

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 13/2026-T

Tema: Derrama Estadual. Derrama Regional. Grupos de sociedades

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Victor Simões e Dra. Cidália Conceição (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 13-03-2026, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., SGPS, S.A., sociedade comercial com sede em Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, titular do Número Único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial (“NIPC”)..., e

B..., S.A., sociedade comercial com sede na mesma morada, titular do NIPC ... (separada e respetivamente, “1.ª Requerente” e “2.ª Requerente”, ou, conjuntamente, “Requerentes”),

apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista anulação das autoliquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) plasmadas nas declarações periódicas de rendimentos Modelo 22 de IRC (“declarações Modelo 22”) n.ºs ... e ..., referentes ao exercício de 2022, das quais resultou o montante total a recuperar de 2.923.910,80 EUR, e ... e ..., referentes ao exercício de 2023, das quais resultou o montante total a pagar de 17.775.758,32 EUR, e, bem assim, das decisões finais de indeferimento das reclamações gratuitas n.ºs ...2025...e ...2025... .

As Requerentes pedem ainda reembolso das quantias que entendem ter pagado a mais, com juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 07-01-2026.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23-02-2026, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 13-03-2026.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 27-04-2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A 1.ª Requerente é uma sociedade comercial que exerce, a título principal, a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades como forma indireta de exercício de atividades económicas, designadamente, de produção, distribuição e comercialização de cimentos e outros ligantes hidráulicos e seus derivados;
- B) A 2.ª Requerente é uma sociedade comercial que exerce, a título principal, a atividade de produção, distribuição e comercialização de cimentos e outros ligantes hidráulicos e seus derivados;
- C) Nos exercícios de 2022 e 2023, a 1.ª Requerente era a sociedade dominante do GRUPO C..., tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”);
- D) Para além da 1.ª Requerente (enquanto sociedade dominante), o GRUPO C... era ainda constituído por sociedades dominadas, de entre as quais a 2.ª Requerente;
- E) As Requerentes prosseguem a sua atividade comercial através de instalações físicas localizadas por todo o território nacional, quer continental, quer insular;
- F) Em 2022 e 2023, o GRUPO C... dispunha de diversas instalações industriais no território nacional, nomeadamente uma unidade de moagem de cimento nas ..., na Ilha de São Miguel, e silos na Ilha Terceira, ambas pertencentes à Região Autónoma dos Açores [relatórios anuais, juntos com o pedido de pronúncia arbitral como documentos n.ºs 7 (páginas 24 e 25) e 8 (página 28)];
- G) Nos exercícios de 2022 e 2023, a 1.ª Requerente, enquanto sociedade dominante, procedeu à entrega das declarações Modelo 22 do GRUPO C...– às quais foram atribuídos os n.ºs ... e ... –, tendo declarado, no campo 373 do quadro 10 de cada uma daquelas declarações, os seguintes montantes a título de derrama estadual:

Exercício	Montante de derrama estadual apurado	Identificação da declaração Modelo 22
2022	1.827.909,09 EUR	<input type="text"/>
2023	8.073.273,61 EUR	<input type="text"/>

- H) A derrama estadual apurada nas declarações Modelo 22 do GRUPO C... refletiu o volume de negócios e o lucro tributável da 2.ª Requerente imputável ao Continente e à Região Autónoma dos Açores (documentos n.ºs 2 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- I) A 15 de julho de 2024, a 1.ª Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado por referência ao exercício de 2023 (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J) A 30-05-2025, as Requerentes apresentaram reclamações graciosas, que tiveram os n.ºs ...2025...e ...2025..., em sede das quais peticionaram a anulação (parcial) daqueles atos tributários na parte referente à derrama estadual (documentos n.ºs 10 e 11 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- K) Em 24-06-2025, a Requerente apresentou uma declaração modelo 22 de substituição relativa ao ano de 2023, identificada com o n.º ...(documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L) As reclamações graciosas relativas aos anos de 2022 e 2023 foram indeferidas por despachos de 11-06-2025 e 17-09-2025, respectivamente, com a seguinte fundamentação essencial:

iv) Análise conclusiva (¹)

83. Pretende, pois, a Reclamante sujeitar a parte dos rendimentos gerados na região autónoma dos Açores à Derrama regional, a qual deverá ser apurada sobre a quota-parte do volume de negócios correspondente à região.

84. Ora essa pretensão é incompatível com as regras de determinação da Derrama estadual e Derrama regional que têm como base de incidência o lucro tributável.

85. Inexistindo um lucro tributável distinto da pessoa coletiva sujeita a imposto e as suas instalações localizadas noutra circunscrição territorial nacional, o exercício que a Reclamante propõe implicaria sempre ficcionar um lucro tributável das instalações localizadas noutra circunscrição, um conceito e fórmula inexistente no sistema de tributação do IRC como oportunamente referimos.

86. Perante esta impossibilidade prática, não poderá ser outra a nossa resposta que não a da rejeição desta sua pretensão, incongruente com o quadro jurídico-tributário exposto.

87. Se esta incongruência aplicacional da Derrama regional aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva numa região e atividade económica em mais do que uma circunscrição é um lapso ou, ao invés, a verdadeira manifestação da vontade do legislador?

¹ O texto que segue é da decisão da reclamação graciosa relativa ao ano de 2022, que é idêntico ao que consta dos n.ºs 89 e seguintes da decisão da reclamação graciosa relativa ao ano de 2023.

88. Recapitulando a norma de incidência da Derrama regional dos Açores, introduzida pelo Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, e à data dos factos idêntica tanto na jurisdição da região autónoma da Madeira como na dos Açores:

«1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil euros) sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas, apurado por sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incide derrama regional às taxas constantes da tabela seguinte: (...)» (sublinhado nosso e negrito)

89. Relembremos que a norma de incidência da Derrama regional possui uma base tributável em tudo idêntica à da Derrama estadual, ou seja, apresentam-se com 3 escalões de lucro tributável a partir do qual existe sujeição, de € 1.500.000, de € 7.500.000 e de € 35.000.000, variando apenas nas taxas aplicáveis a cada circunscrição.

90. Relembremos também, e com persistência, que o lucro tributável do sujeito passivo com sede ou direção efetiva em território nacional ou do estabelecimento estável (de entidades sem sede ou direção efetiva em território nacional) é só um, inexistindo um lucro tributável distinto para as instalações dispersas pelo território português.

91. Traduzindo-se a Derrama regional dos Açores como uma adaptação da figura tributária da Derrama estadual na sua respetiva circunscrição regional que, para além da divergência de taxas, não assume qualquer outro circunstancialismo próprio, não se vislumbra razão para não ser enquadrado nas regras de repartição da receita tributária de IRC a que se refere o no n.º 1 do artigo 26.º da Lei das Finanças Regionais.

92. Nomeadamente, e para o que nos releva, na hipótese prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 26.º da Lei das Finanças Regionais, quanto à repartição dessa receita em função do volume de negócios.

93. Ou seja, a quota parte do volume de negócios gerado na região autónoma por um sujeito passivo do imposto é medida apenas de repartição de receitas tributárias entre o Estado e o Governo Regional, não de apuramento de Derrama regional.

94. Conjugando este quadro legal, atenta a natureza da Derrama estadual, o facto da base de incidência objetiva da Derrama regional ser totalmente idêntica a esta na sua adaptação para as especificidades da tributação regional das pessoas coletivas, concluímos que as mesmas aplicam-se (i) aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva na respetiva região autónoma e (ii) aos estabelecimentos estáveis de entidades sem sede ou direção efetiva em território nacional.

95. Razão pela qual aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva no território continental como é o caso da Reclamante, sobre a porção dos rendimentos gerados na região autónoma dos Açores através de representação permanente sem personalidade jurídica, incidirá Derrama estadual.

VI. CONCLUSÃO

Perante o exposto, atendendo às razões de facto e direito descritas, propõe-se o indeferimento, conforme detalhe do “quadro-síntese” identificado no introito da informação com todas as consequências legais.

M) Na decisão da reclamação graciosa relativa ao ano de 2022, refere-se ainda o seguinte:

38. Sem conceder, identificaram estes serviços que a factualidade indicada pela Reclamante, quanto à dominada B..., S.A. (NIPC...), não coincide com a última declaração de rendimentos Modelo 22 vigente (n.º ...-2024-... -...).

39. A referida declaração de rendimentos (vigente) regista alterações, além do mais, no montante do lucro tributável apurado para aquele período, e, por conseguinte, no cálculo da derrama estadual, a pedido.

40. Ainda quanto à dominada B..., S.A., identifique-se que a rácio do volume de negócios indicada e utilizada nos cálculos efetuados, a artigos 113.º e 114.º da Petição Inicial, não coincide com o que se encontra na declaração de rendimentos Modelo 22 do período, arredondada à sexta casa decimal.

41. Pelo exposto, o valor a pedido, de € 48.363,99, encontra-se indevidamente apurado.

N) Na decisão da reclamação graciosa relativa ao ano de 2023, refere-se ainda o seguinte:

40. Sem conceder, identificaram estes serviços que a factualidade indicada pela Reclamante já não coincide com a atual, em resultado de ter apresentado, quanto à dominada B..., S.A. (NIPC...), declaração de rendimento Modelo 22 de substituição do período de tributação de 2023, em 24/06/2025, em data posterior à apresentação da Reclamação sob análise.

41. A referida declaração de rendimentos de substituição regista alterações, além do mais, no montante do lucro tributável apurado para aquele período, e, por conseguinte, no cálculo da derrama estadual, a pedido.

O) A declaração modelo 22 vigente quando as Requerentes apresentaram as suas declarações relativas aos exercícios de 2022 e 2023 não lhes permitia repartir o seu lucro tributável pelo Continente e Regiões Autónomas;

P) Em 05-01-2026, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

2.2.2. Não se considera provado que o volume global de negócios da 2.ª Requerente relativo ao ano de 2022 seja o indicado pela Requerente no artigo 10.º do pedido de pronúncia arbitral.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira refere na decisão da reclamação graciosa que a declaração modelo 22 com o n.º..., que foi junta à reclamação graciosa e ao pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 2, não é a que estava em vigor por ter sido apresentada posteriormente àquela uma declaração com o n.º ...-2024-... -..., com alterações no montante do lucro tributável.

As Requerentes não contestam estas afirmações no pedido de pronúncia arbitral, pelo que não se considera provado que os valores indicados no pedido de pronúncia arbitral relativos ao ano de 2022 correspondam à realidade.

2.2.3. Não se considera provado que o lucro tributável da 2.ª Requerente relativo ao ano de 2023 seja o indicado pela Requerente no artigo 13.º do pedido de pronúncia arbitral, que corresponde ao que consta do documento n.º 4.

Na verdade, na declaração de substituição que consta do documento n.º 12 indica-se um lucro tributável diferente, o que pode influenciar o cálculo da derrama estadual.

3. Matéria de direito

3.1. Questão que é objecto do processo e posições das Partes

A 1.ª Requerente é a sociedade dominante de um grupo tributado nos termos do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) em se integrava a 2.ª Requerente.

As Requerentes têm sede no território continental de Portugal, mas desenvolvem actividades na Região Autónoma dos Açores (RAA), onde a 2.ª Requerente tem instalações físicas.

A 1.ª Requerente autoliquidou derrama estadual, prevista no artigo 87.º-A do CIRC, com base na parte do lucro tributável a ela sujeito apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a 2.ª Requerente.

As Requerentes defendem, em suma, que não devia ter sido aplicada a derrama estadual ao lucro tributável gerado na Região Autónoma dos Açores, mas, antes, a derrama regional prevista

no Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, às partes do lucro tributável da 2.ª Requerente gerados nessa Região Autónoma.

As Requerentes defendem que a aplicação da derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC, em vez da correspondente derrama regional dos Açores, é ilegal pelo seguinte, em suma:

- violação dos artigos 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;
- subsidiariamente, violação da autonomia legislativa e financeira da Região Autónoma dos Açores prevista nos artigos 227.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e, bem assim, do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores;
- subsidiariamente, violação do artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, enquanto lei de valor reforçado, nos termos do artigo 112.º, n.º 3, da CRP.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, defende, em suma, o seguinte:

- a sociedade dominada B..., S.A. não calculou Derrama Estadual em excesso, como entende, uma vez que o âmbito de incidência da Derrama Estadual prevista no art. 87º-A do CIRC compreende a totalidade do lucro tributável dos sujeitos passivos com sede ou direcção efectiva no território continental, incluindo a parte desse lucro que possa ser imputável a estabelecimentos situados nas Regiões Autónomas;
- o legislador elegeu a residência como elemento de conexão relevante para efeitos de determinação da incidência subjectiva da Derrama Estadual, consignada no art. 87º-A do CIRC;
- critério que se afigura perfeitamente idóneo a determinar uma tributação mais agravada para o lucro tributável gerado por estabelecimentos estáveis situados nas Regiões Autónomas quando pertençam a sujeitos passivos com residência no território continental por confronto com lucros tributáveis gerados por sujeitos passivos sedeados nas Regiões Autónomas, sejam eles obtidos somente nas Ilhas ou também no território do continental;
- a opção do legislador pela residência como critério de conexão definidor do âmbito de incidência subjectiva da Derrama Estadual não se afigura violador do princípio da igualdade nem do princípio da capacidade contributiva, desde logo porque se trata de

- uma opção legislativa legítima em face de situações que sendo diferentes justificam tratamentos distintos;
- sendo ainda que algum constrangimento às escolhas dos operadores económicos constitui um facto que cede em face do interesse público relevante que subjaz à criação da Derrama Estadual;
 - este entendimento foi igualmente acolhido em acórdãos arbitrais, já transitados em julgado.

Assim, a questão essencial a apreciar é a de saber se, em vez das taxas de derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC, devem ser aplicadas as taxas reduzidas de derramas regionais aos rendimentos dos sujeitos passivos com sede no Continente, mas obtidos em estabelecimentos estáveis situados na Região Autónoma dos Açores.

O artigo 227.º, n.º 1, alínea h), da Constituição da República Portuguesa (CRP) estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 227.º

Poderes das regiões autónomas

1. *As regiões autónomas são pessoas colectivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respectivos estatutos:*

(...)

- i) Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei quadro da Assembleia da República;*
- j) Dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efectiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afectá-las às suas despesas;*

(...)

O artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA, aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, estabelece o seguinte:

Artigo 26.º

Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

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).

O artigo 87.º-A do CIRC estabelece o seguinte, na redacção vigente em 2018:

Artigo 87.º-A

Derrama estadual

1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 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:

Rendimento tributável (euros)	Taxa (percentagem)
De mais de 1 500 000 até 7 500 000	3
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	5
Superior a 35 000 000	9

2- O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda (euro) 1 500 000:

- a) Quando superior a (euro) 7 500 000 e até (euro) 35 000 000, é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual ao lucro tributável que exceda (euro) 7 500 000, à qual se aplica a taxa de 5 %;
- b) Quando superior a (euro) 35 000 000, é dividido em três partes: uma, igual a (euro) 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual a (euro) 27 500 000, à qual se aplica a taxa de 5 %, e outra igual ao lucro tributável que exceda (euro) 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

O Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, na redacção do Decreto Legislativo Regional n.º 1/2018/A, de 3 de Janeiro, estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 1.º

Derrama Regional

É criada a derrama regional a vigorar na Região Autónoma dos Açores e é aprovado o respetivo regime jurídico.

Artigo 2.º

Incidência

1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1 500 000,00 (um milhão e quinhentos mil euros) sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas, apurado por sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incide derrama regional às taxas constantes da tabela seguinte:

Lucro tributável (em euros)	Taxas (em percentagem)
De mais de € 1 500 000,00 até € 7 500 000,00 . . .	2,4
De mais de € 7 500 000,00 até € 35 000 000,00 . . .	4,0
Superior a € 35 000 000,00	7,2

2 - O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda (euro) 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil euros):

- a) Quando superior a (euro) 7.500.000,00 (sete milhões e quinhentos mil euros) e até (euro) 35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de euros) é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 6.000.000,00 (seis milhões de euros) à qual se aplica a taxa de 2,4%; outra, igual ao lucro tributável que exceda (euro) 7.500.000,00 (sete milhões e quinhentos mil euros) à qual se aplica a taxa de 4%;
- b) Quando superior a € 35 000 000,00 (trinta e cinco milhões de euros) é dividido em três partes: uma, igual a € 6 000 000,00 (seis milhões de euros) à qual se aplica a taxa de 2,4%; outra, igual a € 27 500 000,00 (vinte e sete milhões e quinhentos mil euros) à qual se aplica a taxa de 4%, e outra igual ao lucro tributável que exceda € 35 000 000,00 (trinta e cinco milhões de euros) à qual se aplica a taxa de 7,2%.

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 de rendimentos individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante, referida na alínea b), do n.º 6, do artigo 120.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

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

Artigo 5.º

Disposições finais

1 - O presente diploma entra em vigor no dia seguinte à sua publicação.

2 - Não são aplicáveis aos sujeitos passivos, mencionados no artigo 2.º, os artigos 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A do CIRC.

3.2. Questão do erro na aplicação do artigo 87.º-A do 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

Como decorre do artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP, as Regiões Autónomas podem «exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como **adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais**, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República».

O regime do exercício desse poder tributário próprio, inclusivamente a «*adaptação do sistema fiscal nacional*», consta da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA), em que se estabelecem os princípios que devem ser observados (artigo 55.º), e se estabelece que «*as Assembleias Legislativas das regiões autónomas podem ainda, nos termos da lei e tendo em conta a situação financeira e orçamental da região autónoma, diminuir as taxas nacionais do IRS, do IRC e do IVA, até ao limite de 30 % e dos impostos especiais de consumo, de acordo com a legislação em vigor*».

No caso em apreço, o Decreto Legislativo Regional n.º 21/2026-/A, de 17 de Outubro (alterado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 1/2018/A, de 3 de Janeiro) é um diploma que, como nele expressamente se refere, fez a adaptação do regime da derrama estadual, previsto no artigo 87.º-A do CIRC, às especificidades regionais, traduzindo-se essencialmente em reduções de taxas aplicáveis a residentes ou não residentes titulares de estabelecimentos estáveis nas respectivas regiões autónomas.

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende que deve ser aplicado o regime da derrama estadual, previsto no artigo 87.º-A do CIRC, por entender que estão preenchidos os seus pressupostos.

É inquestionável que as situações das Requerentes se enquadram no artigo 87.º-A do CIRC, que prevê o regime geral da derrama estadual, mas, obviamente, quando estão preenchidos os pressupostos da aplicação de regimes especiais, é afastada a aplicação do regime geral, o que é corolário da regra básica, que aflora no artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil, de que os regimes especiais, nos seus específicos domínios de aplicação, prevalecem sobre os regimes gerais (*lex specialis derogat legi generalis*).

A lei especial é a que se aplica a situações de facto abrangidas, todas elas, pela lei geral (sendo que esta abrange um leque mais amplo de situações de facto), consagrando um regime distinto (²).

Está ínsito nesta possibilidade de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais que, na medida em que for aplicado o regime específico adaptado, deixa de ser aplicado o regime previsto no sistema fiscal nacional, como, aliás, consta expressamente do artigo 5.º, n.º 2, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A.

² BAPTISTA MACHADO, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, 1983, página 170; MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Introdução ao Direito*, 2012, páginas 225-228.

Sendo assim, não tem relevância a fundamentação utilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua decisão, para manter a aplicação do artigo 87.º-A do CIRC, pois o enquadramento das situações nesta norma não basta para assegurar a sua aplicação, sendo afastado se as situações se enquadrarem simultaneamente nas normas especiais.

Por isso, apenas o eventual não enquadramento da situação da 2.ª Requerente no regime especial de derrama regional dos Açores poderá permitir manter a aplicação do regime geral previsto no artigo 87.º-A do CIRC.

Para enquadramento da situação da 2.ª Requerente na hipótese normativa da derrama regional é necessário que tenha residência na respectiva região autónoma ou aí tenham estabelecimento estável.

Na verdade, ao contrário do que se refere na decisão arbitral transcrita pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta, resulta do teor expresso do artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, que o critério da residência na Região Autónoma dos Açores não é o único definidor da incidência subjectiva, pois abrange também *«sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola»*.

No caso em apreço, são pontos assentes que a 2.ª Requerente não tem residência fiscal na Região Autónoma dos Açores, mas que desenvolve aí as suas actividades através de instalações que se enquadram no conceito de *«estabelecimento estável»*, definido no artigo 5.º do CIRC.

Assim, a questão que se pode levantar, com pertinência, é a de saber se a referência a *«sujeitos passivos não residentes»* se reporta a não residentes em território nacional ou a não residentes no território da Região Autónoma dos Açores.

Como há muito vem decidindo o Supremo Tribunal Administrativo, a propósito da questão paralela que se coloca a nível das reduções de taxas de IRC nas regiões autónomas, a referência a *«não residentes»* reporta-se todos os sujeitos passivos que não residem na região autónoma, quer residam no estrangeiro quer em outra parte do território nacional: *«o conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade*

económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP)». (³)

Neste artigo 13.º da CRP estabelece-se o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei.

Este princípio, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objectiva e racional. (⁴)

No caso em apreço, não se vislumbra qualquer razão que possa levar a que empresas com sede e direcção efectiva fora da Região Autónoma dos Açores que nela tenham instalações idênticas qualificáveis como «*estabelecimento estável*», à face do art. 5.º do CIRC, e que desenvolvam a mesma actividade, possam beneficiar de taxas de IRC e derrama diferentes pelo facto de a sede ou direcção efectiva, fora da área daquela Região, se situar no território nacional ou no estrangeiro.

Na verdade, para além da identidade material da situação real a nível da Região Autónoma dos Açores, as razões que justificaram a criação de taxas reduzidas de IRC e de derrama para entidades não residentes, que são melhorar «*a competitividade e criação de emprego das empresas com actividade no arquipélago, que suportam os custos incontornáveis da insularidade*» (Preâmbulo do determinação do lucro tributável 2/99/A, de 6 de Março) e a «*promoção da economia e reforço dos meios dos agentes económicos na concretização de investimento e criação de emprego, em*

³ Neste sentido podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 26-11-2008, processo n.º 0666/08, de 07-01-2009, processo n.º 0669/08, de 21-01-2009, processo n.º 0668/08, de 17-06-2009, processo n.º 0292/09, de 14-01-2015, processo n.º 058/14, e de 18-11-2020, processo n.º 0958/10.1BELRS.

⁴ Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

- n.º 155/92, de 23-4-1992, proferido no processo n.º 204/90, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 416, página 295;
- n.º 335/94, de 20-4-1994, proferido no processo n.º 61/93, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 436, página 129;
- n.º 468/96, de 14-3-1996, proferido no processo n.º 87/95, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 455, página 152;
- n.º 1057/96, de 16-10-1996, proferido no processo n.º 347/91, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 460, página 284;
- n.º 128/99, de 3-3-1999, proferido no processo n.º 140/97, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 485, página 26.

benefício do desenvolvimento sustentável da Região Autónoma dos Açores» (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A) valem igualmente tanto para o investimento por empresas estrangeiras como para o investimento por empresas nacionais.

Assim, é de concluir que a interpretação do artigo 2.º, n.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», à face do artigo 5.º do CIRC, é a única que se sintoniza com o princípio constitucional da igualdade.

Por isso, há que adoptar esta interpretação conforme à Constituição.

De resto, é também esta a interpretação que permite melhor satisfazer o primordial interesse visado com a redução de IRC, que é incentivar ao investimento na Região Autónoma dos Açores, pelo que é de presumir ter sido a solução adoptada na lei, por ser a mais acertada (artigo 9.º, n.º 3, do CC).^(5)

E é também esta a interpretação que se melhor se compagina com a imputação das receitas de IRC às regiões autónomas que se faz no artigo 26.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, da LFRA, 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 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.

Na verdade, nestas normas do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da LFRA explicitamente se dá relevância a instalações de pessoas colectivas residentes em território português qualificáveis como **estabelecimentos estáveis**: «pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção 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 o território do continente ou de uma região autónoma, consoante o caso», como esclarece o artigo 23.º, alínea b), da LFRA.

Estas normas confirmam o entendimento que vem sendo adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo, que se referiu, de que o conceito de estabelecimento estável é aplicável a pessoas

⁵ Segue-se de perto, adaptando a fundamentação, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-01-2009, processo n.º 0669/08.

colectivas com sede no Continente que tenham instalações qualificáveis como tal numa Região Autónoma.

Pelo exposto, era aplicável às Requerentes a respectiva derrama regional e não a derrama nacional.

3.2.3. Compatibilização das derramas regionais com a derrama estadual

Tendo a 2.^a Requerente actividade no Continente, a par das actividades na Região Autónoma dos Açores, desenvolvidas através de instalações qualificáveis como «estabelecimentos estáveis», torna-se necessário compatibilizar a aplicação das derramas.

Como se refere no acórdão arbitral de 21-08-2023, proferido no processo n.º 792/2022-T, «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 actividade efectivamente 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 sitos na Região Autónoma dos Açores, que se encontra sujeito à respectiva derrama regional.

3.2.4. Conclusão

Do exposto, conclui-se que as autoliquidações relativas aos anos de 2022 e 2023 e as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas que as confirmaram enfermam de vício de violação de lei por erro de interpretação do artigo 87.º-A do CIRC e dos artigos 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, na redacção do Decreto Legislativo Regional n.º 1/2018/A, de 3 de Janeiro.

Este vício justifica a anulação parcial das autoliquidações e anulação das decisões das reclamações gratuitas que as confirmaram, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral com fundamento neste vício, que assegura eficaz tutela dos interesses das Requerentes, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º,

n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente, que, além disso, sendo fundamento de pedidos subsidiários [como permite o artigo 101.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT], apenas poderiam ser tomados em consideração no caso de não proceder um pedido anterior (artigo 554.º, n.º 1, do CPC).

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pelas Requerentes.

4. Pedidos de reembolso e juros indemnizatórios

4.1. Pedido de reembolso

As Requerentes pedem a restituição do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da parcial das autoliquidações, as Requerentes têm direito a ser reembolsadas das quantias que tiverem pagado a mais, o que é consequência da anulação.

No entanto, não se determinou exactamente a quantia a reembolsar, em face das dúvidas sobre os montantes do volume de negócios do ano de 2022 e de liquidação do ano de 2023, que se referem nos pontos 2.2.2. e 2.2.3.

Assim, sendo seguro que haverá um montante a reembolsar, mas não havendo elementos suficientes para o determinar, aquele montante deverá ser determinado em execução da presente de arbitral, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do CCP, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

4.2. Juros indemnizatórios

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º
Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

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

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.
- d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

A ilegalidade da decisão da reclamação graciosa é imputável à Administração Tributária, que a indeferiu por sua iniciativa.

No entanto, os erros que afectam as autoliquidações, resultante da aplicação do regime da derrama estadual, em vez da derrama regional dos Açores, à parte do lucro tributável apurado através de estabelecimentos estáveis localizados na Região Autónoma dos Açores, são imputáveis às Requerentes que apresentaram as declarações modelo 22, em que se basearam essas autoliquidações, sem invocarem algum motivo que as impedisse de agir de outra forma.

No entanto, o mesmo não sucede com as decisões das reclamações graciosas, pois deveriam ter sido deferidas as pretensões das Requerentes e os erros de que elas enfermam é imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Esta situação de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, quando devia repô-la deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que hánexo de causalidade adequada entre um erro

imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reperia deve ser equiparada à acção. (⁶)

Neste sentido tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 28-10-2009, proferido no processo n.º 601/09;
- de 18-11-2020, proferido no processo n.º 2342/12.3BELRS;
- de 28-04-2021, proferido no processo n.º 16/10.9BELRS 0884/17;
- de 09-12-2021, proferido no processo n.º 1098/16.5BELRS;
- do Pleno de 29-06-2022, proferido no processo n.º 93/21.7BALSB;
- de 13-07-2022, proferido no processo n.º 1693/09.9BELRS.

No caso em apreço, as reclamações gratuitas foram apresentadas em 20-05-2025 e foram indeferidas por despachos de 11-06-2025 e 17-09-2025, relativos às reclamações de 2022 e 2023 respectivamente, proferidos dentro do prazo de 4 meses previsto no artigo 57.º, n.º 1, da LGT.

Por isso, as Requerentes têm direito a juros indemnizatórios calculados sobre os montantes a reembolsar contados desde 12-06-2025 e 18-09-2025, relativamente aos montantes referentes aos anos de 2022 e 2023, respectivamente.

Os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, à taxa legal supletiva, e contados até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos pedidos de anulação;

(⁶) ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, 10.ª edição, página 528:
«A omissão, como pura atitude negativa, não pode gerar *física* ou *materialmente* o dano sofrido pelo lesado; mas entende-se que a omissão é *causa do dano*, sempre que haja o *dever jurídico especial de praticar um acto que*, seguramente ou muito provavelmente, teria *impedido a consumação* desse dano».

- b) Anular parcialmente as autoliquidações de IRC plasmadas nas declarações periódicas de rendimentos Modelo 22 de IRC apresentadas pelas Requerentes relativamente aos anos de 2022 e 2023, nas partes respeitantes à derrama estadual e na medida em que no seu cálculo foi considerado o lucro tributável obtido pela 2.ª Requerente com a actividade desenvolvida através das instalações situadas na Região Autónoma dos Açores;
- c) Anular as decisões de indeferimento das reclamações gratuitas n.ºs ...2025... e ...2025...;
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar às Requerentes o que for apurado em execução desta decisão arbitral;
- e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 4 desta decisão arbitral.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 298.978,26**, indicado pelas Requerentes e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 5.202,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 28-04-2026

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Victor Simões)

(Cidália Conceição)