

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 221/2023-T**

**Tema: IRC. Derrama estadual. Derrama regional. RETGS.**

### **SUMÁRIO:**

**1. Em sede de IRC, a derrama estadual é calculada e apurada individualmente, sendo indiferente, para tal, que o sujeito passivo se situe ou não dentro do perímetro de um Grupo sujeito ao RETGS.**

**2. Relativamente a uma sociedade que exerce, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que apresenta lucro tributável superior a € 1.500.000,00, sujeito e não isento de IRC, que é residente na Região Autónoma dos Açores e que integra o perímetro de Grupo de empresas ao abrigo do RETGS, são aplicáveis as taxas de derrama regional, constantes do artigo 2.º, de Decreto-Legislativo Regional, n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro, não obstante as demais sociedades do Grupo não serem residentes naquela Região Autónoma,**

### **DECISÃO ARBITRAL:**

Martins Alfaro, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD para formar o Tribunal Arbitral, profere a seguinte Decisão:

#### **A - RELATÓRIO**

**A.1 - Requerentes da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria**

1.

---

**Tributária (RJAMT):** A..., S.A., com o NIF ... e sede social na ..., n.º..., ...-... Lisboa, na qualidade de sociedade dominante designada, nos termos do número 3 do artigo 69.º-A do Código do IRC, para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante do Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”) e, de forma subsidiária, B..., S.A., com o NIF ... e sede social na Rua..., número ..., ...-... Rabo de Peixe.

**A.2 - Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira.

**A.3 - Objecto do pedido de pronúncia arbitral:** A apreciação da legalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... e da legalidade da liquidação de IRC n.º 2020..., de 12 de Agosto de 2020, na parte relativa ao montante devido a título de Derrama Estadual.

**A.4 - Pedido:** A anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022...; a anulação parcial da liquidação de IRC número 2020..., de 12 de Dezembro de 2020, na parte relativa ao montante devido a título de derrama estadual; e, em resultado da anulação requerida anteriormente, a restituição à A... S.A. da derrama indevidamente paga em excesso, no montante de € 21.100,42, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal.

**A.5 - Fundamentação do pedido:** As Requerentes sustentam que a liquidação, objecto mediato da reclamação graciosa, é ilegal, entendendo que não pode a AT, por via da equiparação da Derrama Regional à Derrama Estadual, em primeiro plano, e desta última ao IRC, em segundo plano, inviabilizar a aplicação do regime previsto no artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional número 21/2016-A, de 17 de Outubro, à B..., S.A., socorrendo-se da aplicação do requisito relativo à sujeição à “taxa normal (de IRC) mais elevada”, para, assim, concluir pela impossibilidade de liquidação de Derrama Regional, no caso de uma sociedade que faz parte integrante do RETGS.

Entendem, ainda, as Requerentes que, para que se faça correcta interpretação do artigo 69.º do Código do IRC, acerca da necessidade de aplicação do regime geral de IRC à taxa normal mais elevada, deverá ser analisada a *ratio legis* do preceito em causa.

Nesta perspectiva, se se compreende a comunicação imediata de prejuízos fiscais e lucros tributáveis das sociedades que integram o RETGS, com vista à coerência para evitar que entidades com diferentes taxas de IRC contribuam com os seus lucros tributáveis e prejuízos fiscais para um lucro tributável apurado pelo grupo em que não existia uma única taxa de IRC aplicável, a questão não se verifica na derrama estadual/regional, na medida em que a derrama apurada no grupo resulta do somatório das derramas individuais.

Por fim, sustentam que o legislador insular, não só não se esqueceu das sociedades com sede na Região Autónoma dos Açores que integram um RETGS, como se dedicou inclusivamente a compaginá-las com a aplicação da derrama regional a sociedades que integram o perímetro de um grupo fiscal.

Conclui, requerendo o reembolso da quantia correspondente à diferença entre o montante inicialmente pago a título de derrama estadual e o montante que, em seu entender, deveria ter sido pago, em virtude da aplicação do regime previsto para a derrama regional, bem como a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

#### **A.6 - Resposta da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira:**

Notificada para apresentar Resposta, a Requerida veio dizer o seguinte, por impugnação:

A derrama regional, com a redução de taxas, apenas se aplica a: i) residentes na Região Autónoma dos Açores; e ii) não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores.

A opção pela aplicação do RETGS, somente pode ser formulada quando se verifique um conjunto de requisitos, nos quais se inclui o seguinte: a totalidade dos rendimentos de todas as sociedades pertencentes ao grupo, com sede ou direcção efectiva em território português, estar sujeita ao regime geral de IRC à taxa normal mais elevada - artigo 69.º, n.º 3, alínea a), do CIRC.

Assim, não podem fazer parte do grupo, as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, estejam sujeitas a uma taxa inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação.

No âmbito do RETGS, nos casos em que a sociedade dominante tenha sede social no território continental e o grupo integre sociedades dominadas com sede social nas Regiões Autónomas, a totalidade dos rendimentos das sociedades do grupo encontra-se sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada, nos termos do artigo 69.º, n.º 3, alínea a), do CIRC.

E assim, uma vez que as derramas estadual e regional têm a natureza de IRC, para que possam ser integradas no perímetro do grupo tributado pelo RETGS, as sociedades dominadas localizadas na Região Autónoma dos Açores estão sujeitas a derrama estadual, nos termos do artigo 87.º- A do CIRC.

Conclui que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos.

## **B - SANEAMENTO:**

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto dos artigos 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea b), ambos do RJAMT, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAMT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAMT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 06-06-2023.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, atenta a conformação do objecto do processo e face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAMT.

O Tribunal Arbitral decidiu dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAMT, sem oposição das partes.

Notificadas Requerente e Requerida para produzir alegações, ambas o fizeram, reiterando no essencial as respectivas posições.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpr assim apreciar e decidir, o que se fará de seguida.

---

## **C - FUNDAMENTAÇÃO:**

### **C.1 - Matéria de facto - Factos provados:**

Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

A A..., S.A. é uma sociedade anónima que se dedica à prestação de serviços de operação e manutenção de infra-estruturas rodoviárias e ao exercício de actividades conexas.

A B..., S.A. é uma sociedade anónima que tem por objecto social o exercício de actividade pública concessionada de concepção, projecto, construção, alteração de vias, reabilitação ou reformulação, financiamento, conservação e exploração, em regime de portagem sem cobrança aos utilizadores de vários lanços de auto-estrada.

Para efeitos fiscais, ambas as sociedades foram tributadas no âmbito do RETGS, através da opção prevista no artigo 69º.-Aº do Código do IRC, que tinha no período de tributação de 2019 a A..., S.A. como sociedade designada, nos termos do número 3 do referido artigo, para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante do Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do RETGS.

Neste âmbito, e por referência ao período de tributação de 2019, o perímetro do RETGS do Grupo C... era composto por 4 sociedades, entre as quais se incluem a A..., S.A. e a B..., S.A.

Por referência ao período de tributação de 2019 e, em cumprimento das obrigações declarativas previstas na alínea b) do número 1 do artigo 117.º e do número 1 do artigo 120.º do Código do IRC, a B..., S.A. procedeu à entrega da declaração modelo 22, de IRC, Em 30 de Junho de 2020, a qual foi identificada com o código ...- Documento n.º 02, junto pelas Requerentes e não impugnado.

---

Na qualidade de sociedade designada, nos termos do número 3, do artigo 69.º-A do Código do IRC, para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante do Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do RETGS e, em cumprimento do disposto na alínea a) do número 6 do artigo 120.º do Código do IRC, a A..., S.A. procedeu à entrega da declaração modelo 22, de IRC, do Grupo, em 31 de julho de 2020, a qual foi identificada com o código ...- Documento n.º 03, junto pelas Requerentes e não impugnado.

Em resultado da entrega da aludida declaração modelo 22, de IRC, foi emitida a nota de liquidação número 2020 2..., de 12 de Agosto de 2020 - Documento n.º 03, junto pelas Requerentes e não impugnado.

A B..., S.A. declarou no campo 373 do Quadro 10, relativo à Derrama Estadual, o montante de € 105.502,11 - Documento n.º 02, junto pelas Requerentes e não impugnado.

Em resultado da declaração modelo 22, de IRC, entregue ao nível do Grupo foi apurado um montante de Derrama Estadual a pagar, no montante de € 143.544,45 - Documento n.º 03, junto pelas Requerentes e não impugnado.

Na sequência da resposta da AT a um pedido de esclarecimento, através do serviço e-balcão, a B..., S.A., por referência ao período de tributação de 2019 e em cumprimento do ali referido, submeteu a declaração modelo 22, de IRC, individual, inscrevendo, no campo 373, o montante de € 105.502,11, devido a título de Derrama Estadual, ao invés do montante de € 84.401,69, de Derrama Regional, que entendia ser o correcto - Documento n.º 05, junto pelas Requerentes e não impugnado.

As liquidações impugnadas foram integralmente pagas - Doc. n.º 4, junto pelas Requerentes e não impugnado.

A reclamação graciosa, tendo por objecto a autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2019, foi apresentada em 17-05-2022 - processo administrativo.

A decisão final do procedimento de reclamação graciosa foi notificada mediante carta com registo postal de 27-12-2022 - processo administrativo.

O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 30-03-2023 - Informação constante do Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 06-06-2023 - Informação constante do Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD.

### **C.2 - Matéria de facto - Factos não provados:**

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

### **C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT.

Com efeito, o Tribunal não está obrigado a pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamentam o pedido formulado pelo autor (cfr. artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 2 a 4, do Código do Processo Civil) e consignar se a considera provada ou não provada (cf. ainda o artigo 123.º, n.º 2, do Código do Processo e Procedimento Tributário, *ex vi* o artigo 29º, do RJAMT).



Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação à prova produzida, na sua convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas - artigo 607.º, n.º 5 do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - artigo 371.º, do CPC), é que não prevalece, na apreciação da prova produzida, o princípio da livre apreciação.

Por outro lado, nos termos do artigo 16.º, alínea *e*), do RJAMT, vigora no processo arbitral tributário o princípio da livre apreciação dos factos, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros.

A matéria de facto dada como provada refere-se aos documentos juntos pela Requerente, bem como aos constantes do processo administrativo oportunamente junto pela Requerida, que não foram impugnados e os quais, analisados de forma crítica, constituíram a base da convicção do Tribunal, quanto à realidade dos factos descrita *supra*.

A convicção do Tribunal fundou-se igualmente nos factos articulados pelas partes; o acervo probatório carreado para os autos foi objecto de uma análise crítica e de adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade.

#### **C.4 - Matéria de direito:**

##### **C.4.1 - Questões a decidir.**

São as seguintes, as questões a decidir:

---

**Primeira questão a decidir:** Relativamente a uma sociedade que exerce, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que apresenta lucro tributável superior a € 1.500.000,00, sujeito e não isento de IRC, que é residente na Região Autónoma dos Açores e que integra o perímetro de Grupo de empresas ao abrigo do RETGS, não sendo, contudo, as demais sociedades do Grupo residentes naquela Região Autónoma, são aplicáveis as taxas de derrama estadual constantes do artigo 87.º-A, do Código do IRC ou as taxas de derrama regional, constantes do artigo 2.º, de Decreto-Legislativo Regional, n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro?

**Segunda questão a decidir:** Deve a Requerida AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios?

Vejamos:

**C.4.1.1 - Primeira questão a decidir:** Relativamente a uma sociedade que exerce, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que apresenta lucro tributável superior a € 1.500.000,00, sujeito e não isento de IRC, que é residente na Região Autónoma dos Açores e que integra o perímetro de Grupo de empresas ao abrigo do RETGS, não sendo, contudo, as demais sociedades do Grupo residentes naquela Região Autónoma, são aplicáveis as taxas de derrama estadual constantes do artigo 87.º-A, do Código do IRC ou as taxas de derrama regional, constantes do artigo 2.º, de Decreto-Legislativo Regional, n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro?

A denominada derrama estadual foi criada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, que, nesse âmbito, aditou três novos artigos ao Código do IRC: o artigo 87.º-A, que instituiu a derrama estadual, o artigo 104.º-A, que consagrou as regras de pagamento da derrama estadual e o artigo 105.º-A, que previu a obrigação de se efectuarem três pagamentos adicionais por conta da derrama estadual considerada devida, por referência ao exercício relativo ao momento em que são feitos.

---

Assim, a derrama estadual - com âmbito geográfico nacional - é devida pelas entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e pelas entidades não-residentes com estabelecimento estável em território português, sempre que apurem um lucro tributável sujeito a IRC e dele não isento, superior a € 1.500.000, sendo a respectiva (auto)liquidação efectuada na declaração modelo 22, de IRC.

Com a adaptação pelas Regiões Autónomas - Decreto-Legislativo Regional n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro (Região Autónoma dos Açores) e Decreto-Legislativo Regional n.º 14/2010-M, de 5 de Agosto (Região Autónoma da Madeira), a derrama estadual assumiu a forma de derrama regional.

No preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro pode ler-se o seguinte:

*O Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores dota a Assembleia Legislativa Regional da faculdade de legislar em matérias do seu poder tributário próprio e da adaptação do sistema fiscal nacional, designadamente o poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, nos termos da Lei de Finanças das Regiões Autónomas. Estes princípios materializam-se, nomeadamente, na necessidade de adaptar a derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento de [das] Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, na sua redação atual, à Região Autónoma dos Açores sob a forma de derrama regional, o que é efetuado nos termos do presente decreto legislativo regional. Por via da adaptação referida, estabelece-se uma redução de 20 % nas taxas da derrama regional face às atualmente aplicadas em sede da derrama estadual, tendo por fundamento a identidade entre aquelas derramas e o IRC, bem como a redução deste último na Região Autónoma dos Açores ao abrigo do artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro, na sua redação atual.*

E o artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro estatui que:

*1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil euros) sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas, apurado por sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incide derrama regional às taxas constantes da tabela seguinte:*

[...]

*3 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (nosso sublinhado), as taxas a que se refere o n.º 1 incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica de rendimentos individual de cada uma das sociedades do grupo (nosso sublinhado), incluindo a da sociedade dominante, referida na alínea b), do n.º 6, do artigo 120.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).*

*4 - Os sujeitos passivos referidos nos números anteriores devem proceder à liquidação da derrama regional na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do CIRC.*

A questão em discussão releva de qual a interpretação a conferir ao artigo 2.º, n.º 4, do Decreto-Legislativo Regional n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro, em confronto com o que determina o artigo 87-A.º, n.º 3, do Código do IRC.

Na verdade, a primeira daquelas normas impõe que os sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, devem proceder à liquidação da derrama regional na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do Código do IRC, enquanto a segunda daquelas normas dispõe que, no caso de aplicação do RETGS, as taxas incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica de rendimentos individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

As Requerentes defendem que, no caso de aplicação do RETGS, as taxas de derrama são apuradas sobre o lucro tributável determinado na declaração periódica de rendimentos individual de cada uma das sociedades do grupo, pelo que, sendo alguma delas residente na Região Autónoma dos Açores - como é o caso da B..., S.A. -, é aplicável o artigo 2.º, n.º 4, do Decreto-Legislativo Regional n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro, com exclusão do artigo 87-A, do Código do IRC

Já a Requerida entende que são aplicáveis as taxas de derrama que se encontram previstas no artigo 87.º-A, do Código do IRC, na medida em que a alínea d), do n.º 4 do artigo 69.º do mesmo diploma, dispõe que não podem, para esses efeitos, fazer parte do grupo de sociedades, no início ou durante a aplicação do regime, aquelas sociedades que estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação, sendo que, atendendo à sua natureza jurídico- fiscal, deve concluir-se que a derrama se encontra incluída na colecta de IRC, tendo, por essa razão, natureza de IRC.

No desenvolvimento que se segue, o Tribunal irá seguir muito de perto a argumentação que, em situação idêntica, foi expendida na Decisão arbitral de 26-09-2022, processo n.º 836/2021-T.

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, consagrou um inovador regime de tributação dos grupos de sociedades, no qual se desconsideraram as regras de consolidação das contas e se consagrou um modelo que agrega as contas das sociedades para o apuramento do lucro tributável do grupo - soma algébrica dos resultados (lucros/prejuízos) fiscais apurados por cada uma das sociedades incluídas no grupo fiscal, nos termos das declarações de rendimentos individuais.

Assim, sociedades juridicamente independentes optam por ser tributadas como se de uma única entidade se tratasse, podendo fazer diluir os lucros tributáveis de umas, nos prejuízos fiscais de outras, todas integrantes do grupo de sociedades.

Ou, dito de outro modo, pretendeu-se tributar a **realidade económica de um determinado grupo** de sociedades, através da definição de critérios que evidenciem a existência de uma integração económica ou unidade, *e.g.*, detenção de uma participação social e de direitos de voto.<sup>1</sup>

Por outro lado, a opção pelo RETGS requer, de forma específica, que a totalidade dos rendimentos das sociedades que fazem parte do grupo esteja sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa geral mais elevada - cfr. artigo 69.º, n.º 3, alínea a), do Código do IRC.

E no artigo 69.º, n.º 4, do Código do IRC, são enumeradas diversas situações que, a ocorrerem, resultam na exclusão das sociedades do âmbito do RETGS.

Estas situações incluem, nomeadamente, não estarem as sociedades integrantes do Grupo sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada ou, caso estejam, abdicarem da isenção.

Em síntese, no RETGS, o elemento crucial é o **resultado fiscal do grupo**, determinado pela sociedade dominante através da apresentação de uma declaração de rendimentos do grupo, envolvendo a soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações de rendimentos individuais de cada uma das sociedades que compõem o perímetro do grupo.

E quanto à derrama? A unidade do grupo referida mantém-se nos mesmos termos?

A Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, inovadoramente, instituiu a derrama estadual, passando a sujeitar as sociedades a esta em função do lucro tributável obtido.

---

<sup>1</sup> LUÍS MIGUEL BELO/PAULO ALVES RODRIGUES/ZITA MARGARIDA ALMEIDA, *A tributação dos grupos de sociedades: um regime em evolução*, Revista Eletrónica de Fiscalidade da Associação Fiscal Portuguesa, Ano 1, N.º 1, 2019, pág. 5-33.

Assim, ao IRC devido por pessoas colectivas que exercem, a título principal, actividades comerciais, industriais ou agrícolas, acresce a derrama estadual, sendo esta calculada com base no montante do lucro tributável.

No contexto de grupos societários, o legislador adoptou uma abordagem semelhante à derrama municipal (determinada no âmbito do RETGS), calculando-a com base no lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada sociedade do grupo, incluindo a sociedade dominante, conforme o artigo 87.º-A, n.º 3, do Código do IRC.

Desta forma, a derrama estadual considera o lucro tributável apurado nas declarações periódicas **individuais** das sociedades do grupo, incluindo a dominante, sendo esta última a responsável por incluir, na declaração do grupo, o **mero somatório das derramas estaduais calculadas individualmente** e efectuar o respectivo pagamento.

A determinação do montante individual da derrama estadual é assim realizada de forma independente quanto a cada sociedade integrante do Grupo, não tendo aqui como base do apuramento a unidade económica do grupo.

Entende o Tribunal que IRC e derrama são impostos distintos, apesar da natureza acessória desta última.

A doutrina aborda a distinção entre impostos principais e acessórios e observa que os *impostos principais* têm autonomia e existem independentemente de qualquer relação tributária anterior.

E que os *impostos acessórios* são adicionados aos impostos principais, dependendo da existência prévia dessa relação tributária.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Ver, por todos, NUNO SÁ GOMES, Manual de Direito Fiscal, Volume I, 12.ª edição, Editora Rei dos Livros, 2003, pág.135-136.

---

Também a jurisprudência entende que a derrama estadual, embora definida como *adicional*, funciona como um *adicionamento*, pois incide sobre a matéria colectável do IRC, e não sobre a sua colecta.<sup>3</sup>

E assim, enquanto a taxa de IRC incide sobre a totalidade do lucro tributável do sujeito passivo em determinado exercício, a derrama estadual incide apenas sobre uma parte desse lucro tributável - aquela que ultrapassa 1.500.000,00 euros, parcela já tributada em IRC.

E a derrama estadual incide sobre o lucro tributável de IRC, não considerando os prejuízos fiscais das empresas.

Isto é, a determinação da derrama estadual efectua-se na esfera jurídica individual de cada sociedade participante do grupo - como se esta não participasse de qualquer grupo.

Com efeito, determinou o legislador, aliás, desde o início de vigência da denominada derrama estadual - cfr. artigo 87.º-A, do Código do IRC - que, no caso dos sujeitos passivos aos quais seja aplicável o RETGS, a taxa de derrama estadual incide não sobre o lucro tributável apurado ao nível do Grupo, mas antes sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo.

Esta regra é ainda sublinhada no artigo 105.º-A, n.º 4, do Código do IRC, que, relativamente ao “pagamento adicional por conta”, estatui que, quando seja aplicável o RETGS, é devido pagamento adicional por conta **por cada uma** das sociedades do grupo.

De tudo isto decorre que, em matéria de derrama estadual, a tributação afasta-se decididamente da lógica própria do RETGS - aqui o apuramento do lucro tributável ao nível da soma algébrica dos lucros tributáveis (e prejuízos) do Grupo, ali o apuramento da derrama individualmente por cada sujeito passivo, como se não existisse RETGS.

---

<sup>3</sup> Cfr. CAAD - Decisões arbitrais n.º 784/2019-T, de 30-04-2021 e n.º 187/2020-T, de 15-10-2021.



---

E é reconhecido que, no que toca à derrama estadual, a solução legislativa do apuramento por cada sociedade, individualmente, visou colocar todos os sujeitos passivos no mesmo patamar.

Ou seja, **a derrama é calculada e apurada em termos individuais, sendo indiferente para esses cálculo e apuramento a circunstância de uma sociedade pertencer ou não a um grupo de sociedades.**

De tudo isto decorre que a um sujeito passivo, pessoa colectiva, que seja residente na Região Autónoma dos Açores e que exerça, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, é aplicável a derrama regional, criada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro, e as taxas constantes da tabela do n.º 1 do artigo 2.º deste diploma e isto independentemente de esse sujeito passivo integrar ou não um grupo de sociedades para efeitos do RETGS.

E, em consequência, a B..., S.A., não obstante integrar um grupo de sociedades ao qual se aplica o RETGS, está sujeita à derrama regional, calculada nos termos do disposto no artigo 2.º do Decreto-Legislativo Regional n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro,

Nos termos que se deixaram expostos, haverá, pois, que concluir pela ilegalidade da liquidação impugnada e julgar procedente o pedido de anulação parcial desta, nos termos que constarão da parte dispositiva da presente decisão arbitral.

**C.4.1.2 - Segunda questão a decidir:** Deve a Requerida AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios?

Peticiona a Requerente que a Requerida AT seja condenada no pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos constantes do n.º 4, do artigo 43.º, da LGT.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT, estatui que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

O imposto encontra-se integralmente pago, não existindo dúvidas que, da prática do acto impugnado, resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

É verdade que o montante do imposto em causa - aqui se incluindo a parte que constitui objecto do pedido de pronúncia arbitral - decorreu da declaração modelo 22, de IRC, apresentada pela aqui Requerente e que tal montante foi apurado e pago nos termos de uma autoliquidação - cfr. *supra*, os factos dados como provados - pelo que, em princípio, inexistente erro imputável aos serviços da Requerida, já que o excesso de imposto decorreu da conduta das Requerentes.

Porém, importa, no concreto caso destes autos, relevar que, tal como se deu por provado, na sequência da resposta da AT a um pedido de esclarecimento, através do serviço e-balcão, a B..., S.A., por referência ao período de tributação de 2019 e em cumprimento do ali referido, submeteu a declaração modelo 22, de IRC, individual, inscrevendo, no campo 373, o montante de € 105.502,11, devido a título de Derrama Estadual, ao invés do montante de € 84.401,69, de Derrama Regional, que entendia ser o correcto.

Daqui decorre que a mencionada conduta da Requerente, no apuramento da derrama, foi determinada pelos serviços da Requerida, sendo, pois, imputável a esta.

A ocorrência de *«erro imputável aos serviços»* constitui pressuposto da condenação da Requerida em juros indemnizatórios .

No caso concreto, verifica-se que a declaração de ilegalidade e a consequente anulação, ainda que parcial, da liquidação impugnada, fundam-se em erro nos pressupostos de direito, erro esse imputável aos serviços da AT.

Têm assim as Requerentes direito a juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, do CPPT, relativamente ao montante já pago, mas apenas na medida do valor que vier a ser anulado.

#### **D - DECISÃO:**

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral decide **julgar procedente** o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, **anular** a liquidação de IRC número 2020..., de 12 de Agosto de 2020, apenas na parte relativa à diferença entre o montante liquidado a título de derrama estadual e o montante devido quanto à derrama regional e, em resultado da anulação requerida anteriormente, determinar a restituição, às Requerentes, da derrama indevidamente paga em excesso.

O Tribunal Arbitral mais decide **julgar procedente** o pedido de condenação da Requerida AT no pagamento de juros indemnizatórios, os quais incidirão sobre o valor do imposto agora anulado.

#### **E - VALOR DA CAUSA:**

As Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 21.100,42, correspondente à parte do imposto resultante da liquidação que entendem dever ser anulado.

O valor indicado pelas Requerentes não foi impugnado pela Requerida e considera o Tribunal não existir fundamento bastante para o alterar, pelo que se fixa à presente causa o valor de € 21.100,42.

**F - CUSTAS:**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, e da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00, indo a Requerida, que foi vencida, condenada nas custas do processo.

Notifique.

Lisboa, 05 de Dezembro de 2023.

O Árbitro,

(Martins Alfaro)

*Assinado digitalmente*