

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 997/2025-T

Tema: IRC. Articulação entre derrama estadual e derramas regionais. Imputação do lucro a estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas.

SUMÁRIO:

I – A apresentação de pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT, dentro do prazo legal e fundada em erro imputável aos serviços, constitui meio idóneo de reação contra atos de autoliquidação, e é equiparável a reclamação graciosa para efeitos de acesso à arbitragem tributária.

II – O regime de imputação territorial do lucro tributável previsto no artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas tem natureza vinculativa e determina a delimitação da base de incidência da derrama estadual e das derramas regionais.

III – A parcela do lucro tributável imputável às Regiões Autónomas, ainda que não sujeita a derrama regional por não ultrapassar o limiar de incidência, não pode ser incluída na base de incidência da derrama estadual.

IV – A sujeição dessa parcela à derrama estadual constitui erro de direito imputável aos serviços, determinando a anulação parcial das liquidações e o direito a juros indemnizatórios.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A Requerente A..., Lda., NIPC ..., com sede na ..., n.º ..., ..., deduziu pedido de pronúncia arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, 5.º e 10.º do RJAT, visando:

1.

-
- a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado em 24/04/2025;
 - a anulação parcial das autoliquidações de IRC dos exercícios 2019 (liquidação n.º 2021...) e 2020 (liquidação n.º 2022...), na parte relativa à derrama estadual;
 - a restituição de €100.055,38, acrescida de juros indemnizatórios.
2. Sustenta a Requerente que parte do lucro tributável apurado nos exercícios de 2019 e 2020 corresponde à atividade desenvolvida através de estabelecimentos estáveis situados na Região Autónoma da Madeira (RAM) e na Região Autónoma dos Açores (RAA), pelo que está sujeita às respetivas derramas regionais, e não à derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC.
3. A AT defende:
- a inadmissibilidade do pedido, por falta de reclamação graciosa tempestiva (art. 131.º CPPT), com a conseqüente inimpugnabilidade dos atos tributários e formação de caso decidido;
 - que o CAAD é materialmente incompetente (art. 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011);
 - e, no mérito
 - a) que a Requerente não provou os pressupostos de facto do que alega, quer em relação à existência de instalações físicas localizadas nas referidas Regiões Autónomas, quer em relação ao volume de negócios imputável ao continente e àquelas regiões, para efeitos de repartição da coleta de IRC;
 - b) que a Requerente não é sujeita a derramas regionais (quer da RAM, quer da RAA), pois para tanto teria de ser um sujeito passivo residente nas Regiões Autónomas, o que não é o caso, ou um sujeito passivo não residente [em Portugal] com estabelecimento estável naquelas regiões, o que também não se verifica;
 - c) é, porém, sujeita, em relação a toda a sua matéria coletável, a derrama estadual, por se enquadrar na previsão do artigo 87.º-A do CIRC, em concreto por ser um sujeito passivo residente em território português;

- d) em qualquer caso, a sujeição à derrama estadual não poderia ser afastada pelas Regiões Autónomas, as quais não têm poder tributário para revogar ou afastar as leis gerais da República em matéria fiscal.
4. O Tribunal foi regularmente constituído como coletivo, tendo sido dispensada, por despacho, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por se entender que o processo dispõe já de elementos suficientes de facto e de direito para decisão, e determinadas alegações escritas.

II. SANEAMENTO

Interessa começar por conhecer as exceções suscitadas pela AT, de incompetência (cujo conhecimento é prioritário), inimpugnabilidade dos atos tributários e caso decidido, que são apreciadas nos pontos seguintes.

II.1. Apreciação das exceções

1. Inimpugnabilidade por falta de reclamação graciosa tempestiva (art. 131.º CPPT)

A AT sustenta que, estando em causa atos de autoliquidação, a sua impugnação dependeria da prévia apresentação de reclamação graciosa no prazo de dois anos, nos termos do artigo 131.º do CPPT, consubstanciando a exceção de inimpugnabilidade dos atos (v. artigo 89.º, n.º 4, alínea i) do CPTA).

Todavia, tal entendimento não merece acolhimento.

Com efeito, a apresentação de pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT, desde que tempestiva e fundada em erro imputável aos serviços, constitui meio administrativo idóneo de reação, apto a assegurar o acesso à tutela jurisdicional, funcionando como via administrativa adequada.

Em relação ao requisito de “erro imputável aos serviços”, considerando que a interpretação e aplicação adotada quanto ao preenchimento do Modelo 22 e à inclusão dos montantes no campo

3.

373 derivou de orientação/posição assumida pela AT (nos termos das instruções de preenchimento e do sistema informático parametrizado pela AT), verifica-se erro de direito imputável aos serviços, nos termos dos arts. 78.º e 43.º da LGT.

O erro que inquina as liquidações não resulta de uma atuação voluntária ou arbitrária da Requerente, mas antes da conjugação de dois fatores:

- (i) a conformação do modelo declarativo aprovado pela própria Administração Tributária, que não permite a autonomização da derrama regional; e
- (ii) a interpretação normativa reiteradamente adotada pela AT quanto à incidência da derrama estadual.

Nestas circunstâncias, qualquer desconformidade entre o imposto autoliquidado e o imposto legalmente devido é imputável aos serviços, por se traduzir numa incorreta interpretação e aplicação do regime jurídico aplicável, nos termos do artigo 78.º da LGT.

Em síntese, no caso sub judice, verifica-se que:

- a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa em 24/04/2025;
- o mesmo foi deduzido dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT;
- formou-se indeferimento tácito em 24/08/2025;
- o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado dentro do prazo previsto no artigo 10.º do RJAT.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do CAAD tem afirmado, de forma reiterada, que o pedido de revisão oficiosa tempestivamente apresentado, quando fundado em erro imputável aos serviços, constitui via administrativa adequada, dispensando a prévia reclamação graciosa (cfr., entre outros, Acórdão do STA de 12.07.2006, proc. n.º 0402/06, Acórdão do STA de 19.11.2014, proc. n.º 0886/14, e, no âmbito da jurisprudência arbitral, decisões proferidas nos processos n.ºs 857/2023-T, 342/2024-T, 469/2024-T e 222/2025-T do CAAD).

Assim, não se verifica qualquer preclusão do direito de reação administrativa, nem a consequente inimpugnabilidade contenciosa dos atos tributários, improcedendo a exceção invocada pela AT.

2. Incompetência material do CAAD (art. 2.º da Portaria 112-A/2011)

A AT alega que o pedido está excluído da vinculação prevista no artigo 2.º, alínea a), da Portaria 112-A/2011.

Não procede.

A Portaria exclui apenas autoliquidações não precedidas de via administrativa adequada.

Ora:

- houve pedido de revisão oficiosa;
- este é um meio administrativo adequado à luz do artigo 78.º da LGT;
- a jurisprudência constante do STA, no âmbito da impugnação judicial, equipara revisão oficiosa tempestiva à via administrativa prévia exigida pelo artigo 131.º do CPPT, norma para a qual remete o citado artigo da portaria. Também diversa jurisprudência do CAAD preconiza essa equiparação (da revisão oficiosa tempestiva à via administrativa prévia exigida no âmbito da portaria) - cfr., entre outros, Acórdãos do STA de 12.07.2006, proc. n.º 0402/06, e de 19.11.2014, proc. n.º 0886/14). Também diversa jurisprudência do CAAD preconiza essa equiparação (da revisão oficiosa tempestiva à via administrativa prévia exigida no âmbito da portaria) (cfr., entre outros, processos n.ºs 857/2023-T, 342/2024-T, 469/2024-T e 222/2025-T).

A alínea a) do art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 exclui da vinculação os atos que não tenham sido objeto de via administrativa prévia adequada. No presente caso houve pedido administrativo (revisão oficiosa) tempestivamente apresentado; assim, a invocação genérica da Portaria pela AT não impede o conhecimento pelo Tribunal, atendendo também à natureza jurídica da questão suscitada (interpretação do art.º 26.º da LFRA). Adicionalmente, o IRC,

incluindo a derrama estadual, constitui um imposto, pelo que tem enquadramento no artigo 2.º do RJAT, que delimita, em primeira linha, a competência material da jurisdição arbitral.

Assim, o Tribunal é competente para apreciar o mérito das liquidações.

3. Caso decidido (consolidação das autoliquidações) – rejeita-se

A AT defende que as autoliquidações se consolidaram por decurso do prazo.

Não tem razão.

A revisão oficiosa:

- foi deduzida em prazo (quatro anos – artigo 78.º, n.º 1, II parte da LGT);
- impede a consolidação do ato enquanto pendente;
- reabre a discussão sobre a legalidade;
- conduz a decisão (expressa ou tácita) que pode ser sindicada jurisdicionalmente, desde que no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º do RJAT (no caso da ação arbitral).

A pendência do pedido de revisão oficiosa impede a consolidação do ato em termos impeditivos do respetivo controlo jurisdicional. O indeferimento tácito constitui uma ficção jurídica destinada a abrir a via contenciosa, servindo, no caso do processo arbitral tributário, para a fixação do *dies a quo* do prazo para apresentação do pedido arbitral, nos termos do art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e devolve ao tribunal o pleno conhecimento da legalidade das liquidações subjacentes, pelo que a teoria do “caso decidido” é, no caso, inaplicável, e não obsta ao conhecimento do pedido.

Improcede, pois, a exceção de caso decidido.

II.2. Conclusão e verificação dos pressupostos processuais

- a) Todas as exceções invocadas pela AT são improcedentes.
- b) O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
- c) As partes dispõem de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigos 1.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011.
- d) O processo é o próprio e não se verificam nulidades que obstem ao conhecimento do mérito, encontrando-se verificados os pressupostos de admissibilidade do pedido arbitral.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Com base nos elementos constantes dos autos e no processo administrativo, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente A..., Lda. dedica-se à conservação, manutenção, reparação, montagem, comércio e importação de ascensores, escadas rolantes e equipamentos afins.
2. A Requerente é um sujeito passivo de IRC residente em território nacional e exerce atividade económica também na Região Autónoma da Madeira (RAM) e na Região Autónoma dos Açores (RAA), onde possui instalações fixas, nomeadamente armazéns, escritórios e meios humanos afetos à execução local da sua atividade operacional.
3. A Requerente encontra-se sujeita ao regime geral de IRC, adotando um período de tributação de 1 de dezembro a 30 de novembro.
4. A Requerente apresentou as seguintes declarações Modelo 22:
 - 2019: Declaração n.º..., entregue em 29/04/2021;
 - 2020: Declaração n.º..., entregue em 21/04/2022.

6. Com base nessas declarações, foram emitidas as seguintes liquidações de IRC, ambas incluindo derrama estadual:
- Liquidação n.º 2021..., de 04/05/2021 (relativa a 2019);
 - Liquidação n.º 2022..., de 27/04/2022 (relativa a 2020).
7. Nas declarações Modelo 22, a Requerente declarou derrama estadual no campo 373 do quadro 10, nos valores de:
- €763.862,71 (exercício 2019),
 - €696.520,64 (exercício 2020).
8. O Quadro 11-B da Modelo 22 reportou os rácios do volume de negócios por circunscrição:

Rácio de VN por circunscrição	2019	2020
Continente	0,944	0,948
RAM	0,023	0,021
RAA	0,033	0,031

9. A partir desses rácios, e do lucro tributável total declarado, a Requerente imputou às Regiões Autónomas os seguintes montantes de lucro tributável:

Lucro Tributável	2019	2020
RAM	€441.076,85	€374.438,67
RAA	€632.849,39	€552.742,80

10. Nenhum desses valores ultrapassou o limite de €1.500.000, previsto nos respetivos Decretos Legislativos Regionais como valor a partir do qual a derrama regional se torna devida.
11. A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa em 24/04/2025, solicitando a correção da derrama estadual na parte referente a lucro imputável às Regiões Autónomas.
12. O pedido não foi decidido expressamente, formou-se indeferimento tácito em 24/08/2025.
13. O presente pedido arbitral foi apresentado em 20/11/2025, dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º do RJAT.
14. O modelo oficial da declaração Modelo 22 não contém campo próprio para declarar separadamente a derrama regional, determinando as instruções oficiais que todos os montantes de derrama (estadual + regionais) sejam incluídos no campo 373, sem discriminação. O incumprimento destas instruções inviabiliza o processamento informático da declaração em causa.
15. Com base no uso dos rácios de volume de negócios do Quadro 11-B, aceites pela AT para imputação territorial do IRC da Requerente relativo aos exercícios de 2019 e 2020, o cálculo da derrama estadual incidente sobre o lucro imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, corresponde a €100.055,38, nos termos infra discriminados por período de tributação:

- €53.696,31 (2019)
- €46.359,07 (2020).

III.2. Factos não provados

Inexistem factos alegados com relevância para a decisão que se julguem não provados.

III.3. Motivação da matéria de facto

A matéria de facto provada resultou, designadamente, do:

- processo administrativo junto pela AT,
- declarações Modelo 22 dos exercícios em causa,
- notas de liquidação,
- dados constantes do Quadro 11-B das declarações,
- posições das partes sobre factos não controvertidos.

De referir que o desenvolvimento de atividade pela Requerente nas Regiões Autónomas e o volume de negócios aí obtido resulta do declarado no modelo 22 de IRC, que a Requerida não contestou, não tendo sequer alegado quaisquer indícios que abalasses a presunção de veracidade das declarações fiscais da Requerente. Assim, face ao disposto no artigo 75.º da LGT e ao teor das referidas declarações modelo 22 de IRC (períodos de tributação de 2019 e 2020) deve presumir-se que a factualidade constante dessas declarações tem correspondência com a realidade.

IV. DO DIREITO

IV.1. Mérito da causa

A questão central consiste em determinar se a derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC deve incidir sobre (i) a totalidade do lucro tributável da Requerente, ou (ii) apenas sobre a parcela imputável ao território continental, sendo a restante sujeita aos

regimes regionais de derrama, previstos na RAM (Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto) e na RAA (Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro).

1. Regime legal aplicável

1.1. Lei das Finanças das Regiões Autónomas (art. 26.º da LFRA)

O artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA) estabelece um regime vinculativo de imputação territorial do lucro tributável, quando o sujeito passivo exerce atividade em mais do que uma circunscrição.

A repartição é feita através do volume de negócios (VN), tal como declarado no Quadro 11-B da Modelo 22.

Este critério aplica-se:

- ao IRC devido,
- à matéria coletável imputável às Regiões Autónomas,
- e constitui o pressuposto de aplicação das derramas regionais.

1.2. Regimes regionais – RAM e RAA

Ambos os diplomas:

- são expressos na remissão para o art. 26.º da LFRA,
- aplicam as taxas regionais ao lucro imputável aos estabelecimentos estáveis,
- constituem regimes especiais (art. 7.º, n.º 3, do CC), prevalecendo sobre o regime geral da derrama estadual.

1.3. Estabelecimento estável

Resulta provado que a Requerente exerce atividade nas Regiões Autónomas através de instalações fixas, onde desenvolve atividade económica efetiva e continuada, preenchendo assim o conceito de estabelecimento estável para efeitos do artigo 5.º do CIRC, permitindo o

exercício continuado de atividade económica com autonomia funcional suficiente, conforme reiteradamente reconhecido pela jurisprudência arbitral e do STA (v., designadamente, decisões CAAD 437/2022-T, 342/2024-T, 1056/2023-T e Acórdão do STA de 18.11.2020, proc. n.º 0958/10.1BELRS)

Acresce que a própria Administração Tributária não procedeu a qualquer correção ou desconsideração desses elementos em sede declarativa, tendo aceite a estrutura factual subjacente ao exercício da atividade nas Regiões Autónomas para efeitos de apuramento do IRC, o que, como atrás sublinhado, constitui um elemento adicional de corroboração da respetiva materialidade económica e relevância probatória no presente contexto.

2. Repartição do lucro tributável – critério de VN

O critério de repartição do lucro tributável previsto no artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA) assume natureza vinculativa, não constituindo uma mera faculdade do sujeito passivo ou da Administração Tributária.

Nos termos desse regime, quando uma entidade exerça atividade em mais do que uma circunscrição, a imputação territorial do lucro tributável é efetuada com base na proporção do volume de negócios gerado em cada uma delas.

No caso sub judice, o Quadro 11-B das declarações Modelo 22 identifica os seguintes rácios de volume de negócios:

Rácio de VN por circunscrição	2019	2020
Continente	0,944	0,948
RAM	0,023	0,021
RAA	0,033	0,031

Aplicando tais rácios ao lucro tributável total declarado, obtêm-se os seguintes montantes imputáveis a cada circunscrição:

Lucro Tributável	2019	2020
RAM	€441.076,85	€374.438,67
RAA	€632.849,39	€552.742,80
Continente	€18.103.327,91	€16.903.231,42

A circunstância de não ser devida derrama regional, por não se verificar o limiar de incidência previsto nos diplomas regionais aplicáveis, não afeta a imputação territorial do lucro, a qual continua a produzir efeitos quanto à delimitação da incidência da derrama estadual.

Com efeito, o critério do volume de negócios consagrado no artigo 26.º da LFRA não constitui uma mera aproximação empírica, mas antes um critério legal de imputação territorial do lucro, vinculativo para a Administração e para os contribuintes.

A sua aplicação não depende de demonstração adicional de correlação económica entre o volume de negócios e o lucro efetivamente gerado em cada circunscrição, bastando a verificação dos pressupostos normativos da sua aplicação.

3. Incompatibilidade da posição da AT

A tese da AT assenta numa leitura isolada do artigo 87.º-A do CIRC, desconsiderando a necessária articulação sistemática com o regime especial previsto na Lei das Finanças das Regiões Autónomas.

A AT sustenta que:

- o elemento de conexão relevante é a sede do sujeito passivo,
- logo, o lucro total deve ser tributado por derrama estadual.

Essa posição foi repetidamente rejeitada pela jurisprudência (cfr., designadamente, Acórdãos do STA proferidos nos processos n.ºs 0958/10.1BELRS, 0669/08, 292/09 e 58/2014, e decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 805/2023-T, 972/2023-T, 437/2022-T, 342/2024-T, 222/2025-T, 165/2025-T e 1403/2024-T).

O fundamento comum da referida jurisprudência é o de que o regime especial das Regiões Autónomas, ao abrigo do artigo 26.º da LFRA, afasta o regime geral da derrama estadual na parcela de lucro a elas imputável.

Aplicar derrama estadual sobre lucro tributável legalmente imputado a uma Região Autónoma:

- viola a autonomia financeira das RA (art. 227.º CRP),
- subverte a prevalência das normas especiais (art. 7.º, n.º 3 CC),
- constitui uma duplicação territorial de incidência tributária,
- e frustra o regime vinculativo de imputação do art. 26.º da LFRA.

4. Aplicação ao caso concreto

A derrama estadual incide apenas sobre o lucro tributável imputável ao território continental, não integrando a respetiva base de incidência a parcela de lucro imputável às Regiões Autónomas.

No caso concreto, os montantes de lucro tributável apenas imputáveis ao continente ascendem a:

- 2019: €18.103.327,91, correspondendo a uma derrama estadual de €710.166,40;
- 2020: €16.903.231,42, correspondendo a uma derrama estadual de €650.161,57.

Comparando estes valores com os montantes efetivamente liquidados pela AT, verifica-se a existência de excesso de tributação, nos seguintes termos:

- 2019: montante pago de €763.862,71, correspondente a um excesso de €53.696,31;
- 2020: montante pago de €696.520,64, correspondente a um excesso de €46.359,07.

O excesso global de derrama estadual ascende, assim, a €100.055,38.

As (auto)liquidações de IRC relativas aos exercícios de 2019 e 2020 padecem de erro nos pressupostos de direito, na parte em que incluem na base de incidência da derrama estadual o lucro tributável imputável às Regiões Autónomas.

Devem, por conseguinte, ser parcialmente anuladas nessa medida.

Tal solução decorre da necessária articulação sistemática entre o artigo 87.º-A do CIRC e o artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, bem como do respeito pela autonomia financeira regional constitucionalmente consagrada, impedindo a sobreposição indevida de incidências tributárias.

5. Juros indemnizatórios

Verificando-se erro imputável aos serviços, são devidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Estando em causa revisão do ato tributário por iniciativa da Requerente, aplica-se o disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, sendo os juros devidos apenas após o decurso de um ano sobre o pedido de revisão.

Tendo o pedido sido apresentado em 24/04/2025, os juros indemnizatórios são devidos a partir de 25/04/2026 até integral processamento da respetiva nota de crédito.

V. DECISÃO

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar improcedentes as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com as legais consequências:

-
- (i) Anulação parcial das liquidações de IRC n.º 2021... (exercício de 2019) e n.º 2022... (exercício de 2020), na parte correspondente à derrama estadual incidente sobre o lucro tributável imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores;
 - (ii) Reembolso do imposto pago em excesso, no montante de €100.055,38 de derrama estadual indevidamente liquidada, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT, a partir de 25 de abril de 2026, até integral processamento das respetivas notas de crédito;
 - (iii) Condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

Fixa-se o valor do processo em €100.055,38, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, do RJAT.

Fixa-se o montante das custas em €3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e artigo 4.º, n.º 5, do referido Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de maio de 2026

Os Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo,

A Presidente

Alexandra Coelho Martins

O Árbitro Vogal

Rui Miguel Marrana

A Árbitra Relatora

Filipa Gomes Teixeira