

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 520/2024-T

Tema: IRC; Derrama Estadual; Derrama Regional da Região Autónoma da Madeira.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Rui Duarte Morais, Francisco Nicolau Domingos, Júlio Tormenta, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A... SGPS, S.A., com sede em ..., ..., titular do número único de pessoa coletiva ..., vem, na sequência da decisão de indeferimento expresso de pedido de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) de 2018, 2019 e 2020, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º e 15.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente, requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade da referida decisão de indeferimento e, mediamente, dos atos tributários antecedentes que dela foram objeto.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, apresentado em 8 de abril de 2024, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”) no dia 15 de abril de 2024.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, em 31 de maio de 2024, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. O Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 19 de junho de 2024, tendo sido a Requerida notificada, no dia 21 de junho de 2024, para apresentar a sua resposta.

5. Em 9 de setembro de 2024, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo (“PA”).

6. O Tribunal Arbitral decidiu dispensar, por desnecessárias, a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e as alegações finais escritas, por despacho datado de 3 de outubro de 2024.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

7. A Requerente defende que a decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa e os atos tributários objeto desta são ilegais, na medida em que o lucro tributável imputável à Região Autónoma da Madeira não deveria ter sido considerado para a determinação da Derrama Estadual a vigorar no território continental, sendo relevante, pelo contrário, para o apuramento da Derrama Regional da referida região autónoma.

Alega, nesta linha, o seguinte:

- a) A Derrama Estadual é devida sobre a parte do lucro tributável superior a 1 500 000 euros sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- b) A Derrama Regional que vigora na Região Autónoma da Madeira incide sobre a parte do lucro tributável superior a 1 500 000 euros sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes na referida região autónoma, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- c) A B..., a C..., a D... e a E... dispõem de estabelecimentos no Continente e, paralelamente, na Região Autónoma da Madeira, encontrando-se o seu volume de negócios repartido pelas referidas circunscrições. Deste modo, é em função de tal circunstância que deve ser aplicada a Derrama Estadual e a Derrama Regional;
- d) Sendo a Derrama Estadual apurada de forma individual [calculada sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades abrangidas pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”), exatamente nos termos em que seria no caso de não aplicação deste regime], a alocação do lucro tributável da B..., da C..., da D... e da E... às duas circunscrições em que dispõem de estabelecimentos, através dos quais exercem a sua atividade e o conseqüente apuramento de Derrama Estadual e Regional em vigor em cada uma daquelas regiões, em nada impactará com o perímetro de aplicação do RETGS.

8. Acrescenta que, se os atos tributários são ilegais, tem direito ao reembolso das quantias indevidamente pagas. Arroga-se, ainda, no direito ao recebimento de juros indemnizatórios, perante a existência de erro “imputável aos serviços”.

9. A Requerida apresentou resposta, na qual defende, em resumo, que a decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa e as autoliquidações de IRC dever-se-ão, no segmento impugnado, manter na ordem jurídica.

10. Alega, na sua resposta, o seguinte:

- a) As Regiões Autónomas têm um poder tributário próprio, mais concretamente (um poder tributário) de adaptação e um direito a determinadas receitas, como resulta do quadro normativo vertido no artigo 227.º, alíneas i) e j), da Constituição da República Portuguesa (“CRP”);
- b) A regulação do referido poder encontra-se na Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, diploma que aprovou a Lei das Finanças das Regiões Autónomas (“LFRA”), que tem por objeto a definição dos meios de que dispõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira para a concretização da autonomia financeira consagrada na CRP e nos estatutos político administrativos;
- c) A competência legislativa regional, em matéria fiscal, é exercida pelas Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas, mediante decreto legislativo, e compreende os seguintes poderes:
 - i. o (poder) de criar e regular impostos, vigentes apenas nas regiões autónomas respetivas, definindo a respetiva incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes;

- ii. o (poder) de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, dentro dos limites fixados na lei;
- d) O poder de criar impostos regionais deve ser exercido em matérias não sujeitas à incidência efetiva ou potencial de impostos de âmbito nacional e que não funcione como um obstáculo ao comércio com os diferentes pontos do território nacional;
- e) No caso *sub iudice*, verifica-se que, nem a Requerente, nem nenhuma das sociedades dominadas são residentes na Região Autónoma da Madeira, nem são sociedades não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, pelo que, não se lhes aplica a Derrama Regional;
- f) A decisão de indeferimento proferida em sede do procedimento de revisão oficiosa n.º ...2023... e, conseqüentemente, os atos tributários de autoliquidação de IRC parcialmente impugnados, com referência aos exercícios de 2018, 2019 e 2020, não padecem de qualquer vício.

11. Conclui sustentando que: estando a pretensão anulatória votada ao insucesso, incluindo o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios, por não se verificar qualquer erro “imputável aos serviços”, os atos tributários manter-se-ão na ordem jurídica.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

Admite-se a cumulação de pedidos – estão em causa diversos atos tributários de IRC, sendo peticionada a declaração de ilegalidade e a anulação parciais de cada um deles –, em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pela Requerente depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

IV. MATÉRIA DE FACTO

i. Factos provados

a) A Requerente é uma sociedade comercial residente em Portugal.

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 1)

b) A Requerente tem sede e direção efetiva no território continental português, mas também exerce a sua atividade na Região Autónoma da Madeira, através de instalações aí existentes.

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 1)

c) A Requerente é a sociedade dominante de um grupo de sociedades sujeito ao RETGS, do qual fazem parte:

- i. No período de tributação de 2018, nomeadamente, a B..., S.A. (“B...”), a C..., S.A. (“C...”) e a D..., S.A. (“D...”);
- ii. No período de tributação de 2019, nomeadamente, a E..., S.A.(“E...”), a C... e a D...; e
- iii. No período de 2020, nomeadamente, a E... e a B... .

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 1)

d) A Requerente apresentou em 27 de junho de 2019, como sociedade dominante, a declaração “Modelo 22” do grupo sujeito ao RETGS, referente ao período de tributação de 2018, com o código de identificação n.º

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 3)

e) A B... apresentou em 6 de junho de 2019, a declaração “Modelo 22” individual, referente ao período de tributação de 2018, com o código de identificação n.º... .

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 4)

f) A C... apresentou em 13 de junho de 2019, a declaração “Modelo 22” individual, referente ao período de tributação de 2018, com o código de identificação n.º... .

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 5)

g) A D... apresentou em 7 de junho de 2019, a declaração “Modelo 22” individual, referente ao período de tributação de 2018, com o código de identificação n.º... .

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 6)

h) A Requerente apresentou em 29 de junho de 2019, como sociedade dominante, a declaração “Modelo 22” do grupo sujeito ao RETGS, referente ao período de tributação de 2019, com o

código de identificação n.º ..., tendo a mesma sido substituída em 31 de maio de 2021, pela declaração com o código de identificação n.º

(Documentos junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob os números 7 e 8)

i) A E... apresentou em 9 de junho de 2020, a declaração “Modelo 22” individual, referente ao período de tributação de 2019, com o código de identificação n.º..., tendo sido substituída em 16 de maio de 2022, pela declaração com o código de identificação n.º

(Documentos junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob os números 9 e 10)

j) A C... apresentou em 17 de junho de 2020, a declaração “Modelo 22”, individual, referente ao período de tributação de 2019, com o código de identificação n.º ..., tendo sido substituída em 31 de maio de 2021, pela declaração com o código de identificação n.º

(Documentos junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob os números 11 e 12)

k) A D... apresentou em 9 de junho de 2020, a declaração “Modelo 22”, individual, referente ao período de tributação de 2019, com o código de identificação n.º

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 13)

l) A Requerente apresentou em 28 de junho de 2021, como sociedade dominante, a declaração “Modelo 22” do grupo sujeito ao RETGS, referente ao período de tributação de 2020, com o código de identificação n.º..., tendo a mesma sido substituída em 5 de abril de 2023, pela declaração com o código de identificação n.º... .

(Documentos junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob os números 14 e 15)

m) A B... apresentou em 7 de junho de 2021, a declaração “Modelo 22” individual, referente ao período de tributação de 2020, com o código de identificação n.º

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 16)

n)A E... apresentou em 16 de junho de 2021, a declaração “Modelo 22” individual, referente ao período de tributação de 2020, com o código de identificação n.º ...

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 17)

o) A Requerente apurou, nos exercícios de 2018 e 2019, nomeadamente, os seguintes montantes relativos ao volume de negócios e coleta individual de IRC respeitante à Região Autónoma da Madeira:

	2018 (euros)	2019 (euros)
Derrama Estadual RETGS	4 589 964,45	2 309 674,26
Lucro tributável individual B...	5 101 283,31	-
Volume de negócios individual B...	146 143 508,26	-
Volume de negócios individual B... imputável à RAM	3 620 121,39	-
Rácio RAM	0,025	-
Rácio Continente	0,975	-
Coleta individual B... imputável ao território continental	1 044 487,76	-
Coleta individual B... imputável à RAM	26 781,74	-
Derrama Estadual individual B...	108 038,50	-
Lucro tributável individual C...	19 426 857,90	13 683 266,85
Volume de negócios individual C...	837 123 951,91	854 522 814,66
Volume de negócios individual C... imputável à RAM	17 847 032,14	18 385 924,98
Rácio RAM	0,021	0,022
Rácio Continente	0,979	0,978
Coleta individual C... imputável ao território continental	3 993 967,72	2 810 269,35
Coleta individual C... imputável à RAM	85 672,44	63 216,69
Derrama Estadual individual C...	776 342,90	489 163,34
Lucro tributável individual D...	10 216 188,84	12 684 767,50
Volume de negócios individual D...	22 196 921,70	22 490 734,45
Volume de negócios individual D... imputável à RAM	1 081 168,96	527 515,99
Rácio RAM	0,049	0,023
Rácio Continente	0,951	0,977
Coleta individual D... imputável ao território continental	2 040 275,07	2 602 533,75
Coleta individual D... imputável à RAM	105 124,58	61 267,43
Derrama Estadual individual D...	315 809,44	439 238,38
Lucro tributável individual E...	-	17 474 904,45
Volume de negócios individual E...	-	3 989 023 040, 81
Volume de negócios individual E... imputável à RAM	-	162 250 197,68
Rácio RAM	-	0,041
Rácio Continente	-	0,959
Coleta individual E... imputável ao território continental	-	3 519 271,01
Coleta individual E... imputável à RAM	-	150 458,93
Derrama Estadual individual E...	-	678 745,22

(Facto aceite pela Requerente e Requerida)

p) A Requerente apurou, no exercício de 2020, nomeadamente, os seguintes montantes relativos ao volume de negócios e coleta individual de IRC respeitante à Região Autónoma da Madeira:

	2020 (euros)
Derrama Estadual RETGS	4 289 693,60
Lucro tributável individual B...	1 837 641,18
Volume de negócios individual B...	189 855 503,67
Volume de negócios individual B... imputável à RAM	3 798 766,68
Rácio RAM	0,020
Rácio Continente	0,980
Coleta individual B... imputável ao território continental	378 186,55
Coleta individual B... imputável à RAM	7 718,09
Derrama Estadual individual B...	10 129,24
Lucro tributável individual E...	23 030 922,63
Volume de negócios individual E...	4 344 041 819,74
Volume de negócios individual E... imputável à RAM	170 373 217,57
Rácio RAM	0,039
Rácio Continente	0,961
Coleta individual E... imputável ao território continental	4 647 870,50
Coleta individual E... imputável à RAM	188 623,26
Derrama Estadual individual E...	956 546,13

(Facto aceite pela Requerente e Requerida)

q) A Requerente repartiu o volume de negócios da B..., C..., D... e E... pela região do “Continente” e Região Autónoma da Madeira, tendo determinado o lucro tributável em função da proporção do volume de negócios gerado em cada uma das referidas circunscrições e com a seguinte configuração:

	2018 (euros)	2019 (euros)	2020 (euros)
Lucro tributável total B...	5 101 283,31	-	1 837 641,18
Lucro tributável B... imputável ao território continental (1)	4 973 751,23	-	1 800 888,36
Lucro tributável B... imputável à RAM (1)	127 532,08	-	36 752,82

Lucro tributável total C...	19 426 857,90	13 683 266,85	-
Lucro tributável C... imputável ao território continental ⁽¹⁾	19 018 893,88	13 382 234,98	-
Lucro tributável C... imputável à RAM ⁽¹⁾	407 964,02	301 031,87	-
Lucro tributável total D...	10 216 188,84	12 684 767,50	-
Lucro tributável D... imputável ao território continental ⁽¹⁾	9 715 595,59	12 393 017,85	-
Lucro tributável D... imputável à RAM ⁽¹⁾	500 593,25	291 749,65	-
Lucro tributável total E...	-	17 474 904,45	23 030 922,63
Lucro tributável E... imputável ao território continental ⁽¹⁾	-	16 758 433,37	22 132 716,65
Lucro tributável E... imputável à RAM ⁽¹⁾	-	716 471,08	898 205,98

(Facto aceite pela Requerente e Requerida)

r) A Requerente apresentou, no dia 28 de novembro de 2023, pedido de revisão oficiosa das autoliquidações de IRC, respeitantes aos anos de 2018, 2019 e 2020, tendo este tramitado sob o número ...2023... .

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 1)

s) O pedido de revisão oficiosa foi expressamente indeferido, por despacho de 29 de dezembro de 2023, notificado por ofício datado de 9 de janeiro de 2024.

(Documento junto pela Requerente, com o pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 1)

t) O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 8 de abril de 2024.

(Sistema informático do CAAD)

ii) Factos não provados

Não há factos com relevância para a decisão que não se tenham provado.

12. Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e identificar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, nos quais se descreve a fonte utilizada para que se os dê como assentes.

Não se deram como provadas, nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

V. MATÉRIA DE DIREITO

- i) **Questão do erro na aplicação do artigo 87.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), em dissonância com os 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**

A Requerente alega que as autoliquidações de IRC dos exercícios de 2018, 2019 e 2020 são ilegais, na medida em assentam na sujeição de todo o lucro tributável apurado pelas sociedades que integram o perímetro do “Grupo” à Derrama Estadual, desconsiderando a circunstância de

parte (do lucro tributável) ser imputável à Região Autónoma da Madeira. Razão esta que deveria, no seu juízo, originar a sujeição à Derrama Regional quanto a este segmento do lucro tributável.

Já a Requerida defende que, nem a Requerente, nem nenhuma das sociedades dominadas são residentes na Região Autónoma da Madeira, nem são sociedades não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira. Ou seja, não se aplicará às sociedades a Derrama Regional.

Vejamus, antes de mais, a normatividade aplicável.

O artigo 87.ºA do CIRC tinha, à data dos exercícios aqui em causa, a seguinte redação:

1 – Sobre a parte do lucro tributável superior a € 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 natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

<i>Rendimento tributável (euros)</i>	<i>Taxa (percentagem)</i>
<i>De mais de 1.500.000 até 7.500.000</i>	<i>3</i>
<i>De mais de 7.500.000 até 35.000.000</i>	<i>5</i>
<i>Superior a 35.000.000</i>	<i>9</i>

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 € 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 %.

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

A Derrama Regional foi criada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, no qual se destaca:

(...)

Artigo 3.º

Derrama regional

Ao abrigo da alínea f) do n.º 1 do artigo 37.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira, aprovado pela Lei n.º 13/91, de 5 de Junho, e revisto pela Lei n.º 130/99, de 21 de Agosto, com as alterações previstas na Lei n.º 12/2000, de 21 de Junho, conjugados com o n.º 1 do artigo 56.º da Lei Orgânica n.º 1/2010, de 29 de Março, e do artigo 2.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, que aprovou a lei de consolidação orçamental, é criada, para vigorar na Região Autónoma da Madeira, a derrama regional.

Artigo 4.º Incidência

1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 2 000 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado pelos sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 20.º da Lei Orgânica n.º 1/2010,

de 29 de Março, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incide uma taxa adicional de 2,5 %.

2 - Quando seja aplicável o regime especial de tributável dos grupos de sociedades, a taxa a que se refere o número anterior incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

3 - 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 CIRC.

Artigo 5.º Pagamento da derrama regional

1 - As entidades enquadradas no n.º 1 do artigo 20.º da Lei Orgânica n.º 1/2010, de 29 de Março, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola devem proceder ao pagamento da derrama regional nos termos seguintes: (...)

Já a Lei Orgânica n.º 1/2010, de 29 de março tem a seguinte redação:

1 - Constitui receita de cada Região Autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas:

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 n.º 2 do presente artigo;

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.

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

3 - *Para efeitos do presente artigo, entende-se por volume anual de negócios o valor das transmissões de bens e prestações de serviços, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado.*

Sucedo que, no entanto, a Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 de fevereiro (alterada sucessivamente pela Leis Orgânicas números 1/2010, de 29 de março, 2/2010, de 16 de junho e pela Lei n.º 64/2012, de 20 de dezembro), foi revogada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro - artigo 73.º, e foi igualmente revogado o artigo 20.º da Lei Orgânica n.º 2/2010, de 16 de junho.

O artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro tem o seguinte teor:

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

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.*

2 - *Relativamente ao imposto referido na alínea b) do número anterior, as receitas de cada circunscrição são determinadas pela proporção entre o volume anual de negócios*

do exercício correspondente às instalações situadas em cada região autónoma e o volume anual total de negócios do exercício.

3 - Para efeitos do disposto no presente artigo, entende-se por volume anual de negócios o valor das transmissões de bens e prestações de serviços, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Em resumo, há incidência subjetiva da Derrama Estadual relativamente às pessoas coletivas, residentes em território português, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e, paralelamente, não residentes com estabelecimento estável em território português; ii) a incidência subjetiva respeita a “parte do lucro tributável”; e (iii) a Derrama Estadual e a Derrama Regional partilham o conceito do imposto principal¹, “o lucro tributável”.

A interpretação do referido quadro normativo para determinar se há sujeição a Derrama Estadual de todo o lucro tributável das sociedades de um “Grupo de sociedades (ignorando o facto de parte deste, por exemplo, ser imputável à Região Autónoma da Madeira) não se tem revelado unívoca na jurisprudência.

No acórdão proferido no processo n.º 792/2022-T, de 21 de agosto de 2023, o Tribunal Arbitral decidiu:

(...)

II – Um sujeito passivo de IRC, que exerce parte da sua atividade nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira através de estabelecimentos estáveis aí existentes, que não é 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.

¹ A Derrama Estadual, como a Derrama Regional, são impostos acessórios, na medida em que dependem do imposto principal. Sustenta a jurisprudência, neste sentido, que: “I - A Derrama Estadual apresenta-se como um “imposto acessório” e não um “simplex imposto dependente”, devido mesmo que o imposto principal, do qual depende, não o seja, pois que, como decorre do respetivo regime jurídico, a Derrama Estadual incide sobre parte do lucro tributável do imposto principal.”, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de outubro de 2024, proferido no âmbito do processo n.º 0431/21.2BEVIS.

III – O cálculo do quantum devido a título de derrama estadual e a título de cada uma das derramas regionais deve ser aferido com base no critério de imputação previsto no 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.

Já o Tribunal Arbitral constituído para julgar o processo n.º 38/2023-T, de 1 de setembro de 2023, decidiu:

2. Tendo a Requerente (e as restantes sociedades que integram o Grupo sujeito ao RETGS por ela dominado) sede no território continental de Portugal, o correspondente Lucro Tributável encontrava-se sujeito a Derrama Estadual, por aplicação do disposto no artigo 87.º-A do Código do IRC, não podendo ser subtraída a parte dos lucros obtidos nos estabelecimentos da Requerente (e das restantes sociedades que integram o Grupo B...) situados nas Regiões Autónomas.

3. O elemento de conexão residência é perfeitamente legítimo para fixar a incidência subjetiva da derrama e, nessa conformidade, consubstancia motivo justificativo idóneo para fazer tributar partes do lucro tributável recebidos em território insular e sujeitos a Derrama Estadual de forma mais agravada quando comparada com a obtenção de lucros tributáveis por sujeitos passivos sedeados nas Regiões Autónomas, sejam eles obtidos somente nas Ilhas ou também no território do continente.

4. Tendo o legislador feito eleger como elemento de conexão relevante, para efeitos de incidência subjetiva da Derrama Estadual a residência, em detrimento da origem/proveniência do lucro tributável, entende este Tribunal Arbitral Coletivo que tal não viola o princípio da igualdade nem o da capacidade contributiva.

5. Não se vislumbra a aventada restrição da liberdade de estabelecimento, na medida em a decisão de localização da sede e/ou do exercício das respetivas atividades de uma sociedade residente noutra Estado-Membro da U.E. na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores só a poderia beneficiar atenta a menor carga fiscal que sobre ela incidiria.

6. O interesse público prosseguido com a Derrama Estadual versus a Derrama Regional sempre se revelaria mais valioso do que um hipotético constrangimento ou restrição, que sempre seriam mínimos, das escolhas dos operadores económicos.

A questão que se coloca a este Tribunal Arbitral é, repete-se, a de saber se dever-se-á, ou não, considerar (no apuramento da Derrama Estadual), na determinação do lucro tributável de um “Grupo de sociedades”, a proporção (do lucro imputável) à Região Autónoma da Madeira?

No caso *sub iudice*, o Tribunal Arbitral adianta, desde já, que a Requerente ficará sujeita à Derrama Regional relativamente aos rendimentos obtidos na Região Autónoma da Madeira, na medida em que tem sede ou direção efetiva em território português (Maia) e, concomitantemente, possui instalações permanentes em mais de uma circunscrição (“Continente” e “Região Autónoma da Madeira”).

Destaca-se em abono da referida conclusão a circunstância de existir jurisprudência de tribunais superiores que legitima a interpretação de que o conceito de “estabelecimento estável”, poder-se-á referir a sujeito passivo do imposto que não tenha sede ou direção efetiva na Madeira, mas em território continental, ainda que nesta possua instalações que se subsumam ao referido conceito – acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 4 de outubro de 2023, proferido no âmbito do processo n.º 1468/09.5 BELRS.

Porém, o conceito de «estabelecimento estável» não é dado naquelas normas, mas sim no art. 5.º do CIRC em que se refere que se considera «estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola».

E, no n.º 2 do mesmo artigo, esclarece-se que «incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior: a) Um local de direção; b) Uma sucursal; c) Um escritório; d) Uma fábrica; e) Uma oficina; f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português».

Os outros números deste art. 5.º concretizam esse conceito de «estabelecimento estável», mas de nenhuma destas disposições se conclui que o conceito apenas possa aplicar-se a entidades sem sede ou direção efetiva no território português.

O que sucede é que as entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português (entidades residentes, na terminologia do art. 2.º, n.º 3, do CIRC) são sujeitos passivos de IRC por força da localização dessa sede ou direção efetiva, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 2.º do CIRC, pelo que o facto de terem instalações em território nacional que caibam no conceito de «estabelecimento estável» torna-se irrelevante, uma vez que a sujeição a IRC não depende deste facto, por já derivar da localização da sede ou direção efetiva.

Mas, este facto de o conceito de «estabelecimento estável» só ter utilidade no CIRC para efeito da tributação de entidades não residentes, não permite concluir que ele não possa relevar para efeitos da tributação especial da Região Autónoma da Madeira, uma vez que se trata de um regime especial, pois entrevê-se a possibilidade de ele ser utilizado, à escala regional, como reportando-se a entidades que não tenham sede ou direção efetiva em determinada Região Autónoma.

Assim, o sujeito passivo com sede ou direção efetiva em território continental português, mas que exerce parte da sua atividade na Região Autónoma da Madeira, através de estabelecimentos estáveis aí existentes, fica sujeito à Derrama Regional pela parcela do lucro tributável imputável àqueles estabelecimentos.

A questão que agora se coloca é como compatibilizar a Derrama Estadual com a Derrama Regional?

Julgamos que no cálculo do *quantum* devido, a título de Derrama Estadual, não deverá ser tido em consideração a proporção do lucro tributável imputável aos estabelecimentos estáveis sites

na Região Autónoma da Madeira, que se encontra sujeito à Derrama Regional, especificamente previsto para a referida circunscrição.

Veja-se a decisão arbitral proferida no processo n.º 792/2022-T, de 21 de agosto de 2023, quando sustenta que:

“quanto a este ponto, haverá que recorrer ao critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças Regionais, que fixa uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à atividade efetivamente desenvolvida em cada região”.

Isto é, no cálculo do *quantum* devido a título de Derrama Estadual não deverá ser tida em consideração a proporção do lucro tributável imputável aos estabelecimentos estáveis sites na Região Autónoma da Madeira.

Termos em que se decide pela procedência do pedido de declaração de ilegalidade e anulação parcial, por erro de direito, das autoliquidações de IRC suprarreferidas.

ii) Questão da restituição do imposto pago e da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios

A Requerente pediu ainda a restituição do imposto e a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto, até ao reembolso integral da quantia devida.

Esta disciplina deriva do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

O que significa que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Uma vez anuladas partes das autoliquidações de IRC impugnadas, cabe à Requerida, em observância do disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, restituir as importâncias de imposto necessárias ao restabelecimento da situação que existiria se os atos tributários, no aludido fragmento, não tivessem sido praticados.

Sobre o direito aos juros indemnizatórios rege o disposto no artigo 43.º da LGT que, no seu número 1, o faz depender da ocorrência de erro imputável aos serviços do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

Já o artigo 43.º, n.º 3, al. c), da LGT determina que são devidos juros indemnizatórios “[q]uando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.

Sustenta a jurisprudência² quanto à questão:

O legislador considera que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respetiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte.

Impondo a lei constitucional ao Estado a obrigação de reparar os danos causados pelos seus atos ilegais, tem vindo a lei ordinária a estabelecer limites a essa reparação, sejam os decorrentes da valorização da maior ou menor diligência do lesado, seja do tempo que faculta para a Administração Tributária decidir.

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de maio de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 01201/17.

A decisão arbitral recorrida atribuiu a indemnização a partir da ocorrência do evento danoso, sendo que face às normas de direito tributário vigente tal indemnização não tem assento legal, pelo menos sob a égide do processo de impugnação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação.».

É certo que o contribuinte se viu forçado a recorrer ao tribunal arbitral em virtude de os serviços da Administração não terem procedido à solicitada revisão do ato de liquidação ilegal, e que isso constitui uma circunstância que tem sido esgrimida para afastar a aplicação da alínea c) do n.º 3 do art.º 43º da LGT.

Todavia, importa não esquecer que o princípio da igualdade impõe um tratamento semelhante entre os contribuintes cujos pedidos de revisão obtêm êxito (para além do prazo de um ano) junto da Administração, e os contribuintes que obtêm idêntico resultado (também para além desse prazo) junto do Tribunal. Em qualquer dos casos, a demora de mais de um ano é imputável à Administração e deriva da prática de ato ilegal: ou porque tardou a dar razão ao contribuinte ou porque não lha deu e veio a revelar-se que o devia ter feito. Nestes casos, o direito de indemnização deriva da prática de ato ilegal e não do incumprimento de um prazo procedimental para os serviços decidirem favoravelmente a pretensão do contribuinte, já que o prazo de um ano fixado nesse normativo nem sequer coincide com o prazo de quatro meses que a LGT fixa para a emissão de decisão (art.º 57º, n.º 1). (o destaque é nosso)

Assim, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado no dia 28 de novembro de 2023 só serão devidos juros desde 29 de novembro do corrente ano.

VI. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, nessa medida, anular o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e anular parcialmente os atos de autoliquidação de IRC em crise;
- b) Condenar a Requerida a devolver à Requerente o montante de 160 729, 35 euros;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, a contar desde 29 de novembro de 2024.
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de 160 729,35 euros.

VIII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 3.672,00 euros, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

02 de dezembro de 2024

O Árbitro Presidente (vencido, conforme declaração em anexo)

Rui Duarte Morais

O Árbitro Adjunto,

Júlio Tormenta

O Árbitro Adjunto,

Francisco Nicolau Domingos

Declaração de voto

Subscrevi o acórdão arbitral 38/2023, o qual concluiu, nomeadamente, que:

- Tendo a Requerente (e as restantes sociedades que integram o Grupo sujeito ao RETGS por ela dominado) sede no território continental de Portugal, o correspondente Lucro Tributável encontrava-se sujeito a Derrama Estadual, por aplicação do disposto no artigo 87.º-A do Código do IRC, não podendo ser subtraída a parte dos lucros obtidos nos estabelecimentos da Requerente (e das restantes sociedades que integram o Grupo B...) situados nas Regiões Autónomas.

- O elemento de conexão residência é perfeitamente legítimo para fixar a incidência subjetiva da derrama e, nessa conformidade, consubstancia motivo justificativo idóneo para fazer tributar partes do lucro tributável recebidos em território insular e sujeitos a Derrama Estadual de forma mais agravada quando comparada com a obtenção de lucros tributáveis por sujeitos passivos sedeados nas Regiões Autónomas, sejam eles obtidos somente nas Ilhas ou também no território do continente.

- Tendo o legislador feito eleger como elemento de conexão relevante, para efeitos de incidência subjetiva da Derrama Estadual a residência, em detrimento da origem do lucro tributável, entende este Tribunal Arbitral Coletivo que tal não viola o princípio da igualdade nem o da capacidade contributiva.

- Não se vislumbra a aventada restrição da liberdade de estabelecimento, na medida em a decisão de localização da sede e/ou do exercício das respetivas atividades de uma sociedade residente noutro Estado-Membro da U.E. na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores só a poderia beneficiar atenta a menor carga fiscal que sobre ela incidiria. - O interesse público prosseguido com a Derrama Estadual versus a Derrama Regional sempre se revelaria mais valioso do que um hipotético constrangimento ou restrição, que sempre seriam mínimos, das escolhas dos operadores económicos.

Reconhecendo o melindre da questão - que espero que venha a ser, em breve, decidida por acórdão uniformizador -, entendo não haver razões para alterar a minha posição. Acresce temer que a execução do ora decidido possa deparar com relevantes dificuldades, atento o facto de, relativamente ao estabelecimento sito na Madeira, a ATAM ter competências próprias no tocante à liquidação e cobrança dos impostos regionais.

Rui Duarte Morais