

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1053/2025-T**

**Tema: IRC – Derrama estadual - Derramas das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.**

## **SUMÁRIO**

- 1. As entidades sujeitas a IRC com residência fiscal em Portugal Continental que desenvolvam a sua atividade nos Açores ou na Madeira através de estabelecimentos estáveis (instalações físicas), estão obrigadas ao pagamento das respetivas derramas regionais sobre a proporção do lucro especificamente gerado nesses territórios insulares.**
- 2. O apuramento das bases de incidência da derrama estadual e das derramas regionais obedece à chave de repartição estabelecida no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, a qual divide o imposto a pagar tendo em conta a percentagem do volume de negócios efetivamente realizado em cada área territorial.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

O Tribunal Arbitral, composto pelos árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente), Dra. Frederica Marques Pinto (adjunta) e Prof. Doutor Luís Baptista (adjunto relator) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e constituído em 10 de fevereiro de 2026, acorda no seguinte:

## I. RELATÓRIO

### *A. Identificação das Partes e do Objeto do Litígio*

A sociedade **A..., S.A.**, sociedade comercial anónima com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, titular do Número Único de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC) ... (doravante designada por "Requerente"), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 137.º, n.ºs 1 e 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a) e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por "Requerida" ou "AT").

O objeto imediato do presente litígio consubstancia-se na declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa n.º ...2025... . O objeto mediato compreende a anulação parcial dos atos de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), materializados nas declarações periódicas de rendimentos Modelo 22 n.º..., referente ao exercício de 2022, e n.º..., referente ao exercício de 2023, especificamente na parte atinente ao apuramento da Derrama Estadual que incidiu sobre o lucro tributável imputável aos estabelecimentos estáveis da Requerente situados nas Regiões Autónomas da Madeira (RAM) e dos Açores (RAA). Peticiona-se a restituição do imposto indevidamente suportado, no montante global de € 514.729,54 (sendo € 188.672,01 relativos a 2022 e € 326.057,53 relativos a 2023), acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

### *B. Tramitação Processual e Síntese das Posições das Partes*

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e na 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 os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, pelo que o Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído a 10 de fevereiro de 2026.

Notificada para o efeito a 11 de fevereiro de 2026, a Requerida apresentou a sua Resposta a 18 de março de 2026, procedendo, na mesma ocasião, à junção aos autos do Processo Administrativo (PA).

Para fundamentar a sua pretensão, a Requerente alega, em síntese, que exerce, a título principal, a atividade de comércio a retalho de vestuário e acessórios, desenvolvendo a sua atividade comercial através de instalações físicas localizadas em todo o território nacional, incluindo na RAM e na RAA. Nos exercícios de 2022 e 2023, auferiu rendimentos e gerou volumes de negócios imputáveis aos estabelecimentos situados nas referidas Regiões Autónomas. Sustenta que a aplicação do artigo 87.º-A do CIRC (norma de incidência da Derrama Estadual) deve ser conjugada com o artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA). Defende que o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas, aferido pela proporção do volume de negócios local face ao volume de negócios global, deve ser sujeito exclusivamente às taxas de Derrama Regional (se aplicáveis, de acordo com os DLR n.º 14/2010/M e n.º 21/2016/A), não podendo integrar a base de incidência da Derrama Estadual. A Requerente aduz que a interpretação sufragada pela AT esvazia de efeito útil a autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas, violando os artigos 227.º e 228.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e consubstanciando uma aplicação ilegal da lei fiscal.

Na sua Resposta, a Requerida defende-se por exceção e por impugnação. Em sede de matéria de exceção, a AT suscita a intempestividade do PPA, alegando a caducidade do direito de ação por decurso do prazo de 90 dias estatuído no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, baseando a sua contagem numa notificação postal presumida a 29 de agosto de 2025. Subsidiariamente, a AT invoca a inimpugnabilidade da autoliquidação de IRC referente a 2022 e a conseqüente incompetência material do CAAD, argumentando que a Reclamação Graciosa prévia e

obrigatória foi apresentada para além do prazo de dois anos previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT. Por impugnação, a Requerida sustenta a absoluta legalidade dos atos de autoliquidação e do despacho de indeferimento. Defende que o regime da Derrama Estadual (artigo 87.º-A do CIRC) elege a "residência fiscal" do sujeito passivo como elemento de conexão decisivo. Tendo a Requerente a sua sede no território continental português, encontra-se sujeita à Derrama Estadual sobre a totalidade do seu lucro tributável, não havendo lugar a qualquer exclusão ou segregação da matéria coletável imputável aos estabelecimentos nas Regiões Autónomas. Argumenta que a LFRA regula apenas a afetação e repartição de receitas fiscais entre o Estado e as Regiões, não possuindo a virtualidade de alterar as normas de incidência objetiva ou subjetiva dos impostos de âmbito nacional. Considera que a interpretação da Requerente geraria desigualdades injustificadas face a empresas que operam exclusivamente numa única circunscrição.

A Requerente exerceu o seu direito ao contraditório relativamente à matéria de exceção mediante requerimento superveniente. Rebateu a tese da caducidade do direito de ação demonstrando documentalmente que a notificação foi operada através do domicílio fiscal eletrónico (Via CTT), cujas regras de perfeição da notificação (artigo 39.º, n.º 10, do CPPT) atestam a tempestividade do PPA. Contestou igualmente a alegada intempestividade da Reclamação Graciosa de 2022, apontando o erro factual da AT quanto à data efetiva da submissão da declaração Modelo 22. Formulou ainda pedido de condenação da AT como litigante de má-fé pela deturpação de datas no articulado de resposta.

Por despacho arbitral de 17 de abril de 2026, o Tribunal decidiu prescindir da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, em virtude de a factualidade relevante se encontrar documentalmente estabilizada e a questão decidenda ser eminentemente de direito. Determinou-se ainda, a notificação das partes para, querendo, produzirem alegações escritas simultâneas, no prazo sucessivo de 15 dias.

## **II. SANEAMENTO: APRECIÇÃO DE EXCEÇÕES E PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se devidamente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e com o artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo não enferma de nulidades.

Cumpre, nesta sede preliminar, apreciar as exceções dilatórias suscitadas pela Requerida que, a procederem, obstariam ao conhecimento do mérito da causa, bem como o pedido de condenação por litigância de má-fé formulado pela Requerente.

#### ***A. Da Inimpugnabilidade do Ato relativo ao Exercício de 2022 e Incompetência Material do CAAD***

A AT invoca a inimpugnabilidade da autoliquidação de IRC do exercício de 2022, argumentando que não se mostra preenchido o pressuposto processual do decurso tempestivo da via administrativa prévia. Alega a Requerida que, à luz do artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, a impugnação de atos de autoliquidação carece de precedência obrigatória de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos após a entrega da declaração. Segundo a tese vertida na Resposta da AT, a declaração Modelo 22 de 2022 teria sido submetida em 29 de maio de 2023. Por conseguinte, o prazo preclusivo ter-se-ia esgotado a 29 de maio de 2025, tornando a reclamação apresentada a 30 de junho de 2025 manifestamente extemporânea e conduzindo à consolidação do ato na ordem jurídica (caso decidido).

Apreciando a documentação carreada aos autos, verifica-se que o raciocínio da Requerida labora num erro sobre os pressupostos de facto. A certidão do comprovativo de entrega da declaração periódica Modelo 22 n.º..., constante do próprio PA apensado pela AT, demonstra inequivocamente que a submissão ocorreu no dia 29 de junho de 2023.

A contagem dos prazos no procedimento tributário rege-se pelo disposto no artigo 20.º, n.º 1, do CPPT, o qual remete para as regras do artigo 279.º do Código Civil (CC). Nos termos da alínea c) do referido normativo civil, o prazo fixado em anos a contar de certa data termina às 24 horas do dia que corresponda, no último ano, a essa data. Deste modo, o cômputo de dois

---

anos sobre 29 de junho de 2023 projetaria o término regular do prazo para o dia 29 de junho de 2025.

Sucedem que o dia 29 de junho de 2025 recai num domingo. Dispõe o artigo 279.º, alínea e), do CC que o prazo que termine em domingo ou dia feriado se transfere para o primeiro dia útil subsequente. A transferência legal do termo do prazo fixou-o no dia 30 de junho de 2025 (segunda-feira).

Sendo facto assente e não controvertido (comprovado pelo carimbo da AT com o registo de entrada n.º...) que a Reclamação Graciosa deu entrada na Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) precisamente no dia 30 de junho de 2025, a mesma foi apresentada tempestivamente, cumprindo o comando do artigo 131.º, n.º 1, do CPPT. O pressuposto procedimental de recurso prévio à via administrativa encontra-se validamente preenchido. Consequentemente, caem por base as exceções de inimpugnabilidade e de incompetência material do CAAD (face à Portaria de Vinculação), bem como a invocada exceção de consolidação do ato na ordem jurídica, expressamente configurada pela Requerida na sua Resposta como “caso decidido” (caso julgado administrativo).

Improcede assim, totalmente, a exceção invocada pela Requerida.

### ***B. Da Caducidade do Direito de Ação (Intempestividade do Pedido de Pronúncia Arbitral)***

A Autoridade Tributária deduz, adicionalmente, a exceção de caducidade do direito de ação. Alega que a Requerente submeteu o PPA ao CAAD em 03 de dezembro de 2025, data em que já se encontrava esgotado o prazo de 90 dias previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT. A argumentação da AT escora-se na premissa de que a notificação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa operou por via de correio postal registado (registo CTT n.º RL...PT, expedido a 26 de agosto de 2025). Invocando a presunção do artigo 39.º, n.º 1, do CPPT, a AT conclui que a notificação se tem por efetuada no 3.º dia posterior ao registo (29 de agosto de 2025), o que determinaria o fim do prazo caducitário a 27 de novembro de 2025.

O chamamento desta norma e desta factualidade pela Requerida revela-se enviesado face aos reais contornos processuais. A Requerente exerceu o contraditório demonstrando que, independentemente da emissão paralela de um expediente postal, a notificação válida e determinante ocorreu através do seu domicílio fiscal eletrónico (Via CTT). A prova documental anexa à Resposta à Matéria de Exceção (envelope digital e e-mail de alerta) atesta que o ofício n.º ...-DJT/2025 foi expedido e disponibilizado na caixa postal eletrónica da Requerente a 23 de agosto de 2025, às 15:24.

A lei é perentória quanto ao regime das notificações eletrónicas. O artigo 39.º, n.º 10, do CPPT consagra que "*as notificações efetuadas para o domicílio fiscal eletrónico se consideram efetuadas no décimo quinto dia posterior ao registo de disponibilização daquelas, sendo que a contagem só se inicia no primeiro dia útil seguinte*". Ademais, o artigo 8.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 93/2017 estipula que, no caso de notificações enviadas cumulativamente sob diferentes formas, prevalece a presunção associada ao serviço público de notificações eletrónicas.

Aplicando a métrica temporal exigida pela lei: o registo de disponibilização ocorreu a 23 de agosto de 2025 (sábado). A contagem dos 15 dias iniciou-se no primeiro dia útil seguinte (25 de agosto, segunda-feira). O 15.º dia recaiu em 8 de setembro de 2025 (segunda-feira). É nesta data, 8 de setembro de 2025, que a notificação se considera legalmente perfeita e concretizada.

O prazo substantivo de 90 dias para a dedução do PPA iniciou-se, portanto, a 9 de setembro de 2025 (artigo 279.º, alínea b), do CC). O termo do prazo recairia em 7 de dezembro de 2025. Contudo, sendo o dia 7 um domingo e o dia 8 de dezembro um feriado nacional, a regra de dilação imposta pelo artigo 279.º, alínea e), do CC transferiu o termo do prazo para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, 9 de dezembro de 2025.

Verificando-se que o PPA deu entrada no CAAD a 3 de dezembro de 2025, antes do limite preclusivo de 9 de dezembro, o exercício do direito de ação é tempestivo.

Improcede, também, a exceção de caducidade do direito de ação.

### ***C. Da Litigância de Má-Fé***

A Requerente, perante os erros temporais aduzidos pela AT na sua Resposta, peticionou a condenação da Requerida como litigante de má-fé, acusando-a de alterar a verdade dos factos e de omitir elementos documentais com o fito de obter uma decisão injusta de absolvição da instância.

A condenação por litigância de má-fé, regulada no artigo 542.º do Código de Processo Civil (CPC), de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário (artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), pressupõe que a parte atue com dolo ou negligência grave, traduzindo-se num uso manifestamente reprovável dos meios processuais.

Conforme assinala a jurisprudência convocada aos autos pela própria Requerente (designadamente, os Acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães de 05/07/2012 e do Tribunal da Relação de Lisboa de 16/12/2021), a má-fé processual pressupõe que a parte atue de forma manifestamente censurável, verificando-se o dolo quando *“altera-se a verdade dos factos, ou omite-se um elemento essencial”* e o dolo instrumental quando *“faz-se dos meios e poderes processuais um uso manifestamente reprovável”*. Exige-se, pois, que a lide perca a sua legitimidade por a parte colocar pretensões ou alegações *“sabendo ou devendo saber que a razão não está do seu lado”*.

No caso em apreço, embora a Requerida tenha erigido a sua defesa sobre datas incorretas (a submissão da Modelo 22 em maio e a contagem do prazo via registo postal), a própria AT apensou aos autos o PA na íntegra. Foi, assim, também, o próprio suporte documental fornecido pela Requerida que permitiu ao Tribunal e à Requerente aferir a verdade material dos factos (comprovativo de junho e registos do Via CTT). Este comportamento, de junção de prova que a desfavorece, afasta a presunção de dolo instrumental ou má-fé. Trata-se, patentemente, de uma falha de articulação interna ou de um lapso burocrático na elaboração do articulado, insuficiente para preencher o tipo sancionatório do artigo 542.º do CPC.

Improcede o pedido de condenação da Requerida como litigante de má-fé.

As questões prévias encontram-se ultrapassadas. Inexistem nulidades ou outras circunstâncias que obstem à apreciação do mérito.

### III. FUNDAMENTAÇÃO

#### III.1. Matéria de Facto

A decisão da matéria de facto efetua-se com base no acervo documental apresentado pelas partes e na posição por estas assumida nos articulados.

##### *A. Factos Provados*

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

1. A Requerente, A..., S.A., é uma sociedade comercial anónima residente em território português (Continente), que tem por objeto principal a atividade de comércio por grosso e a retalho de vestuário e acessórios.
2. A Requerente prossegue a sua atividade comercial através de múltiplas instalações físicas qualificáveis como estabelecimentos estáveis operando 293 lojas em 2022 e 286 lojas em 2023 dispersas por todo o território nacional, o que inclui a Região Autónoma da Madeira (RAM) e a Região Autónoma dos Açores (RAA).
3. Relativamente ao exercício fiscal de 2022, a Requerente entregou a declaração periódica de rendimentos Modelo 22 (n.º...) a 29 de junho de 2023.
4. No apuramento global de 2022, a Requerente declarou um lucro tributável total de € 40.157.825,05 e procedeu à autoliquidação de Derrama Estadual no montante de € 2.019.204,25.
5. O volume global de negócios não isento da Requerente no exercício de 2022 perfez € 1.040.483.824,67. Conforme evidenciado no Quadro 11-B da referida declaração, o volume de negócios imputável às instalações situadas na RAM foi de € 38.743.940,13 (rácio de 3,7236%) e às instalações na RAA foi de € 15.572.351,51 (rácio de 1,4966%).

6. Em conformidade com estes rácios, a parcela do lucro tributável imputável ao exercício da atividade em 2022 na RAM corresponde a € 1.495.335,47 e na RAA corresponde a € 601.020,17.
7. Relativamente ao exercício fiscal de 2023, a Requerente entregou a declaração periódica de rendimentos Modelo 22 (n.º...) a 21 de junho de 2024.
8. No apuramento global de 2023, a Requerente declarou um lucro tributável total de € 76.568.118,53 e procedeu à autoliquidação de Derrama Estadual no montante de € 5.296.130,67, tendo procedido ao pagamento da totalidade do imposto (€ 12.499.622,70 globais), porque o havia a pagar neste exercício, a 27 de junho de 2024.
9. O volume global de negócios não isento da Requerente no exercício de 2023 fez € 1.157.670.666,25. No Quadro 11-B, imputou-se à RAM um volume de negócios de € 43.113.932,96 (rácio de 3,7242%) e à RAA um volume de negócios de € 16.429.971,00 (rácio de 1,4192%).
10. O lucro tributável imputável ao exercício da atividade em 2023 na RAM corresponde a € 2.851.547,36 e na RAA corresponde a € 1.086.675,17.
11. Em ambos os exercícios, a Requerente autoliquidou a Derrama Estadual aplicando as taxas do artigo 87.º-A do CIRC sobre a totalidade do lucro tributável global (Continente, RAM e RAA). A proporção da Derrama Estadual cobrada que incidiu especificamente sobre os lucros gerados na RAM e RAA totalizou € 188.672,01 no exercício de 2022 e € 326.057,53 no exercício de 2023, compondo o valor em litígio de € 514.729,54.
12. Não se conformando com esta tributação, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa (n.º ...2025...) a 30 de junho de 2025, peticionando a anulação parcial das autoliquidações na estrita medida da Derrama Estadual que incidiu sobre o lucro insular.
13. Por despacho do Chefe de Divisão de Serviço Central da AT, datado de 22 de agosto de 2025, a Reclamação Graciosa foi expressamente indeferida, baseando-se a

fundamentação na premissa de que a sede no Continente atrai a totalidade do lucro para a esfera da Derrama Estadual.

14. A decisão de indeferimento foi notificada à Requerente por via do domicílio fiscal eletrónico (Via CTT), com registo de disponibilização a 23 de agosto de 2025.

15. O presente Pedido de Pronúncia Arbitral deu entrada no CAAD a 3 de dezembro de 2025.

### ***B. Factos Não Provados***

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerado provados. A Requerida, embora inicialmente tenha tentado impugnar genericamente na sua Resposta a existência de estabelecimentos estáveis na RAM e na RAA e os valores de volume de negócios e lucro tributável imputáveis, o Tribunal considerou-os provados com base nos seguintes fundamentos:

- i. As declarações periódicas de rendimentos Modelo 22 de 2022 e 2023, submetidas pela Requerente e constantes do PA, detalham expressamente a repartição territorial do volume de negócios no Quadro 11-B, bem como o apuramento da derrama estadual e regional.
- ii. Nos termos do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, as declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos da lei, bem como os dados que constam da sua contabilidade e escrita, gozam de uma presunção de veracidade e boa-fé. Trata-se de uma presunção legal que transfere para a Administração Tributária o ónus da prova quanto à eventual falta de fidedignidade dos elementos declarados.
- iii. A Requerida, embora alegue a falta de prova documental autónoma (como extratos contabilísticos), não logrou apresentar qualquer indício sério ou prova em contrário capaz de abalar a referida presunção legal. Como se firmou na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo sobre esta matéria (veja-se o Acórdão do STA de 24-04-2002, proferido no processo n.º 0102/02, e o Acórdão do STA de 30-04-2003, proferido no

processo n.º 0241/03), o contribuinte que tenha a sua escrita e declarações organizadas conforme as exigências legais “*não precisa de provar que são verdadeiros os dados decorrentes*”, cessando tal presunção apenas se a Administração Tributária “*provar a existência de indícios sérios e credíveis de que tais operações não são verdadeiras*”. Nos presentes autos, a AT limitou-se a uma impugnação de princípio, sem carrear para o processo qualquer indício fundado de que os estabelecimentos não existem ou que os valores declarados não refletem a realidade.

- iv. Acresce que a própria Requerida aceitou tais valores para efeitos de liquidação e recebimento do imposto, não tendo suscitado qualquer dúvida sobre a existência física dos estabelecimentos ou a correção dos valores declarados durante o procedimento de Reclamação Graciosa, tendo o indeferimento deste assentado exclusivamente em fundamentos de natureza jurídica. A vinda aos autos da AT, em sede arbitral, a questionar a existência de factos que ela própria considerou assentes para sustentar a liquidação impugnada, configura uma conduta processual incoerente que não basta para afastar a prova documental produzida.

### ***C. Motivação da Decisão de Facto***

O Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica e conjugada da prova documental junta aos autos (incluindo as cópias das declarações Modelo 22 e dos Quadros 11-B, com os apuramentos parciais). O histórico procedimental e os dados temporais (datas de entrega, notificações, entrada de peças) alicerçaram-se nos registos informáticos constantes do PA e nos comprovativos extraídos da plataforma Via CTT submetidos pela Requerente, cuja fé pública não foi validamente infirmada.

### **III.2. Matéria de Direito**

A questão decidenda fundamental nos presentes autos consiste em determinar qual a base de incidência objetiva e territorial da Derrama Estadual, prevista no artigo 87.º-A do CIRC, face a sujeitos passivos que, tendo a sua sede e direção efetiva em Portugal Continental, exercem a sua atividade e geram lucros através de estabelecimentos estáveis localizados nas Regiões

Autónomas da Madeira e dos Açores. Em rigor, indaga-se se a Derrama Estadual tem vocação para incidir sobre a totalidade do lucro tributável (como defende a AT) ou se, por imperativo do modelo de financiamento regional e do princípio da territorialidade, a parcela de lucro gerada nas ilhas deve ser tributada exclusivamente através das respetivas Derramas Regionais (como defende a Requerente).

#### ***A. Enquadramento Sistemático: Autonomia Regional e Poder Tributário***

A arquitetura do sistema fiscal português não se esgota no centralismo do Estado. A CRP dota as Regiões Autónomas de autonomia político-administrativa e financeira. Nos termos do artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP, as Regiões exercem "*poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais*". Paralelamente, a alínea j) do mesmo normativo confere-lhes o direito de dispor "*das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas*".

O instrumento basilar para a concretização destes preceitos é a LFRA, aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro. O artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da LFRA estabelece que constitui receita da região autónoma o IRC "*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 [...] em mais de uma circunscrição*".

A consagração da imputação territorial da riqueza encontra-se no n.º 2 do artigo 26.º da LFRA, o qual institui uma chave de repartição vinculativa: "*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*".

Esta chave de repartição, regulamentada através do Anexo C da Declaração Modelo 22, não tem um alcance puramente contabilístico interno de transferências de tesouraria do Estado para as Regiões, como pretende fazer crer a AT. É, na verdade, uma norma material de fixação de competência e de segregação de bases tributárias. O legislador assumiu que a riqueza produzida

---

numa circunscrição atrai sobre si o quadro normativo fiscal emanado do poder tributário dessa mesma circunscrição.

### ***B. Conflito entre a Derrama Estadual e a Derrama Regional***

Ao abrigo da prerrogativa de adaptação do sistema fiscal (artigo 59.º da LFRA), as Regiões Autónomas instituíram regimes próprios para tributar o lucro suplementar das empresas. A Região Autónoma da Madeira (através do DLR n.º 14/2010/M) e a Região Autónoma dos Açores (pelo DLR n.º 21/2016/A) criaram as Derramas Regionais, com escalões e taxas desenhados para atrair investimento e compensar os custos intrínsecos à insularidade e ultraperiferia. O âmbito de incidência destas derramas regionais abarca as entidades residentes nas regiões, mas também "*os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região*" (art. 2.º, n.º 1, do DLR n.º 21/2016/A). A jurisprudência estabilizou que a locução "*não residentes*" neste contexto normativo abrange não apenas entidades estrangeiras, mas também entidades com residência fiscal no Continente português que possuam instalações nas Regiões.

Não sendo controvertido que a Requerente detém dezenas de lojas (estabelecimentos estáveis) na RAM e na RAA, é pacífico que a porção do seu lucro proporcional ao volume de negócios dessas lojas está abrangida pelo âmbito de incidência objetiva e subjetiva das Derramas Regionais.

O conflito ressurgiu porque o artigo 87.º-A do CIRC (Derrama Estadual) determina a incidência sobre o lucro tributável apurado por "*sujeitos passivos residentes em território português*" (n.º 1). A Administração Tributária aplica esta norma com um alcance geográfico absoluto: se a sede está em Lisboa (território português), o imposto atinge 100% do lucro da empresa, absorvendo o lucro das sucursais regionais e sujeitando-o ao imposto estadual máximo (cuja taxa chega aos 9%).

Esta tese da Requerida foi acolhida nalguma jurisprudência arbitral inicial, mas foi, entretanto, vigorosamente suplantada por uma linha jurisprudencial recente, densa e perfeitamente consolidada no CAAD, à qual este Tribunal coletivo se vincula integralmente.

---

Como se exarou, de forma robusta e lapidar, na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 792/2022-T:

*"A derrama estadual, prevista no artigo 87.º-A do CIRC, incide sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000 EUR, sujeito e não isento de IRC apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. (...)*

*No entanto, por imperativo constitucional (artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP), as Regiões Autónomas têm o poder de adaptar o sistema fiscal nacional às respetivas especificidades regionais. É ao abrigo desse poder que foram aprovados o DLR n.º 14/2010/M e o DLR n.º 21/2016/A, que criaram as derramas regionais da Madeira e dos Açores, respetivamente. (...)*

*O artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei Orgânica n.º 2/2013) é perentório ao determinar que constitui receita de cada região autónoma o IRC devido por pessoas coletivas que, tendo sede no território nacional, possuam sucursais, delegações ou instalações em mais de uma circunscrição territorial. Para o efeito, a lei estabelece que essa receita é determinada pela proporção do volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada região autónoma. (...)*

*Quando a legislação regional (DLR) sujeita à derrama regional os «não residentes com estabelecimento estável na Região», este conceito de não residente abrange, inequivocamente, os sujeitos passivos residentes no território continental português que tenham instalações na Região Autónoma. Entender o contrário – como faz a AT – implicaria que a mesma parcela de lucro ficasse sujeita a derrama estadual e a derrama regional, ou que as Regiões Autónomas ficassem ilegitimamente privadas de uma receita gerada no seu território por empresas sediadas no Continente.*

*Conclui-se, assim, que a sujeição do lucro gerado na Região Autónoma à derrama estadual viola frontalmente as regras de repartição de receitas e a autonomia financeira regional, pelo que, no cálculo do quantum devido a título de derrama estadual, não deverá ser tida em*

---

*consideração a proporção do lucro tributável imputável aos estabelecimentos sítos na RAA e na RAM."*

Na mesma esteira, e desenvolvendo o recorte hermenêutico entre as normas do CIRC e a Lei de Valor Reforçado (LFRA), o recente Acórdão Arbitral proferido no Processo n.º 1321/2024-T, com cuja fundamentação este Coletivo igualmente concorda e adere, sublinhou de forma elucidativa:

*"O cerne da questão reside na concatenação entre as normas gerais de incidência do CIRC e o regime estatuído na Lei Orgânica n.º 2/2013 (LFRA). A derrama estadual consubstancia uma taxa adicional ao IRC. Como tal, a sua base de incidência e liquidação não pode ignorar as regras imperativas de imputação territorial dos rendimentos quando estão em causa operações realizadas nas Regiões Autónomas. (...)*

*A interpretação propugnada pela Administração Tributária, ao pretender que o mero facto de a sede da empresa se localizar no Continente atrai a totalidade do lucro para a derrama estadual (excluindo a aplicação da derrama regional), não tem cabimento na letra nem no espírito da lei. Tal leitura consubstanciaria uma subversão completa do sistema de financiamento das Regiões Autónomas e esvaziaria de conteúdo útil os Decretos Legislativos Regionais em causa. (...)*

*O critério material e lógico imposto pelo artigo 26.º, n.º 2, da LFRA exige que, após o apuramento do lucro tributável global do sujeito passivo, se proceda à respetiva imputação com base na proporção do volume de negócios gerado em cada circunscrição (Continente, Açores e Madeira). É sobre as parcelas assim segregadas que devem incidir as respetivas taxas adicionais: à parcela do Continente aplicar-se-á a derrama estadual (art.º 87.º-A do CIRC), e às parcelas insulares aplicar-se-ão as correspondentes derramas regionais.*

*Daqui resulta, de forma cristalina, que a derrama estadual e a derrama regional são realidades mutuamente exclusivas quanto à base de incidência territorial do lucro que visam tributar. Assim, padece de erro sobre os pressupostos de direito a liquidação de derrama estadual que*

---

*abranja a quota-parte do lucro tributável imputável à atividade efetivamente desenvolvida nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira."*

Como delineado nas supracitadas decisões, a resolução do aparente conflito antinómico resolve-se pela aplicação direta da repartição material estabelecida no artigo 26.º, n.º 2, da LFRA, “[o] cálculo do quantum devido a título de derrama estadual e a título de cada uma das derramas regionais deve ser aferido com base no critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro (Lei das Finanças Regionais), que determina uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à actividade que nela foi efectivamente desenvolvida” (Processo n.º 792/2022-T do CAAD).

Ao consagrar-se a existência da Derrama Regional, afasta-se a aplicação do regime geral da Derrama Estadual (art. 87.º-A do CIRC) na exata medida da parcela de lucro gerada nas Regiões. Trata-se da clássica aplicação do princípio *lex specialis derogat legi generali*. Subtrair a incidência regional para aplicar o imposto estadual representaria um atropelo à coerência sistémica do modelo fiscal do Estado Português.

O legislador regional, devidamente credenciado pela Constituição e pela Lei das Finanças, estipulou que os agentes económicos nas ilhas teriam um encargo de derrama de 2,1% ou 2,4% no primeiro patamar (contra os 3% do Estado) e de 6,3% ou 7,2% no último patamar (contra os 9% do Estado). O desígnio plasmado nos preâmbulos dos respetivos DLRs é o da promoção da economia periférica e reforço do investimento. Se o Estado absorvesse esse lucro para os cofres centrais através da Derrama Estadual esvaziaria em absoluto o benefício estatutário e usurparia a receita gerada localmente, violando o artigo 227.º, n.º 1, al. j), da CRP.

Deste modo, no cálculo do quantum devido a título de Derrama Estadual pela Requerente, deve ser obrigatoriamente subtraída à matéria coletável global a proporção do lucro tributável imputável aos estabelecimentos situados na RAM e na RAA.

Nos exercícios de 2022 e 2023, o lucro imputável pela Requerente à RAM foi de € 1.495.335,47 e € 2.851.547,36, respetivamente. O lucro imputável à RAA foi de €601.020,17 e € 1.086.675,17, respetivamente.

Conforme cabalmente demonstrado nos autos, a incidência da Derrama Estadual pela AT sobre estes montantes gerou uma tributação em excesso de € 188.672,01 no ano de 2022 e de € 326.057,53 no ano de 2023. Tais autoliquidações, promovidas sobre premissas jurídicas da AT, incorrem em vício de violação de lei (erro sobre os pressupostos de direito), determinando a sua parcial anulação e a imperativa consequência de restituição à Requerente da totalidade do imposto indevidamente pago, na quantia global de € 514.729,54.

Verificado o vício dos atos tributários subjacentes, inquina-se fatalmente a decisão proferida em sede de Reclamação Graciosa (n.º ...2025...), a qual deve ser, outrossim, declarada ilegal e anulada na parte correspondente.

### **III.3. Juros Indemnizatórios**

A par do pedido de anulação parcial das autoliquidações e consequente restituição do imposto indevidamente suportado, a Requerente peticiona ainda a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

O direito a juros indemnizatórios encontra-se genericamente estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, o qual dispõe que estes são devidos “quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento em montante superior ao legalmente devido”. Por sua vez, o artigo 61.º, n.º 5, do CPPT reforça que, verificando-se a existência de tal erro, os juros devem ser contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

No caso vertente, estamos perante atos de autoliquidação de IRC. Nestas situações, a jurisprudência dos Tribunais Superiores e deste Centro de Arbitragem tem defendido que, num primeiro momento, o erro não é diretamente imputável à Administração Tributária, mas sim ao sujeito passivo que procedeu ao apuramento do imposto. Todavia, tal imputabilidade desloca-

se para a esfera da Autoridade Tributária a partir do momento em que esta, confrontada com os fundamentos de ilegalidade expostos pelo contribuinte em sede de Reclamação Graciosa, opta por indeferir o pedido, confirmando e mantendo na ordem jurídica o ato tributário eivado de vício.

Com efeito, ao decidir pelo indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2025... com base numa interpretação errónea do artigo 87.º-A do CIRC e do artigo 26.º da LFRA, a Requerida assumiu a autoria jurídica da ilegalidade, consubstanciando-se aqui o “erro imputável aos serviços” exigido pelo artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

De resto, a procedência do pedido de juros indemnizatórios decorre também do dever de plena reconstituição da situação hipotética que existiria caso o ato ilegal não tivesse sido praticado (artigo 100.º da LGT), de modo a compensar integralmente o sujeito passivo pela privação da disponibilidade financeira da importância indevidamente paga.

Termos em que, verificados os pressupostos legais, assiste à Requerente o direito aos juros indemnizatórios incidentes sobre o montante de € 514.729,54, calculados à taxa legal, contados desde a data da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa — momento em que a ilegalidade passou a ser imputável à AT — até ao momento da efetiva emissão da nota de crédito com vista ao reembolso.

#### **IV. DECISÃO**

Em face de todo o exposto, o Tribunal Arbitral Coletivo, de acordo com o direito constituído, decide:

A) Julgar improcedentes as exceções dilatórias de intempestividade da reclamação graciosa, de inimpugnabilidade do ato, de incompetência material do CAAD, de consolidação do ato na ordem jurídica (“caso decidido”) e de caducidade do direito de ação, invocadas pela Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira;

- B) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida como litigante de má-fé formulado pela Requerente, em virtude da ausência do preenchimento do dolo processual necessário;
- C) Julgar integralmente procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral quanto ao mérito da causa e, em consequência:
- 1) Anular o ato de indeferimento expresso proferido na Reclamação Graciosa n.º ...2025...;
  - 2) Anular parcialmente os atos tributários de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), documentados nas declarações periódicas de rendimentos Modelo 22 referentes aos exercícios fiscais de 2022 e 2023, restritamente na parte atinente à indevida e excessiva liquidação de Derrama Estadual incidente sobre os lucros tributáveis imputáveis às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores;
- D) Condenar a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, na restituição da quantia de € 514.729,54 (quinhentos e catorze mil, setecentos e vinte e nove euros e cinquenta e quatro cêntimos), acrescida do pagamento de juros indemnizatórios calculados à taxa legal em vigor, desde a data do indeferimento da reclamação graciosa até à data da emissão da nota de crédito.

## V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de **€ 514.729,54 (quinhentos e catorze mil, setecentos e vinte e nove euros e cinquenta e quatro cêntimos)**.

## VI. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e atenta a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas

processuais em € 7.956,00 (sete mil novecentos e cinquenta e seis euros), a suportar integralmente pela Requerida, em razão do total decaimento.

Notifiquem-se as partes.

Lisboa, 30 de maio de 2026

Os Árbitros,

Fernanda Maçãs

(Presidente),

Frederica Marques Pinto

(adjunta)

Luís Baptista

(adjunto relator)