os municípios poderão, com o aumento dos poderes tributários próprios dos municípios, decidir se deverão ter mais bens públicos e mais impostos, ou menos bens públicos e menos impostos — e isto constitui um elemento essencial da vertente democrática da autonomia local” (29).

## 2.4 — A derrama enquanto imposto autónomo

A particularidade da derrama face aos demais impostos municipais reside, essencialmente (30), no facto de a determinação da sua base tributável não ser distinta de todos os demais, mas antes assentar precisamente na base tributável de um outro imposto — o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). Tal como sucede, por exemplo, na taxa de esgotos, ou, em alguns casos (31), no próprio IMT, há tributos que vão buscar a sua base de incidência aos valores patrimoniais apurados para efeitos do IMI.

De acordo com a actual redacção da LFL de 2007, trata-se claramente de um imposto autónomo (32) em relação ao IRC, pois todos os seus elementos estruturantes ora resultam apenas da lei (sujeito activo, margem de taxas), ou obedecem à inter-

municipal”, in *Fiscalidade*, 24 (2006), 61-71; J. L. SALDANHA SANCHES/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, “Direito dos funcionários autárquicos à percepção de remunerações acessórias nos processos de execução fiscal?”, in *Fiscalidade*, 23 (2005), 5-14; J. L. SALDANHA SANCHES/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, “A competência da câmara municipal para a designação do responsável pelo serviço de execuções fiscais”, in *Fiscalidade*, 22 (2005), 139-151, todos disponíveis em pdf em [www.saldanhassanches.pt](http://www.saldanhassanches.pt).

(29) J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Coimbra: 2007), 112.

(30) Um dos elementos caracterizadores da derrama foi, durante anos, o seu carácter de imposto extraordinário. Assim a qualificação para aquelas se reportar a “*investimentos*”, despesa que não se pode considerar extraordinária. A. L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público — Introdução aos subsectores institucionais*, Reimpressão (Lisboa: 2003), 298-299; e NUNO SA GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, 1ª (Lisboa: 1998), 137-138 e 305. A mudança de enquadramento legal (pós LFL de 1987), já sugerida na LFL de 1998 e assumida pela LFL de 2007 (embora o artigo 53.º, n.º 2, alínea f), da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, mantenha a redacção da anterior LFL de 1998), vem retirar, em larga medida, força a tal qualificação, uma vez que o recurso a esta fonte de receita tributária passa a ser admitido enquanto receita ordinária (que se repete, por sua natureza, todos os anos), por não carecer já de qualquer fundamento para o seu lançamento. V. a nota 24 *supra*.

(31) Nos casos em que o valor do contrato é inferior ao valor patrimonial apurado de acordo com as regras do artigo 38.º do Código do IMI (v. o artigo 12.º, n.º 1, do Código do IMT e o artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro). Sobre os problemas que pode levantar esta conjugação de critérios, v., por exemplo, João T. C. BATISTA PEREIRA, “Prédios arrendados e impostos sobre o património: notas práticas”, in *Fiscalidade*, 36 (2007), 83-106.

(32) Por alguma doutrina designados de impostos dependentes. Por todos, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa: 1981), 94-6.



venção da Autarquia Local (tributação ou não, taxas concretas), apenas comungando, para efeitos do seu cálculo e por simplicidade de gestão, de uma incidência objectiva comum. Mesmo com este objecto comum, admite-se a possibilidade de adaptação dos critérios de imputação do rendimento colectável do sujeito passivo (em atenção às características especiais deste) ao município, bem como a criação de um regime especial de taxas para empresas com baixos volumes de facturação<sup>(33)</sup>.

Existem, portanto, relações jurídico-fiscais claramente autónomas entre a derrama e o IRC, ao contrário do que se discutia nas anteriores LFLs, onde a derrama presupunha a existência de uma *colecta* de IRC e donde, portanto, era legítimo concluir pela respectiva acessoriedade face a este imposto<sup>(34)</sup>.

Por isso, a liquidação da derrama só será afectada pela liquidação de IRC no caso de o respectivo objecto, que é comum à base de incidência da derrama, sofrer alterações (v. g. uma anulação parcial da liquidação, com fundamento na incorrecta quantificação do lucro tributável, ou uma substituição da declaração que afecte também o lucro tributável)<sup>(35)</sup>. Mas já em face de quaisquer outros vícios conducentes à invalidade da liquidação de IRC, nomeadamente vícios formais (violação de formalidades essenciais, notificações ineficazes, etc...), a liquidação da derrama estará, por regra, imune. Ora, por tudo isto, impõe-se a conclusão no sentido da autonomia deste imposto, ainda e apesar de o Estado Central (Administração Fiscal) sempre manter um forte papel a desempenhar, como, aliás, sucede nos restantes impostos municipais — no que diz respeito aos actos materiais de liquidação à cobrança.

## 2.5 — Crédito às receitas (consignação de receitas) vs. crédito fiscal (receitas próprias)

De entre as receitas que o artigo 10.º, alínea b), da LFL atribui aos municípios, na tradição das suas antecessoras, consta “o produto da cobrança das derramas lan-

(33) São os n.ºs 3 e 4 do artigo 14.º da LFL.

(34) O que implicava, em especial, que as isenções concedidas para efeitos de IRC abrangiam igualmente a derrama, por aplicação do princípio *principale accessorium sequitur*. Todavia, já então existiam vozes dissonantes, como as de SOUSA FRANCO ou CASALTA NABAIS, que consideravam estar-se apenas perante impostos dependentes (ou autónomos), em especial em atenção à protecção constitucionai das receitas das Autarquias Locais, que assim poderiam ver-se desprovidas dos meios para prossecução das suas tarefas. V., do primeiro, “Os poderes financeiros do Estado e do município: sobre o caso das derramas municipais”, *Estudos em homenagem à Dr.ª Maria de Lourdes Orfão de Matos Correia e Vale* (Lisboa: 1995), 68-73; do segundo, *Direito Fiscal*<sup>2</sup> (Coimbra: 2003), 60-61. A qualificação da derrama, e a tipologia em que se enquadre, há-de sempre ser o resultado de um regime interpretado com base em princípios e não um ponto de partida que se pretenda demonstrar a qualquer custo. Aliás, as classificações de impostos relevantes sempre mais do plano pedagógico do que de qualquer outro, como por exemplo sustentamos a propósito da dicotomia impostos locais/impostos estaduais em J. L. SALDANHA SANCHES/JOÃO TABORDA DA GAMA, “Parecer de Direito sobre a constitucionalidade de normas da Lei das Finanças Locais — em Dezembro de 2006”, disponível online em [www.saldanha.sanches.pt](http://www.saldanha.sanches.pt).

(35) Para os casos, obviamente, em que esta tenha, previamente, procedido a alterações daquele lucro.

gadas nos termos do artigo 14.º”. Esta listagem é feita sem pretensões dogmáticas, sur-

vando esta receita a par de tantas outras, como as patrimoniais, as creditícias, as derivadas das taxas ou as previstas em diplomas avulsos. Temos, por isso, indubitavelmente, um *direito de crédito*, que é um direito subjectivo de uma pessoa colectiva pública e que, como já *supra* deixámos demonstrado, goza de tutela constitucional, uma vez que a LFL é uma dimanção da Lei Fundamental.

Não fosse assim, e teríamos apenas uma receita que é da titularidade do Estado, mas consignada ao município em causa<sup>(36)</sup>. O Estado seria o titular do crédito fiscal (*tax credit*), que de seguida deveria entregar na sua totalidade, ao município, segundo o critério de cálculo *supra* identificado, pois que a receita sempre seria deste (direito à receita)<sup>(37)</sup>.

Sendo que encontramos na lei a derrama com todas as características de um imposto municipal, como *supra* deixámos demonstrado, o caso assume outra dimensão. Estamos perante um imposto próprio da Autarquia Local — que é seu sujeito activo. A derrama aparece enquanto receita que nasce na esfera da própria entidade municipal, mas em que, parafraseando ALBERTO XAVIER, o que se passa “é simplesmente que a lei ordena, por razões de comodidade, que o Estado se substitua às autarquias, no exercício dos poderes instrumentais relativos a esses créditos de imposto”<sup>(38)</sup>. Ora, continua aquele autor, “Há que distinguir, nestes casos, a relação jurídica obrigacional, de natureza material, de que as autarquias são sujeito activo, e as relações jurídicas instrumentais, em que a situação jurídica activa é ocupada pelo Estado”<sup>(39)</sup>.

Equivale a dizer que cada município possui, a propósito da derrama, um crédito fiscal sobre o contribuinte, mas simultaneamente um direito à respectiva cobrança por parte do Estado, que a faz por conta e em nome da Autarquia Local, assim actuando nos termos de um autêntico mandato com representação, embora de fonte legal e entre entidades públicas<sup>(40)</sup>.

(36) Sobre receitas consignadas — que são objecto de triplo lançamento contabilístico (quando da sua cobrança, enquanto receitas no Orçamento do Estado, e aquando da sua transferência para um outro Orçamento, enquanto receitas próprias (dão imediatamente entrada no Orçamento dos seus titulares originários), v. A. L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, I, 4.ª Reimpressão (Coimbra: 1999), 354-355; e COMISSÃO PARA A REFORMA DA LEI DO ENQUADRAMENTO ORÇAMENTAL (presidida por JORGE COSTA SANTOS), *Reforma da Lei do Enquadramento Orçamental — Trabalhos preparatórios e anteprojecto* (Lisboa: 1998), 243-248.

(37) É o que sucede com os actuais Fundos (FEF [que comporta o FGM e o FCM] e FSM) que servem de base às transferências, via subsídios, para os municípios, nos termos dos artigos 19.º a 29.º da LFL de 2007.

(38) ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa: 1981), 346-7.

(39) ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa: 1981), 347.

(40) Também para SOUSA FRANCO, estamos diante de um mandato de direito público. V., deste Autor, “Os poderes financeiros do Estado e do município: sobre o caso das derramas municipais”, *Estudos em homenagem à Dr.ª Maria de Lourdes Orfão de Matos Correia e Vale* (Lisboa: 1995), 66-67.

Sendo obrigado, por lei, a liquidar e cobrar a derrama em representação do sujeito activo município — primeiro titular do crédito fiscal — o Estado estará, igualmente, obrigado a “entregar ao mandante o que recebeu em execução do mandato ou no exercício deste”, nos termos que o Código Civil prescreve para o mandatário (artigo 1161.º, alínea e), do Código Civil) (41).

### 3 — A BASE TRIBUTÁVEL DA DERRAMA NOS CASOS DE CONEXÃO COM MAIS DO QUE UM MUNICÍPIO — EM PARTICULAR, A EXPLORAÇÃO DE RECURSOS NATURAIS

#### 3.1 — Enquadramento

Entramos agora na questão central deste artigo. Trata-se de analisar a distribuição da matéria tributável da derrama entre vários municípios quando o rendimento do sujeito passivo provém de mais do que uma circunscrição e, mais em particular, nos casos de exploração de recursos naturais.

Enquanto imposto municipal que utiliza uma base de incidência *empresada*, a derrama exige a fixação de critérios de imputação do lucro tributável a cada um dos municípios que tenham uma conexão objectiva com os factos tributários deste imposto. Tais critérios são, por isso, uma exigência de justiça e de correcta repartição das receitas tributárias — incidindo a derrama municipal sobre a “*proporção do rendimento gerado na sua área geográfica*” (anteriormente sobre o “*rendimento gerado na respectiva circunscrição*”) (42).

Tais critérios correspondem, também, a uma correcta aplicação do princípio do *benefício*, uma vez que a actividade económica situada num certo município pode acarretar para este custos consideráveis, que a derrama vai compensar.

Os elementos de conexão que determinam essa proporção são imprescindíveis à correcta alocação dos factos tributários e quantificação da receita municipal, pois, como já notou ALBERTO XAVIER, os elementos de conexão, enquanto formas de repartição dos factos tributários (normas de conflitos), possuem validade quer internacional, quer inter-territorial (dentro de um Estado) (43).

- (41) Sobre o regime do mandato, v., por todos, JAVÁRIO COSTA GOMES, “Contrato de Mandato”, in *Direito das Obrigações* (Lisboa: 1991), 263 ss., e, em especial quanto às obrigações do mandante, 343-361.
- (42) Redacção do artigo 5.º, n.º 1, da LFL de 1987 — Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 470-B/88, de 19 de Dezembro, e Decreto-Lei n.º 37/93, de 13 de Fevereiro.
- (43) Neste último caso, normas como aquelas que agora se verão impedem que se chegue a verificar um concurso real de pretensões fiscais. Sobre isto, v. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional* (Coimbra: 2007), 37-38.

#### 3.2 — Aspectos gerais — o regime anterior ao Decreto-Lei n.º 37/93, de 13 de Fevereiro

A fórmula de repartição da base desse imposto que é a derrama assentava, até 1993, no critério do local da sede estatutária, embora em termos não expressos. Ou seja, ao município onde se situasse a sede da empresa atribuir-se-ia o poder tributário, uma vez que se entendia ser aí que ocorria a “*colecta liquidada na respectiva área*” (44). O critério era evidentemente simples, mas dado a críticas, em especial por se revelar injusto (45).

Por um lado, a sede estatutária podia ser facilmente “deslocalizada” por interesse do sujeito passivo, em vista da utilização das zonas de menor tributação, i.e. dos municípios onde não se lançara derrama ou se lançara por valores inferiores a 10% da colecta; por outro, este critério não reflectia a realidade substantiva da empresa, uma vez que a sede podia não corresponder qualquer efectiva geração de riqueza e as sedes tinham tendência a concentrar-se nos grandes centros urbanos, por razões de política societária (46).

Naturalmente, o prejuízo que daí decorria para certos municípios era evidente. Ao invés de ser um factor de alargamento da capacidade financeira, a derrama revelava-se um instrumento de aprofundamento das diferenças de desenvolvimento entre os municípios.

Já que não serve para atenuar tais diferenças (para isso, existem critérios especiais de atribuição de transferências orgânicas), ao menos que não sirva para as promover, terá sido o pensamento do legislador quando alterou, em termos claros, o estado das coisas em 1993.

#### 3.3 — As redacções introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 37/93, de 13 de Fevereiro, e redacções posteriores — proporção da massa salarial

Em face das evidentes desvantagens do regime das derramas em vigor, entendeu o legislador ordinário estabelecer um critério de proporção para efeitos da repartição/alocação da base tributável.

- (44) SOUSA FRANCO apontava que, já na vigência de Lei n.º 1/87, se podia falar de um outro critério de repartição, que não o da sede social: “(…) na nova redacção do artigo 5.º da Lei 1/87, (que) a derrama incide sobre a colecta do IRC ‘relativa ao rendimento gerado na sua área geográfica’”. Cfr. A. L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público — Introdução aos subsectores institucionais*, Reimpressão (Lisboa: 2003), 354-355.
- (45) Era igualmente incompreensível que já tivesse existido, antes da Constituição de 1976, um sistema de repartição próximo do actual, para os casos de instalações sítas em mais de um município, e que o legislador tivesse demorado quase 20 anos a estabelecer um sistema de repartição com base na nova ordem jurídico-política. Sobre o regime de repartição previsto no Código Administrativo, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa: 1981), 349-50.
- (46) Neste sentido, A. L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças do Sector Público — Introdução aos subsectores institucionais*, Reimpressão (Lisboa: 2003), 354.



Esta proporção determina-se, segundo a lei, por referência à percentagem da massa salarial correspondente aos estabelecimentos estáveis localizados no município em causa, face à massa salarial global da sociedade. A proporção destinada a cada município atende assim às remunerações dos postos de trabalho existentes na respectiva circunscrição.

Era o que resultava já da redacção do artigo 5.º, n.º 1, da LFL de 1987, na versão introduzida pelo Decreto-Lei n.º 37/93, de 13 de Fevereiro: "(...) sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis em mais de um município e matéria colectável superior a 10.000 contos, a colecta do IRC relativo ao rendimento gerado na circunscrição de cada município é determinada pela proporção entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional."

Foi esta a solução de repartição que continuou nas redacções quer da LFL de 1998, quer da LFL de 2007, com uma pequena alteração — alargá-se, actualmente, a repartição de rendimentos também às "representações locais" que não possuem a qualidade de estabelecimentos estáveis. Ou seja, o critério torna-se, nestes últimos diplomas, ainda mais justo, na medida em que as representações locais podem possuir massa salarial, ainda que não se qualifiquem para o conceito legal de estabelecimento estável previsto no artigo 5.º do Código do IRC, por ausência de alguns dos requisitos que habitualmente se apontam a este.

Em resumo, retira-se a dita proporção do lucro tributável que constituirá a base de incidência da derrama face a um sujeito passivo concreto, pela seguinte fórmula:

$$\text{Base incidência derrama} = \text{lucro tributável IRC} \times \frac{\text{massa salarial estáb. estáveis município}}{\text{massa salarial global}}$$

### 3.4 — O critério *ad hoc* de repartição da derrama aplicado a certas empresas que exploram "recursos naturais" e a sua inaplicabilidade em certos casos

A LFL de 2007 vem prever que, caso o critério da massa salarial não se revele justo e adequado, poderá ser, excepcionalmente, fixado um outro em sua substituição, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 3. Este preceito dispõe que, quando "o volume de negócios de um sujeito passivo resulte em mais de 50% da exploração de recursos naturais que tornem inadequados os critérios estabelecidos nos números anteriores, podem os municípios interessados, a título excepcional, propor, fundamentadamente, a fixação de um critério específico de repartição da derrama, o qual, após audição do sujeito passivo e dos restantes municípios interessados, é fixado por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do ministro que tutela as autarquias locais".

Detenhamo-nos um pouco sobre esta norma. Podemos dizer que existem dois conjuntos de requisitos nesta regra especial.

O primeiro conjunto de requisitos é de ordem formal e, como claramente se depende da lei, passa pela existência de um procedimento especial que parte de ini-

ciativa exclusiva e dependente de um município interessado — "podem os municípios interessados, a título excepcional" —, o qual deverá apresentar um critério alternativo (ao critério geral) de repartição da derrama — "propor, fundamentadamente, a fixação de um critério específico de repartição da derrama". Com efeito, deparamo-nos com uma iniciativa que é *condição essencial* do mencionado despacho, ficando reservada aos responsáveis políticos a mera aprovação ou rejeição da proposta formulada.

A iniciativa não pode assim, por lei, ter lugar *ex officio*, solução que reflecte o princípio do impulso procedimental, cabendo ao Município o ónus da apresentação de um critério alternativo, enquanto exigência para a tutela do seu próprio interesse financeiro.

A exigência de iniciativa do município interessado surge, aliás, a par da obrigação de audição dos sujeitos passivos envolvidos e dos Municípios interessados, também imposta no artigo 14.º, n.º 3. O desrespeito de tais requisitos procedimentais viciará o dito despacho, sendo um tal vício sancionado com a invalidade do mesmo, facto que pode ser conhecido em sede de apreciação judicial.

Por conseguinte, na ausência de uma tal iniciativa municipal ou da violação de qualquer das demais obrigações procedimentais ali previstas, a fixação por despacho de um critério de repartição da derrama substitutivo daquele actualmente previsto sofrerá de evidente ilegalidade por violação de um regime jurídico de garantia dos municípios e sujeitos passivos afectados.

Em segundo lugar, existe simultaneamente um implícito requisito substancial. De modo a evitar uma potencial desconformidade constitucional — neste caso, em virtude da protecção constitucional dada à derrama e uma vez que a lei já prevê um critério expresso de repartição da mesma (o da massa salarial) —, a criação *ad hoc* de um tal critério alternativo de repartição exige que se demonstre um circunstância-lismo material muito concreto.

Efectivamente, o poder de fixar as receitas fiscais dos municípios não pode ficar dependente — sob pena de intolável (logo inconstitucional) arbitrariedade — de um acto administrativo que possa, casuisticamente, derrogar a seu bel-prazer o critério de repartição fixado pela própria lei e os princípios de repartição que dela se extraem.

Para ser conforme à Constituição, sempre se exigirá, ao menos, que na sustentação do mencionado "despacho conjunto" se ateste, cabalmente, que o mesmo se move dentro das coordenadas delimitadoras da lei. Muito em especial, importará demonstrar que o propósito último da lei — a atribuição da derrama em atenção "à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica" — é melhor assegurado por esse critério *ad hoc* do que pelo regime-regra criado pelo artigo 14.º, n.º 2, da LFL. Ou seja, competirá ao Município interessado demonstrar a maior justiça e adequação do critério por si proposto face àquele que vem sendo generalizadamente aplicado desde há, pelo menos, 15 anos.

A lei pretende atender aos casos, raros, em que transparece uma denotada discrepância entre o rendimento imputado a um determinado estabelecimento estável e a massa salarial aí registada. Apenas em actividades económicas de capital-inten-



sivo — em que o lucro imputável a um estabelecimento estável não depende (ou depende muito escassamente) da mão-de-obra empregue — se pode justificar a derrama conduz na repartição da receita da derrama.

É o caso, por exemplo, dos parques eólicos. É também o caso das barragens de produção da energia eléctrica — que constituem o núcleo central da produção de electricidade — e que podem funcionar com um conjunto muito reduzido de pessoas directamente afectas àquela instalação.

Nestes dois casos, a massa salarial envolvida na actividade é normalmente muito significativa na fase de instalação, em que é preciso construir infra-estruturas (e os rendimentos ligados à exploração dos recursos são nulos ou quase nulos) e muito pouco significativa depois da instalação (quando os rendimentos da exploração são avultados). Uma barragem pode ser gerida a centenas de quilómetros de distância e normalmente não precisa de mais do que uns quantos trabalhadores no local, os quais não são remunerados acima da média da sociedade que os emprega. É também, de certa forma, o caso de uma exploração silvícola (embora com especificidades).

Paradoxalmente, ainda na área da exploração dos recursos naturais, a actividade de extracção mineira representa, precisamente, o tipo de casos em que há uma muito razoável proporção na relação entre a mão-de-obra utilizada (v. g., mineiros) e a facturação imputável ao estabelecimento estável. Estamos perante uma actividade de mão-de-obra intensiva e em relação à qual se verifica que a remuneração dos trabalhadores no local é superior à dos que trabalham fora das minas.

Recapitulando, é ao Município interessado que caberá demonstrar a verificação dos seguintes requisitos substanciais:

- o seu alegado interesse;
- a situação de injustiça material subjacente ao (*rectius*, resultante do) critério geral do artigo 14.º, n.º 2;
- a proposta de um critério alternativo concreto de imputação do lucro ao(s) estabelecimento(s) estável(is) que alega se localiza(m) no seu Município; e
- a justificação da sua maior adequação ao caso, com prejuízo daquele que é o critério-regra — indiscutivelmente aplicado até hoje — do artigo 14.º, n.º 2, da LFL.

Só depois de verificados estes requisitos, seria materialmente justificada a derramação do critério legal em vigor, em favor de um outro que se não possa qualificar já de puramente casuístico ou arbitrário.

### 3.6 — Análise crítica do artigo 14.º, n.º 3, da LFL

Como acabámos de ver, o disposto no artigo 14.º, n.º 3, da LFL não se aplica a qualquer caso. Os pressupostos jurídicos para a aplicação válida da norma são difi-

ceis de preencher. Ora, se olharmos para a questão material por trás do problema jurídico, deparámos com dificuldades ainda maiores.

Pegando no exemplo de uma barragem (barragem em sentido próprio e albufeira), esta vai ocupar uma larga extensão e eliminar um grande número de prédios que poderiam e deveriam pagar IMI. É necessário saber se a barragem prejudica ou beneficia o município ou se a instalação eólica está ou não em zonas sáftaras, por natureza improdutivas.

Sem essa definição prévia, e na situação actual, a decisão pode acabar nos tribunais, que terão de decidir numa zona tão pouco balizada por critérios de decisão normativos que a sua decisão é ainda mais indeterminada do que habitualmente.

O problema é difícil e o artigo 14.º, n.º 3, da Lei das Finanças Locais não o resolve. Qualquer dos municípios interessados pode propor que seja fixada outra solução por "*despacho conjunto do Ministro das Finanças e do ministro que tutela as autarquias locais*". Mas, chegados a este ponto, houve pelo menos um município que viu diminuída a sua receita de derrama (não sendo crível que o município A, movido por um simples impulso de justiça delirantemente aplaudido pelos eleitores locais, concorde em doar parte das suas receitas ao município B...).

É sempre uma solução política que, por ser necessariamente recortável, pode acabar nos tribunais que a vão decidir não se sabe bem por quais critérios. O espírito da Lei das Finanças Locais tem de ser seguido, mas as pistas que deixa são demasiado vagas.

Para um caso como este, um tribunal arbitral, escolhido pelas partes, pode ser uma hipótese de solução. Mas a melhor solução seria a Lei das Finanças Locais densificar os critérios de repartição, avançando, por exemplo, com o critério do *valor acrescentado*, do *benefício* ou da *área de implantação geográfica*. Isto permitiria mais justiça na repartição inter-municipal da derrama e uma tributação mais adequada dos contribuintes.

### 4 — A EXISTÊNCIA DE ESTABELECIMENTOS EM VÁRIOS MUNICÍPIOS ENQUANTO QUESTÃO PRÉVIA

#### 4.1 — A dupla conexão como requisito da aplicação dos critérios de repartição do artigo 14.º

De acordo com a lei, como vimos, a receita da derrama será atribuída ao município onde se situe a sede ou direcção efectiva da empresa que é sujeito passivo deste imposto municipal. É a regra que se extrai do artigo 14.º, n.º 5, da LFL e que apesar de nos casos em que "*os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município*" (artigo 14.º, n.º 2) — só nestes últimos casos haverá repartição de derrama pelos restantes municípios.

Dito de outro modo, a repartição da derrama pressupõe a não coincidência (em rigor, a segregação) entre o município da sede/direcção efectiva da empresa e o(s) município(s) da sede/direcção efectiva da empresa.

cipio(s) do(s) estabelecimento(s) estável(is) (47). No caso de não existir um município onde se encontre localizado um estabelecimento estável, não há elemento de conexão relevante e, por consequência, a derrama é entregue por inteiro ao Município da sede/direcção efectiva.

Sem ficar provada a montante a existência do dito estabelecimento, é ociosa qualquer discussão a jusante sobre a adequação do critério da massa salarial (ou de qualquer outro critério *ad hoc*) enquanto critério quantificador para a imputação do lucro e repartição da derrama (48).

Ora, em certos casos, particularmente na exploração e recursos naturais, a questão da existência de vários estabelecimentos em diferentes circunscrições levanta problemas. É a esse tópico que dedicamos as próximas linhas.

#### 4.2 — Conceito e função do estabelecimento estável na LFL de 2007 e no Direito Fiscal Internacional

O recurso ao conceito de “estabelecimento estável” na LFL 2007 significou a importação para o Direito Financeiro Público de um conceito originário do Direito Fiscal Internacional — em rigor, do conceito contido nos trabalhos da OCDE — e que, desde a Reforma Fiscal de 2001, foi também integralmente vertido no artigo 5.º do Código do IRC (49).

A actual extensão do conceito corresponde, portanto, aquela que a própria OCDE vem talhando para efeitos das Convenções de Dupla Tributação que sigam a sua Con-

(47) Em termos idênticos ao que dispõe a regra mais importante das Convenções de Dupla Tributação sobre repartição de competência entre estados — o artigo 7.º, n.º 1, da Convenção Modelo da OCDE. Segundo este artigo, a tributação caberá sempre única e exclusivamente ao Estado onde se situa a residência do sujeito passivo, salvo se o sujeito passivo possuir um estabelecimento estável sito no outro Estado. Por todos, v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Coimbra: 2007), 354 a 357; e ALBERTO XAVIER, *Dir. Tributário Internacional* (Coimbra: 2007), 607 ss.

(48) Este raciocínio pode encontrar-se em RAFAEL RUSO, “Introduction”, in *The Attribution of Profits to Permanent Establishments* (Amsterdam: 2005), 3, e, entre nós, em M. DURO TEIXEIRA, *A determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis* (Coimbra: 2007), 35.

(49) O conceito já existia no nosso Direito Fiscal desde o Código da Contribuição Industrial, embora com uma formulação muito afastada daquela que correspondia à da generalidade dos países europeus, que seguiam a formulação da OCDE. Esta alteração legislativa só surgiu em Portugal no seguimento das propostas formuladas pela Comissão de Reforma da Fiscalidade Internacional Portuguesa (presidida pelo Prof. ALBERTO XAVIER), cujo Relatório se pode encontrar disponível, tal qual formulado no Código do IRC e da sua proximidade com o conceito da OCDE, v. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal* (Coimbra: 2007), 357; ou M. DURO TEIXEIRA, *A determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis* (Coimbra: 2007), 23. Noutros países, como Espanha, a situação não é distinta — cfr. ÁNGEL CALLEJA CRESPO, “La Fiscalidad de los Non Residentes en España (III): rentas obtenidas a través de establecimiento permanente”, in *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO) (Madrid: 2007), 316.

venção Modelo, indo ao ponto de seguir a própria redacção e numeração em termos quase literais (50).

(50) Basta o confronto entre as normas — artigo 5.º do Código do IRC e artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE — para o demonstrar.

O normativo nacional dispõe:

“1 — Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

2 — Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfizes as condições estipuladas no número anterior:

a) Um local de direcção;

b) Uma sucursal;

c) Um escritório;

d) Uma fábrica;

e) Uma oficina;

f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.

3 — Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as actividades de coordenação, fiscalização e supervisão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da actividade exceder seis meses.

4 — Para efeitos de contagem do prazo referido no número anterior, no caso dos estaleiros de construção, de instalação ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de actividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou as subempreitadas.

5 — Em caso de subempreitada, considera-se que o subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua actividade por um período superior a seis meses.

6 — Considera-se que também existe estabelecimento estável quando uma pessoa, que não seja um agente independente nos termos do n.º 7, actue em território português por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das actividades desta.

7 — Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável em território português pelo simples facto de aí exercer a sua actividade por intermédio de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas actuem no âmbito normal da sua actividade, suportando o risco empresarial da mesma.

8 — Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as actividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas:

a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;

c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;

d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;



- e) Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.
- 9 — Para efeitos da imputação prevista no artigo seguinte, considerava-se que os sócios ou membros das entidades nele referidas que não tenham sede nem direcção efectiva em território português obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável nele situado.”

O artigo 5.º da Convenção Modelo OCDE dispõe, por seu turno:

- “1 — Para efeitos desta Convenção, a expressão «estabelecimento estável» significa uma instalação fixa através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade.
- 2 — A expressão «estabelecimento estável» compreende, nomeadamente:

- a) Um local de direcção;
- b) Uma sucursal;
- c) Um escritório;
- d) Uma fábrica;
- e) Uma oficina; e
- f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais, incluindo uma instalação fixa ou uma estrutura fixa afectada à prospecção ou exploração de recursos naturais.

- 3 — A expressão «estabelecimento estável» compreende igualmente:
- a) Um estaleiro de construção, um projecto de construção ou de montagem, ou quaisquer actividades conexas de supervisão, sempre que a duração do referido estaleiro, projecto ou actividade exceder seis meses;
- b) A prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, por uma empresa através de empregados ou de outro pessoal, sempre que as actividades dessa natureza prossigam (em relação ao mesmo projecto ou a um projecto conexo) dentro do país durante um período ou períodos que totalizem mais de 6 meses em qualquer período de 12 meses.
- 4 — Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão «estabelecimento estável» não compreende:

- a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar bens ou mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de bens ou de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para os armazenar, expor ou entregar;
- c) Um depósito de bens ou de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar bens ou mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- e) Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

- 5 — Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, quando uma pessoa, que não seja um agente independente a que é aplicável o n.º 6, actue num Estado Contratante por conta de uma empresa do

Na formulação que, desde 2001, consta do Código do IRC, costumam identificar-se duas modalidades de estabelecimentos estáveis: as instalações fixas (ou estabelecimentos reais) e os agentes dependentes (ou estabelecimentos pessoais) <sup>(51)</sup>. Pensamos na eventualidade da qualificação de uma mina enquanto instalação fixa que pode comportar as características de estabelecimento estável para efeitos da LFL de 2007. No Direito Fiscal Internacional, uma mina que pertença a uma sociedade que tem sede num outro Estado configurará, usualmente, um estabelecimento estável nos termos e para os efeitos do artigo 5.º, n.º 2, da Convenção Modelo OCDE <sup>(52)</sup>; por essa razão, se atribui ao Estado da fonte (onde se situe a mesma) o direito cumulativo à tributação.

Sucedo que, em sede municipal, as coisas se passam de modo diferente. Recordemos que se uma rede de supermercados de uma sociedade portuguesa tiver uma sucursal no município A, tem, para efeitos do conceito de estabelecimento estável municipal, um estabelecimento estável neste município. Mas não tem nenhum esta-

outro Estado Contratante, considera-se que essa empresa possui um estabelecimento estável no primeiro Estado mencionado desde que essa pessoa:

- a) Tenha e habitualmente exerça nesse Estado poderes para concluir contratos em nome da empresa, a não ser que as suas actividades se limitem à compra de bens ou de mercadorias para essa empresa; ou
- b) Não detenha esses poderes, mas mantenha habitualmente no primeiro Estado mencionado um depósito de bens ou de mercadorias a partir do qual efectue entregas regulares de bens ou de mercadorias em nome da empresa e certas actividades adicionais conduzidas nesse Estado em nome da empresa tenham contribuído para a venda de bens ou de mercadorias.

6 — Não se considera que uma empresa de um Estado Contratante tem um estabelecimento estável no outro Estado Contratante pelo simples facto de exercer a sua actividade nesse outro Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas actuem no âmbito normal da sua actividade. Contudo, quando a actividade desse agente é exercida na totalidade ou na quase totalidade em nome dessa empresa, não será considerado um agente independente nos termos do presente número se se provar que as transacções entre o agente e a empresa não foram realizadas em condições de absoluta independência.

7 — O facto de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua actividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.”

<sup>(51)</sup> Trata-se da bipartição unânime na doutrina, nacional e estrangeira. V., por todos, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional* (Coimbra: 2007), 306 ss.; e M. DURO TEIXEIRA, *A determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis* (Coimbra: 2007) 21-25; na doutrina estrangeira mais representativa, GÖRL in VOGEL/LEHNER, *Doppelbesteuerungs Abkommen, Kommentar* (Munique: 2008), artigo 5, nm 5 e nm 110 ss.; PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law* (Londres: 1994), 140 e 141; ANTONIO LOVISOLO, “La Stabile Organizzazione”, in *Corso de Diritto Tributario Internazionale* (Coord.: VICTOR UCHIKMAR), 297 e ss.

<sup>(52)</sup> GÖRL in VOGEL/LEHNER, *Doppelbesteuerungs Abkommen, Kommentar* (Munique: 2008), artigo 5, nm 45 ss.



belicimento estável em Portugal, porque é no território português que ela tem também a sua sede: o estabelecimento estável só existe quando há uma não coincidência territorial entre a sede e uma instalação fixa de carácter permanente.

#### 4.3 — Minas e barragens à luz do artigo 14.º da LFL de 2007

Pensemos no caso das barragens no âmbito deste problema da existência de estabelecimento estável como pressuposto da aplicação do regime do artigo 14.º

Considerando os dois requisitos de que depende a qualificação como estabelecimento estável, dúvidas não podem restar de que se verifica, pelo menos, o *elemento estático* (53): trata-se de uma instalação fixa pela qual se realiza a actividade da empresa, conforme exige o artigo 5.º do Código do IRC. Consta-se, no caso da generalidade das barragens de “rejeitados”, simultaneamente a existência de uma componente corpórea — correspondente à instalação física aí existente — e com um carácter duradouro e fixo — portanto, não provisório, nem amovível —, características que são essenciais à formação de um estabelecimento estável.

Mas já no que respeita ao requisito que ALBERTO XAVIER designa por *elemento dinâmico* (54) — correspondente ao tipo de actividade desenvolvida pela instalação —, há barragens que não podemos considerar estabelecimentos estáveis.

Com efeito, para falarmos de estabelecimento estável, dilo a lei, devemos estar diante de uma instalação fixa que, cumulativamente, desenvolva as actividades económicas principais da empresa (55). Por isso deparamos, quer na Convenção Modelo da OCDE, quer no artigo 5.º, n.º 8, do Código do IRC, com um catálogo negativo (*exclusionary list*, segundo PHILIP BAKER (56)) de actividades económicas que, apesar de desenvolvidas por uma instalação fixa, não permitem a qualificação da mesma como estabelecimento estável (57).

- (53) ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional* (Coimbra: 2007), 311 ss.  
 (54) ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional* (Coimbra: 2007), 311 e 339-341.  
 (55) GÖRL in VOGEL/LEHNER, *Doppelbesteuerungs Abkommen, Kommentar* (Munique: 2008), artigo 5, nm 24 ss.; PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law* (Londres: 1994), 145-147; JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, “Artículo 5 MC OCDE 2000 — Establecimiento Permanente”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coordenado por JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCÍA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO) (Vigo: 2004), 313-321; TERESA REOL JIMÉNEZ/fernando VELAYOS JIMÉNEZ, “Utilidades Empresariales com y sin Establecimiento Permanente”, in *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO COR-DÓN EZZUERRA) (Madrid: 2007), 818-822.  
 (56) PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law* (Londres: 1994), p. 145.  
 (57) ALÉM de ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional* (Coimbra: 2007), 339-341, e posto que o conceito português de estabelecimento estável vem retirado da Convenção Modelo OCDE, v., para esta, entre muitos outros, GÖRL in VOGEL/LEHNER, *Doppelbesteuerungs Abkommen, Kommentar* (Munique: 2008), artigo 5, nm 92 ss.; J. M. CALDERÓN CARRERO, “Artículo 5 MC OCDE 2000 — Establecimiento Permanente”, in *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la*

Trata-se de actividades designadas pela própria lei, em termos amplos, por “*auxiliares ou preparatorias*” e que, como tal, desqualificam um estabelecimento estável, mesmo que se considere verificado o apontado *elemento estático*.

Não são, portanto, estabelecimentos estáveis, para efeitos do artigo 5.º do Código do IRC, as instalações fixas que se destinem a actividades de armazenagem, entrega ou exposição de bens ou mercadorias, recolha de informações para a empresa, compra de bens ou mercadorias ou “*qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar*” — artigo 5.º, n.º 8, alínea e), do Código do IRC (58).

Ora, se nos casos de grandes barragens destinadas à produção de energia eléctrica ou à captação de água para consumo humano ou regadio não nos parece que haja dificuldades em considerar que existe estabelecimento, já nos casos em que as barragens promovem apenas a acumulação de detritos e escórias resultantes de outras actividades (por exemplo, extracção mineira) o mesmo não acontece. Com efeito, uma barragem de rejeitados é “*auxiliar*” da actividade principal desenvolvida pela empresa que se dedica à extracção de minério. Face a uma tal actividade, a recepção de resíduos minerais não desempenha um papel na actividade central da empresa. Para esta conclusão parecem contribuir ainda os exemplos enunciados pelo artigo 5.º, n.º 8, do Código do IRC. Num raciocínio *a fortiori*, julgamos justificado concluir que, por comparação com as actividades de armazenagem, aquisição ou exposição de bens ou mercadorias — todas elas reputadas pela lei de “*auxiliares*”, logo impeditivas da verificação do conceito estabelecimento estável —, a actividade de acumulação de escórias e detritos parece assumir claramente um papel ainda menos relevante.

Efectivamente, a actividade de acumulação dos refulgos produzido por uma mina — que se situa a juante do processo produtivo — muito dificilmente se poderá considerar uma fase essencial do processo produtivo.

*evasión fiscal concluidos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCÍA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO) (Vigo: 2004), 313-321, e vasta bibliografia aí referida.

(58) Recordamos a respectiva redacção:

“8 — Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «establecimiento estável» não comprende as actividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas:

- As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;
- Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.”

## 4.4 — O domínio público nacional, o subsolo e as minas

A exploração de recursos naturais envolve por vezes a utilização (ou a exploração em sentido estrito) do domínio público nacional. É o caso, por exemplo, de actividades desenvolvidas no leito de rios navegáveis ou nas linhas férreas. É também o caso da extracção mineira. Este ponto não é despidendo quando analisamos a existência de estabelecimentos estáveis em dada circunscrição. Vejamos o caso das minas. Primeiro que tudo, é inegável que se trata de domínio público nacional. A Constituição da República Portuguesa é a primeira a dizê-lo, em termos claros, ao dispor que:

“1 — Pertencem ao domínio público:

- a) As águas territoriais com os seus leitos e os fundos marinhos contíguos, bem como os lagos, lagoas e cursos de água navegáveis ou flutuáveis, com os respectivos leitos;
- b) As camadas aéreas superiores ao território acima do limite reconhecido ao proprietário ou superficiário;
- c) Os jazigos minerais, as nascentes de águas minero-medicinais, as cavidades naturais subterráneas existentes no subsolo, com excepção das rochas, terras comuns e outros materiais habitualmente usados na construção;
- d) As estradas;
- e) As linhas férreas nacionais;
- f) Outros bens como tal classificados por lei.

2 — A lei define quais os bens que integram o domínio público do Estado, o domínio público das regiões autónomas e o domínio público das autarquias locais, bem como o seu regime, condições de utilização e limites” (59).

Ora, como facilmente daqui se depreende, quando haja minas que se estendem no subsolo, um concreto município não pode alegar apenas por isto a existência de um estabelecimento estável localizado no “seu” território ou área geográfica — precisamente porque o subsolo não é “seu” território —, salvo prova de estarmos diante de domínio público que lhe é próprio.

Uma mina não representa, tão pouco, propriedade privada do sujeito passivo que a explora, razão pela qual a actividade desta necessita de ser sempre *concessionada* precisamente pelo Estado (60).

(59) Artigo 84.º

(60) O que é particularmente demonstrativo da integração da mina no domínio público Estadual. Cfr., neste sentido, A. BRAZ TEIXEIRA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Reimpresão (Lisboa: 1992), 224-225.

Na verdade, o território correspondente ao subsolo pertence exclusivamente ao domínio público nacional ou estadual, com a única excepção das “rochas, terras comuns e outros materiais habitualmente usados na construção” (61). É, como já tivemos oportunidade de defender noutra ocasião, cabe apenas às Autarquias um muito limitado poder domínial, que se encontra sempre relacionado com as atribuições concretas que lhes são reconhecidas e que, como se sabe, não passam pela exploração, utilização ou qualquer interferência com o subsolo (62).

A esfera domínial local é, portanto, tão só aquela que é reconhecida por lei à Autarquia, por apresentar uma justificação finalística fundada nas atribuições da mesma, como sucede, por exemplo, a propósito da rede viária local (63). A respeito desta, vem-se admitido que, por força da atribuição concreta concedida, não faria sentido que tais entes públicos locais não integrassem, no seu património, a superfície e subsolo dessas mesmas estruturas viárias (64).

Já quanto ao demais subsolo, encontrando-se as atribuições e competências previstas em lei — a Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, e a Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro — e aí não se podendo apontar qualquer atribuição ou competência que indicie minimamente a existência de domínio público municipal — tirando o caso das sepulturas em cemitérios —, mais reforçada fica a convicção da sua ausência.

Por fim, o Decreto-Lei n.º 90/90, de 16 de Março, vem integrar expressamente no domínio público do Estado os depósitos minerais, o que elimina dúvidas que subsistissem a respeito desta questão (65).

Todo o subsolo não reservado aos Municípios enquadra-se, pois, no domínio público estatal exclusivo e, portanto, esta subtraído ao território ou “*area geográfica*” municipais.

Não se comprova, então, quanto a uma mina, a existência do conceito de estabelecimento estável se (e na parte em que) a dita mina se implanta em domínio

(61) Assim, José Luís Bonifácio Ramos, “As Coisas Públicas nos Finais do Século XX”, in *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez* (Coimbra: 1999), 559-560. O mesmo decortia já da Constituição de 1933.

(62) Com pequeníssimas excepções, irrelevantes ao caso, v. J. L. SALDANHIA SANCHES/JOÃO TABORDA DA GAMA, “Taxas Municipais pela ocupação do subsolo”, in *Fiscalidade*, 19/20 (2004), 29-36. Faltando mesmo de domínio público mineiro do Estado, v. A. L. DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, I (Coimbra: 1996), 309-310; e A. BRAZ TEIXEIRA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Reimpresão (Lisboa: 1992), 211.

(63) Entre outros, vd. MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, II (Coimbra: 1991), 918; J. GOMES DE ALMEIDA/F. M. LOPES, “O domínio público e privado das autarquias locais”, in *Patrimonium*, 2 (1998), 8.

(64) Assim, F. PIRES DE LIMA/J. ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, III (Coimbra: 1987), 90.

(65) Sobre as modalidades do domínio público estadual, entre as quais o domínio mineiro, v. José Luís Bonifácio Ramos, “As coisas públicas nos finais do século XX”, in *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez* (Coimbra: 1999), 561-563. Sobre o regime domínial mineiro português anterior a 1975 e a evolução do regime angolano, AGOSTINHO PEREIRA MIRANDA/J. P. REMÉDIO MARQUES, *Direito Mineiro Angolano* (Lisboa: 2003), 27 ss.