

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1321/2024-T

Tema: IRC do exercício de 2021 – Derrama estadual - Derramas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

SUMÁRIO:

- 1. Um sujeito passivo de IRC que exerce parte da sua atividade nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira através de instalações físicas aí existentes, não sendo residente nessas regiões mas sim no território continental português, está sujeito às derramas regionais previstas naquelas circunscrições pela parcela do lucro tributável imputável àqueles estabelecimentos.**
- 2. O cálculo da derrama estadual e de cada uma das derramas regionais deve ser aferido com base no critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro (Lei das Finanças Regionais), 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 atividade que nela foi efetivamente desenvolvida.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (Presidente), Dr.^a Alexandra Iglésias (Adjunta e Relatora) e Dr. Manuel Lopes da Silva Faustino (Adjunto) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral coletivo no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., SGPS, S.A., sociedade comercial anónima com sede em ..., ...-... ..., Matosinhos, titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial (“NIPC”) ... (“Requerente”), vem, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, n.ºs 1 e 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), e que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“AT” ou “Requerida”), com vista à apreciação da legalidade das autoliquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) plasmadas nas declarações periódicas de rendimentos Modelo 22 de IRC (“declarações Modelo 22”) n.ºs ... e ..., referentes ao exercício de 2021, e do indeferimento expresso da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2024... . A Requerente peticiona também a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 18-12-2024.

A Requerente optou por não designar árbitros. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foram os árbitros designados pelo Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral coletivo, tendo todos comunicado a aceitação do encargo dentro do prazo aplicável. Em 03-02-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 21-02-2025.

Na mesma data, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar resposta ao PPA, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT. Em 31-03-2025, a AT apresentou resposta ao PPA, juntando o processo administrativo (“PA”) em 09-04-2025. Em 27-05-2024, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas, a coberto de despacho arbitral.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades. Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

O PPA tem por objeto imediato o indeferimento expresso da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2024...e por objeto mediato a autoliquidação de IRC de 2021 do Grupo B..., tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), previsto no artigo 69.º e seguintes do CIRC, do qual a Requerente é a sociedade dominante. A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e anulação da referida autoliquidação de IRC, na parte relativa à derrama estadual que incidiu sobre o lucro tributável da C..., S.A., com o NIPC..., no montante de € 155.362,45, por tal lucro tributável ser imputável às regiões autónomas dos Açores e da Madeira e se encontrar sujeito a derrama regional, mas já não a derrama estadual.

Com base na posição das partes vertida nos respetivos articulados, cumpre ao Tribunal Arbitral decidir as seguintes questões:

1. Se a derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC incide sobre rendimentos auferidos nas Regiões Autónomas da Madeira e Açores por sociedades sede e direção efetiva em território continental?
2. Se o artigo 87.º-A do CIRC, na interpretação sustentada pela AT, é materialmente inconstitucional, por violação da autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas consagrada nos artigos 227.º, n.º 1, alíneas i) e j), e 228.º da Constituição da República Portuguesa (“**CRP**”), do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP, e da liberdade de estabelecimento prevista no artigo 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia?
3. Sendo determinada a anulação dos atos tributários em análise e a restituição do montante legalmente devido, se a Requerente tem direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT?

IV. POSIÇÃO DAS PARTES

Da Requerente

Tendo as Regiões Autónomas optado por legislar em matéria de derrama e, concomitantemente, adaptado as taxas aplicáveis nas respetivas circunscrições territoriais – tudo ao abrigo das competências legislativas em matéria fiscal expressamente reconhecidas pelo artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP –, entende igualmente a Requerente que o lucro tributável da C..., S.A. – e, concomitantemente, do B...– proveniente das Regiões Autónomas deve ser sujeito às taxas de derrama regional (se aplicáveis), ao invés de ser sujeito às taxas de derrama estadual.

No entanto, por ter sede no território continental, a Requerente e a C..., S.A. não conseguiram preencher as respetivas declarações Modelo 22 em conformidade, não tendo logrado nelas repartir o seu lucro tributável por jurisdição e, assim, refletir o lucro tributável do exercício gerado nas Regiões Autónomas. Com efeito, para o cálculo da derrama estadual deve, em

primeiro lugar, ser determinado o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas, através da proporção entre o volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume de negócios total do exercício do sujeito passivo (cfr. artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas). Subsequentemente, defende a Requerente, o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas deve ser sujeito às taxas de derrama regional correspondentes, caso haja lugar à sua aplicação. E assinala que *“subtraindo-se o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas à totalidade do lucro tributável do exercício, o remanescente, se superior a 1.500.000 EUR, deverá ser sujeito a derrama estadual. Aplicando este raciocínio ao caso em apreço, cumpre determinar qual a parte do lucro tributável gerado pela C..., S.A. (e, concomitantemente, pelo GRUPO B...) sujeita a derrama regional”*.

Tal como resulta da factualidade *supra*, por referência ao exercício de 2021 e em virtude da entrega da declaração Modelo 22 do GRUPO B..., foi apurado o montante de € 3.415.359,92, a pagar a título de derrama estadual. Com vista ao apuramento do lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas, determinou-se (i) o volume total de negócios da C..., S.A. e (ii) o volume de negócios imputável às instalações situadas naquelas circunscrições. Em face do exposto, pugna a Requerente por existir uma diferença significativa, no montante de € 155.362,45, entre o montante devido a título de derrama estadual/regional (€ 2.538.156,75) e aquele que foi efetivamente declarado pela C..., S.A. (€ 2.693.519,20).

Em consequência, conclui a Requerente, que os atos tributários, na parte referente à derrama estadual que reflete o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas (€ 155.362,45), padecem do vício de violação de lei, devendo, por isso, ser anulados em conformidade, nos termos do artigo 163.º do CPA. E acrescenta: *“No cenário desse Douto Tribunal perfilhar entendimento distinto – o que se concebe por mero dever de patrocínio, sem, no entanto, conceder –, insurge-se a Requerente contra o regime ínsito no artigo 87.º-A do CIRC, porquanto necessariamente consubstanciará uma violação (i) da autonomia financeira e legislativa das Regiões Autónomas (artigos 227.º, n.º 1, alíneas i) e j), e 228.º da CRP) e, bem assim, dos Estatutos Político-Administrativos das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores; (ii) do artigo 26.º, n.os 1, alínea b), e 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, enquanto lei de valor reforçado; (iii) do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP); e (iv) da liberdade de*

estabelecimento (artigo 49.º do TFUE), o que determinará a ilegalidade dos atos tributários e decisório sub judice.

Quanto aos juros indemnizatórios, embora os atos tributários consubstanciem autoliquidações de imposto – sendo, por isso, o erro na emissão destes atos tributários imputável ao sujeito passivo –, com a apresentação da reclamação graciosa, a Administração Tributária tinha ao seu dispor toda a informação necessária à reposição da legalidade e, bem assim, para deferir a pretensão da Requerente. Em consequência, os juros indemnizatórios devem ser computados desde a data do indeferimento expresso da reclamação graciosa até à emissão da respetiva nota de crédito, tudo com as demais consequências legais.

Da Requerida

Existe no PPA uma clara confusão entre dois planos completamente distintos, o plano da incidência do imposto e o plano do apuramento das receitas fiscais pertencentes às Regiões Autónomas. A incidência da derrama estadual encontra-se prevista no artigo 87.º-A do CIRC, sendo nesta norma que se encontram enumerados os pressupostos de que cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação. Por conseguinte, o referido preceito determina quem são, em abstrato, os sujeitos passivos da obrigação de imposto, qual a matéria coletável, isto é, a riqueza, os valores económicos, sobre que recai a tributação, qual a taxa do imposto e qual o facto gerador que, reunindo os pressupostos tributários, permitirá que nasça uma obrigação de imposto. Já no que toca à derrama regional, esta apenas se aplica a: a) Residentes nas Regiões Autónomas; b) Não residentes com estabelecimento estável nas Regiões Autónomas.

Caso a pretensão da Requerente seja deferida com fundamento na desconformidade do preceito em causa com a Constituição ou o direito comunitário, então deverá o direito a juros indemnizatórios ser reconhecido ao abrigo da alínea d) do n.º 3 do artigo 43º da LGT com termo inicial de contagem desde o trânsito em julgado da decisão arbitral.

V. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- A. A Requerente é uma sociedade comercial anónima que exerce, a título principal, a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas, designadamente, de fabrico de cerveja e outras bebidas alcoólicas – cfr. alegado no artigo 4.º do PPA e não contestado pela Requerida, facto não controvertido.
- B. Em 2021, a Requerente era a sociedade dominante do GRUPO B..., o qual era tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”) previsto nos artigos 69.º e seguintes do CIRC – cfr. alegado no artigo 5.º do PPA e não contestado pela Requerida, facto não controvertido.
- C. No exercício de 2021, para além da Requerente (enquanto sociedade dominante), o GRUPO B... era ainda constituído pelas seguintes sociedades dominadas:
 - C..., S.A. (NIPC ...)
 - D..., S.A. (NIPC...);
 - E..., S.A. (NIPC...);
 - F..., LDA. (NIPC...); e
 - G..., UNIPESSEAL, LDA. (NIPC...) – cfr. alegado no artigo 6.º do PPA e não contestado pela Requerida, facto não controvertido.
- D. No exercício em causa, em cumprimento das suas obrigações tributárias e seguindo as instruções da AT, a Requerente, enquanto sociedade dominante, procedeu à entrega da declaração Modelo 22 do GRUPO B... – à qual foi atribuído o n.º...–, tendo declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, o montante de € 3.415.359,92, a título de derrama estadual, e € 1.002.085,04, a título de derrama municipal – cfr. documentos n.ºs 1 e 2 juntos ao PPA.

- E. Em 2021, o volume global de negócios não isento da Requerente correspondeu a € 359.362.776,15, sendo € 5.173.606 imputável às suas instalações situadas na Região Autónoma da Madeira, e € 7.845.218,98 imputável às suas instalações situadas na Região Autónoma dos Açores – cfr. campos 1, 2 e 3 do quadro 11-B do Documento n.º 2 junto ao PPA, e alegado no artigo 46.º do PPA, sem contestação da Requerida, facto não controvertido.
- F. A 6 de junho de 2022, a Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado no exercício de 2021 – cfr. documento n.º 4 junto ao PPA.
- G. Caso a derrama estadual não incida sobre o lucro tributável imputável às Regiões Autónomas, a Requerente pagou indevidamente o montante de € 155.362,45 – cfr. alegado no artigo 50.º do PPA e não contestado pela Requerida, facto não controvertido.
- H. A 6 de junho de 2024, por não se conformar com os atos tributários em análise, a Requerente apresentou reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2024...), em sede da qual peticionou a anulação (parcial) daqueles atos tributários, na parte referente à derrama estadual – cfr. cópia da reclamação graciosa, junta ao PPA como documento n.º 5.
- I. A 2 de agosto de 2024, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento da referida reclamação graciosa, no qual se pode ler, entre o mais, o seguinte:

“[A] reclamante solicita (...) a anulação parcial do valor apurado pela B..., S.A., a título de derrama estadual (refletido ao nível do Grupo), alegando, para o efeito, em traços muito sucintos, que, em face da presença da B..., S.A. nas Regiões Autónomas, esta está sujeita ao apuramento da derrama regional em vigor na Região Autónoma dos Açores e na Região Autónoma da Madeira, considerando a aplicação das taxas de derrama regional aplicáveis nessa circunscrição, e não as taxas previstas no artigo 87.º-A do CIRC. Vejamos se lhe assiste razão, aferindo, para o efeito, se um sujeito passivo sediado no Continente, mas que também desenvolve atividade nas Regiões

Autónomas está sujeito a derrama regional por referência à proporção do lucro tributável imputável a cada uma das referidas circunscrições territoriais.

(...) O reconhecimento de especificidades regionais levou também a que se previsse, na CRP e depois na lei, a possibilidade de adaptação dos impostos nacionais à condição especial das Regiões Autónomas. (...) O poder de adaptação regional do sistema fiscal nacional tem, no entanto, limites, quer de ordem interna, atento o valor superior das normas fiscais nacionais, quer de ordem comunitária, designadamente o regime comunitário das ajudas de Estado. Com efeito, as regiões não poderão exercer o seu direito tributário próprio legislando contra as leis gerais de tributação, seja revogando-as, seja introduzindo-lhes alterações, nos seus elementos essenciais.

(...) Ora, no âmbito da possibilidade de adaptação dos impostos nacionais à condição especial das Regiões Autónomas, a Região Autónoma da Madeira aprovou a denominada derrama regional através do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5/08 (...). Por sua vez, o n.º 1 do artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, onde o legislador define a incidência da derrama regional dos Açores (...). Parece-nos aqui que, na base deste entendimento [da Reclamante], reside uma clara confusão entre dois planos completamente distintos, o plano da incidência do imposto e o plano do apuramento das receitas fiscais pertencentes às Regiões Autónomas. A incidência da derrama estadual encontra-se prevista no artigo 87.º-A do CIRC, sendo nesta norma que se encontram previstos os pressupostos de que cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação. (...) Já no qu

Já no que toca à derrama regional, esta apenas se aplica a:

- a) Residentes nas Regiões Autónomas;*
- b) Não residentes com estabelecimento estável nas Regiões Autónomas.*

Ora, conforme se referiu anteriormente, a C..., S.A. tem a sua sede e residência fiscal em Portugal Continental e exerce a sua atividade sujeita a tributação em IRC, de acordo com as regras de determinação do lucro tributável expressas nos artigos 17.º e seguintes do CIRC. Verifica-se, deste modo, que o requisito de incidência subjetiva previsto n.º 1 do artigo 87.º-A, do CIRC, se encontra preenchido, estando, por isso, a C..., S.A. obrigada a liquidar derrama estadual nos termos e às taxas ali previstas. De maneira que, no caso dos autos, se a C..., S.A., no período de tributação de 2021, apurou lucro tributável superior a € 1.500.000,00, encontrava-se necessariamente sujeita a derrama estadual por aplicação das disposições constantes no artigo 87.º-A do CIRC, e não às taxas previstas pelos Decretos Legislativos Regionais que estabeleceram as derramas regionais.

(...) Em suma, visto que a C..., S.A. tem sede em Portugal Continental, preenche claramente o requisito de incidência subjetiva previsto no artigo 87.º-A do CIRC, não se afigurando de efetuar qualquer reparo ao valor de derrama estadual calculado/declarado” – cfr. cópia do projeto decisório, junta ao PPA como documento n.º 6.

- J. A 6 de agosto de 2024, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia – cfr. documento n.º 7 junto ao PPA.
- K. A 13 de setembro de 2024, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2024...), quanto à matéria exposta no pedido – cfr. documento n.º 3 junto ao PPA.
- L. Em 11 de dezembro de 2024, a Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos.

Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que não tenham ficado provados.

Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada. Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, no consenso das partes. Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

VI. DO DIREITO

Da incidência da derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC sobre rendimentos auferidos nas Regiões Autónomas da Madeira e Açores por sociedades sede e direção efetiva em território continental

À data dos factos, a derrama estadual encontrava-se prevista no artigo 87.º-A do CIRC, com a seguinte redação:

Artigo 87.º-A ¹Derrama estadual

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 residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de

¹ Alterado pelo Artigo 231.º da Lei n.º 114/2017 - Diário da República n.º 249/2017, Série I de 2017-12-29, em vigor a partir de 2018-01-01.

natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte: (ver documento original)

2 - O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda (euro) 1 500 000: a) Quando superior a (euro) 7 500 000 e até (euro) 35 000 000, é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual ao lucro tributável que exceda (euro) 7 500 000, à qual se aplica a taxa de 5 %; b) Quando superior a (euro) 35 000 000, é dividido em três partes: uma, igual a (euro) 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual a (euro) 27 500 000, à qual se aplica a taxa de 5 %, e outra igual ao lucro tributável que exceda (euro) 35 000 000, à qual se aplica a taxa de 9 %.

3 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o n.º 1 incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

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

Do disposto nos artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, e 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, resulta claro que um sujeito passivo de IRC, com sede e direção efetiva no território continental português, que desenvolva parte da sua atividade 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 estáveis.

Relativamente à Região Autónoma da Madeira, da alínea b) do n.º 1 do artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas resulta claro que a derrama regional se aplica a sujeitos passivos de IRC *“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”* na Região Autónoma da Madeira.

Relativamente à Região Autónoma dos Açores, a jurisprudência é unânime do sentido de que a expressão *“sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores”* abrange não apenas sujeitos passivos não residentes em território português com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores, como também sujeitos passivos não residentes na Região Autónoma dos Açores (residentes no território continental português) mas com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores (cf. Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 437/2022-T, 805/2023-T, 11/2024-T, 343/2024 e 395/2024).

Seguindo de perto a jurisprudência arbitral dominante, temos também que as derramas regionais em apreço constituem uma adaptação da derrama estadual às especificidades regionais, nos termos dos artigos 56.º e 59.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro), que as Regiões Autónomas realizaram no exercício do poder tributário conferido pelo artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP (cf. Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 805/2023-T, 11/2024-T, 343/2024 e 395/2024).

Assim sendo, resta concluir que os rendimentos auferidos, por sociedades com sede e direção efetiva em território continental, nas Regiões Autónomas da Madeira e Açores através de estabelecimentos estáveis aí situados, se encontram sujeitos às derramas regionais em causa, e não à derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC.

Neste sentido, pode ler-se na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 805/2023-T (entendimento subscrito também nas Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 11/2024-T, 343/2024 e 395/2024):

“É inquestionável que as situações das Requerentes se enquadram no artigo 87.º-A do CIRC, que prevê o regime geral da derrama estadual, mas, obviamente, quando estão

preenchidos os pressupostos da aplicação de regimes especiais, é afastada a aplicação do regime geral, o que é corolário da regra básica, que aflora no artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil, de que os regimes especiais, nos seus específicos domínios de aplicação, prevalecem sobre os regimes gerais (lex specialis derogat legi general).

A lei especial é a que se aplica a situações de facto abrangidas, todas elas, pela lei geral (sendo que esta abrange um leque mais amplo de situações de facto), consagrando um regime distinto.

Está insito nesta possibilidade de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais que, na medida em que for aplicado o regime específico adaptado, deixa de ser aplicado o regime previsto no sistema fiscal nacional, como, aliás, consta expressamente do artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A.

Sendo assim, não tem relevância a fundamentação utilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira na decisão da reclamação graciosa, para manter a aplicação do artigo 87.º-A do CIRC, pois o enquadramento das situações nesta norma não basta para assegurar a sua aplicação, sendo afastado se as situações se enquadrarem simultaneamente nas normas especiais.

Por isso, apenas o eventual não enquadramento da situação das 2.ª e 3.ª Requerentes nos regimes especiais de derrama regional, poderá permitir manter a aplicação do a regime geral previsto no artigo 87.º-A do CIRC”.

Por último, tal como defendido pelas Requerentes, o cálculo do montante devido a título de derrama estadual (prevista no artigo 87.º-A do CIRC) e a título de cada uma das derramas regionais deve ser aferido com base no critério de imputação previsto no artigo 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 atividade que nela foi efetivamente desenvolvida (cf. Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 437/2022-T,

805/2023-T, 11/2024-T, 343/2024 e 395/2024). O valor da derrama estadual assim calculado não deverá incidir sobre a proporção do lucro tributável imputável aos estabelecimentos estáveis sitos nas Regiões Autónomas, que se encontra sujeito às derramas regionais especificamente previstas em cada uma daquelas circunscrições.

Pelo exposto, julga-se procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, e das autoliquidações sindicadas, na parte relativa à derrama estadual que incidiu sobre o lucro tributável imputável às regiões autónomas dos Açores e da Madeira, no montante de € 155.362,45, cuja restituição à Requerente se determina.

Na medida em que a Requerente obteve já o efeito útil pretendido com o seu pedido, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios invocados no PPA, por representarem a prática de um ato inútil no processo proibida nos termos conjugados dos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Dos juros indemnizatórios

De acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”. Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º 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.

In casu, a Requerente preencheu as modelos 22 do IRC referentes a 2021 de acordo com as instruções da AT. Em consequência, a Requerente liquidou e pagou (indevidamente) derrama estadual sobre o lucro tributável imputável às regiões autónomas dos Açores e da Madeira, no montante de € 155.362,45. Note-se que a Requerente não sonegou informações sobre os factos em que se alicerça a tributação, ou deixou de cumprir qualquer dever de declaração pelos meios adequados. Assim sendo, temos que o pagamento indevido do montante de € 155.362,45 não

lhe é imputável, sendo, ao invés imputável à AT. Neste sentido, acompanhamos a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 26/2016-T:

“Não houve um comportamento revelado pelo Requerente no preenchimento e entrega da declaração de rendimentos no modelo 3 de IRS em 29 de Maio de 2011 – porque não lhe foi concedida, seja nos formulários disponíveis seja nas respectivas instruções de preenchimento, qualquer alternativa, tendo-se ele limitado, por isso, a seguir o único caminho possibilitado”.

“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.”

Assim, temos que os juros indemnizatórios sobre o montante de € 155.362,45 se contam desde a data de pagamento indevido deste montante, ou seja, desde 6 de junho de 2022, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, o que se determina nos termos do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

VII. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- (a) Declarar ilegais e anular parcialmente as autoliquidações de IRC de 2021 contestadas, quanto ao montante de € 155.362,45, atinente à derrama estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável das sociedades em apreço imputável às Regiões Autónomas;**

- (b) Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2024...;
- (c) Condenar a AT a restituir à Requerente o montante total de € 155.362,45, acrescido de juros indemnizatórios, contados desde 6 de junho de 2022 até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, nos termos do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT;
- (d) Condenar a AT no pagamento das custas processuais, em razão do decaimento.

VIII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e), do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixar ao processo o valor de € **155.362,45** (cento e cinquenta e cinco mil, trezentos e sessenta e dois euros e quarenta e cinco cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante da liquidação de imposto impugnada.

IX. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € **3.672,00** (três mil, seiscentos e setenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

CAAD, 5 de agosto de 2025

Os Árbitros,

(Rita Correia da Cunha – Presidente)

(Alexandra Iglésias – Adjunta e Relatora)

(Manuel Lopes da Silva Faustino – Adjunto)