

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1266/2024-T

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

SUMÁRIO:

- 1. Em procedimento de reclamação graciosa e quando se discutem apenas questões de direito, o valor de reembolso indicado pelo Reclamante constitui uma mera consequência material da procedência do pedido e, por isso, não integra este.**
- 2. Em sede de IRC, a derrama estadual é calculada e apurada individualmente, sendo indiferente, para tal, que o sujeito passivo se situe ou não dentro do perímetro de um Grupo sujeito ao RETGS.**
- 3. Relativamente a uma sociedade que exerce, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que apresenta lucro tributável superior a € 1.500.000,00, sujeito e não isento de IRC, que é residente na Região Autónoma dos Açores e que integra o perímetro de Grupo de empresas ao abrigo do RETGS, são aplicáveis as taxas de derrama regional, constantes do artigo 2.º, de Decreto-Legislativo Regional, n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro, não obstante as demais sociedades do Grupo não serem residentes naquela Região Autónoma,**

DECISÃO ARBITRAL:

Regina de Almeida Monteiro, Filipa Barros e Martins Alfaro, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formar o Tribunal Arbitral, proferem a seguinte Decisão:

A - RELATÓRIO

A.1 - Requerentes da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT): **A...**, **S.A.**, com o NIF ... e sede social na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, na qualidade de sociedade dominante designada, nos termos do número 3, do artigo 69.º-A do Código do IRC, para assumir a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações que incumbem à sociedade dominante do Grupo de Sociedades tributado ao abrigo do Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”) e, de forma subsidiária, **B...**, **S.A.**, com o NIF ... e sede social na Rua ..., número ..., ...-... ..

A.2 - Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

A.3 - Objecto do pedido de pronúncia arbitral: A apreciação da legalidade do indeferimento expresso das reclamações graciosas n.º ...2024... e n.º ...2024... e, bem assim, da legalidade das autoliquidações de IRC dos períodos de tributação de 2021 e 2022, do grupo de sociedades liderado pela Requerente **A...**, **S.A.**, na parte em que tais liquidações sujeitaram a derrama estadual o lucro tributável da Requerente **B...**, **S.A.** - lucro esse que, no entendimento das Requerentes, deveria antes ser sujeito à derrama regional prevista no Decreto Legislativo Regional (DLR) n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro.

A.4 - Pedido: A anulação parcial das autoliquidações de IRC dos exercícios de 2021 e 2022 acima referidas, por vício de violação de lei (erro nos pressupostos de direito imputável à AT), com a consequente restituição do imposto pago em excesso, no montante global de € 99.798,73 (soma dos montantes indevidamente liquidados a título de derrama estadual em detrimento da derrama regional), acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal.

A.5 - Fundamentação do pedido: As Requerentes alegam, em síntese, que as liquidações impugnadas são ilegais, porquanto a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), ao equiparar a derrama regional à derrama estadual e esta última ao próprio IRC, está a impedir indevidamente

a aplicação do regime previsto no artigo 2.º do DLR n.º 21/2016-A (derrama regional dos Açores) à sociedade B..., S.A., integrante de um grupo tributado pelo RETGS.

Defendem que o requisito constante do artigo 69.º do Código do IRC, relativo à sujeição de todas as sociedades do grupo à taxa normal mais elevada de IRC, visa evitar a consolidação de resultados de entidades com diferentes taxas base de IRC, garantindo a uniformidade na tributação base dentro do grupo - cenário em que uma sociedade beneficiaria de taxa reduzida de IRC sem abdicar dela.

Porém, tal problema de coerência não se coloca ao nível da derrama estadual/regional, dado que o montante de derrama a pagar por um grupo resulta do somatório das derramas individuais apuradas por cada sociedade.

Acresce que o legislador regional expressamente previu a situação de sociedades dos Açores integradas em grupos: o n.º 3 do artigo 2.º do DLR n.º 21/2016-A estabelece que, quando aplicável o RETGS, as taxas de derrama regional incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração de rendimentos individual de cada sociedade do grupo.

Em consequência, concluem as Requerentes que a B..., S.A. tem direito à aplicação das taxas de derrama regional dos Açores (mais reduzidas) em vez das taxas da derrama estadual, requerendo anulação parcial das autoliquidações de IRC e, em consequência, o reembolso da diferença entre o montante pago a título de derrama estadual e o montante que consideram devido por aplicação da derrama regional, bem como a condenação da AT em juros indemnizatórios.

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

A Requerida apresentou resposta defendendo a improcedência do pedido arbitral, sustentando a legalidade das liquidações questionadas.

Em primeiro lugar, a Requerida alega que a derrama regional dos Açores, com taxas reduzidas, apenas se aplica a sujeitos passivos (i) residentes na Região Autónoma dos Açores ou (ii) não residentes com estabelecimento estável na mesma.

Por outro lado, sublinha que a opção pelo regime RETGS apenas é possível quando se verifique, *inter alia*, que a totalidade dos rendimentos de todas as sociedades do grupo, com sede ou direcção efectiva em território nacional, está sujeita ao regime geral de IRC à taxa normal mais elevada (conforme o artigo 69.º, n.º 3, alínea a) do CIRC).

Assim, não podem fazer parte do grupo sociedades que estejam sujeitas a uma taxa inferior à normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação.

Nesta óptica, atendendo a que a derrama é considerada um adicional ao IRC (fazendo parte integrante da colecta de IRC), deve concluir-se que as sociedades do grupo sediadas nos Açores não podem beneficiar de taxas regionais reduzidas, estando antes sujeitas à derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC, aplicando as taxas aí estabelecidas.

A Requerida suscitou ainda excepção de admissibilidade do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, pois considera que parte do pedido relativo ao período de 2021 não deveria ser conhecido, uma vez que, na reclamação graciosa referente a 2021, tal parte foi apresentada extemporaneamente - em sede de audição prévia e já depois de decorrido o prazo de dois anos previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT - configurando, assim, não uma verdadeira impugnação graciosa tempestiva, mas sim um pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo legal.

Em consequência, defende a Requerida que, não tendo havido impugnação administrativa tempestiva, quanto à referida parte de 2021, falta jurisdição arbitral para apreciar essa parte do pedido.

B - SANEAMENTO:

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral recebido em 29-11-2024 e foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 02-12-2024 e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto dos artigos 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea b), ambos do RJAMT, o Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral, os quais comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAMT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 10-02-2025.

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

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

Notificadas, a Requerente para produzir alegações e ainda pronunciar-se sobre a excepção invocada pela Requerida, e a Requerida para produzir alegações, ambas se pronunciaram, reiterando no essencial as respectivas posições, tendo ainda a Requerente defendido não ser procedente a excepção suscitada pela Requerida.

Cumulação de pedidos: No presente processo são cumulados pedidos relativos a dois actos de autoliquidação de IRC, referentes a exercícios distintos (2021 e 2022).

Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do RJAMT, é admissível a cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos, desde que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Verificando-se que ambas as liquidações aqui impugnadas colocam a mesma questão fundamental (aplicabilidade da derrama regional dos Açores vs. derrama estadual, no âmbito do mesmo grupo de sociedades e em circunstâncias de facto semelhantes), o Tribunal admite a cumulação dos pedidos relativos aos períodos de 2021 e 2022, não se vislumbrando obstáculo processual ao conhecimento em conjunto.

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

O processo não enferma de nulidades.

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

C - FUNDAMENTAÇÃO:

C.1 - Matéria de facto - Factos provados:

Com base no teor dos documentos juntos aos autos e na posição não contestada das partes quanto aos elementos essenciais, consideram-se provados os seguintes factos relevantes:

- 1) A A..., S.A. é a sociedade dominante de um grupo de sociedades que, por opção, estava sujeito ao RETGS nos períodos de tributação de 2021 e 2022, assumindo a qualidade de sociedade designada para o cumprimento das obrigações declarativas e pagamento do imposto consolidado do grupo (artigo 69.º-A, n.º 3 do CIRC).

- 2) A B..., S.A. é uma sociedade integrante do mesmo grupo, com sede e direcção efectiva na Região Autónoma dos Açores, exercendo a actividade concessionada de exploração rodoviária nessa Região.
- 3) Por referência ao período de tributação de 2021, o perímetro do RETGS do grupo (Grupo C..., ao qual pertencem as Requerentes) era composto por três sociedades, e por referência ao período de 2022 era composto por duas sociedades, entre as quais, em ambos os casos, se incluíam a A..., S.A. (sociedade dominante) e a B..., S.A., aqui Requerentes.
- 4) A B..., S.A. procedeu à entrega das declarações periódicas de rendimentos (Modelo 22 de IRC) individuais relativas aos períodos de 2021 e 2022, tendo declarado no campo 373 (referente à derrama estadual) dos respectivos formulários os montantes de € 134.280,35 (período de 2021) e € 198.385,35 (período de 2022).
- 5) Nas declarações modelo 22 dos exercícios do RETGS aqui em causa apresentadas pelas Requerentes foi incluída a derrama estadual apurada no RETGS, correspondente ao somatório das derramas estaduais apuradas individualmente por cada sociedade do RETGS.
- 6) O modelo oficial da declaração modelo 22 de IRC, vigente quanto aos exercícios de 2021 e 2022, não continha 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”. Estes campos (350 e 370) destinam-se ao imposto imputável (IRC) a cada uma das regiões autónomas e não às derramas regionais.
- 7) A derrama estadual encontra-se no campo 373. De acordo com as instruções constante no Despacho n.º 47/2023, de 3 de Janeiro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no campo 373 deve incluir-se, sem distinguir, o valor da derrama estadual e das regionais.
- 8) Em 03-06-2022 as Requerentes procederam ao pagamento do imposto resultante de autoliquidação, referente ao exercício de 2021, reflectindo, entre outros elementos, o montante de derrama estadual acima indicado relativo à B... - Doc. n.º 3, junto à reclamação graciosa n.º ...2024... - Processo Administrativo.
- 9) Em 06-06-2023, as Requerentes procederam ao pagamento do imposto resultante de autoliquidação, referente ao exercício de 2022, reflectindo, entre outros elementos, o

montante de derrama estadual acima indicado relativo à B...- Doc. n.º 3, junto à reclamação graciosa n.º ...2024... - Processo Administrativo.

- 10) Em 21-02-2024, e com fundamento em erro de direito, as Requerentes apresentaram junto da AT reclamações graciosas visando a anulação parcial das autoliquidações de IRC de 2021 e 2022, na parte respeitante à derrama estadual aplicada à B...- Cópias dos registos postais juntos a final de cada uma das reclamações graciosas - Processo Administrativo.
 - 11) Na sequência, foram instaurados os processos de reclamação graciosa n.º ...2024..., quanto ao exercício de 2021 e n.º ...2024..., quanto ao exercício de 2022.
 - 12) Ambas as reclamações graciosas foram tempestivamente apresentadas.
 - 13) No procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024..., relativo à autoliquidação de IRC do exercício de 2021, o pedido foi expresso da seguinte forma:
- A anulação parcial da liquidação de IRC n.º 2022..., de 29 de Julho de 2022, na parte relativa ao montante devido a título de derrama estadual.*
- 14) No âmbito do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024..., relativo à autoliquidação de IRC do exercício de 2021, as Requerentes vieram suscitar, em sede de direito de audição, a correcção do valor do imposto a reembolsar, no caso de provimento do pedido.
 - 15) No que à reclamação graciosa n.º ...2024... respeita (exercício de 2021), a AT considerou a correção do valor requerido em sede de audição prévia como intempestiva, por ter sido apresentada após o decurso do prazo de reclamação graciosa, previsto no artigo 131-º, n.º 1, do CPPT.
 - 16) Na decisão final do procedimento de reclamação graciosa consta o seguinte:

De relevar que a reclamante, vem nesta sede, corrigir o pedido inicialmente efetuado, do montante de imposto, considerado por si pago em excesso no valor de €26.856,07, para o montante de €40.284,11, uma vez que, por lapso seu, teve em consideração uma redução de 20% em vez de 30%, das taxas previstas no artigo 87º-A do CIRC, à data dos factos.

No entanto, tendo em conta o prazo para legal dos dois anos para apresentação de reclamação graciosa que, no caso aqui em concreto, tinha como data limite para o efeito, 2024-06-03, verifica-se que esta correção aos montantes inicialmente pedidos se

encontra intempestivo, uma vez que foi enviado à Direção de Finanças de Lisboa em 2024-07-29, através de carta registada sob o n.ºRL...PT, pelo que o valor a considerar no presente pedido se mantém no montante de €26.856,07.

- 17) Ambas as decisões finais dos procedimentos de reclamação graciosa foram notificadas mediante cartas, ambas com registo postal de 29-08-2024 - processo administrativo -, pelo que as Requerentes se consideram notificadas em 02-09-2024 - Processo Administrativo.
- 18) O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 29-11-2024 - Informação constante do Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD.
- 19) O Tribunal Arbitral foi constituído em 10-02-2025 - Informação constante do Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD.

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

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

C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:

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

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

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

Toda a matéria de facto relevante para a apreciação do mérito foi devidamente alegada e não houve controvérsia séria entre as partes quanto aos factos essenciais acima elencados, limitando-se a divergência ao plano do enquadramento jurídico a dar aos mesmos.

A convicção do Tribunal Arbitral quanto à factualidade provada baseou-se ainda nos documentos juntos pelas partes, bem como em informação extraída do processo administrativo, nomeadamente dos processos de reclamação graciosa.

Tais elementos não foram objecto de impugnação pelas partes e, aliás, coincidem com a posição assumida por cada parte nos respectivos articulados (não existindo divergência quanto aos factos materiais subjacentes, mas apenas quanto à legalidade ou não da actuação da AT face a esses factos).

Assim, consideraram-se assentes os factos supra, por constituírem a base comum e incontroversa da questão *decidenda*.

Por fim, nos termos do artigo 16.º, alínea e), do RJAMT, vigora no processo arbitral tributário o princípio da livre apreciação dos factos, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros, o que o Tribunal fez, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade.

C.4 - Matéria de direito:

C.4.1 - Enquadramento jurídico e apreciação do mérito:

São as seguintes, as questões a decidir:

Primeira questão a decidir: Verifica-se a excepção dilatória invocada pela Requerida, advinda da intempestividade parcial do pedido em sede de procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024..., relativo à autoliquidação de IRC do exercício de 2021?

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

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

Vejamos:

C.4.1.1 - Primeira questão a decidir: Verifica-se a excepção dilatória invocada pela Requerida, advinda da intempestividade parcial do pedido em sede de procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024..., relativo à autoliquidação de IRC do exercício de 2021?

Como decorre do probatório, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024..., relativo à autoliquidação de IRC do exercício de 2021, as Requerentes requereram, em sede de direito de audição prévia, a correcção do valor do reembolso do imposto, em caso de procedência do pedido, de € 26.856,07 (valor referido no requerimento inicial da reclamação graciosa) para € 40.284,11, uma vez que, por lapso, haviam tomado em consideração uma redução de 20%, em vez de 30%, das taxas previstas no artigo 87º-A do Código do IRC, à data dos factos.

No requerido procedimento, a AT entendeu que a parte adicional do valor relativo ao pedido respeitante ao exercício de 2021 não poderia ser conhecida por falta de impugnação administrativa tempestiva, dado ter sido apresentada (via alegada “ampliação” em sede de direito de audição) após decorrido o prazo de 2 anos, previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT.

Em sede arbitral, a Requerida, suscitou igualmente excepção de intempestividade do pedido quanto à parte do pedido que resultaria da diferença entre € 26.856,07 para € 40.284,11, por tal *«ampliação do pedido»*, ter sido apresentada extemporaneamente - ou seja, já depois de decorrido o prazo de dois anos previsto no artigo 131, n.º 1, do CPPT - configurando, assim, não uma verdadeira impugnação graciosa tempestiva, mas sim um pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo legal.

Em consequência, defende a Requerida que, não tendo havido impugnação administrativa tempestiva dentro do prazo de reclamação graciosa quanto a 2021, deve *«ser julgada procedente a inimpugnabilidade da autoliquidação de IRC de 2021 na parte em que excede o montante a anular de € 26 856,07 ou, subsidiariamente, caso assim não se entenda, deverá o Tribunal Arbitral, nesta parte do pedido de pronúncia arbitral, considerar-se materialmente incompetente uma vez que, nesta parte, o pedido arbitral não foi precedido de reclamação graciosa no prazo de 2 anos previsto no art. 131º, nº 1 do CPPT»*.

Decidindo quanto à excepção:

Não restam dúvidas de que a excepção invocada pela Requerida se limita à *«parte em que excede o montante a anular de € 26 856,07»*, pelo que a apreciação da excepção se circunscreverá a esta parte.

Também não restam dúvidas - e, de resto, as partes aí convergem - de que, aquando do pedido de correcção ao montante de imposto a reembolsar em caso de procedência total da reclamação

graciosa, apresentado pelas aqui Requerentes em sede de audição prévia, já havia decorrido o prazo previsto no artigo 131, n.º 1.º do CPPT.

Resulta do probatório que no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024..., relativo à autoliquidação de IRC do exercício de 2021, o pedido foi expresso da seguinte forma:

A anulação parcial da liquidação de IRC n.º 2022..., de 29 de Julho de 2022, na parte relativa ao montante devido a título de derrama estadual.

A petição de reclamação graciosa - tal como igualmente na presente jurisdição arbitral - discutiu exclusivamente matéria de direito: saber se são aplicáveis as taxas de derrama estadual constantes do artigo 87.º-A, do Código do IRC ou as taxas de derrama regional, constantes do artigo 2.º, de Decreto-Legislativo Regional, n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro.

No que aqui interessa, resulta do artigo 68.º, n.º 1, do CPPT, que o pedido em reclamação graciosa «[...] visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte [...]».

Reportando-nos ao procedimento de reclamação graciosa aqui em causa, o pedido das Requerentes cumpriu tal requisito, uma vez que o pedido consistiu *ipsis verbis* na «anulação parcial da liquidação de IRC n.º 2022..., de 29 de Julho de 2022, na parte relativa ao montante devido a título de derrama estadual».

É esse o pedido das Requerentes e não qualquer outro, designadamente, um valor a reembolsar ou a anular.

É evidente que a procedência do pedido determinará um valor determinado a ser anulado e, sendo o caso, reembolsável.

Mas o valor do reembolso constitui uma mera consequência material da procedência do pedido e, por isso, não o integra.

E também por essa razão, não seria sequer representável que, em caso de procedência do pedido na reclamação graciosa, a AT viesse a anular apenas o valor de € 26 856,07, quando, **por mera aplicação da lei**, o valor a anular, resultante da procedência do pedido, sempre seria de € 40.284,11, já que a AT se encontra estritamente obrigada ao princípio da legalidade.

Assim, tivessem as Reclamantes, aquando da audição prévia, corrigido o valor que entendiam dever ser-lhes reembolsado - como fizeram - ou não o tivessem feito de todo, a verdade é que, por decorrência directa da lei, em caso de procedência da reclamação graciosa, sempre a AT estaria obrigada a determinar o valor do reembolso em € 40.284,11,

Não sendo, evidentemente, possível à AT entender que, não obstante da procedência do pedido resultar a obrigação de anulação do valor de € 40.284,11, como o valor que fora calculado pelas Reclamantes fora de € 26 856,07, apenas haveria lugar ao reembolso desta quantia.

E por aqui se compreende a irrelevância procedimental da referência, pelas então Reclamantes, ao valor a reembolsar em caso de procedência do pedido.

Por estas razões, o Tribunal entende que não se verificou qualquer *ampliação do pedido inicial* apresentado na reclamação graciosa, já que o pedido sempre foi o mesmo e não sofreu modificações.

E por isso, não é relevante nestes autos a discussão havida entre ambas as partes quanto a uma eventual revisão oficiosa relativa à parte aqui em causa, já que o facto de as Reclamantes terem vindo em dado momento procedimental, corrigir o valor de reembolso que entendiam dever resultar da procedência do pedido, em nada modificou o pedido adequadamente apresentado, que consistiu na «*anulação parcial da liquidação de IRC [...], na parte relativa ao montante devido a título de derrama estadual*».

É verdade que poderia discutir-se eventualmente se ainda será assim quando o fundamento da reclamação graciosa consista em erro, não de direito, mas material ou de cálculo, já que, em tal

circunstância, a modificação do valor que fundamenta o pedido poderia ser susceptível de modificar correspondentemente o pedido.

Contudo - e como se viu já -, a discussão em causa nestes autos é exclusivamente de direito, pelo que tal questão não surge como pertinente no caso concreto.

Em consequência, o Tribunal entende improceder a excepção invocada pela Requerida, em qualquer dos dois aspectos por esta invocados: inimpugnabilidade da autoliquidação e incompetência material do Tribunal, pelo que entrará no conhecimento de mérito.

C.4.1.2 - Segunda questão a decidir: Relativamente a uma sociedade que exerce, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que apresenta lucro tributável superior a € 1.500.000,00, sujeito e não isento de IRC, que é residente na Região Autónoma dos Açores e que integra o perímetro de Grupo de empresas ao abrigo do RETGS, não sendo, contudo, as demais sociedades do Grupo residentes naquela Região Autónoma, são aplicáveis as taxas de derrama estadual constantes do artigo 87.º-A, do Código do IRC ou as taxas de derrama regional, constantes do artigo 2.º, de Decreto-Legislativo Regional, n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro?

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

Assim, a derrama estadual - com âmbito geográfico nacional - é devida pelas entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e pelas entidades não-residentes com estabelecimento estável em território português,

sempre que apurem um lucro tributável sujeito a IRC e dele não isento, superior a € 1.500.000, sendo a respectiva (auto)liquidação efectuada na declaração modelo 22, de IRC.

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

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

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

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

1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil euros) sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas,

apurado por sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incide derrama regional às taxas constantes da tabela seguinte:

[...]

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

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

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

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

As Requerentes defendem que, no caso de aplicação do RETGS, as taxas de derrama são apuradas sobre o lucro tributável determinado na declaração periódica de rendimentos individual de cada uma das sociedades do grupo, pelo que, sendo alguma delas residente na

Região Autónoma dos Açores - como é o caso da B..., S.A. -, é aplicável o artigo 2.º, do Decreto-Legislativo Regional n.º 21/2016-A, de 17 de Outubro, com exclusão do artigo 87.º-A, do Código do IRC

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

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

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

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

Ou, dito de outro modo, pretendeu-se tributar a **realidade económica de um determinado grupo** de sociedades, através da definição de critérios que evidenciem a existência de uma

integração económica ou unidade, *e.g.*, detenção de uma participação social e de direitos de voto.¹

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

D.4.1.3 - Deve a Requerida AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios?

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

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT, estatui que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos*

serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

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

É verdade que o montante do imposto em causa quanto a cada um dos períodos de imposto - aqui se incluindo a parte que constitui objecto do pedido de pronúncia arbitral - decorreu das declarações modelo 22 de IRC, apresentadas pelas aqui Requerentes e que tal montante foi apurado e pago no âmbito de autoliquidações - cfr. *supra*, os factos dados como provados - pelo que, em princípio, inexistente erro imputável aos serviços da Requerida, já que o excesso de imposto decorreu da conduta das Requerentes.

Porém, importa, no concreto caso destes autos, relevar que, tal como se deu por provado:

- o modelo oficial da declaração modelo 22 de IRC, vigente quanto aos exercícios de 2021 e 2022, não continha 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 Autónomas”);
- estes campos (350 e 370) destinam-se ao imposto imputável (IRC) a cada uma das regiões e não às derramas regionais.;
- a derrama estadual encontra-se no campo 373 e
- de acordo com as instruções constante no Despacho n.º 47/2023, de 3 de Janeiro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no campo 373 deve incluir-se, sem distinguir, o valor da derrama estadual e das regionais.

Daí que as Requerentes inscreveram os valores nas declarações modelo 22 de IRC atendendo aos factos anteriormente descritos.

Daqui decorre que a mencionada conduta das Requerentes, no apuramento da derrama, foi determinada pelos serviços da Requerida - mais propriamente por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais -, sendo, pois, imputável àquela.

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

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

Têm assim as Requerentes direito a juros indemnizatórios, com termo inicial na data dos pagamentos do imposto realizados pelas Requerentes, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, do CPPT, relativamente aos montantes pagos, mas apenas na medida do valor que vier a ser anulado.

D - DECISÃO:

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- a) **Julgar improcedente** a excepção dilatória invocada pela Requerida.
- b) **Julgar procedente** o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, **anular** parcialmente as impugnadas autoliquidações de IRC n.º 2022 ..., relativa à declaração de rendimentos de IRC do exercício de 2021 e n.º 2023 ..., relativa à declaração de rendimentos IRC do exercício de 2022, apenas na parte correspondente à diferença entre o montante autoliquidado a título de derrama estadual e o montante devido quanto à derrama regional, e relativamente apenas à sociedade B..., S.A. e, em resultado da decidida anulação, determinar a restituição, às Requerentes, da derrama indevidamente paga em excesso, quanto às mencionadas autoliquidações;

c) **Anular** os despachos de indeferimento expresso das reclamações graciosas;

d) **Julgar procedente** o pedido de condenação da Requerida AT no pagamento de juros indemnizatórios, os quais incidirão sobre o valor do imposto agora anulado, com termo inicial na data do respectivo pagamento, quanto a cada um dos anos em causa.

E - VALOR DA CAUSA:

As Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 99.799,88, correspondente à parte do imposto resultante das autoliquidações cuja anulação peticionaram.

O valor indicado pelas Requerentes não foi impugnado pela Requerida e considera o Tribunal não existir fundamento bastante para o alterar, pelo que se fixa à presente causa o valor de € 99.799,88.

F - CUSTAS:

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, e da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00, indo a Requerida, que foi vencida, condenada nas custas do processo.

Notifique-se

Lisboa, 06 de Agosto de 2025.

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Filipa Barros - Adjunta)

(Martins Alfaro – Adjunto e Relator)