

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 395/2024-T

Tema: IRC – artigo 87.º-A do CIRC. Derrama estadual liquidada sobre rendimentos obtidos nas Regiões Autónomas por sociedades com sede e direção efetiva em território continental.

SUMÁRIO

- I. Um sujeito passivo de IRC, com sede e direção efetiva no território continental português, que desenvolve 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.**

- II. 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.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente e relatora), Dr. António Alberto Franco e Dra. Alexandra Gonçalves Marques (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A.**, sociedade comercial anónima com sede em Rua ..., n.os ... e ..., ...-... ..., Oeiras, titular do Número Único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial (“NIPC”) ... (“**a Requerente**”), veio, 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 de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) com vista (i) à declaração de ilegalidade e anulação parcial da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) plasmada na declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC (“**declaração Modelo 22**”) n.º..., referente ao exercício de 2022, da qual resultou o montante total a pagar de € 16.158.525,04, e, bem assim, da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023..., e (ii) a restituição do montante de € 250.656,81, correspondente ao imposto suportado alegadamente em excesso no período de 2022, acrescido de juros indemnizatórios.
2. É demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (“AT” ou “**Requerida**”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida.

2.

4. Em 4 de junho de 2024, foi comunicada, pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a constituição do presente tribunal arbitral coletivo, nos termos da alínea c) do número 1 do artigo 11.º do RJAT.
5. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e processo administrativo em 8 de julho de 2024.
6. Por despacho de 2 de setembro de 2024, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), e considerando a inexistência de prova por produzir.
7. Ambas as partes apresentaram alegações finais escritas.

II. SANEADOR

8. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação (parcial) da autoliquidação de IRC plasmada na declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC n.º..., referente ao exercício de 2022, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023... .
9. O PPA apresentado em 30 de março de 2024 é tempestivo porquanto foi cumprido o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT, a contar da notificação à Requerente da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa objeto dos presentes autos (2 de janeiro de 2024).

-
10. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).
 11. Não foram identificadas nulidades ou exceções que obstem ao conhecimento do mérito.

III. QUESTÕES A DECIDIR

12. A Requerente, sociedade com sede e direção efetiva em território continental, peticiona a anulação parcial da autoliquidação de IRC do exercício de 2022, na parte respeitante à derrama estadual liquidada relativamente aos rendimentos auferidos nas Regiões Autónomas da Madeira e Açores, ao abrigo do artigo 87.º-A do CIRC, e a restituição do montante de € 250.656,81 (acrescido de juros indemnizatórios), invocando para o efeito vício de violação de lei, designadamente, dos 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.
13. Mais especificamente, defende a Requerente que (i) o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas deve ser sujeito às taxas de derrama regional correspondentes, caso haja lugar à sua aplicação, e que (ii) subtraindo-se tal lucro tributável à totalidade do lucro tributável do exercício, apenas o remanescente, se superior a € 1.500.000,00, deve ser sujeito a derrama estadual. Com base neste entendimento, a Requerente defende uma divisão entre o lucro tributável apurado nas diferentes circunscrições: Continente - € 71.489.796,04 EUR; Madeira - € 2.192.485,03; Açores - € 754.170,52. Em consequência, segundo a Requerente, serão devidos € 4.839.081,64, a título de derrama estadual, e € 14.542,19 euros, a título de derrama regional na Região Autónoma da Madeira.

14. Cumpre, assim, ao Tribunal Arbitral determinar primeiramente se a autoliquidação de IRC impugnada é parcialmente ilegal porquanto assentou na errónea aplicação do artigo 87.º-A do CIRC, que prevê a derrama estadual, a rendimentos auferidos nas Regiões Autónomas da Madeira e Açores por uma sociedade com sede e direção efetiva em território continental.
15. Entende também a Requerente que a autoliquidação de IRC impugnada foi emitida nos termos de preceito legal (artigo 87.º-A do CIRC) 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”) e por violação quer do princípio da igualdade, quer do primado do Direito Europeu, consagrados, respetivamente, nos artigos 13.º e 8.º, n.º 4, da CRP.
16. A título subsidiário, a Requerente peticiona que o cálculo da derrama estadual em apreço reflita a parte do lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas mediante a aplicação, em cada intervalo/escalão de lucro tributável, do rácio de volume de negócios gerado no Continente e nas duas Regiões Autónomas, obtendo-se, desta forma, o lucro tributável de cada circunscrição ao qual aplicou, em cada intervalo/escalão, a respetiva taxa de derrama estadual/regional.
17. Finalmente, sendo determinada a anulação dos atos tributários em análise, a Requerente solicita a restituição do montante legalmente devido e entende ter direito a juros indemnizatórios vencidos e vincendos, com fundamento em erro imputável aos serviços da AT, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, e, subsidiariamente, com fundamento em inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legal, nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea d), da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT.

IV. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

18. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- a.** Em 2022, a Requerente era uma sociedade comercial anónima que exercia, a título principal, a atividade de construção e exploração de estabelecimentos destinados à comercialização de materiais, produtos e ferramentas de bricolage, prosseguindo a sua atividade comercial através de instalações físicas localizadas por todo o território nacional, quer continental, quer insular (cf. alegado nos artigos 9.º e 10.º do PPA – facto não contestado).
- b.** A Requerente procedeu à entrega da declaração Modelo 22 do exercício de 2022, à qual foi atribuído o n.º...—, tendo declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, o montante de € 5.104.280,64, a título de derrama estadual (cf. Documento n.º 1 junto ao PPA – facto não contestado).
- c.** Em 30 de outubro de 2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa peticionando a anulação (parcial) da referida autoliquidação de IRC, ora impugnada, na parte referente à derrama estadual (cf. cópia da reclamação graciosa junta ao PPA como Documento n.º 3).
- d.** Em 2 de janeiro de 2024, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento desta reclamação graciosa, no qual se pode ler:

“[A] Reclamante alega que a figura tributária da Derrama estadual é materialmente inconstitucional quando, preenchidos os seus pressupostos, é aplicada aos rendimentos obtidos na circunscrição das regiões autónomas, afrontando a Lei das Finanças Regionais, os diplomas que instituem a Derrama regional, o princípio constitucional da

igualdade e da autonomia regional e o princípio do direito da União Europeia da liberdade de estabelecimento.

(...)

Ora, desde já, dúvidas surgem em relação ao objeto impugnatório cujo esclarecimento se impõe sob pena de ferir a legalidade da pronúncia ou decisão a tomar no presente procedimento.

(...)

[S]endo o objeto mediato do pedido a apreciação da conformidade constitucional da referida figura tributária ou de alguma das normas do seu regime ou qualquer outra, diga-se, encontramos-nos perante uma função que não incumbe à AT.

Com efeito, a AT, como órgão da administração pública sob direção do Governo, não tem competências no foro da apreciação da legalidade constitucional de normas jurídicas, ou sequer da atividade legiferante, pelo que qualquer pronúncia decisória nossa encontrar-se-ia ferida de legalidade institucional.

(...)

Da inconstitucionalidade material (interpretativa) da Derrama estadual

(...)

Para este efeito o lucro tributável gerado pelas suas instalações nas RA deveria ser aferido e isoladamente considerado para sobre o mesmo recair, se cumpridos os seus pressupostos, a respetiva Derrama regional.

(...)

Será oportuno aqui realçar que a Derrama estadual atua como uma taxa adicional à taxa (geral) de IRC, que incide sobre os sujeitos passivos de imposto cujo lucro tributável não isento exceda € 1.500.000.

Apesar da dicotomia quanto à sua natureza, entre considerar-se como um imposto próprio ou um mero adicionamento ao IRC, a Derrama estadual é, numa lógica de sistema, tomada como IRC.

E nesta lógica, ao produto da Derrama estadual apurada pelos contribuintes, será este passível de beneficiar das deduções à coleta a que se refere o n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, nos mesmos termos que o IRC, nem concorrerá o encargo para o lucro tributável do período por força da alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

Ou seja, não há destrição entre o IRC e a Derrama estadual ou, pelo menos, o seu regime, notavelmente parco, não possui dissemelhanças suficientes para se considerarem figuras tributárias distintas.

Paralelamente, e como expressão financeira do poder e autonomia regionais, foram criadas as figuras das derramas regionais (...).

Apesar de as taxas variarem ao longo do tempo e entre regiões, a base de incidência objetiva acompanhou sempre o regime da Derrama estadual, encontrando-se desde o período de tributação de 2014 estabilizada em 3 escalões, de € 1.500.000, de € 7.500.000 e de € 35.000.000.

Já a base de incidência subjetiva tem a sua fonte no CIRC, nomeadamente no n.º 1 do art.º 87.ºA do CIRC e, por remissão, no art.º 2.º do CIRC, no que à Derrama regional respeita e na Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, a designada Lei das Finanças Regionais, quanto às Derramas regionais.

Ora, julgamos que é nesta parte que assenta a discordância da Reclamante com a liquidação da Derrama estadual nos moldes realizados.

(...)

[F]oi opção legislativa fazer uma imputação da receita tributária em função do volume de negócios e não do lucro tributável gerado por cada unidade económica do sujeito passivo sita em diferente circunscrição.

(...)

Questão diversa, e que nos parece ser a contenda da Reclamante, é se a Derrama estadual se encontra sujeita às mesmas regras de afetação da receita tributária a que se refere o citado art.º 26.º da Lei das Finanças Regionais.

Ora, para os serviços da AT, indubitavelmente, a Derrama estadual acompanha este tratamento.

(...)

Ou seja, não prevê a legislação vigente qualquer diferença de tratamento na repartição da receita de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas a alocar às regiões autónomas, sobre o IRC ou das Derramas estadual ou regional.

Dito doutro modo, na Lei das Finanças Regionais, nomeadamente no Capítulo I, Secção II, não existe nenhuma outra regra de imputação de receitas tributárias onde sejam enquadráveis as Derramas estadual, regional e municipal como impostos que incidem sobre o lucro das pessoas coletivas.

Nesse sentido, o procedimento de alocação desta receita tributária, quando perante sujeitos passivos que exerçam atividade económica em mais do que uma circunscrição, será sempre em função do volume de negócios, repartido em proporção entre a sede e as instalações localizadas noutras circunscrições.

Da proporção que dessa operação resultar, deverá a mesma ser aplicada à coleta de imposto, compreendendo o IRC, Derrama estadual ou Derrama regional, a haver.

(...)

Ora, resulta deste enquadramento que o lucro tributável do sujeito passivo é só um, inexistindo assim um lucro tributável distinto das instalações dispersas do sujeito passivo pelo território português.

Nem as regras de apuramento do lucro tributável no CIRC o preveem, nem o próprio cálculo das derramas regionais, nos respetivos diplomas legislativos regionais, que se limitam a remeter para a Lei das Finanças Regionais e esta por sua vez para o CIRC, sempre para o sujeito passivo conforme descrito no art.º 2.º.

(...)

Não podemos assim conceder na pretensão da Reclamante em proceder ao apuramento da Derrama estadual que seria devida nas regiões autónomas em função do lucro tributável gerado pelas instalações nas regiões localizadas e isoladamente considerado.

Da aplicação da derrama regional aos rendimentos gerados na região autónoma

[P]ugna a Reclamante pela aplicação da derrama regional, às taxas previstas para cada região, aos rendimentos gerados nas respetivas regiões autónomas, fazendo as mesmas incidir sobre a parte do lucro tributável gerado nas regiões autónomas.

Ora, tal como referido na questão precedente, não existe 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 nos parágrafos 74.º e seguintes, fundamentação para a qual remetemos.

Perante esta impossibilidade prática, não poderá ser outra a nossa resposta que não a da rejeição desta sua pretensão.

Questão diversa e relevante será determinar 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 um lapso ou, ao invés, a verdadeira manifestação da vontade do legislador.

(...)

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.

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.

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.

(...)

Razão pela qual aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva no território continental, como é o caso das Reclamantes, sobre a porção dos rendimentos gerados

nas regiões autónomas através de representação permanente sem personalidade jurídica, incidirá Derrama estadual”.

(cf. Documento n.º 2 junto ao PPA – facto não contestado).

- e. A Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos em 20 de março de 2024 (facto não controvertido).

§2. Factos não provados

- 19. Com relevo para a decisão, não existem factos dados como não provados.

§3. Motivação quanto à matéria de facto

- 20. Cabe ao Tribunal seleccionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
- 21. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
- 22. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo por base a prova documental junta aos autos, e considerando as posições assumidas pelas partes, e não contestadas, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT.

V. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Legislação relevante

Derrama estadual

23. O artigo 87.º-A do Código do IRC, na redação vigente em 2022, estabelecia o seguinte:

“1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a € 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

Rendimento tributável (euros)	Taxa (em percentagem)
De mais de 1500 000 até 7 500 000	3
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	5
Superior a 35 000 000	9

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%; (Redação da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC)

b) Quando superior a € 35 000 000, é dividido em três partes: uma, igual a € 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual a € 27 500 000, à qual se aplica a taxa de 5 %, e outra igual ao lucro tributável que exceda € 35 000 000, à qual se aplica a taxa de 9 %. (Redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)

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”

Derrama regional

24. Nos termos do artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP, as Regiões Autónomas gozam de “*poder tributário próprio, nos termos da lei*”, tendo competências para “*adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais*”. O reconhecimento deste comando constitucional na lei ordinária foi concretizado através da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, cuja versão mais recente e atualmente em vigor foi aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro. No artigo 56.º, n.º 2, deste diploma prevê-se a competência legislativa regional em matéria fiscal das assembleias legislativas regionais, designadamente os poderes de: (i) criar e regular novos impostos, vigentes apenas nas respetivas circunscrições, definindo a respetiva incidência, taxa, liquidação, cobrança, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes; e (ii) adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, nos termos da lei. Nos termos do artigo 59.º da mesma Lei, mormente do seu n.º 2, sob a epígrafe “*Adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais*”, podem as assembleias legislativas regionais, “*tendo em conta a situação financeira e orçamental da região autónoma, diminuir as taxas nacionais do IRS, do IRC e do IVA, até ao limite de 30/prct. (...)*”.
25. Com fundamento na sua autonomia legislativa em matéria fiscal as Regiões Autónomas criaram as respetivas derramas regionais através da aprovação dos seguintes diplomas: na Madeira, o Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, alterado pelos Decretos Legislativos Regionais n.ºs 5/2012/M, de 30 de março; 42/2012/M, de 31 de dezembro; 5-A/2014/M, de 23 de julho, que republicou o diploma originário; 2/2018/M,

de 9 de janeiro; 26/2018/M, de 31 de dezembro; 18/2020/M, de 31 de dezembro, e 14/2022/M, de 27 de julho; nos Açores, o Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, alterado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 1/2018/A, de 3 de janeiro.

26. À semelhança da derrama estadual, na derrama regional, a taxa aplicável depende do lucro tributável do sujeito passivo: na Madeira, as taxas oscilam entre 2,1%, 3,5% e 6,3%, consoante o lucro tributável dos sujeitos passivos seja, respetivamente, superior a € 1.500.000,00, a € 7.500.000,00 ou a € 35.000.000,00, sendo que nos Açores variam entre 2,4%, 4% e 7,2%, para idênticos intervalos de lucro tributável.
27. No que respeita à incidência subjetiva da derrama regional, a mesma resulta do disposto no artigo 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, que remete para o artigo 26.º, n.º 1, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas a determinação dos sujeitos passivos de IRC sujeitos a derrama regional (Região Autónoma da Madeira), e no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro (Região Autónoma dos Açores).
28. Relativamente à Região Autónoma da Madeira, o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, define os sujeitos passivos sujeitos a derrama regional por referência aos sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro), sendo este imposto:

“a) Devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável numa única região;

b) Devido por 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, nos termos referidos no número seguinte;

c) Retido, a título definitivo, pelos rendimentos gerados em cada circunscrição, relativamente às pessoas coletivas ou equiparadas que não tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional”.

- 29.** O n.º 2 do mesmo artigo dispõe, com relevância *in casu*, o seguinte: “*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*”.
- 30.** Relativamente à Região Autónoma dos Açores, o artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, estabelece que a derrama regional é devida 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*”.

§2. Se os rendimentos auferidos nas Regiões Autónomas da Madeira e Açores por sociedades sede e direção efetiva em território continental se encontram sujeitos à derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC?

- 31.** 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.

32. 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, como sucedia com a Requerente em 2022.
33. 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 e 11/2024-T), como sucedia com a Requerente em 2022.
34. 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 e 11/2024-T).
35. Assim sendo, resta concluir que os rendimentos auferidos, por sociedades 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.

- 36.** Neste sentido, pode ler-se na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 805/2023-T (entendimento subscrito também na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 11/2024-T):

“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 ínsito 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 regime geral previsto no artigo 87.^o-A do CIRC”.

- 37.** Por último, tal como defendido pela Requerente, 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, e 11/2024-T).
- 38.** No caso *sub judice*, não é objeto de qualquer controvérsia que, em 2022, a Requerente era uma sociedade com sede e direção efetiva em território continental, e que exercia a sua atividade comercial nas Regiões Autónomas através de instalações permanentes qualificáveis como estabelecimentos estáveis que ali mantinha para o efeito, correspondendo o conceito de estabelecimento estável neste contexto ao plasmado no artigo 5.^o do CIRC (cf. Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 437/2022-T, 805/2023-T e 11/2024-T).
- 39.** Nesta conformidade, impõe-se concluir que quer a autoliquidação de IRC controvertida, quer a decisão de indeferimento da reclamação graciosa impugnada, enfermam de vício de violação de lei consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 87.^o-A do Código do IRC, no artigo 26.^o, n.ºs 1, alínea b), e 2, da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, no artigo 2.^o do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, e no artigo 4.^o do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto.

-
40. Tal vício invalidante tem por consequência a declaração de ilegalidade e anulação parcial da autoliquidação de IRC controvertida – na parte respeitante à derrama estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável às Regiões Autónomas no exercício de 2022 – e a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa que a manteve (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

§3. Questões de conhecimento prejudicado

41. 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.

§4. Restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios

42. O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, 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 na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo*

o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

43. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação quer da autoliquidação de IRC controvertida, quer da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que a manteve, nos termos acima enunciados, há lugar à restituição das prestações tributárias indevidamente suportadas pela Requerente, no montante de € 250.656,81, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. Note-se que o montante de € 250.656,81 não se afigura controvertido e não se descortinam quaisquer razões para colocar em causa o apuramento feito pela Requerente.

44. Com referência aos juros indemnizatórios, estatui o artigo 43.º da LGT:

“1 - 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.

2 - Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

45. No caso concreto, visto que a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC não reflete quaisquer campos para apuramento de derramas regionais equivalente 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, não permitindo a imputação às derramas regionais das partes dos rendimentos gerados nas respetivas circunscrições, temos que devem considerar-se imputáveis à AT as ilegalidades da autoliquidação de IRC contestada, quanto ao cálculo da derrama estadual, apesar de o imposto ter sido autoliquidado (no mesmo sentido: Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 805/2023-T e 11/2024-T).

46. Nestes termos, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados à taxa legal supletiva (cf. artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril) sobre o valor de derrama estadual a restituir (€ 250.656,81), e contados desde a data do indeferimento expresso da reclamação graciosa até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos (cf. artigo 61.º do CPPT).

DECISÃO

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

- (a) Declarar ilegal e anular parcialmente a autoliquidação de IRC de 2022 contestada, quanto ao montante de € 250.656,81, atinente à derrama estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável às Regiões Autónomas, conforme resulta da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC n.º...;**
- (b) Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023...;**
- (c) Condenar a AT a restituir às Requerentes o montante total de € 250.656,81, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima enunciados;**
- (d) Condenar a AT no pagamento das custas processuais.**

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **250.656,81**.

CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da AT Requerida, em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 25 de novembro de 2024

Os árbitros,

Rita Correia da Cunha

António Alberto Franco

Alexandra Gonçalves Marques