

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 19/2025-T

Tema: Derrama Regional – Estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas de empresas com sede em Portugal - Compatibilização da imputação das derramas regionais com a derrama estadual – Erro imputável aos serviços.

SUMÁRIO

1. Tendo a Requerente sede e actividade no Continente, a par das actividades nas Regiões Autónomas, desenvolvidas através de instalações qualificáveis como estabelecimentos estáveis, verifica-se o princípio da prevalência das derramas regionais, onde sejam aplicáveis, relativamente às receitas imputáveis a esses estabelecimentos, conforme o previsto no art. 26.º, 2, da Lei das Finanças Regionais.

2. A Requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto que resultou da autoliquidação anulada, pois, como em qualquer caso em que *"a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte"*, o erro é imputável aos serviços, independentemente de culpa, pois é *"falta do próprio serviço, globalmente considerado"*, apenas por não ser imputável ao contribuinte.

DECISÃO ARBITRAL

Os Signatários, Prof. Doutor Fernando Araújo (Presidente), Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora (vogal relator) e Prof. Doutor Jorge Bacelar de Gouveia (vogal), foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, o qual foi constituído em 11 de Março de 2025.

I – Relatório

1. A..., S.A., sociedade comercial anónima com sede em ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, titular do

1.

Número Único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ... (“Requerente”), vem, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, n.ºs 1 e 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de tribunal arbitral, tendo em vista à uma pronúncia arbitral sobre a legalidade da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) constante da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC (“declaração Modelo 22”) n.º..., referente ao exercício de 2021, da qual resultou o montante total a pagar de 14.723.334,65 EUR, e, bem assim, da decisão final de indeferimento da Reclamação graciosa n.º ...2024..., relativa ao IRC 2021, sobre a liquidação da Derrama Estadual.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

3. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação, sendo que as partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.

4. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 11 de Março de 2025, foi-o regularmente, e é materialmente competente.

5. Por Despacho de 11 de Março de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta, o que fez em 17 de Abril de 2025, juntamente com parte do processo administrativo, tendo apresentado o restante processo em administrativo em 22 de Abril de 2025.

6. Por despacho de 23 de Abril de 2025, foi a Requerente notificada para, em 10 dias, se pronunciar, querendo, sobre a “questão prévia” suscitada pela Requerida nos arts. 3.º a 10.º da sua resposta, o que fez em 9 de Maio de 2025.

7. Por Despacho de 27 de Maio de 2025, foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, e convidadas as partes a apresentar alegações escritas, no prazo de 10 dias sucessivos.
8. A Requerente apresentou alegações em 12 de Junho de 2025 e a Requerida apresentou alegações em 26 de Junho de 2025.
9. Por despacho de 1 de Setembro de 2025 foi prorrogado o prazo inicial de prolação da decisão final por dois meses, até 11 de Novembro de 2025, nos termos do art. 21º, 2 do RJAT.
10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.
11. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
14. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

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

1. A Requerente é uma sociedade comercial anónima que exerce, a título principal, a atividade de comércio por grosso e retalho de vestuário, acessórios de moda e artigos para o lar – cfr. certidão permanente comercial, disponível para consulta online (<https://registo.justica.gov.pt/Empresas/Consultar-Certidao-Permanente>) através do código de acesso ... (provado pelo referido acesso)

2. A Requerente prossegue a sua atividade comercial através de instalações físicas localizadas por todo o território nacional (quer continental, quer insular) (provado por acordo)
3. No ano de 2021, em concreto, a Requerente dispunha de 302 lojas em território nacional (provado pela listagem constante da pág. 141 do Relatório Anual de 2021, junto como Documento n.º 3 com o PPA).
4. O volume de negócios da Requerente imputável à Região Autónoma da Madeira no exercício de 2021 ascendeu a EUR 26.352.140,04 (provado pelo declarado no campo 2 do quadro 11B da declaração modelo 22 do IRC, junto como documento 1 com o PPA)
5. O volume de negócios da Requerente imputável à Região Autónoma dos Açores no exercício de 2021 ascendeu a EUR 13.664.386,50 (provado pelo declarado no campo 3 do quadro 11B da declaração modelo 22 do IRC, junto como documento 1 com o PPA)
6. A autoliquidação de IRC ora em causa, resulta do preenchimento e submissão da declaração Modelo 22 da Requerente referente ao exercício de 2021 (provado pela declaração modelo 22 do IRC, junto como documento 1 com o PPA)
7. Relativamente ao ano de 2021, a Requerente entregou a sua declaração Modelo 22 – à qual foi atribuído o n.º...–, tendo declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, o montante de 3.551.612,91 EUR, a título de derrama estadual (provado pela declaração modelo 22 do IRC, junto como documento 1).
8. A derrama estadual apurada na declaração Modelo 22 refletiu o volume de negócios e o lucro tributável da Requerente imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, nos seguintes termos:

Região	VN	VN (%)	Lucro tributável imputável
-	787.586.470,79	100,00%	57.184.587,87
Continente	747.549.944,25	95,00%	54.325.358,48
RAM	26.352.140,04	3,30%	1.887.091,40
RAA	13.664.386,50	1,70%	972.137,99

(provado pela declaração modelo 22 do IRC, junto como documento 1)

9. A Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado, no montante de 14.723.334,65 EUR (provado pela declaração junta como documento 4).

10. A 25 de junho de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa, em sede da qual peticionou a anulação (parcial) daquele acto tributário, na parte referente à derrama estadual (provado pelo documento 5 junto com o PPAe pelo processo administrativo junto pela Requerida)

11. A 8 de agosto de 2024, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento da reclamação graciosa, a fim de exercer o direito de audição prévia, com os seguintes fundamentos:

«A Reclamante contesta o valor apurado na Declaração Modelo 22, no período de tributação em contenda, a título de Derrama estadual, que desconsidera o rácio do volume de negócios imputado às Regiões Autónomas.

[...]

O reconhecimento de especificidades regionais levou também a que se previsse, na Constituição e depois na lei, a possibilidade de adaptação dos impostos nacionais à condição especial das Regiões.

[...]

O poder de adaptação regional do sistema fiscal nacional tem, no entanto, limites, quer de ordem interna, atento o valor superior das normas fiscais nacionais, quer de ordem comunitária, designadamente o regime comunitário das ajudas de Estado.

Com efeito, as regiões não poderão exercer o seu direito tributário próprio legislando contra as leis gerais de tributação, seja revogando-as, seja introduzindo-lhes alterações, nos seus elementos essenciais.

[...]

Ora, no âmbito da possibilidade de adaptação dos impostos nacionais à condição especial das Regiões Autónomas, a Região Autónoma da Madeira aprovou a denominada derrama regional através do Decreto Legislativo Regional nº 14/2010/M, de 5/08 [...].

Por conseguinte, a Região Autónoma dos Açores definiu também um regime próprio de derrama regional através do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro.

[...]

Porém, a ilação a tirar do conteúdo normativo descrito é a de que a taxa reduzida de derrama regional apenas se aplica a:

a) Residentes nas Regiões Autónomas;

b) Não residentes com estabelecimento estável nas Regiões Autónomas.

Ora, conforme se referiu anteriormente, a Reclamante tem a sua sede e residência fiscal em Portugal Continental e exerce a sua atividade sujeita a tributação em IRC, de acordo com as regras de determinação do lucro tributável expressas nos artigos 17.º e seguintes do CIRC.

Verifica-se, deste modo, que o requisito de incidência subjetiva previsto n.º 1 do artigo 87.º-A, do CIRC, se encontra preenchido, estando a Reclamante, obrigada a liquidar derrama estadual nos termos e às taxas ali previstas.

De maneira que, no caso dos autos, se a Reclamante, no exercício de 2021 apurou lucro tributável superior a € 1.500.000,00, encontra-se sujeita a derrama estadual por aplicação das disposições constantes no artigo 87.º-A do CIRC, e não às taxas previstas pelos Decretos Legislativos Regionais que estabeleceram as derramas regionais.

[...]

Face ao exposto, não nos cabe assumir outra posição senão a de rejeitar o peticionado pela Reclamante, de aplicação das taxas regionais da Região Autónoma da Madeira e dos Açores, na proporção do volume de negócios» (provado pelo documento 6 junto com o PPA)

12. A 26 de setembro de 2024, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, tendo a Administração Tributária convertido em definitivo o entendimento anteriormente projetado (provado pelo documento 2 junto com o PPA).

13. Já em 2025, a Requerente instaurou um processo de impugnação judicial, no Tribunal Tributário de Lisboa, distribuído à Unidade Orgânica 3, ao qual coube o n.º. 15/25.6BELRS (provado pelo documento 1 junto com a resposta).

14. A requerida foi citada por ofício emitido em 15-01-2025, recebido em data não concretamente apurada (provado ainda pelo documento 1 junto com a resposta)

15. A 3 de Janeiro de 2025, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo, que é tempestivo, atento o disposto no artº. 279º., al. e) do Cod. Civil. (provado pelo que consta do histórico do presente PPA).

16. A Requerida foi notificada neste processo para apresentar resposta em 11 de Março de 2025 (provado pelo que consta do histórico do presente PPA).

II. B. Matéria não-provada

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

II. C. Fundamentação da matéria de facto

Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA e com base nos documentos constantes do processo administrativo.

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º, 2, do CPPT e arts. 596.º, 1 e 607.º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e arts. 5.º, 2 e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16.º, e) do RJAT, e art. 607.º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607.º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT).

Relativamente aos factos 4 e 5, também estão provados pela presunção de veracidade das declarações do contribuinte constante do art.º 75.º da LGT.

Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição da Requerente:

A Requerente entende que os actos tributário e a decisão da reclamação graciosa que impugna são ilegais e anuláveis, desde logo, com fundamento na violação 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, na medida em que a derrama estadual apurada nessa sede reflecte o volume de negócios e o lucro tributável da Requerente imputáveis às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

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

No entanto, como alega, por ter sede no território continental, a Requerente não conseguiu preencher a respetiva declaração Modelo 22 em conformidade, não tendo logrado nela repartir o seu lucro tributável por jurisdição e, assim, refletir o lucro tributável do exercício gerado nas Regiões Autónomas.

No seu entender, para o cálculo da derrama estadual deve, em primeiro lugar, ser determinado o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas, através da proporção entre o volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume de negócios total do exercício do sujeito passivo, nos termos do artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas e o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas deve ser sujeito às taxas de derrama regional correspondentes, caso haja lugar à sua aplicação.

Deste modo, subtraindo-se o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas à totalidade do lucro tributável do exercício, o remanescente, se superior a 1.500.000 EUR, deverá ser sujeito a derrama estadual.

Aplicando este raciocínio ao presente caso, a requerente determina a parte do lucro tributável gerado pela Requerente sujeita a derrama regional.

Como resulta da factualidade que alegou, por referência ao exercício de 2021 e em virtude da entrega da declaração Modelo 22, foi apurado o montante de 3.551.612,91 EUR

a pagar a título de derrama estadual.

Por isso, com vista ao apuramento do lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas, determinou-se (i) o volume total de negócios da Requerente e (ii) o volume de negócios imputável às instalações situadas naquelas circunscrições:

Volume global de negócios não isento	787.566.470,79 EUR
Volume global de negócios, não isento, imputável às instalações situadas na Região Autónoma da Madeira (RAM)	26.352.140,04 EUR
Volume global de negócios, não isento, imputável às instalações situadas na Região Autónoma dos Açores (RAA)	13.664.386,50 EUR

Tal resulta dos campos 1, 2 e 3 do quadro 11-B da Declaração modelo 22 de IRC, junta sob o nº. 1 com o PPA.

Assim, tendo por referência o volume total de negócios da Requerente, através do cálculo da proporção do volume de negócios imputável às instalações situadas nas Regiões Autónomas, obtêm-se os seguintes rácios:

Componente da análise	2021
Rácio 1 (RAM) = (campo 2: campo 1)	1,70%
Rácio 2 (RAA) = (campo 3: campo 1)	3,30%
Rácio 3 (Continente) = 1 – (rácio 1 + rácio 2)	95,00%

Isso resulta dos campos 1, 2 e 3 do quadro 11-B da Declaração modelo 22 de IRC, junta sob o nº. 1 com o PPA.

A partir daqui, de forma a determinar o lucro tributável sujeito a derrama (estadual e/ou regional), a Requerente aplicou os rácios ao lucro tributável por si individualmente apurado no exercício em causa:

Lucro tributável do exercício	57.184.587,87 EUR
LT imputável ao Continente	54.325.358,48 EUR
LT imputável à RAM	1.887.091,40 EUR
LT imputável à RAA	972.137,99 EUR

Por fim, segundo a requerente, a derrama (estadual e/ou regional) deverá ser calculada através da aplicação das respetivas taxas aos diferentes lucros tributáveis,

quando a elas haja lugar (i.e., se os lucros tributáveis apurados superarem 1.500.000 EUR):

2021	Montantes declarados		Montantes apurados pela Requerente					
			Continente		RAM		RAA	
Lucro tributável	57.184.587,87 EUR		54.325.358,48 EUR		1.887.091,40 EUR		972.137,99 EUR	
Derrama estadual/regional	3%	180.000 EUR	3%	180.000 EUR	2,1%	8.128,92 EUR	2,4%	0 EUR
	5%	1.375.000 EUR	5%	1.375.000 EUR	3,5%	0 EUR	4%	0 EUR
	9%	1.996.612,91 EUR	9%	1.739.282,26 EUR	6,3%	0 EUR	7,2%	0 EUR
TOTAL	3.551.612,91 EUR		3.294.282,26 EUR		8.128,92 EUR		–	

Deste modo, segundo a requerente, constata-se existir uma diferença de 249.201,73 EUR, entre o montante devido a título de derrama estadual/regional (3.302,411 EUR), tendo em conta o 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, e aquele que foi efetivamente declarado pela Requerente (3.551.612,91 EUR):

Componente da análise	2021
Derrama total apurada	3.302,411 EUR (3.294.282,26 EUR + 8.128,92 EUR)
Derrama estadual declarada	3.551.612,91 EUR
Diferença	- 249.201,73 EUR

Deste modo, segundo a Requerente, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa ora impugnada e a autoliquidação de IRC controvertida são ilegais na medida em que refletem o apuramento da derrama estadual da Requerente em violação 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 – i.e., não expurgando da sujeição a derrama estadual os lucros gerados nas Regiões Autónomas.

Em abono do seu ponto de vista cita decisões do Tribunal Arbitral, que transcreve, terminando com o pedido de anulação, por ilegalidade do acto de liquidação e da decisão da reclamação graciosa, na parte referente à derrama estadual que reflete o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas (249.201,73 EUR).

A Requerente entende ainda que o regime ínsito no artigo 87.º-A do CIRC

necessariamente consubstanciará uma violação (i) da autonomia financeira e legislativa das Regiões Autónomas (artigos 227.º, n.º 1, alíneas i) e j), e 228.º da CRP) e, bem assim, dos Estatutos Político-Administrativos das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores; (ii) do artigo 26.º, n.os 1, alínea b), e 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, enquanto lei de valor reforçado; (iii) do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP) e (iv) da liberdade de estabelecimento (artigo 49.º do TFUE), o que determinará a ilegalidade dos atos tributário e decisório sub judice, conforme passará a demonstrar.

Por isso, invoca também como fundamento da declaração de ilegalidade e anulação a inconstitucionalidade do art.º 87.º-A do CIRC, na interpretação que a requerida fez do mesmo artigo.

Termina pedindo que em consequência da anulação da decisão da reclamação graciosa e da liquidação da derrama estadual, a condenação da requerida na restituição à Requerente do montante legalmente devido, nos termos do artigo 100.º, n.º 1, da LGT, acrescido de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, com fundamento em erro imputável aos serviços da Administração Tributária, 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, bem como a condenação da requerida no pagamento das custas do processo arbitral.

III. B. Posição da Requerida:

A requerida começa por suscitar a questão da litispendência com uma acção que a Requerente propôs no Tribunal Tributário de Lisboa impugnando a decisão da reclamação graciosa que também está em análise nos presentes autos. Porém alega igualmente que essa acção foi proposta depois deduzir o presente pedido de pronúncia arbitral, pelo que apenas requer que se comunique tal facto ao Tribunal Tributário de Lisboa.

Aceita a Requerida e a Requerente prossegue a sua atividade comercial através de instalações físicas, que ela denomina de estabelecimentos estáveis localizados por todo o território nacional, quer continental quer insular e por isso a primeira questão que suscita é a de saber se esses 302 pontos físicos de venda são efetivamente estabelecimentos estáveis. Entende a Requerida que se não pode considerar estabelecimento estável um local de venda sem NIF associado e apenas considerado para efeitos de beneficiar das taxas de derrame regional mais baixas.

É que, para a Requerida, *“estabelecimento estável é um mecanismo que permite obtenção de rendimentos estrangeiros num determinado estado, sendo, portanto, um conceito essencial no domínio da tributação internacional que permite fixar quais os rendimentos de não residentes tributáveis num determinado território.*

Para a requerida, a existência de estabelecimento estável supõe assim, a verificação cumulativa de três condições, a saber:

- existência de um local através do qual seja exercida atividade;
- a sua localização NOUTRO ESTADO CONTRATANTE;
- a sua manutenção com um certo grau de permanência.”

Ora, nada disto ocorre no caso em apreço, porquanto a Requerente tem sede e direcção efectiva no território continental Português e não nas Ilhas, exerce a sua atividade de comércio por grosso e retalho de vestuário, acessórios de moda e artigos para o lar mediante mera rede de distribuição de venda dos seus serviços espalhada por todo o território nacional (quer continental, quer insular), pelo que, conforme resulta diretamente da letra da lei, está sujeito a derrama estadual e não a derrama regional.

Segundo a requerida, de acordo com o n.º 1 do Art.º 5.º da CRP, Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira, os quais constituem regiões autónomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprio (cfr. n.º 2 do Art.º 6.º da CRP).

Apesar da consagração de reserva de competência legislativa atribuída, em matéria fiscal, à Assembleia da República, a CRP, no Art.º 227.º, reconhece às regiões autónomas, entre outros, os poderes constantes das alíneas i) e j).

Por isso e em resumo, as Regiões Autónomas têm um poder tributário próprio, um poder tributário de adaptação e um direito a determinadas receitas.

Assim, o poder tributário das Regiões Autónomas está limitado à criação de impostos relacionados especificamente com Regiões Autónomas e à adaptação especificamente com as Regiões Autónomas do sistema Fiscal Nacional, pelo que tal competência não compreende o poder de revogar ou afastar leis gerais da República em matéria fiscal.

Sobre a possibilidade de o poder tributário regional incluir o poder de alterar o sistema fiscal da República (extinguindo ou modificando um imposto) pronunciou-se o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 91/84, no sentido de considerar que o poder tributário regional *“se reporta unicamente à eventualidade de criar impostos regionais, não abrangendo a possibilidade de introduzir alterações ou fazer adaptações aos impostos*

gerais, nos seus elementos essenciais”

Por sua vez, relativamente às receitas fiscais das Regiões Autónomas, nomeadamente do IRC, define o n.º 1 do Art.º 26.º da LFRA (Lei das Finanças das Regiões Autónomas), o que constitui receita de cada região autónoma o IRC, dispondo na sua al. b):

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;

Segundo a requerida, no que respeita às pessoas coletivas mencionadas na alínea b), do n.º 1 do Art.º 26.º da Lei Orgânica, determinam o n.º 2 e n.º 3, daquela disposição legal que *“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” entendendo-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)”*.

No âmbito da adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades de cada Região, designadamente da Região Autónoma da Madeira (RAM), ela é feita através do Decreto Legislativo Regional (DLR) n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, que adapta o sistema fiscal

nacional às especificidades da região, *“continuando a favorecer o investimento produtivo e contribuindo para a correção das assimetrias de distribuição de rendimento resultantes da insularidade e para a melhoria das condições de vida dos seus residentes”*.

Foi este diploma que estabeleceu um regime de redução da taxa geral do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, prevista no CIRC, para vigorar na RAM (cfr. Art.º 1.º).

Por isso, a taxa de IRC para o ano de 2021, para as entidades que exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, que sejam qualificados como pequena ou média empresa em vigor na RAM, estabelecida no n.º 1 do Art.º 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, com a redação dada pelo DLR n.º 18/2020/M, de 31 de Dezembro, aplicável aos primeiros € 25.000 de matéria coletável era de 11,9 %, aplicando - se a taxa de 14,7% ao excedente, sendo de 14,7% para as grandes empresas.

De acordo com as disposições legais dos números 2 a 4 do Art.º 2.º daquele DLR, na

redação em vigor no período de tributação de 2021 é definido o âmbito de aplicação dessas taxas aos sujeitos passivos do IRC que:

- a. Tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira;
- b. tenham sede ou direcção efetiva noutra circunscrição e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria na Região Autónoma da Madeira;
- c. tenham sede ou direcção efetiva fora do território nacional e possuam estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira. (redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 45/2008/M)

3- Incluem-se na noção de representação permanente, um local, ou estaleiro de construção, de instalação ou de montagem e as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos, se a sua duração ou a duração da obra ou da atividade exceder seis meses. (redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 34/2009/M, de 31 de dezembro)

4- Para efeitos da contagem do prazo referido no número anterior, no caso dos estaleiros de construção, de fiscalização ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de actividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções voluntárias ou a empreitada ter sido encomendada a diversas pessoas ou ainda, as subempreitadas. (redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 34/2009/M, de 31 de dezembro) (...)."

Relativamente à Região Autónoma dos Açores (RAA), a taxa de IRC para as entidades que exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, em vigor na RAA, é estabelecida no n.º 1 do Art.º 5.º do DLR n.º 2/99/A de 20 de Janeiro, com a redação dada pelo DLR n.º 15-A/2021/A, de 31 de Maio, "1- Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 30%", aplicável aos primeiros € 25 000 de matéria coletável era de 11,9%, aplicando-se a taxa de 14,7% ao excedente, sendo de 14,7% para as grandes empresas".

A seguir define esse diploma o âmbito de aplicação dessas taxas, quando devida por pessoas colectivas, aplicando-se as mesmas, nos termos do n.º.2, al. b) às pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição.

Assim, tal como relativamente à Região Autónoma da Madeira, das disposições legais, aplicáveis à Região Autónoma dos Açores, resulta que, relativamente às pessoas coletivas com sede em Portugal, no território continental, apenas beneficiam da redução de taxa de IRC, aquelas que possuam uma “representação permanente sem personalidade jurídica próprias” em mais de uma circunscrição, ou seja, em território da região autónoma

Deste modo, entende a requerida, e no que respeita ao caso *sub judice* (DERRAMA REGIONAL), em relação à RAA e no que concerne à Derrama Regional, que se constata que a mesma foi criada pelo DLR n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, tendo as taxas sido alteradas pelo DLR n.º 1/2018/A, de 3 de Janeiro, decorrendo do n.º 1 do Art.º 2 do DLR N.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, que a derrama regional com as taxas nela previstas, apenas se aplica a Residentes na RAA ou a não residentes com estabelecimento estável na RAA, sendo a Requerente uma entidade não residente, logo não pode invocar o pressuposto de ter estabelecimento estável na RAA

Por sua vez, quanto à Derrama Regional, relativamente à RAM, o Regime jurídico da Derrama Regional, foi criado pelo DLR n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto, tendo as taxas sido alteradas, sucessivamente, pelos Decretos Legislativos Regionais n.ºs 5-A/2014/M, de 23 de Julho, 2/2018/M, de 9 de Janeiro, 26/2018/M, de 31 de Dezembro e 18/2020/M de 31 de Dezembro e de acordo com aquele Regime (nos termos do n.º 1 e 2 do Art.º 4.º do DLR n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto, na redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de Julho), a Derrama Regional incide sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000,00 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado pelos sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do Art.º 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Por isso, à semelhança do que se concluiu relativamente à RAA, verifica-se que a derrama regional, com as taxas nela previstas apenas se aplica a residentes na RAM ou a não residentes com estabelecimento estável na RAM.

Logo, in casu, verifica-se que a Requerente não tem sede nas Regiões Autónomas, nem é sociedade não residente com estabelecimento estável em qualquer das Regiões autónomas, pelo que, contrariamente ao longamente explanado pela Requerente, não se lhes aplica a derrama regional.

Cita a seguir decisões arbitrais que entendem que o elemento de conexão de residência é perfeitamente legítimo para fixar a incidência subjectiva 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.

É que a Derrama Estadual é um imposto autónomo ao IRC, tendo o legislador feito eleger, segundo a requerida, como elemento de conexão relevante, para efeitos de incidência subjetiva daquele imposto, a residência, em detrimento da origem/proveniência do lucro tributável sujeito a derrama, donde, entendeu o Tribunal Colectivo que tal não viola o princípio da igualdade nem mesmo o da capacidade contributiva.

É que a Derrama Estadual foi aprovada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, por aditamento ao Código do IRC, dos Art.ºs 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A do CIRC, sendo que o art.º 87.º-A do Código do IRC define quem são os sujeitos passivos (a incidência subjetiva), incidência objetiva, a matéria coletável, a taxa do imposto e o facto gerador que determina o nascimento da referida obrigação de imposto, pelo que a Derrama Estadual configura-se como uma receita do Estado e constitui um imposto acessório relativamente ao IRC tendo a natureza de IRC, que incide sobre a aparte do lucro tributável superior a 1.500.000,00€ sujeito e não isento de IRC,.

No que respeita à inconstitucionalidade do Art.º 87.º-A do CIRC, alega a Requerida que não pode deixar de aplicar as normas legais que a vinculam, porquanto está a mesma adstrita ao princípio da legalidade positivada (Art.º 55.º da LGT).

Tal competência apenas é assacada aos tribunais, conforme se refere no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 440/94 de 7 de Junho e em diversas opiniões de tratadistas que cita.

É que, segundo a requerida, os órgãos administrativos não têm, no âmbito do ordenamento constitucional português, prerrogativas de controlo da constitucionalidade, pelo que não é admitida a solução de lhes permitir recusar a aplicação de uma norma com fundamento em desconformidade com a constituição.

Em todo o caso, entende a Requerida que no caso vertente não se encontram reunidos os pressupostos legais, com vista à apreciação da inconstitucionalidade suscitada, atendendo a que tal actuação implicaria a violação clara e frontal da lei e da subordinação à lei a que se refere o Art.º 266.º da Constituição da República Portuguesa.

Por fim, quando ao pedido de indemnização de juros indemnizatórios, entende a Requerida que, não se verificando, nos presentes autos, em seu entender, erro imputável

aos serviços na liquidação do tributo, não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a indemnização, nos termos do disposto no Art.º 43.º da LGT.

Exige-se, portanto, para que a Requerida incorra no dever de pagamento de juros indemnizatórios, que se verifique uma qualquer ilegalidade que denote o carácter indevido da prestação tributária à luz das normas substantivas, ilegalidade essa que terá de ser necessariamente imputável a erro dos serviços. Porém, no seu entender, as liquidações em causa não provem de qualquer erro dos Serviços mas decorrem diretamente da aplicação da lei e a Requerida limitou-se, portanto, a aplicar as consequências jurídicas, que, do ponto de vista fiscal, se impunham face à ocorrência dos pressupostos de facto e de direito, devendo, por conseguinte, ser julgada improcedente o pedido de pronuncia arbitral quanto aos juros peticionados.

Termina pedindo a improcedência da totalidade do pedido de pronúncia arbitral.

IV. Questão de direito:

IV. 1. A questão da litispendência:

Suscita a requerida a existência de uma situação de litispendência entre o presente processo e o processo de impugnação judicial, que, com o nº. 15/25.6BELRSTribunal Tributário de Lisboa, Unidade Orgânica 3.

Nos termos da lei, Código de Processo Civil, a que se referem as normas que se citam a propósito desta excepção, , existe litispendência se a causa se repete estando a anterior ainda em curso (artº. 580º., nº. 1) sendo requisitos da litispendência e do caso julgado, a repetição de uma causa que é uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (artº. 581º., nº. 1).

Além disso, a litispendência deve ser deduzida na ação proposta em segundo lugar, considerando-se proposta em segundo lugar a ação para a qual o réu foi citado posteriormente (artº. 582º., nº.s 1 e 2)

No presente caso, como resulta dos factos provados, a presente acção foi proposta em segundo lugar, por ser aparentemente aquela em que a Requerida foi citada em segundo lugar.

Por fim, nos termos dos artºs. 577º., al. i) e 579º., ainda do Cod. Porc. Civil, a excepção de litispendência é de conhecimento oficioso.

Ora, se se verifica a identidade de partes, já se não verifica uma absoluta identidade de pedidos, nem de factos jurídicos que os fundamentam.

Por isso, decide-se julgar improcedente a excepção de litispendência suscitada pela requerida.

IV. 2. A questão de direito

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

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

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

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

A legislação regional, no caso das derramas, apresenta-se como lei especial – que, como lei especial, tem a virtualidade de derrogar a lei geral (art. 7.º, 3 do Código Civil, a contrario) –. Especificamente, a situação da Requerente enquadra-se no art. 87.º-A do CIRC,

que prevê o regime geral da derrama estadual, mas, obviamente, quando estão preenchidos os pressupostos da aplicação do regime especial, a regra do art. 87.º-A do CIRC deve ser afastada na aplicação ao caso concreto.

Isso resulta aliás da própria legislação regional (ex.: art. 5.º, 2 do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A), que assume a tarefa de *adaptar o sistema fiscal nacional* às especificidades regionais, que lhe é permitido pela Lei da Finanças das Regiões Autónomas, aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, o que evidentemente implica o afastamento da aplicação do regime previsto no sistema fiscal nacional.

A consequência é que a invocação art. 87.º-A do CIRC para o caso concreto pode induzir em erro, se, ao desconsiderar a interposição das normas regionais, levar, na prática, à desconsideração destas: muito simplesmente, o art. 87.º-A do CIRC não é directamente aplicável à situação em causa – e só voltaria a sê-lo se os regimes especiais de derrama regional não fossem aplicáveis – por exemplo, se o contribuinte não tivesse residência na respectiva região autónoma, ou, aí não tendo residência, aí não tivesse, também, estabelecimento estável.

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

É uma situação em tudo semelhante à que foi objecto do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02-04-2025, proferido no processo n.º 0560/22.5BEALM, segundo o qual a totalidade do lucro tributável sujeito e não isento de IRC é sujeita a derrama municipal (e desta se tratava no referido acórdão), é imputável ao município onde se situa a sede ou direcção efetiva do sujeito passivo, com excepção dos *rendimentos de fonte estrangeira imputáveis a sucursal ou estabelecimento estável do sujeito passivo no estrangeiro*.

Ora, é exactamente o que se passa nos presentes autos, agora a propósito da derrama regional, em que havendo estabelecimentos estáveis e sendo-lhes imputáveis alguns dos rendimentos, perfeitamente identificáveis obtidos e gerados nas regiões autónomas, têm de ser autonomizados dos restantes rendimentos obtidos pela pessoa colectiva, para efeitos não só de tributação, mas também de entrega às regiões autónomas respectivas.

IV.2. A. Questão da aplicação da derrama regional da Madeira

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

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

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

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

IV.2. B. Questão da aplicação da derrama regional dos Açores

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

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

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

O que, por sua vez, é reforçado pelas razões que justificaram a criação de taxas reduzidas de derrama para entidades não residentes, que são a “promoção da economia e reforço dos meios dos agentes económicos na concretização de investimento e criação de emprego, em benefício do desenvolvimento sustentável da Região Autónoma dos Açores” (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A), e que, como é evidente, valem tanto para o investimento por empresas sediadas no estrangeiro como para o investimento por empresas residentes em Portugal.

O que torna imperativa a conclusão de que a interpretação do art. 2.º, 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, no sentido da aplicação da taxa reduzida de derrama a todas as entidades que não tenham sede ou direcção efectiva na Região Autónoma dos Açores que nela tenham instalações qualificáveis como estabelecimento estável, é a única que se sintoniza com o princípio constitucional da igualdade.

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

Pelo exposto, também em relação à actividade da Requerente nos Açores e aos rendimentos quantificados nos factos considerados provados como obtidos nos Açores, era aplicável a respectiva derrama regional, e não a derrama nacional.

IV.2. C. Compatibilização da imputação das derramas regionais com a derrama estadual

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

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

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

IV.2. D. A autoliquidação efectuada e a decisão da reclamação graciosa

Face ao exposto, temos de concluir que são ilegais as autoliquidações relativas ao ano de 2021 feitas pela Requerente para a determinação da Derrama Estadual, mas ela não tinha na declaração Modelo 22 do IRC forma de as fazer de outra maneira, por não haver campos, nem divisões que o permitissem.

Por isso, devia ter sido julgada procedente a reclamação graciosa.

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

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

Consequentemente são ilegais as autoliquidações de IRC (derrama estadual) respeitantes ao exercício de 2021 da Requerente, por violação do disposto nos arts. 87.º-A

do CIRC e 26.º, 2 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, bem como por violação do regime jurídico da derrama regional previsto no Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A (RAA) e no Decreto-Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de Julho (RAM), na redacção em vigor à data dos factos, na medida em que tais autoliquidações incorporam derrama estadual liquidada em excesso, porque liquidada sobre matéria tributável legalmente alocada às derramas regionais, e respectivas taxas.

Assim sendo, justifica-se a anulação das autoliquidações impugnadas, de harmonia com o disposto no art. 163º, 1, do CPA, subsidiariamente aplicável nos termos dos arts. 29º, 1, d) do RJAT e 2º, c), da LGT.

IV. 3. Questões prejudicadas

Fica assim prejudicado o conhecimento da eventual inconstitucionalidade do art.º 87º.-A do CIRC, pois a interpretação seguida pela Requerida é apenas e tão só ilegal por violação das normas citadas.

IV. 4. O direito aos juros indemnizatórios

A Requerente peticiona o pagamento de juros indemnizatórios, relativamente ao montante indevidamente liquidado.

Dispõe o art. 24.º, b) do RJAT que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos 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”*, de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto no art. 29º, 1, a) 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 ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Conforme vem provado na n.º 9) dos factos provados, a requerente procedeu ao pagamento a mais do imposto autoliquidado, no montante de 14.723.334,65 EUR, que tem direito a ver ser-lhe restituída.

Além da restituição dessa quantia já paga por força da anulação das respectivas liquidações, pede ainda o requerente a condenação da requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, até à data em que vier a ser reembolsado ao requerente o indevidamente pago, juros esses vencidos e vincendos, desde aquela data.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43.º n.º 1 da LGT 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.”

No caso ora em apreciação, o erro que afeta as liquidações impugnadas é exclusivamente imputável à requerida AT, como se demonstrou, não apenas a partir do momento em que não deferiu a reclamação graciosa apresentada pela requerente e devia tê-lo feito, mas também a partir do momento do pagamento, apesar de se tratar de uma autoliquidação.

Com efeito, quanto à imputabilidade do erro "aos serviços", existe desde já uma interpretação consolidada no STA, como se alcança dos acórdãos que a seguir se referem.

Assim, no – acórdão de 07/11/2001, Proc. n.º 26404 – foi decidido que:

1. “Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. [§] Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado”

Do mesmo modo, no acórdão de 21/11/2001, Proc. n.º 26415, foi decidido que:

2. “há erro nos pressupostos de direito, imputável aos serviços, de modo a preencher o pressuposto da obrigação da Administração de indemnizar aquele a quem exigiu imposto indevido, quando na liquidação é aplicada uma norma nacional incompatível com uma Directiva comunitária”.

Por fim, no Do mesmo modo, nos acórdãos de 28/11/2001, Proc. n.º 26223, e de 16/01/2002, Proc. n.º 26508, foi decidido que:

3. "os juros indemnizatórios previstos no art. 43.º da LGT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo e sem necessidade de mais, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação"

Tal interpretação tem na sua base, o disposto no artº. 43º., nº. da LGT, segundo o qual, *"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"*, como sucede com os formulários adoptados para as declarações de rendimentos.

Assim, como em qualquer caso em que *"a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte"*, o erro é imputável aos serviços, independentemente de culpa, é *"falta do próprio serviço, globalmente considerado"*, apenas por não ser imputável ao contribuinte.

Face ao exposto, tem a ora Requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto que resultou da autoliquidação anulada.

É que, nos termos da alínea b) do artigo 24º do RJAT, 35º nº 10 e 43º nº 1 da Lei Geral Tributária e 61º nº 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a requerida incorreu em erro que lhe é imputável ao adoptar um formulário que não permite ao contribuinte fazer a discriminação dos rendimentos sujeitos às taxas dos rendimentos obtidos nas Regiões Autónomas dos rendimentos sujeitos às taxas da derrama estadual, pelo que deve pagar à Requerente juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente, contados à taxa legal, desde a data referida.

Portanto, tem a ora requerente direito a ser reembolsada relativamente à quantia que peticiona e que pagou indevidamente e, ainda, a ser indemnizada por esse pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios por parte da requerida, desde a data do respectivo pagamento até efectivo reembolso, calculado à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

V. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, revogando a decisão final de indeferimento da Reclamação graciosa n.º ...2024..., relativa ao IRC 2021, sobre a liquidação da Derrama Estadual.
- b) Anulando igualmente a autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) constante da declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC (“declaração Modelo 22”) n.º..., referente ao exercício de 2021, da qual resultou o montante total a pagar de 14.723.334,65 EUR,
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição da mencionada quantia de 14.723.334,65 EUR,
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do respectivo pagamento até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos;
- e) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 249.201,73 (duzentos e quarenta e nove mil, duzentos e um e setenta e três cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável ex vi art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT), que foi indicado pela Requerente sem oposição da Requerida.

VII. Custas

Custas no montante de € 4.284,00 (quatro mil, duzentos e oitenta e quatro euros) a cargo da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 5 de Novembro de 2025

Os Árbitros

Fernando Araújo

José Sampaio e Nora (vogal relator)

Jorge Bacelar Gouveia (vogal)