

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1403/2024-T**

**Tema: IRC. Regiões autónomas. Derrama Estadual. Derrama Regional.**

## SUMÁRIO

*I – Um sujeito passivo de IRC, com sede no território continental português, que desenvolve uma parte da sua actividade comercial na Região Autónoma dos Açores e na Região Autónoma da Madeira, através de estabelecimentos estáveis que ali mantém para o efeito, está sujeito às derramas regionais previstas naquelas circunscrições pela parcela do lucro tributável imputável àqueles estabelecimentos – sendo a aplicabilidade do art. 87º-A do CIRC, relativamente a essa parcela, afastada pela aplicação conjugada do artigo 26º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto e do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, à luz da al. i) do n.º 1 do art. 227º da CRP.*

*II – O cálculo do montante devido a título de derrama estadual e a título de cada uma das derramas regionais deve ser aferido com base no critério de imputação previsto no art. 26.º, n.º 2, da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro (Lei das Finanças das Regiões Autónomas), que determina uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à actividade que nela foi efectivamente desenvolvida.*

## DECISÃO ARBITRAL

### I – Relatório

1. A contribuinte A..., S.A., NIPC..., doravante “a Requerente”, apresentou, no dia 21 de Dezembro de 2024, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico

- da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra actos de autoliquidação de IRC (derrama estadual) relativos aos exercícios de 2021 e 2022, e, mediatamente, sobre a ilegalidade parcial desses mesmos actos de autoliquidação de IRC (derrama estadual), com fundamento na circunstância de tais autoliquidações incluírem derrama estadual indevidamente suportada sobre parte do lucro tributável legalmente alocada às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, peticionando o reembolso do montante total de € 270.685,35 de imposto indevido, acrescido de juros indemnizatórios.
  3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
  4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
  5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
  6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 3 de Março de 2025; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
  7. Por Despacho de 6 de Março de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
  8. A AT apresentou a sua Resposta em 7 de Abril de 2025, acompanhada do Processo Administrativo.
  9. Por Despacho de 12 de Maio de 2025, dispensou-se a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, sendo as partes notificadas para apresentarem alegações escritas.
  10. A Requerente apresentou alegações em 22 de Maio de 2025.
  11. A Requerida apresentou alegações em 23 de Maio de 2025.
  12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.

13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
14. O processo não enferma de nulidades.

## II – Matéria de Facto

### II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. Nos exercícios de 2021 e 2022 a Requerente desenvolveu a sua actividade quer no território continental, quer nas Regiões Autónomas dos Açores (RAA) e da Madeira (RAM), onde mantém instalações através das quais exerce efectivamente a sua actividade económica, tendo apurado os seguintes montantes relativos ao volume de negócios e colecta individual de IRC imputáveis à RAA e à RAM:

Descrição	2021 (€)	2022 (€)
Lucro tributável	73.141.749,03	118.462.731,68
Volume de negócios	1.142.300.677,43	1.216.057.353,38
Volume de negócios imputável à RAA	12.421.135,42	13.022.357,19
Volume de negócios imputável à RAM	5.679.528,98	5.954.359,71
Rácio RAA	0,010874	0,010709
Rácio RAM	0,004972	0,004896
Rácio Continente	0,984154	0,984395
Coleta imputável ao território continental	15.116.376,42	24.488.965,36
Coleta imputável à RAA	116.915,48	186.486,76
Coleta imputável à RAM	53.458,13	85.259,05
Derrama Estadual	4.987.757,41	9.066.645,85

2. Os volumes de negócios da requerente encontram-se, nos exercícios de 2021 e 2022, repartidos pelas três regiões – território continental, RAA e RAM –, sendo o respectivo lucro tributável apurado em função da proporção do volume de negócios gerado em cada região, conforme detalhado na tabela seguinte (e como resulta também do quadro 11-B das declarações de rendimentos Modelo 22):

Descrição	2021 (€)	2022 (€)
Lucro tributável total	73.141.749,03	118.462.731,68
Lucro tributável imputável ao território continental <sup>(1)</sup>	71.982.744,87	116.614.120,75
Lucro tributável imputável à RAA <sup>(1)</sup>	795.343,38	1.268.617,39
Lucro tributável imputável à RAM <sup>(1)</sup>	363.660,78	579.993,53

<sup>(1)</sup> Valores apurados tendo por referência os rácios reflectidos na tabela supra e que correspondem aos apurados no quadro 11-B das declarações Modelo 22 para 2021 e 2022.

3. A derrama estadual aqui em causa foi calculada pela requerente com base no respectivo lucro tributável total, tendo o valor da derrama estadual assim apurado ascendido em 2021 a € 4.987.757,41, e em 2022 a € 9.066.645,85.
4. Em 29 de Agosto de 2022, a Requerente apresentou a Modelo 22 da declaração de IRC referente ao exercício de 2021, e depois, ainda, declarações de substituição.
5. Em 29 de Agosto de 2023, a Requerente apresentou a Modelo 22 da declaração de IRC referente ao exercício de 2022, e depois, ainda, declarações de substituição.
6. Limitada pelo próprio modelo oficial da declaração Modelo 22, que não contém quaisquer campos 350 e 370 para apuramento de derramas regionais, na parte do IRC referente à derrama estadual, a Requerente não dividiu a matéria colectável pela derrama estadual e derramas regionais (em proporção do volume de negócios em cada circunscrição), antes a alocou na íntegra, e exclusivamente, à derrama estadual.
7. Em 31 de Agosto de 2022 e em 31 de Agosto de 2023 a Requerente pagou o IRC correspondente, respectivamente, aos anos de 2021 e 2022 (tendo recebido, em 13 de Novembro de 2023, um pequeno reembolso do IRC de 2022).
8. Considerando que o apuramento da derrama estadual foi desconforme à lei, em 28 de Agosto de 2024 a Requerente apresentou reclamação graciosa contra estas autoliquidações respeitantes aos exercícios de 2021 e de 2022, a qual foi autuada com o n.º ...2024....
9. Em 2 de Dezembro de 2024 foi a Requerente legalmente notificada do indeferimento dessa reclamação graciosa, destacando-se, da fundamentação do indeferimento:

*“54. Pretende, pois, a Reclamante sujeitar a parte dos rendimentos gerados na região autónoma à Derrama regional, a qual deverá ser apurada sobre a parte do lucro tributável apurado na respetiva região autónoma.*

*55. Ora essa pretensão é incompatível com as regras de determinação da Derrama estadual e Derrama regional que têm como base de incidência «o lucro tributável sujeito e não isento do sujeito passivo».*

56. *Nem o regime do art.º 87.º-A do CIRC, nem do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto e Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro preveem uma incidência sobre a parte do lucro tributável gerado na respetiva circunscrição territorial.*

57. *A incidência destes tributos é o lucro tributável sujeito e não isento como um todo.*

58. *Inexistindo um lucro tributável distinto da pessoa coletiva sujeita a imposto e as suas instalações localizadas noutra circunscrição territorial nacional, o exercício que a Reclamante propõe implicaria sempre ficcionar um lucro tributável das instalações localizadas noutra circunscrição, um conceito e fórmula inexistente no sistema de tributação do IRC como oportunamente referimos*

59. *Perante esta impossibilidade legal e prática, não poderá ser outra a nossa resposta que não a da rejeição desta sua pretensão, incongruente com o quadro jurídico-tributário exposto.*

60. *Se esta incongruência aplicacional da Derrama regional aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva numa região e atividade económica em mais do que uma circunscrição é resultado dum lapso ou, ao invés, é a verdadeira manifestação da vontade do legislador?*

61. *Recapitulando a norma de incidência das Derramas regionais, introduzidas pelo Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto e Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, e à data dos factos idêntica tanto na jurisdição da região autónoma da Madeira como na dos Açores:*

*«1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas **apurado** por sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:* (sublinhado nosso e negrito)

62. *Relembramos que as normas de incidência da Derrama regional possuem uma base tributável em tudo idêntica à da Derrama estadual, ou seja, apresentam-se com 3 escalões de lucro tributável a taxas aplicáveis a cada circunscrição.*

63. *Relembramos também, e com persistência, que **o lucro tributável do sujeito passivo com sede ou direção efetiva em território nacional ou do estabelecimento estável (de entidades sem sede ou direção efetiva em território nacional) é só um, inexistindo um lucro tributável distinto para as instalações dispersas pelo território português.***

64. *Traduzindo-se as Derramas regionais da Madeira e Açores como uma adaptação da figura tributária da Derrama estadual nas suas respetivas circunscrições regionais que, para além da divergência de taxas, não assume qualquer outro circunstancialismo próprio, não se vislumbra razão para não serem enquadrados nas regras de repartição da receita tributária de IRC a que se refere o no n.º 1 do artigo 26.º da Lei das Finanças Regionais.*

65. Nomeadamente, e para o que nos releva, na hipótese prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 26.º da Lei das Finanças Regionais, quanto à repartição dessa receita em função do volume de negócios.

66. ***Ou seja, a quota parte do volume de negócios gerado na região autónoma por um sujeito passivo do imposto é medida apenas de repartição de receitas tributárias entre o Estado e o Governo Regional, não de apuramento de Derrama regional.***

67. *Conjugando este quadro legal, atenta a natureza da Derrama estadual, o facto da base de incidência objetiva das Derramas regionais ser totalmente idêntica a esta na sua adaptação para as especificidades da tributação regional das pessoas coletivas, concluímos que as mesmas aplicam-se (i) aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva na respetiva região autónoma e (ii) aos estabelecimentos estáveis de entidades sem sede ou direção efetiva em território nacional.*

68. ***Razão pela qual aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva no território continental, como é o caso da Reclamante, sobre a porção dos rendimentos gerado na região autónoma da Madeira através de representação permanente sem personalidade jurídica, incidirá Derrama estadual***’.

10. Em 21 de Dezembro de 2024 a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

## **II. B. Matéria de facto não-provada**

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

## **II. C. Fundamentação da matéria de facto**

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e no processo administrativo.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização

- dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
  4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
  5. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

### **III. Sobre o Mérito da Causa**

#### **III. A. Posição da Requerente**

1. Em tese geral, a Requerente entende que, para ser conforme à lei, o apuramento da derrama estadual deverá descontar a derrama regional paga nas Regiões Autónomas, da Madeira (RAM) e dos Açores (RAA), em função do lucro tributável que é imputável a cada uma dessas regiões (calculado de acordo com o critério da proporção do volume de negócios apurado relativamente a cada região).
2. E assim, porque também entende que não seria devida derrama regional, a requerente calcula deste modo a derrama estadual que, no seu entender, deveria ter sido liquidada:

Descrição	2021 (€)	2022 (€)
Lucro tributável imputável ao território continental <sup>(1)</sup>	71.982.744,87	116.614.120,75
Lucro tributável imputável à RAA <sup>(1)</sup>	795.343,38	1.268.617,39
Lucro tributável imputável à RAM <sup>(1)</sup>	363.660,78	579.993,53
Derrama estadual	4.883.447,04	8.900.270,87
Derrama regional (RAA)	0,00	0,00
Derrama regional (RAM)	0,00	0,00

<sup>(1)</sup> Valores apurados tendo por referência os rácios refletidos em tabela supra e que correspondem aos apurados no quadro 11-B das declarações Modelo 22 para 2021 e 2022.

3. Nesses termos, o excesso de derrama estadual liquidada e paga teria sido de € 270.685,35, a soma de € 104.310,37 (€ 4.987.757,41 – € 4.883.447,04) para 2021 e € 166.374,98 (€ 9.066.645,85 – € 8.900.270,87) para 2022.
4. A Requerente lembra as condições de criação da derrama estadual (Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho) e da subsistência do regime do art. 87.º-A do CIRC, então introduzido, e que instituiu a derrama estadual como um adicional ao IRC.
5. E desde logo chama a atenção para o paralelismo, estabelecido pelo próprio Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 430/2016, de 13 de Julho, Proc. n.º 367/13), entre a derrama estadual e as derramas regionais criadas por Decretos Legislativos Regionais, as quais, como assinala o Tribunal Constitucional, replicam nas Regiões Autónomas a derrama estadual.
6. A Requerente refere a criação, na Região Autónoma dos Açores, da derrama regional através do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, destacando, do respectivo preâmbulo:

*“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 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.”*

7. Citando ainda o art. 2.º, 1 desse diploma (incidência):

8.

*“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”.*

8. E adita ainda a referência ao art. 5.º, 2 (Disposições Finais) do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A:

*“Não são aplicáveis aos sujeitos passivos, mencionados no artigo 2.º, os artigos 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A do CIRC”*

9. Do que resulta que a Requerente, residente em território continental, mas que mantém instalações na RAA através das quais exerce efectivamente a sua actividade, deverá ficar sujeita a derrama regional relativamente à parte do lucro tributável imputável aos seus estabelecimentos / instalações fixas nos Açores – desde que, naturalmente, se encontrem preenchidos os demais requisitos legalmente exigidos para o efeito. Não devendo, por sua vez, essa parte do lucro tributável da requerente ficar sujeita a derrama estadual, como resulta expressamente da norma aplicável.
10. Quanto à Região Autónoma da Madeira, a Requerente refere a criação da derrama regional através do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto, depois alterado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 5/2012/M, de 30 de Março, e pelo Decreto-Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de Julho; citando, desse diploma, o art. 4.º, 1 (incidência):

*“Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas apurado pelos sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte”*

11. O que remete para a Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro), de que se destaca, no seu art. 26.º (Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas):

*“1 - Constitui receita de cada região autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC):*

*(...)*

*b) Devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efetiva*

*em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição, nos termos referidos no número seguinte;*

*(...)*

*2 - Relativamente ao imposto referido na alínea b) do número anterior, as receitas de cada circunscrição são determinadas pela proporção entre o volume anual de negócios do exercício correspondente às instalações situadas em cada região autónoma e o volume anual total de negócios do exercício.”*

12. Destas normas retira a Requerente a conclusão de que, sendo residente em território continental, mas mantendo instalações na RAM e na RAA através das quais exerce efectivamente a sua actividade, deverá ficar sujeita a derrama regional relativamente à parte do lucro tributável imputável a tais instalações, imputável, pois, às referidas Regiões Autónomas, não devendo, em contrapartida, essa parte do lucro tributável ficar sujeita a derrama estadual, conforme expressamente consagrado pelo legislador.
13. Além disso, a Requerente sustenta que, nos exercícios de 2021 e 2022, não é devida derrama regional, visto que a componente do lucro tributável imputável à RAA e à RAM é sempre inferior, em qualquer dos casos, a € 1.500.000 – o limiar mínimo estabelecido nos Decretos Legislativos Regionais aplicáveis.
14. Contra os argumentos da AT, de que “*o lucro tributável do sujeito passivo é só um, inexistindo assim um lucro tributável distinto das instalações ou representações locais do sujeito passivo dispersas pelo território português*”, e de que não devem ser tomadas como estabelecimentos estáveis as sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria, contrapõe a Requerente que, a seguir-se o entendimento propugnado pela Requerida nunca haveria lugar, ou espaço, para a aplicação das taxas das derramas regionais, tornando letra morta a Lei de Finanças das Regiões Autónomas e a própria Constituição. Assinalando que, no seio do próprio IRC, as especificidades regionais se manifestam em diversas especificidades de regime, e não somente na matéria de derramas.
15. Percorrendo o quadro normativo aplicável, a Requerente conclui que não há qualquer suporte para a tese da AT segundo a qual a derrama regional nas Regiões Autónomas só se aplicariam, ou a residentes nas Regiões Autónomas, ou a estabelecimentos estáveis, nas Regiões Autónomas, de não-residentes em Portugal.

16. Concluindo que a “*parte do lucro tributável superior a € 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*” (artigo 4.º, n.º 1, do DLR n.º 14/2010/M, na versão republicada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, e art. 2.º, 1 do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A) a que se aplica a derrama regional e respectivas taxas, só pode ser a parte do lucro tributável cuja receita de imposto pertence à Região Autónoma, prevista no artigo 26.º, 2 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, ou seja a “*proporção entre o volume anual de negócios do exercício correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume anual total de negócios do exercício*”.
17. Neste ponto, a Requerente remete para o acórdão do STA de 7 de Janeiro de 2009, (Proc. n.º 0669/08), destacando na sua fundamentação o seguinte:
- “5 – Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a decisão do presente recurso jurisdicional prende-se com a questão do conceito de estabelecimento estável acolhido no art. 2.º, n.º 2, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (...)*
- 2 – A taxa referida no número anterior é aplicável aos sujeitos passivos do IRC que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira e o imposto em causa constitua receita da Região, nos termos previstos nas alíneas a) e b) do artigo 13.º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas.*
- A Impugnante não tinha sede nem direcção efectiva na Região Autónoma da Madeira, pelo que a taxa especial de IRC prevista no n.º 1 do mesmo artigo só lhe pode ser aplicada se se apurar que possuía «estabelecimento estável» naquela Região Autónoma.*
- A tese da Fazenda Pública é a de que a designação de «estabelecimento estável» apenas é aplicável a entidades não residentes em território português, isto é, que neste não tenham a sua sede ou direcção efectiva, como resulta do disposto no n.º 3 do art. 2.º do CIRC.*
- (...)*
- Mas, este facto de o conceito de «estabelecimento estável» só ter utilidade no CIRC para efeito da tributação de entidades não residentes, não permite concluir que ele não possa relevar para efeitos da tributação especial da Região Autónoma da Madeira, uma vez que se trata de um regime especial, pois entrevê-se a possibilidade de ele ser utilizado, à escala regional, como reportando-se a entidades que não tenham sede ou direcção efectiva em determinada Região Autónoma.*
- (...)*
- 7 – Os textos legais são apenas o ponto de partida da reconstituição do pensamento legislativo em que se consubstancia a interpretação jurídica, impedindo que o*

*intérprete considere como pensamento legislativo o que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (art. 9.º, n.ºs 1 e 2, do CC).*

*No caso em apreço, constata-se que não há o obstáculo textual invocado pela Fazenda Pública a que, no âmbito da tributação das Regiões Autónomas, se aplique o conceito de «estabelecimento estável» a entidades residentes no território português (isto é, com sede ou direcção efectiva em território português) fora da área da Região Autónoma a que essa tributação se reporta.*

*Na reconstituição do pensamento legislativo há que ter em conta os limites traçados pela Constituição, pois, se o texto legal permitir mais que uma interpretação e só uma se sintonizar com os preceitos constitucionais, a proibição constitucional de aplicação de normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados (art. 204.º da CRP) impõe que se opte por essa única interpretação constitucionalmente admissível.*

*No caso em apreço, a Impugnante defende que será materialmente inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, uma interpretação no sentido de excluir do âmbito de aplicação da taxa reduzida de IRC prevista no art. 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001 as entidades com sede em direcção efectiva no território português, fora da Região Autónoma da Madeira, que possuam nela instalações qualificáveis como «estabelecimento estável».*

*E tem efectivamente razão. No art. 13.º da C.R.P. estabelece-se o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei. Este princípio, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional.*

*(...)*

*No caso em apreço, não se vislumbra qualquer razão que possa levar a que empresas com sede e direcção efectiva fora da Região Autónoma da Madeira que nela tenham instalações idênticas qualificáveis como «estabelecimento estável», à face do art. 5.º do CIRC, e que desenvolvam a mesma actividade, possam beneficiar de taxas de IRC diferentes pelo facto de a sede ou direcção efectiva se situar no território nacional ou no estrangeiro.*

*Na verdade, para além da identidade material da situação real a nível da Região Autónoma da Madeira, a razão que justificou a criação de taxas reduzidas de IRC para entidades não residentes na Região Autónoma da Madeira, que é «fomentar o investimento produtivo na Região Autónoma da Madeira» (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001), vale igualmente para o investimento por empresas estrangeiras e por empresas nacionais.*

*Assim, é de concluir que a interpretação do art. 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001 no sentido da aplicação da taxa reduzida de IRC a todas as entidades que não tenham sede ou direcção efectiva na Região Autónoma da*

*Madeira que nela tenham instalações qualificáveis como «estabelecimento estável», à face do art. 5.º do CIRC, é a única que se sintoniza com o princípio constitucional da igualdade.*

*Por isso, há que adoptar esta interpretação conforme à Constituição, como se fez na sentença recorrida.*

*De resto, é também esta a interpretação que permite melhor satisfazer o primacial interesse visado com a redução de IRC, que é incentivar ao investimento na Região Autónoma da Madeira, pelo que é de presumir ter sido a solução adoptada na lei, por ser a mais acertada (art. 9.º, n.º 3, do CC).”.*

18. Mencionando que esta mesma orientação foi reafirmada noutras decisões do STA e do TCAS, sempre reafirmando a ideia de que, quando num Decreto Legislativo Regional em matéria fiscal se refiram os estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas, o contexto regional desta legislação aponta para um conceito de estabelecimento estável na Região Autónoma pertença de toda e qualquer entidade não residente na Região Autónoma em referência, e não apenas para um conceito de estabelecimento estável na Região Autónoma pertença de uma entidade não residente em Portugal.
19. Insistindo a Requerente que uma restrição dessas, a entidades não residentes em Portugal, além de ausência de correspondência na letra da lei, seria inconstitucional por violação dos princípios da igualdade e da proibição de discriminações arbitrárias (arts. 2.º e 13.º da CRP) e do princípio da capacidade contributiva (art. 104.º da CRP) – na medida em que privariam sujeitos passivos residentes noutras circunscrições nacionais de acederem, quanto aos lucros imputáveis aos seus estabelecimentos na Madeira e nos Açores, ao mesmo regime de derrama regional aplicável aos seus concorrentes estrangeiros, igualmente com actividade nos Açores ou na Madeira.
20. Além de que constituiria um atropelo à aplicação das normas regionais que definem o âmbito de aplicação pessoal, ou subjectivo, da derrama regional nos Açores e na Madeira, e o âmbito objectivo de aplicação dessa autonomia regional, tal como ela está salvaguardada no art. 26.º, 2 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro – escamoteando o facto legal incontornável de as Regiões Autónomas terem estabelecido taxas próprias, no exercício de faculdade que a lei lhes confere, para a derrama incidente sobre os estabelecimentos localizados nas mesmas – tendo em conta, em particular, que as Regiões Autónomas fixaram, para os estabelecimentos aí situados, e respectivos lucros, taxas de derrama inferiores à derrama estadual.

21. Portanto, é lógico que, se a Região Autónoma fixou taxas de derrama a aplicar na Região (no exercício de faculdade outorgada pela Lei Orgânica das Finanças Regionais, no seu art. 56.º, 2, b), “*O poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (...)*”), essa aplicação faz-se por referência ao lucro tributável cuja receita de tributação pertence à Região, nos termos daquela Lei – e sobre esse lucro tributável incidirá a derrama regional, não a nacional.
22. Depois de invocar em seu apoio diversas decisões arbitrais, a Requerente lembra ainda que a própria AT já subscreveu um entendimento semelhante no Ofício Circulado n.º 20184, de 14 de Março de 2016, da DSIRC, a propósito da Zona Franca da Madeira (ZFM):
- “7. Assim, se uma parte do lucro tributável estiver sujeita ao regime geral do IRC e outra parte estiver sujeita ao regime de redução de taxa pelo facto de o sujeito passivo exercer parte da sua atividade na ZFM e lhe ser aplicável o regime previsto no art.º 36.º-A do EBF, tem de se proceder ao apuramento do lucro tributável em separado.”*
23. O que, segundo a Requerente, comprova que, perante dois regimes – um geral nacional, e um regional de redução de taxa –, a própria AT concluiu pela necessidade de aplicação de um critério de imputação que seja apto a considerar a parte do lucro tributável imputável a cada um dos regimes em causa.
24. Conclui a Requerente que são ilegais as autoliquidações de IRC (derrama estadual) respeitantes aos exercícios de 2021 e 2022, por violação do disposto nos arts. 87.º-A do CIRC e 26.º, 2 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, bem como por violação do regime jurídico da derrama regional previsto no Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A (RAA) e no Decreto-Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de Julho (RAM), na redacção em vigor à data dos factos, na medida em que tais autoliquidações incorporam derrama estadual liquidada em excesso, porque liquidada sobre matéria tributável legalmente alocada às derramas regionais e respectivas taxas.
25. E sustenta ainda que as referidas normas estarão feridas de inconstitucionalidade, se conjugadamente interpretadas no sentido normativo da sujeição a derrama estadual da totalidade do lucro tributável apurado por um sujeito passivo de IRC residente em território continental e com estabelecimento estável nas Regiões Autónomas dos Açores e da

- Madeira, incluindo a parte do lucro tributável imputável, de acordo com o critério da proporção do volume de negócios, à actividade efectivamente exercida através das instalações que mantém em cada uma das referidas Regiões Autónomas, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade (art. 13.º da CRP) e do princípio da capacidade contributiva (art. 104.º da CRP), e ainda feridos de ilegalidade por violação de lei de valor reforçado, a Lei (orgânica) das Finanças Regionais.
26. A Requerente invoca o seu direito a juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido do imposto (1 de Setembro de 2022 quanto ao exercício de 2021, 1 de Setembro de 2023 quanto ao exercício de 2022), e não desde a data do indeferimento da reclamação graciosa (14 de Novembro de 2024): e isto porque o erro imputável à AT remonta à omissão, no formulário electrónico no Portal das Finanças que o contribuinte obrigatoriamente usa para autoliquidar o IRC e respectivos adicionais como as derramas, não constar a destriça entre as derramas nacional e regionais, e portanto não ser possível ao contribuinte proceder a tal destriça (ao passo que a destriça entre o “IRC de base” e algumas especificidades regionais do IRC, que não as derramas, consta desse formulário).
27. Ora, lembra a Requerente, *“independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”* (Acórdão do STA de 03 de Junho de 2020, Proc. n.º 018/10.5BELRS 095/18).
28. Em Alegações, a Requerente retoma os argumentos centrais do pedido de pronúncia, aditando algumas observações: nomeadamente, refutando que a insistência na destriça entre derrama nacional e derramas regionais seja, como alega a AT, uma simples confusão entre *“o plano da incidência do imposto e o plano do apuramento das receitas fiscais pertencentes às Regiões Autónomas”* – sublinhando de novo que sustentar o contrário é chegar a uma solução de sobreposição de derramas, ou de pura eliminação das derramas regionais em todos os casos de não-estrangeiros.
29. Mais especificamente, refere-se ao argumento da AT, de que os DLR e a Lei Orgânica das Finanças Regionais teriam um conceito de estabelecimento estável nas Regiões Autónomas, que excluiria o estabelecimento aí localizado pertença de uma sociedade sedeadada na circunscrição continental – invocando a AT a decisão arbitral proferida no Proc. n.º

38/2023-T, no qual se lê: “sendo elas sujeitos passivos com sede no território continental em Portugal, o correspondente lucro tributável encontra-se sujeito a derrama estadual na parte que excedesse os aludidos 1.500.000,00€ por aplicação do disposto no artigo 87.º-A do Código do IRC, não podendo ser subtraída a parte dos lucros obtidos nos estabelecimentos da Requerente (...) situados nas Regiões Autónomas, simplesmente por inverificação dos pressupostos de incidência subjetiva que estão plasmados nos normativos acima explicitados e que regulamentam as Derramas Regionais, ou seja, tão-só, porquanto a Requerente (...) não são sujeitos passivos com sede em nenhuma das aludidas regiões autónomas (...) Claro está que estamos em dois planos completamente diferentes: i) o da incidência subjectiva da derrama Estadual versus da derrama Regional, relevando, para o efeito, o elemento de conexão residência, ficando o respetivo sujeito passivo sujeito a uma ou a outra em função da localização da sua sede, ou seja, se localizada em território continental português fica sujeito a Derrama Estadual; se localizada em território de qualquer uma das regiões Autónomas, fica sujeito a Derrama Regional; ii) o do apuramento das receitas fiscais atribuídas às Regiões Autónomas em conformidade com o disposto no art.º 20.º da LFRA”.

30. A Requerente assinala que esse entendimento é inteiramente oposto às decisões do STA sobre o mesmo tema, ao mesmo tempo que esse entendimento é incompatível com uma repartição de receitas estabelecido no art. 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, e incompatível com a subsistência de uma derrama regional incidente sobre contribuintes sediados em Portugal – além de escamotear o facto legal de as Regiões Autónomas terem estabelecido taxas próprias.

### **III. B. Posição da Requerida**

31. Na sua resposta, a Requerida sublinha o facto de estarmos perante um prestador de serviços de telecomunicações que dispõe de uma vasta rede de pontos de venda espalhadas por Portugal Continental e Regiões Autónomas (mais de 200), pelo que uma das principais questões subjacentes à matéria em apreço, é se se deve classificar cada uma das centenas de pontos físicos de venda como estabelecimentos estáveis.

32. Mais particularmente, pergunta a Requerida se é legalmente admissível uma tal fragmentação da actividade, e do lucro tributável, de uma grande empresa nacional, em mais de 200 pontos de venda, dispersos em território nacional, sem personalidade jurídica e sem NIF associado, apenas para efeitos de poder beneficiar das taxas de derrama regional mais baixas – atentos, em especial, os “custos de insularidade” que estão na origem da adaptação da tributação em sede de IRC às especificidades regionais.
33. E interroga-se se esses alegados estabelecimentos estáveis cumprem todos os requisitos legais, se, nomeadamente, dispõem de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, nos termos do disposto no art.º 123.º do CIRC.
34. E conclui que, seja qual for a perspectiva adoptada, esses estabelecimentos estáveis da Requerente não existem nas Regiões Autónomas: a Requerente tem sede e direcção efectiva no Território Continental Português e não nas ilhas, exerce a sua actividade por todo o território nacional (quer continental, quer insular), pelo que, conforme resulta directamente da letra da lei, está sujeito a derrama estadual, e não a derrama regional.
35. Reconhecendo que as Regiões Autónomas têm um poder tributário próprio, um poder tributário de adaptação, e um direito a determinadas receitas, a Requerida analisa as implicações da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, que aprovou a Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA) – assinalando que tais poderes das Regiões Autónomas devem ser exercidos em obediência ao princípio da coerência entre o sistema fiscal nacional e os sistemas fiscais regionais, previsto no art. 55.º, a) da LFRA.
36. E lembra que tais poderes devem ser exercidos em matérias não sujeitas à incidência efectiva ou potencial de impostos de âmbito nacional, e que não podem converter-se em obstáculos ao comércio com os diferentes pontos do território nacional (art. 57.º, 1 da LFRA) – razão pela qual a competência atribuída às Regiões Autónomas para adaptar o sistema nacional às especificidades regionais consiste na diminuição das taxas de IRS, do IRC, IVA e impostos especiais de consumo, na criação de deduções à coleta e na criação de benefícios fiscais temporários e condicionados (art. 59.º da LFRA).
37. Mas, sublinha a Requerida, tal competência não compreende o poder de revogar, ou afastar, leis gerais da República em matéria fiscal, como estabeleceu o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 91/84.

38. A Requerida lê, na legislação regional aplicável, que a derrama regional, com as taxas nela revistas, apenas se aplica a 1) residentes na Região Autónoma; 2) não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma, interpretando este segundo requisito como referindo-se a não residentes em território Português.
39. E assim, como a Requerente não tem sede nas Regiões Autónomas nem é sociedade não residente (em Portugal) com estabelecimento estável em qualquer das Regiões Autónomas, não se lhe aplica a derrama regional.
40. E isto porque, no seu entender, o legislador regional, nesta matéria específica, não criou, nem podia criar, um sistema fiscal próprio das Regiões, não pretendeu alterar toda a estrutura da aplicação da Derrama Estadual, criando uma Derrama Regional com uma estrutura muito diferente daquela que vigorava no continente. Pelo que o regime das derramas regionais é uma “réplica” da derrama estadual.
41. O que, no seu entender, exclui os estabelecimentos estáveis de sociedades com sede no continente, que exerçam a sua actividade também nas regiões.
42. Invocando em seu apoio as decisões arbitrais nos Procs. n.ºs 610/2014-T, 611/2014-T, 612/2014-T, e ainda 38/2023-T, 341/2024-T e n.º 517/2024-T.
43. Concluindo que, por não ter havido erro imputável aos serviços, não deve haver reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.
44. Em Alegações, a Requerida limita-se a reiterar os argumentos já desenvolvidos na sua resposta.

#### **IV. Fundamentação da decisão**

##### **IV.A. O mérito da causa.**

A questão jurídico-tributária que o Tribunal é chamado a apreciar consiste em determinar se, em vez das taxas de derrama estadual previstas no artigo 87.º-A do CIRC, devem ser aplicadas as taxas reduzidas de derramas regionais aos rendimentos da Requerente que foram obtidos nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, nos exercícios de 2021 e 2022.

A resposta que for dada a essa questão será, naturalmente, determinante para o juízo a emitir quanto à invocada ilegalidade dos actos tributários em apreço.

Convirá referir, desde logo, que a jurisprudência dominante no CAAD, e praticamente unânime nos tribunais superiores (acórdãos do STA de 7 de Janeiro de 2009, Proc. n.º 0669/08, e de 18 de Novembro de 2020, Proc. n.º 0958/10.1BELRS, e acórdãos do TCAS de 04 de Outubro de 2023, Proc. n.º 1468/09.5BELRS, e de 16 de Novembro de 2023, Proc. n.º 381/09.0BELRS), tem reiteradamente concluído que, quando na legislação das Regiões Autónomas, em matéria fiscal, se alude a estabelecimentos estáveis, o contexto regional dessa legislação aponta para um conceito de estabelecimento estável que seja detido por toda e qualquer entidade não residente na Região Autónoma em causa, ou seja, não se cinge a um conceito de estabelecimento estável na Região Autónoma que seja pertença de uma entidade não residente em Portugal.

Centrando-se o dissenso entre as partes no conceito de “não residente com estabelecimento estável”, aceita-se assim, de acordo com a jurisprudência largamente dominantes que o conceito de estabelecimento estável, tanto para efeitos de redução de taxa de IRC como para efeitos de derrama regional, abrange as instalações onde seja exercida efectiva actividade económica dos sujeitos passivos, residentes ou não residentes no território nacional, sob pena de violação do artigo 13.º da CRP.

A legislação regional, no caso das derramas, apresenta-se como lei especial – que, como lei especial, tem a virtualidade de derrogar a lei geral (art. 7.º, 3 do Código Civil, *a contrario*) –. Especificamente, a situação da Requerente enquadra-se no art. 87.º-A do CIRC, que prevê o regime geral da derrama estadual, mas, obviamente, quando estão preenchidos os pressupostos da aplicação do regime especial, a regra do art. 87.º-A do CIRC deve ser afastada na aplicação ao caso concreto.

Isso resulta aliás da própria legislação regional (ex.: art. 5.º, 2 do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A), que assume a tarefa de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, o que evidentemente implica o afastamento da aplicação do regime previsto no sistema fiscal nacional.

A consequência é que a invocação art. 87.º-A do CIRC para o caso concreto pode induzir em erro, se, ao desconsiderar a interposição das normas regionais, levar, na prática, à

desconsideração destas: muito simplesmente, o art. 87.º-A do CIRC não é directamente aplicável à situação em causa – e só voltaria a sê-lo se os regimes especiais de derrama regional não fossem aplicáveis – por exemplo, se o contribuinte não tivesse residência na respectiva região autónoma, ou, aí não tendo residência, aí não tivesse, também, estabelecimento estável.

No caso, a Requerente não tem residência fiscal em qualquer das regiões autónomas, mas desenvolve aí as suas actividades através de instalações que se enquadram no conceito de “*estabelecimento estável*”, definido no artigo 5.º do CIRC.

#### **IV.A. 1. Questão da aplicação da derrama regional da Madeira**

Relativamente à derrama regional da Madeira, incide sobre a parte do lucro tributável superior a € 1 500 000 sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos enquadrados no art. 26.º, 1 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; sendo que a al. b) desse art. 26.º, 1, refere as “*pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição*”; e “*circunscrição*”, é, nos termos do art. 23.º, o território do Continente ou de uma Região Autónoma, consoante o caso.

É manifesto que a situação da Requerente se enquadra nesta norma, pois, em 2021 e 2022:

- tinha sede em território português;
- possuía estabelecimentos estáveis (à face do preceituado nos n.ºs 9 e 10 do artigo 5.º do CIRC) em mais de uma circunscrição, designadamente no Continente e em ambas as Regiões Autónomas.

Por isso, conclui-se que à Requerente era aplicável a derrama regional da Madeira, e não a derrama estadual, relativamente aos rendimentos obtidos nesta Região Autónoma.

#### **IV.A. 2. Questão da aplicação da derrama regional dos Açores**

Relativamente à derrama regional dos Açores, aplica-se, nos termos do Art. 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, aos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores, bem como a sujeitos passivos não residentes que nela tenham estabelecimento estável, e que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

A Requerente não era residente na Região Autónoma dos Açores, mas tinha nela instalações enquadráveis no conceito de estabelecimento estável, definido no artigo 5.º do CIRC.

O regime aplica-se a sujeitos passivos não residentes, quer sejam não residentes em território nacional, quer, sejam residentes em território nacional, e apenas não residentes no território da Região Autónoma dos Açores – como tem reiteradamente afirmado a jurisprudência do STA.

O que, por sua vez, é reforçado pelas razões que justificaram a criação de taxas reduzidas de derrama para entidades não residentes, que são a “*promoção da economia e reforço dos meios dos agentes económicos na concretização de investimento e criação de emprego, em benefício do desenvolvimento sustentável da Região Autónoma dos Açores*” (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A), e que, como é evidente, valem tanto para o investimento por empresas sediadas no estrangeiro como para o investimento por empresas residentes em Portugal. O que torna imperativa a conclusão de que a interpretação do art. 2.º, 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, no sentido da aplicação da taxa reduzida de derrama a todas as entidades que não tenham sede ou direcção efectiva na Região Autónoma dos Açores que nela tenham instalações qualificáveis como *estabelecimento estável*, é a única que se sintoniza com o princípio constitucional da igualdade.

Sendo também a interpretação que se melhor se conjuga com a imputação das receitas de IRC às regiões autónomas, estabelecida no art. 26.º, 1, b), e 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, em que se incluem as devidas por pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português que tenham na região um estabelecimento estável, sendo as receitas de cada circunscrição determinadas pela proporção entre o volume anual de negócios do exercício correspondente às instalações situadas em cada região autónoma e o volume anual total de negócios do exercício – dando-se explicitamente se relevância à actividade e

investimento de pessoas colectivas residentes em território português qualificáveis como estabelecimentos estáveis, o que confirma o entendimento que vem sendo adoptado pelo STA nesta matéria.

Pelo exposto, também em relação à actividade da Requerente nos Açores, era aplicável a respectiva derrama regional, e não a derrama nacional.

#### **IV.A. 3. Compatibilização da imputação das derramas regionais com a derrama estadual**

Tendo a Requerente actividade no Continente, a par das actividades nas Regiões Autónomas, desenvolvidas através de instalações qualificáveis como *estabelecimentos estáveis*, o princípio da prevalência das derramas regionais, onde sejam aplicáveis, suscita ainda um problema de cálculo de imputação de receitas, que quantifique os efeitos dessa destrição causada pela prevalência da norma especial em relação à norma geral.

*Esse critério de imputação é o previsto no art. 26.º, 2, da Lei das Finanças Regionais, que fixa uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à actividade efectivamente desenvolvida em cada região.*

Ou seja, no cálculo do montante devido a título de derrama estadual não deverá ser tida em consideração a proporção do lucro tributável imputável aos estabelecimentos estáveis sitos na Região Autónoma dos Açores e na Região Autónoma da Madeira, que se encontra sujeito às derramas regionais especificamente previstas em cada uma daquelas circunscrições.

#### **IV.A. 4. Conclusão**

O que antecede conduz-nos às seguintes conclusões:

- 1) Um sujeito passivo de IRC, com sede no território continental português, que desenvolve uma parte da sua actividade comercial na Região Autónoma dos Açores e na Região Autónoma da Madeira, através de estabelecimentos estáveis que ali mantém para o efeito, está sujeito às derramas regionais previstas naquelas circunscrições pela parcela do lucro tributável imputável àqueles estabelecimentos – sendo a aplicabilidade do art. 87º-A do

- CIRC, relativamente a essa parcela, afastada pela aplicação conjugada do artigo 26º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto e do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, à luz da al. i) do n.º 1 do art. 227º da CRP.
- 2) O cálculo do montante devido a título de derrama estadual e a título de cada uma das derramas regionais deve ser aferido com base no critério de imputação previsto no art. 26.º, n.º 2, da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro (Lei das Finanças das Regiões Autónomas), que determina uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à actividade que nela foi efectivamente desenvolvida.
  - 3) São ilegais as autoliquidações de IRC (derrama estadual) respeitantes aos exercícios de 2021 e 2022 da Requerente, por violação do disposto nos arts. 87.º-A do CIRC e 26.º, 2 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, bem como por violação do regime jurídico da derrama regional previsto no Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A (RAA) e no Decreto-Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de Julho (RAM), na redacção em vigor à data dos factos, na medida em que tais autoliquidações incorporam derrama estadual liquidada em excesso, porque liquidada sobre matéria tributável legalmente alocada às derramas regionais, e respectivas taxas.
  - 4) Justifica-se a anulação das autoliquidações impugnadas, de harmonia com o disposto no art. 163º, 1, do CPA, subsidiariamente aplicável nos termos dos arts. 29º, 1, d) do RJAT e 2º, c), da LGT.

#### **IV.A. 5. Juros indemnizatórios**

Para além da restituição da derrama estadual que indevidamente suportou, tem ainda a Requerente direito a juros indemnizatórios, pois, como estatui o art. 43.º, 1 da LGT, *“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 tribunal arbitral não é apenas competente para apreciar a legalidade de actos de liquidação de impostos, cabendo-lhe ainda algumas atribuições que se enquadram no âmbito da execução de sentença - porque constitui um efeito da decisão arbitral de procedência que a AT deva praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto impugnado, e restabelecer a situação que existiria se esse acto não tivesse sido praticado (artigo 24.º, n.º 1, do RJAT).

Essa é, por outro lado, a necessária decorrência do dever de execução de sentenças de anulação de actos administrativos (art. 179º do CPTA), que se torna extensivo, nos mesmos exactos termos, às situações em que haja lugar à anulação administrativa por iniciativa da Administração, ou a requerimento do particular (art. 172º do CPA).

No caso, a Requerente veio deduzir um pedido de reembolso do imposto indevidamente pago, mas esse é um pedido meramente acessório, e condicionado à declaração de ilegalidade dos actos tributários impugnados, não assumindo a natureza de um pedido autónomo de condenação na prática de acto devido, ou de reconhecimento de direitos legalmente protegidos que extravase o âmbito de competência material do tribunal arbitral.

Por conseguinte, o tribunal arbitral não está impedido de incluir, no dispositivo, as cominações meramente consequenciais da declaração de ilegalidade do acto tributário.

De harmonia com o disposto no art. 24º, 1, b) do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto no art. 29º, 1, a) do RJAT.

Nos termos do art. 24º, 5 do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas.

No caso concreto, resultou provado que a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC não previa quaisquer campos para apuramento de derramas regionais, equivalentes aos campos

350 (“Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores”) e 370 (“Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira”) existentes no que se refere à restante parte do IRC – dispondo apenas de um único campo (373), com a designação “Derrama estadual (art.º 87.º-A)”.

É verdade que nas instruções de preenchimento da declaração modelo 22 se refere que:

*“Este campo 373 também se destina a inscrever a derrama regional, no caso de sujeitos passivos com rendimentos imputáveis à Região Autónoma da Madeira (conforme Decreto Legislativo Regional 14/2010/M, de 5 de agosto) e à Região Autónoma dos Açores (conforme Decreto Legislativo Regional 21/2016/A, de 17 de outubro)” (DR, 2.ª Série, Parte C, 12.01.2024, p. 114).*

Assim, não sendo impossível, à Requerente, inserir nesse campo 373 o valor agregado de todas as derramas que considerava correcto, dificilmente esse somatório poderia ser aceite sem uma discriminação da imputação a que se tinha procedido, e que, como o atesta o presente dissídio, não era aceite pela AT.

Logo, apesar de o imposto ter sido autoliquidado, constata-se que o sistema informático da AT para apresentar a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC não permite a imputação discriminada, às derramas regionais, das partes dos rendimentos gerados nas respetivas circunscrições.

Por consequência, devem considerar-se imputáveis à AT as ilegalidades das autoliquidações, quanto ao cálculo da derrama estadual. Trata-se de uma situação que se enquadra por maioria de razão no art. 43.º, 2 da LGT, pois, mais eficaz do que orientações administrativas que influenciem o comportamento do contribuinte é a sua imposição, por inadmissibilidade física de adopção de outro comportamento.

Como se lê na fundamentação da decisão arbitral do Proc. n.º 26/2016-T, do CAAD:

*“Se o erro que afecta uma declaração ou uma liquidação for resultado de constrangimentos presentes nos formulários disponíveis, ou de vícios ou incorrecções contidos nas respectivas instruções de preenchimento, esse erro não poderá deixar de considerar-se imputável à AT, já que a lei impõe a esta o rigor formulário nas declarações e a correcção na prestação de informações, pelo que, na falta disso, haverá uma actuação da sua parte de incumprimento dos seus deveres, que apenas a ela pode ser imputada.”*

Trata-se, assim, de uma ilegalidade inicial, verificada logo no momento da autoliquidação, e não posteriormente, na data de indeferimento da reclamação graciosa (14 de Novembro de 2024).

Nesses termos, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados à taxa legal supletiva (cf. arts. 35.º, 10, e 43.º, 4, da LGT, art. 559.º do Código Civil, art. 61º, 5 do CPPT e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril) sobre os valores de derrama estadual a restituir, e contados desde as datas em que efectuou os pagamentos indevidos (1 de Setembro de 2022 quanto ao exercício de 2021, 1 de Setembro de 2023 quanto ao exercício de 2022) até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.

#### **IV.A. 6. Questões prejudicadas.**

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, pela ordem disposta pelo art. 124º do CPPT, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – art. 608º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, c) e e) do RJAT.

#### **V. Decisão**

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

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando a decisão de indeferimento da reclamação graciosa;
- b) Anular parcialmente as autoliquidações de IRC impugnadas, nas partes respeitantes à tributação dos rendimentos em IRC e derrama estadual, na medida em que no seu cálculo foi considerado o lucro tributável obtido pela Requerente com a actividade desenvolvida através das instalações situadas nas regiões autónomas de Açores e Madeira;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, contados desde as datas em que efectuou os pagamentos indevidos (1 de Setembro de 2022 quanto ao exercício de 2021, 1 de Setembro de 2023 quanto ao exercício de 2022), até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

#### **VI. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 270.685,35 (duzentos e setenta mil, seiscentos e oitenta e cinco euros e trinta e cinco cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, 1, a), do RJAT e art.º 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VII. Custas**

Custas no montante de € 4.896,00 (quatro mil, oitocentos e noventa e seis euros) a cargo da Requerida (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 31 de Julho de 2025

Os Árbitros

Fernando Araújo

Carlos Alberto Monteiro da Silva

João Pedro Rodrigues