

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:1025 /2025-T

Tema: IRC. Derrama estadual. Derramas regionais. Imputação territorial do lucro tributável.

SUMÁRIO:

I. Um sujeito passivo de IRC com sede ou direção efetiva no território continental que desenvolva parte da sua atividade nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores através de instalações físicas ou de outras formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria aí situadas não deve incluir na base de incidência da derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC a parcela do lucro tributável imputável a essa atividade, a qual deve relevar, quando se encontrem preenchidos os respetivos pressupostos legais, para efeitos das correspondentes derramas regionais.

II. A imputação territorial da parcela do lucro tributável relevante para efeitos de articulação entre a derrama estadual e as derramas regionais deve ser efetuada segundo o critério previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, isto é, em função da proporção entre o volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume anual total de negócios do exercício, sem que tal implique a criação de lucros tributáveis autónomos por circunscrição territorial.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro-presidente), Sérgio Pontes e Adelaide Moura, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

1 RELATÓRIO

A..., UNIPessoal LDA., titular do NIPC..., com sede na ..., ..., ...-... ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto

nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).

O pedido tem por objeto imediato as decisões finais de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025... e das reclamações gratuitas n.ºs ...2025... e ...2025..., e por objeto mediato os atos de autoliquidação de IRC plasmados nas declarações Modelo 22 n.ºs..., referente ao exercício de 2020, ..., referente ao exercício de 2021, ..., referente ao exercício de 2022, ..., referente ao exercício de 2023, e..., referente ao exercício de 2024.

A Requerente pretende a declaração de ilegalidade e a consequente anulação parcial dos referidos atos de autoliquidação de IRC, na parte respeitante à derrama estadual que entende ter incidido indevidamente sobre a parcela do lucro tributável gerada nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

Em consequência, peticiona a anulação das decisões de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e das reclamações gratuitas apresentadas, bem como a restituição dos montantes correspondentes à derrama estadual que considera indevidamente apurada, no valor global de 177.889,05 €, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 28.11.2025, conforme resulta da tramitação processual, tendo a AT sido notificada para os termos do processo.

Nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e no artigo 11.º, n.º 1, alínea b), ambos do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 6 de fevereiro de 2026, em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Notificada para o efeito, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo-se por exceção quanto aos exercícios de 2020 e 2021 e por impugnação quanto à totalidade do pedido, pugnano pela manutenção dos atos tributários e decisórios impugnados na ordem jurídica.

A AT invocou, relativamente aos exercícios de 2020 e 2021, a inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação e, subsidiária ou concomitantemente, a incompetência material do Tribunal Arbitral, por falta de jurisdição do CAAD, bem como, subsidiariamente, a existência de caso decidido, por entender que o pedido de revisão oficiosa relativo àqueles exercícios foi apresentado depois de decorrido o prazo de dois anos previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT.

Por impugnação, a AT sustentou, em síntese, que a Requerente, enquanto sujeito passivo com sede ou direção efetiva no território continental, se encontra sujeita a derrama estadual nos termos do artigo 87.º-A do CIRC, incluindo quanto à parcela do lucro tributável que a Requerente entende ser imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, concluindo que os atos impugnados não enfermam de qualquer vício de ilegalidade.

Por despacho do Tribunal Arbitral, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo as partes sido notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas.

A Requerente apresentou resposta à matéria de exceção e alegações escritas, defendendo a improcedência das exceções suscitadas pela Requerida e reiterando, no mais, a procedência do pedido arbitral.

A Requerida apresentou alegações, mantendo, no essencial, a posição vertida na resposta, quer quanto às exceções deduzidas relativamente aos exercícios de 2020 e 2021, quer quanto à improcedência do pedido arbitral.

Cumpra apreciar e decidir.

2 POSIÇÃO DAS PARTES

2.1. Posição da Requerente

A Requerente sustenta, em síntese, que os atos de autoliquidação de IRC impugnados são parcialmente ilegais, na parte em que a derrama estadual neles apurada refletiu a totalidade do seu lucro tributável, incluindo a parcela que entende ser imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

Alega que é uma sociedade comercial que exerce, a título principal, a atividade de produção e comercialização de refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas, prosseguindo essa atividade através de instalações físicas localizadas por todo o território nacional, incluindo o Continente, a Região Autónoma da Madeira e a Região Autónoma dos Açores.

Refere que, relativamente aos exercícios de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, apresentou as declarações Modelo 22 de IRC n.ºs ..., ..., ..., ... e ..., tendo declarado, no campo 373 do quadro 10 de cada uma daquelas declarações, derrama estadual nos montantes de 68.975,71 €, 242.343,76 €, 121.170,09 €, 553.374,85 € e 587.642,90 €, respetivamente.

Segundo a Requerente, a derrama estadual declarada nas referidas autoliquidações refletiu a totalidade do lucro tributável de cada exercício, sem exclusão da parcela do lucro tributável que entende dever ser imputada às Regiões Autónomas. Para esse efeito, defende que tal imputação deve ser efetuada nos termos do artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, isto é, em função da proporção entre o volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume anual total de negócios do exercício.

Com base nesse critério, a Requerente entende que a parcela do lucro tributável que considera ter sido gerada nas Regiões Autónomas não deveria ter sido considerada na base de incidência da derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC, mas antes sujeita, quando aplicável, aos regimes de derrama regional vigentes na Região Autónoma da Madeira e na Região Autónoma dos Açores.

Para o efeito, invoca, em especial, o artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, relativo à derrama regional da Madeira, e o artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, relativo à derrama regional dos Açores. No seu entendimento, estes regimes determinam que a parcela do lucro tributável imputável às Regiões Autónomas seja sujeita, quando aplicável, às correspondentes derramas regionais, não devendo integrar a base de incidência da derrama estadual.

A Requerente sustenta ainda que o entendimento adotado pela AT nos atos de indeferimento dos meios gratuitos apresentados enferma de erro de direito, por assentar na premissa de que a derrama estadual incide sobre a totalidade do lucro tributável dos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva no território continental, ainda que parte desse lucro seja, segundo a Requerente, imputável às Regiões Autónomas.

Subsidiariamente, a Requerente defende que a interpretação seguida pela AT viola a autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas, constitucionalmente consagrada, designadamente nos artigos 227.º, n.º 1, alíneas i) e j), e 228.º da Constituição, bem como o 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 Constituição.

A título adicional, a Requerente sustenta que os artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, e 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, se interpretados no sentido de restringirem a aplicação das derramas regionais aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva nas respetivas Regiões Autónomas e aos sujeitos passivos não residentes em território nacional com estabelecimento estável nelas situado, excluindo os

sujeitos passivos residentes no território continental que aí exerçam atividade através de instalações ou formas de representação permanente, são inconstitucionais por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição.

Quanto às exceções suscitadas pela AT relativamente aos exercícios de 2020 e 2021, a Requerente defende que o pedido de revisão oficiosa constitui meio administrativo idóneo e equiparável à reclamação graciosa necessária para efeitos de acesso à jurisdição arbitral, pelo que não se verificam a inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação, a incompetência material do Tribunal Arbitral, nem o caso decidido invocados pela Requerida.

Acrescenta que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, pelo que, no seu entendimento, se encontra assegurado o prévio recurso à via administrativa exigido para a respetiva sindicância arbitral.

Em resultado do recálculo que efetuou, a Requerente conclui que a derrama estadual foi apurada em excesso nos montantes de 9.118,06 €, relativamente a 2020, 34.987,50 €, relativamente a 2021, 13.079,75 €, relativamente a 2022, 57.705,69 €, relativamente a 2023, e 62.998,06 €, relativamente a 2024, atribuindo ao pedido o valor global de 177.889,05 €.

Conclui, por isso, pedindo a anulação parcial dos atos de autoliquidação de IRC e dos atos decisórios de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e das reclamações graciosas, na parte respeitante à derrama estadual que considera indevidamente apurada, bem como a restituição dos montantes correspondentes, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos legais.

2.2. Posição da Requerida

A Requerida defende, em síntese, a manutenção dos atos tributários e decisórios impugnados, por entender que os atos controvertidos consubstanciam uma correta aplicação do direito aos factos, não enfermando de qualquer vício de ilegalidade.

Em sede de exceção, a Requerida invoca, relativamente às autoliquidações referentes aos exercícios de 2020 e 2021, a inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação e, subsidiária ou

concomitantemente, a incompetência material do Tribunal Arbitral, por falta de jurisdição do CAAD, bem como, subsidiariamente, a exceção de caso decidido.

Para o efeito, sustenta que a impugnação contenciosa, incluindo a arbitral, de atos de autoliquidação deve ser precedida de reclamação graciosa apresentada no prazo de dois anos após a apresentação da declaração, nos termos do artigo 131.º, n.º 1, do CPPT. Segundo a Requerida, tal requisito não se encontra afastado no caso dos autos, uma vez que não está exclusivamente em causa matéria de direito, por ser necessário determinar e provar o montante do lucro tributável alegadamente imputável às Regiões Autónomas.

Alega, nesse contexto, que as autoliquidações relativas aos exercícios de 2020 e 2021 foram apresentadas em 29.06.2021 e 29.04.2022, respetivamente, ao passo que o pedido de revisão oficiosa apenas foi apresentado em 22.05.2025, depois de decorrido o prazo de dois anos previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT. Por essa razão, entende que o pedido de revisão oficiosa não pode substituir a reclamação graciosa necessária para efeitos de acesso à jurisdição arbitral, à luz do disposto no artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Ainda quanto aos exercícios de 2020 e 2021, sustenta a Requerida que, esgotado o prazo legal para apresentação da reclamação graciosa necessária sem que esta tenha sido deduzida, as autoliquidações controvertidas já se encontravam consolidadas na ordem jurídica à data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, razão pela qual invoca, subsidiariamente, a existência de caso decidido.

Por impugnação, e quanto à totalidade dos exercícios em causa, a Requerida contesta a factualidade que suporta o alegado excesso de derrama estadual. Em particular, impugna os montantes de volume de negócios e de lucro tributável que a Requerente imputa à Região Autónoma da Madeira e à Região Autónoma dos Açores, por entender que esta não demonstrou, nem em sede administrativa nem nos presentes autos, a conformidade desses valores com registos contabilísticos devidamente organizados e certificados, nos termos do artigo 17.º do CIRC e do ónus da prova previsto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

No plano jurídico, a Requerida sustenta que a derrama estadual foi criada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, através do aditamento dos artigos 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A ao CIRC, e que o artigo 87.º-A define os elementos essenciais do tributo, designadamente a incidência subjetiva, a incidência objetiva, a matéria coletável, as taxas aplicáveis e o facto gerador da obrigação de imposto.

Segundo a Requerida, a derrama estadual configura uma receita do Estado e constitui um imposto acessório relativamente ao IRC, incidindo sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000,00 €, sujeito e não isento de IRC, apurado pelos sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como pelos sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em território português.

A Requerida entende, por isso, que a Requerente, tendo sede em território continental e exercendo uma atividade sujeita a IRC, se encontra abrangida pela incidência subjetiva e objetiva da derrama estadual. Nessa medida, defende que a derrama estadual deve incidir sobre a totalidade do lucro tributável apurado em cada exercício, não existindo fundamento legal para excluir da respetiva base de incidência a parcela que a Requerente entende ser imputável às Regiões Autónomas.

Acrescenta que, no seu entendimento, o lucro tributável do sujeito passivo com sede ou direção efetiva em território nacional é único, inexistindo, para efeitos de IRC, lucros tributáveis autónomos correspondentes a instalações, sucursais, delegações, agências, escritórios ou outras formas de representação permanente situadas em diferentes circunscrições territoriais internas. Assim, a solução defendida pela Requerente implicaria, segundo a Requerida, ficcionar parcelas autónomas de lucro tributável sem suporte no regime legal de determinação do lucro tributável previsto no CIRC.

Quanto às derramas regionais, a Requerida sustenta que os respetivos regimes têm âmbito subjetivo próprio e limitado. No seu entendimento, a derrama regional da Região Autónoma da Madeira e a derrama regional da Região Autónoma dos Açores aplicam-se apenas aos sujeitos

passivos com sede ou direção efetiva na respetiva Região Autónoma e aos sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável nessa circunscrição, não abrangendo sujeitos passivos com sede ou direção efetiva no território continental que possuam, nas Regiões Autónomas, instalações ou outras formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria.

A Requerida defende, por conseguinte, que a Requerente não preenche os pressupostos de incidência subjetiva das derramas regionais, por ter sede no território continental. Daí conclui que, relativamente à parcela do lucro tributável que a Requerente entende ser imputável às Regiões Autónomas através de instalações aí localizadas, continua a incidir derrama estadual, e não derrama regional.

No que respeita ao artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, a Requerida sustenta que a proporção do volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma releva apenas para efeitos de repartição de receitas tributárias entre o Estado e as Regiões Autónomas. No seu entendimento, essa norma não constitui regra de apuramento da derrama regional, nem permite alterar a base de incidência da derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC.

A Requerida acrescenta que o poder tributário próprio das Regiões Autónomas se encontra limitado à criação de impostos relacionados especificamente com as Regiões Autónomas e à adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, não compreendendo o poder de revogar ou afastar leis gerais da República em matéria fiscal, designadamente normas de incidência objetiva ou subjetiva.

Quanto aos argumentos de inconstitucionalidade invocados pela Requerente, a Requerida sustenta que a aplicação do artigo 87.º-A do CIRC aos sujeitos passivos com sede ou direção efetiva no território continental não viola a autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas, nem o regime de repartição de receitas previsto na Lei das Finanças das Regiões Autónomas.

Por fim, a Requerida sustenta que, não padecendo os atos impugnados de qualquer vício de ilegalidade, inexistente fundamento para a restituição das quantias peticionadas pela Requerente ou para o pagamento de juros indemnizatórios, devendo, em consequência, o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente.

3 SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo quanto aos atos decisórios imediatamente impugnados.

O processo não enferma de nulidades.

A Requerida suscitou, relativamente aos exercícios de 2020 e 2021, as exceções de inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação, de incompetência material do Tribunal Arbitral, por a pretensão se encontrar, segundo a Requerida, fora do âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral, e, subsidiariamente, de caso decidido.

Atenta a sua natureza, tais exceções são suscetíveis de obstar parcialmente ao conhecimento do mérito do pedido, razão pela qual serão apreciadas prioritariamente, em sede de fundamentação de direito, antes da apreciação da questão de fundo.

Nada obsta, no mais, ao conhecimento do pedido.

4 MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos provados

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

- a) A Requerente, A..., UNIPessoal LDA., titular do NIPC..., tem sede na ..., ..., ...-... ..., e exerce, a título principal, a atividade de fabricação de refrigerantes e de outras bebidas não alcoólicas (cfr. Documentos n.ºs 13, 14 e 15 juntos ao PPA).
- b) A Requerente prossegue a sua atividade comercial através de instalações físicas localizadas por todo o território nacional, quer no território continental, quer no território insular, designadamente na Região Autónoma da Madeira e na Região Autónoma dos Açores (cfr. Documentos n.ºs 13, 14 e 15 juntos ao PPA).
- c) Em 29 de junho de 2021, foi rececionada a declaração Modelo 22 de IRC da Requerente referente ao exercício de 2020, identificada pelo n.º ..., da qual resultou um montante total a pagar de 1.110.198,17 €, tendo sido declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, derrama estadual no montante de 68.975,71 € (cfr. Documento n.º 1 junto ao PPA).
- d) Em 30 de junho de 2021, a Requerente procedeu ao pagamento do montante de 1.110.198,17 €, correspondente ao imposto autoliquidado na declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2020 (cfr. Documento n.º 9 junto ao PPA, conjugado com o Documento n.º 1 junto ao PPA).
- e) Em 29 de abril de 2022, foi rececionada a declaração Modelo 22 de IRC da Requerente referente ao exercício de 2021, identificada pelo n.º ..., da qual resultou um montante total a pagar de 1.637.837,22 €, tendo sido declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, derrama estadual no montante de 242.343,76 € (cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA).

f) Em 24 de maio de 2022, a Requerente procedeu ao pagamento do montante de 1.637.837,22 €, correspondente ao imposto autoliquidado na declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2021 (cfr. Documento n.º 10 junto ao PPA, conjugado com o Documento n.º 2 junto ao PPA).

g) Em 30 de maio de 2023, foi rececionada a declaração Modelo 22 de IRC da Requerente referente ao exercício de 2022, identificada pelo n.º ..., da qual resultou um montante total a recuperar de 246.169,50 €, tendo sido declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, derrama estadual no montante de 121.170,09 € (cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA).

h) Em 12 de julho de 2024, foi rececionada a declaração Modelo 22 de IRC da Requerente referente ao exercício de 2023, identificada pelo n.º ..., da qual resultou um montante total a pagar de 3.013.834,92 €, tendo sido declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, derrama estadual no montante de 553.374,85 € (cfr. Documento n.º 4 junto ao PPA).

i) Em 15 de julho de 2024, a Requerente procedeu ao pagamento do montante de 3.013.834,92 €, correspondente ao imposto autoliquidado na declaração Modelo 22 de IRC referente ao exercício de 2023 (cfr. Documento n.º 11 junto ao PPA, conjugado com o Documento n.º 4 junto ao PPA).

j) Em 24 de junho de 2025, foi rececionada a declaração Modelo 22 de IRC da Requerente referente ao exercício de 2024, identificada pelo n.º ..., da qual resultou um montante total a pagar de 943.426,95 €, tendo sido declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, derrama estadual no montante de 587.642,90 € (cfr. Documento n.º 5 junto ao PPA).

k) Em 26 de junho de 2025, a Requerente procedeu ao pagamento do montante de 943.426,95 €, correspondente ao imposto autoliquidado na declaração Modelo 22 de

IRC referente ao exercício de 2024 (cfr. Documento n.º 12 junto ao PPA, conjugado com o Documento n.º 5 junto ao PPA).

l) Das declarações Modelo 22 referentes aos exercícios de 2020 a 2024 consta a repartição do volume anual de negócios da Requerente pelas circunscrições do território continental, da Região Autónoma da Madeira e da Região Autónoma dos Açores, permitindo apurar os respetivos rácios de imputação territorial; dos meios gratuitos apresentados pela Requerente consta o cálculo da imputação territorial do lucro tributável efetuado com base nesses rácios (cfr. Documentos n.ºs 1 a 5, 13, 14 e 15 juntos ao PPA).

m) Relativamente ao exercício de 2020, consta da declaração Modelo 22 junta como Documento n.º 1 ao PPA a repartição do volume anual de negócios não isento da Requerente pelas circunscrições territoriais relevantes, aí se indicando um volume global de negócios não isento de 175.557.713,77 €, dos quais 161.513.096,67 € respeitantes ao território continental, 5.266.731,41 € à Região Autónoma da Madeira e 8.777.885,69 € à Região Autónoma dos Açores. Com base naquela repartição territorial do volume de negócios, constante da referida declaração Modelo 22, a Requerente indicou, no pedido de revisão oficiosa, lucro tributável total de 3.799.190,41 €, imputando 3.495.255,18 € ao território continental, 113.975,71 € à Região Autónoma da Madeira e 189.959,52 € à Região Autónoma dos Açores (cfr. Documento n.º 1 junto ao PPA e Documento n.º 13 junto ao PPA).

n) Relativamente ao exercício de 2021, consta da declaração Modelo 22 junta como Documento n.º 2 ao PPA a repartição do volume anual de negócios não isento da Requerente pelas circunscrições territoriais relevantes, aí se indicando um volume global de negócios não isento de 195.197.286,27 €, dos quais 179.581.503,37 € respeitantes ao território continental, 5.855.918,59 € à Região Autónoma da Madeira e 9.759.864,31 € à Região Autónoma dos Açores. Com base nessa repartição territorial do volume de negócios, constante da referida declaração Modelo 22, a Requerente indicou, no pedido de revisão oficiosa, lucro tributável total de 8.746.875,29 €.

imputando 8.047.125,27 € ao território continental, 262.406,26 € à Região Autónoma da Madeira e 437.343,76 € à Região Autónoma dos Açores (cfr. Documento n.º 2 junto ao PPA e Documento n.º 13 junto ao PPA).

o) Relativamente ao exercício de 2022, consta da declaração Modelo 22 junta como Documento n.º 3 ao PPA a repartição do volume anual de negócios não isento da Requerente pelas circunscrições territoriais relevantes, aí se indicando um volume global de negócios não isento de 242.094.016,71 €, dos quais 223.038.070,61 € respeitantes ao território continental, 7.021.136,62 € à Região Autónoma da Madeira e 12.034.809,48 € à Região Autónoma dos Açores. Da mesma declaração Modelo 22 consta o lucro tributável / matéria coletável de 5.539.003,02 €. Com base naquela repartição territorial do volume de negócios, constante da referida declaração Modelo 22, a Requerente indicou, na reclamação graciosa, lucro tributável total de 5.539.003,02 €, imputando 5.103.011,48 € ao território continental, 160.640,47 € à Região Autónoma da Madeira e 275.351,07 € à Região Autónoma dos Açores (cfr. Documento n.º 3 junto ao PPA e Documento n.º 14 junto ao PPA).

p) Relativamente ao exercício de 2023, consta da declaração Modelo 22 junta como Documento n.º 4 ao PPA a repartição do volume anual de negócios não isento da Requerente pelas circunscrições territoriais relevantes, aí se indicando um volume global de negócios não isento de 278.395.617,35 €, dos quais 256.929.165,52 € respeitantes ao território continental, 8.521.158,16 € à Região Autónoma da Madeira e 12.945.293,67 € à Região Autónoma dos Açores. Da mesma declaração Modelo 22 consta o lucro tributável / matéria coletável de 14.967.496,92 €. Com base naquela repartição territorial do volume de negócios, constante da referida declaração Modelo 22, a Requerente indicou, na reclamação graciosa, lucro tributável total de 14.967.496,92 €, imputando 13.813.383,17 € ao território continental, 458.125,15 € à Região Autónoma da Madeira e 695.988,61 € à Região Autónoma dos Açores (cfr. Documento n.º 4 junto ao PPA e Documento n.º 14 junto ao PPA).

q) Relativamente ao exercício de 2024, consta da declaração Modelo 22 junta como Documento n.º 5 ao PPA a repartição do volume anual de negócios não isento da Requerente pelas circunscrições territoriais relevantes, aí se indicando um volume global de negócios não isento de 288.994.120,66 €, dos quais 265.731.955,89 € respeitantes ao território continental, 8.948.573,38 € à Região Autónoma da Madeira e 14.313.591,39 € à Região Autónoma dos Açores. Da mesma declaração Modelo 22 consta o lucro tributável / matéria coletável de 15.652.858,08 €. Com base naquela repartição territorial do volume de negócios, constante da referida declaração Modelo 22, a Requerente indicou, na reclamação graciosa, lucro tributável total de 15.652.858,08 €, imputando 14.392.896,92 € ao território continental, 484.690,75 € à Região Autónoma da Madeira e 775.270,41 € à Região Autónoma dos Açores (cfr. Documento n.º 5 junto ao PPA e Documento n.º 15 junto ao PPA).

r) Em 22 de maio de 2025, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, ao qual foi atribuído o n.º ...2025..., relativo às autoliquidações de IRC dos exercícios de 2020 e 2021, peticionando a respetiva anulação parcial na parte correspondente à derrama estadual que, no seu entendimento, refletiu o lucro tributável imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (cfr. Documento n.º 13 junto ao PPA).

s) No pedido de revisão oficiosa referido na alínea anterior, a Requerente pediu a restituição dos montantes que considerava indevidamente pagos a título de derrama estadual, que quantificou em 9.118,06 €, relativamente ao exercício de 2020, e em 34.987,50 €, relativamente ao exercício de 2021, acrescidos de juros indemnizatórios, que peticionou a partir de 23 de maio de 2026, caso a revisão dos atos tributários não tivesse lugar até essa data (cfr. Documento n.º 13 junto ao PPA).

t) Em 22 de maio de 2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa, à qual foi atribuído o n.º ...2025..., relativa às autoliquidações de IRC dos exercícios de 2022 e 2023, peticionando a respetiva anulação parcial na parte correspondente à derrama estadual que, no seu entendimento, refletiu lucro tributável imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (cfr. Documento n.º 14 junto ao PPA).

u) Na reclamação graciosa referida na alínea anterior, a Requerente pediu a restituição dos montantes correspondentes à derrama estadual que considerava indevidamente apurada, que quantificou em 13.079,75 €, relativamente ao exercício de 2022, e em 57.705,69 €, relativamente ao exercício de 2023, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos legais (cfr. Documento n.º 14 junto ao PPA).

v) Em 5 de agosto de 2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa, à qual foi atribuído o n.º ...2025..., relativa à autoliquidação de IRC do exercício de 2024, peticionando a respetiva anulação parcial na parte correspondente à derrama estadual que, no seu entendimento, refletiu lucro tributável imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (cfr. Documento n.º 15 junto ao PPA).

w) Na reclamação graciosa referida na alínea anterior, a Requerente pediu a restituição do montante correspondente à derrama estadual que considerava indevidamente apurada, que quantificou em 62.998,06 €, relativamente ao exercício de 2024, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais (cfr. Documento n.º 15 junto ao PPA).

x) Por despacho de 25 de agosto de 2025, proferido com base na Informação n.º 1761-DJT/2025, foi indeferido o pedido de revisão oficiosa n.º ...2025..., relativo às autoliquidações de IRC dos exercícios de 2020 e 2021 (cfr. Documento n.º 6 junto ao PPA).

y) A Informação n.º ...-DJT/2025, que fundamentou o indeferimento do pedido de revisão oficiosa relativo aos exercícios de 2020 e 2021, identificou como objeto do procedimento a anulação parcial das autoliquidações de IRC na parte referente à derrama estadual que refletiu o lucro tributável imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, bem como a restituição da derrama estadual que a Requerente considerava indevidamente paga, com as demais consequências legais (cfr. Documento n.º 6 junto ao PPA).

z) Nessa Informação, a Requerida considerou, em síntese, que a incidência subjetiva da derrama estadual e da derrama regional releva em função da localização da sede do sujeito passivo, pelo que, tendo a Requerente sede no território continental, o seu lucro tributável se encontrava sujeito a derrama estadual, nos termos do artigo 87.º-A do CIRC, não podendo ser excluída da respetiva base de incidência a parcela do lucro tributável que a Requerente imputava às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (cfr. Documento n.º 6 junto ao PPA).

aa) Por despacho de 25 de agosto de 2025, proferido com base na Informação n.º ...-DJT/2025, foi indeferida a reclamação graciosa n.º ...2025..., relativa às autoliquidações de IRC dos exercícios de 2022 e 2023 (cfr. Documento n.º 7 junto ao PPA).

bb) A Informação n.º ...-DJT/2025, que fundamentou o indeferimento da reclamação graciosa relativa aos exercícios de 2022 e 2023, identificou como objeto do procedimento a anulação parcial das autoliquidações de IRC na parte referente à derrama estadual que refletiu o lucro tributável imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, bem como a restituição da derrama estadual que a Requerente considerava indevidamente paga, com as demais consequências legais (cfr. Documento n.º 7 junto ao PPA).

cc) Nessa Informação, a Requerida considerou, em síntese, que a incidência subjetiva da derrama estadual e das derramas regionais releva em função da localização da sede do sujeito passivo, pelo que, tendo a Requerente sede no território continental, o seu lucro tributável se encontrava sujeito a derrama estadual, nos termos do artigo 87.º-A do CIRC, não podendo ser excluída da respetiva base de incidência a parcela do lucro tributável que a Requerente imputava às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (cfr. Documento n.º 7 junto ao PPA).

dd) Por despacho de 14 de outubro de 2025, proferido com base na Informação n.º ...-DJT/2025, foi indeferida a reclamação graciosa n.º...2025..., relativa à autoliquidação de IRC do exercício de 2024 (cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

ee) A Informação n.º ...-DJT/2025, que fundamentou o indeferimento da reclamação graciosa relativa ao exercício de 2024, identificou como objeto do procedimento a anulação parcial da autoliquidação de IRC na parte referente à derrama estadual que refletiu o lucro tributável imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, bem como a restituição da derrama estadual que a Requerente considerava indevidamente paga, com as demais consequências legais (cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

ff) Nessa Informação, a Requerida considerou, em síntese, que a incidência subjetiva da derrama estadual e das derramas regionais releva em função da localização da sede ou direção efetiva do sujeito passivo, pelo que, tendo a Requerente sede no território continental, o seu lucro tributável se encontrava sujeito a derrama estadual, nos termos do artigo 87.º-A do CIRC, não podendo ser excluída da respetiva base de incidência a parcela do lucro tributável que a Requerente imputava às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores (cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

gg) Em 29 de agosto de 2025, a Requerente foi notificada das decisões finais de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025..., relativo às autoliquidações de IRC dos exercícios de 2020 e 2021, e da reclamação graciosa n.º ...2025..., relativa às autoliquidações de IRC dos exercícios de 2022 e 2023 (cfr. Documentos n.os 6 e 7 juntos ao PPA).

hh) Em 17 de outubro de 2025, a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., relativa à autoliquidação de IRC do exercício de 2024 (cfr. Documento n.º 8 junto ao PPA).

ii) Em resultado do recálculo que efetuou, a Requerente quantificou o excesso de derrama estadual que entende ter sido apurada nos montantes de 9.118,06 €, relativamente ao exercício de 2020, 34.987,50 €, relativamente ao exercício de 2021, 13.079,75 €, relativamente ao exercício de 2022, 57.705,69 €, relativamente ao

exercício de 2023, e 62.998,06 €, relativamente ao exercício de 2024, atribuindo ao pedido o valor global de 177.889,05 € (cfr. Documentos n.ºs 13, 14 e 15 juntos ao PPA).

jj) O pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos foi apresentado em 26 de novembro de 2025, conforme registo de entrada no CAAD.

4.2. Factos não provados

Com relevo autónomo para a decisão da causa, não existem factos alegados que devam considerar-se não provados, sem prejuízo da apreciação, em sede de fundamentação de direito, da suficiência e relevância jurídica dos elementos documentais apresentados pelas partes.

4.3. Motivação da matéria de facto

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e do processo administrativo, designadamente das declarações Modelo 22 de IRC relativas aos exercícios de 2020 a 2024, dos comprovativos de pagamento, dos meios graciosos apresentados pela Requerente e das informações e decisões proferidas pela Requerida.

Os factos dados como provados resultam, no essencial, da prova documental junta aos autos, cujo teor e existência não foram, nessa dimensão documental, controvertidos pelas partes.

Quanto aos elementos de repartição territorial do volume anual de negócios e de imputação do lucro tributável ao território continental, à Região Autónoma da Madeira e à Região Autónoma dos Açores, o Tribunal atendeu às declarações Modelo 22, na parte relativa à repartição do volume de negócios por circunscrição territorial, e aos cálculos apresentados pela Requerente nos meios graciosos quanto à imputação territorial do lucro tributável.

A Requerida impugnou a suficiência desses elementos, sustentando que não foi demonstrada a sua conformidade com registos contabilísticos devidamente organizados e certificados. Todavia, tendo os factos provados sido formulados em termos documentais – quanto à existência, teor e conteúdo das declarações Modelo 22 e dos cálculos apresentados pela

Requerente –, a divergência remanescente respeita essencialmente à suficiência e relevância desses elementos para efeitos de apuramento da derrama estadual, questão que será apreciada em sede de fundamentação de direito.

5 MATÉRIA DE DIREITO

5.1. Questões a decidir

Atentas as posições assumidas pelas partes, as questões que cumpre apreciar e decidir são as seguintes:

- i) em primeiro lugar, determinar se procedem as exceções invocadas pela Requerida relativamente aos exercícios de 2020 e 2021, designadamente a inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação, a incompetência material do Tribunal Arbitral e, subsidiariamente, a exceção de caso decidido;
- ii) caso improcedam tais exceções, ou quanto aos exercícios por elas não abrangidos, apreciar se os atos de autoliquidação de IRC impugnados enfermam de ilegalidade, na parte em que a derrama estadual foi apurada sem exclusão da parcela do lucro tributável que a Requerente imputa às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores;
- iii) em caso de procedência, total ou parcial, do pedido, apreciar, na medida dessa procedência, o direito da Requerente à restituição dos montantes que venham a ser considerados indevidamente apurados e ao pagamento de juros indemnizatórios.

5.2. Das exceções invocadas quanto aos exercícios de 2020 e 2021

A Requerida invoca, relativamente aos exercícios de 2020 e 2021, a inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação e, subsidiária ou concomitantemente, a incompetência material do Tribunal Arbitral, por a pretensão se encontrar, segundo a Requerida, fora do âmbito da vinculação da AT à jurisdição arbitral, bem como, subsidiariamente, a exceção de caso decidido.

A Requerida sustenta, para o efeito, que a impugnação contenciosa, incluindo a arbitral, de atos de autoliquidação deve ser precedida de reclamação graciosa apresentada no prazo de dois anos após a apresentação da declaração, nos termos do artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, e que, tendo as declarações Modelo 22 relativas aos exercícios de 2020 e 2021 sido entregues em 29 de junho de 2021 e em 29 de abril de 2022, respetivamente, e tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado apenas em 22 de maio de 2025, aquele prazo já se encontrava ultrapassado. Entende, por isso, que o pedido de revisão oficiosa apresentado depois desse prazo não pode substituir a reclamação graciosa necessária para efeitos de acesso à jurisdição arbitral, por força do artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e que, subsidiariamente, as autoliquidações se consolidaram na ordem jurídica, formando caso decidido.

Importa, assim, apreciar se o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, embora deduzido depois do prazo de dois anos previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, constitui meio administrativo idóneo, para efeitos do artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, apto a permitir a subsequente apreciação arbitral da legalidade das autoliquidações de IRC de 2020 e 2021.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, os tribunais arbitrais constituídos no CAAD são competentes para apreciar pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Por sua vez, no que aqui releva, o artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011 exclui da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT.

A razão de ser desta exigência de prévio recurso à via administrativa reside no facto de, nos atos de autoliquidação, a Administração Tributária não ter, em regra, intervenção prévia na definição da situação tributária. Pretende-se, por isso, assegurar que a Administração seja chamada a pronunciar-se sobre a legalidade do ato antes da abertura da via contenciosa. A exigência legal não visa, pois, impor uma formalidade destituída de conteúdo, mas antes garantir uma filtragem administrativa prévia da pretensão do contribuinte.

Nesta perspetiva, o pedido de revisão oficiosa, quando tempestivo e legalmente admissível nos termos do artigo 78.º da LGT, dirigido à apreciação da legalidade de uma autoliquidação e apresentado antes do recurso à via contenciosa, satisfaz a finalidade subjacente ao artigo 131.º do CPPT e ao artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, sempre que a Administração Tributária seja efetivamente chamada a pronunciar-se sobre a legalidade do ato e a decisão administrativa comporte apreciação, ainda que desfavorável, da legalidade da autoliquidação. Com efeito, através desse procedimento, a Administração Tributária pode apreciar a legalidade do ato tributário e, se entender assistir razão ao contribuinte, removê-lo da ordem jurídica sem necessidade de intervenção jurisdicional.

No caso dos autos, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das autoliquidações de IRC relativas aos exercícios de 2020 e 2021, tendo a Requerida apreciado a pretensão e indeferido o pedido, mantendo os atos tributários na ordem jurídica. A decisão de indeferimento não se limitou a uma recusa meramente formal do pedido de revisão: apreciou a questão substantiva colocada pela Requerente, concluindo que, tendo esta sede no território continental, se encontrava preenchido o requisito de incidência subjetiva previsto no artigo 87.º-A do CIRC, estando obrigada a liquidar derrama estadual nos termos e às taxas aí previstas, sem que pudesse ser subtraída à respetiva base de incidência a parcela do lucro tributável imputável às Regiões Autónomas.

É certo que, considerado isoladamente o prazo de dois anos previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado depois do termo desse prazo. Todavia, a Requerente fundou o pedido de revisão no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, invocando erro de direito imputável aos serviços. Por sua vez, a Requerida reconheceu, na fundamentação administrativa, que, contados quatro anos a partir das datas das autoliquidações de IRC de 2020 e 2021, o prazo ainda não tinha caducado aquando da apresentação do pedido de revisão oficiosa, embora tenha entendido que não se encontravam preenchidos os pressupostos da parte final daquele preceito, em especial por inexistir erro imputável aos serviços. A divergência reside, assim, no plano do artigo 78.º da LGT, não na contagem do prazo de quatro anos, mas na verificação do pressuposto material do erro imputável aos serviços.

Ora, a questão do erro imputável aos serviços, no presente caso, não pode ser desligada da apreciação da legalidade material das autoliquidações. O alegado erro invocado pela Requerente é um erro de direito: a sujeição a derrama estadual da parcela do lucro tributável que entende ser imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores. Saber se tal erro existe implica determinar se a interpretação acolhida pela Requerida quanto ao artigo 87.º-A do CIRC, aos regimes de derrama regional e ao artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas é ou não conforme à lei.

Assim, se se concluir que a interpretação da Requerida é correta, o pedido deverá improceder por inexistência de ilegalidade dos atos tributários. Se, diversamente, se concluir que a interpretação acolhida pela Administração Tributária é ilegal, a questão da imputabilidade do erro aos serviços deverá ser apreciada tendo em conta que a AT foi chamada, em sede de revisão oficiosa, a corrigir a ilegalidade invocada e optou por manter expressamente as autoliquidações com base nessa interpretação jurídica, sem que o erro alegado assente em inexatidão factual, omissão declarativa ou conduta negligente da Requerente.

Deste modo, embora a existência de erro imputável aos serviços constitua pressuposto da revisão oficiosa fundada na parte final do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, a sua apreciação, no caso concreto, depende da qualificação jurídica do erro alegado e da legalidade da interpretação substantiva adotada pela Administração Tributária. A Requerida funda a inexistência desse erro na correção da interpretação jurídica que adotou quanto à incidência da derrama estadual; a Requerente, inversamente, sustenta que essa interpretação é ilegal e que, por isso, o erro deve considerar-se imputável aos serviços. Assim, a invocação, pela Requerida, da inexistência de erro imputável aos serviços não permite, por si só e sem prévia apreciação do regime substantivo aplicável e da natureza do erro alegado, concluir pela inimpugnabilidade das autoliquidações ou pela incompetência material do Tribunal Arbitral.

Acresce que, quanto aos exercícios de 2020 e 2021, o pedido arbitral tem por objeto imediato a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025... e por objeto mediato as autoliquidações de IRC daqueles exercícios, na parte respeitante à derrama estadual. Tendo a decisão de indeferimento apreciado a legalidade das autoliquidações e mantido tais atos na

ordem jurídica, está em causa a apreciação da legalidade de atos tributários de autoliquidação, bem como de ato de segundo grau que sobre eles expressamente se pronunciou. Assim, tendo havido prévio recurso a uma via administrativa legalmente admissível nos termos do artigo 78.º da LGT e uma decisão expressa que apreciou a legalidade material das autoliquidações, a pretensão enquadra-se no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, não sendo afastada pelo artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011.

Também não procede a exceção de caso decidido. As autoliquidações de 2020 e 2021 foram objeto de pedido de revisão oficiosa apresentado dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, tendo a respetiva decisão de indeferimento sido subsequentemente impugnada no presente processo arbitral. Não se pode, por isso, afirmar, nos termos pretendidos pela Requerida, que os atos se encontravam definitivamente consolidados na ordem jurídica em termos impeditivos da sua sindicância.

Em face do exposto, improcedem as exceções de inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação, de incompetência material do Tribunal Arbitral e de caso decidido invocadas pela Requerida relativamente aos exercícios de 2020 e 2021.

5.3. Da legalidade das autoliquidações de IRC na parte relativa à derrama estadual

Tendo improcedido as exceções invocadas pela Requerida relativamente aos exercícios de 2020 e 2021, cumpre apreciar a questão de fundo, comum a todos os exercícios em causa, que consiste em saber se a derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC deve incidir sobre a totalidade do lucro tributável da Requerente ou se, pelo contrário, deve ser excluída da respetiva base de incidência a parcela do lucro tributável imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

Importa começar por precisar que não está em causa a existência de vários lucros tributáveis autónomos do mesmo sujeito passivo. O lucro tributável da Requerente é único enquanto grandeza fiscal apurada nos termos gerais do CIRC. A questão controvertida consiste, antes, em saber se, para efeitos de aplicação coordenada da derrama estadual e das derramas regionais,

esse lucro tributável único deve ser territorialmente imputado, na parte relevante, às circunscrições em que a atividade é efetivamente desenvolvida.

O artigo 87.º-A, n.º 1, do CIRC estabelece que, sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000,00 €, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais aí previstas.

Todavia, a aplicação deste regime geral não pode ser feita de forma isolada, desconsiderando o quadro constitucional e legal próprio das Regiões Autónomas. Nos termos do artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, as Regiões Autónomas dispõem de poder tributário próprio e de poder de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos da lei. É neste contexto que se inserem os regimes da derrama regional da Madeira e dos Açores.

No caso da Região Autónoma da Madeira, o artigo 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, faz incidir a derrama regional sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000,00 €, sujeito e não isento de IRC, apurado pelos sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Entre esses sujeitos passivos incluem-se, nos termos da alínea b) do n.º 1 daquele artigo 26.º, as pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam, em mais de uma circunscrição, sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria.

No caso da Região Autónoma dos Açores, o artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, estabelece que a derrama regional incide sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000,00 €, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável naquela Região Autónoma, que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

A questão interpretativa consiste em saber se a referência a sujeitos passivos “não residentes” deve ser entendida como reportada apenas a entidades não residentes em território português ou, antes, a sujeitos passivos não residentes na Região Autónoma dos Açores. Considerando o quadro constitucional de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, bem como o disposto no artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, entende-se que a norma deve abranger também sujeitos passivos com sede ou direção efetiva no território continental que desenvolvam atividade nos Açores através de instalações físicas ou formas de representação permanente aí situadas. Uma interpretação restritiva, que limitasse o conceito de estabelecimento estável apenas a sujeitos passivos não residentes em território nacional, conduziria a uma diferença de tratamento não compatível com a finalidade económica e financeira subjacente às derramas regionais.

Daqui resulta que, quando uma pessoa coletiva com sede ou direção efetiva no território continental desenvolva parte da sua atividade nas Regiões Autónomas através de instalações físicas ou de outras formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria aí situadas, a parcela do lucro tributável único que lhes seja imputável, determinada nos termos do critério previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, deve relevar para efeitos do regime das correspondentes derramas regionais, se e na medida em que se verifiquem os respetivos pressupostos de incidência, não devendo integrar a base de incidência da derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC.

Esta solução não implica a criação de lucros tributáveis autónomos por circunscrição, nem altera o regime geral de determinação do lucro tributável em IRC. O lucro tributável permanece uma grandeza fiscal única, apurada nos termos gerais do CIRC; o que está em causa é apenas a sua imputação territorial, para o efeito específico da aplicação coordenada da derrama estadual e das derramas regionais, segundo o critério previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas. Trata-se, assim, de determinar a base relevante de regimes de derrama territorialmente distintos, e não de apurar resultados fiscais autónomos por instalação, estabelecimento ou circunscrição.

O critério relevante para essa imputação territorial é o previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, nos termos do qual, relativamente às pessoas coletivas abrangidas pela alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo, as receitas de cada circunscrição são determinadas pela proporção entre o volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume anual total de negócios do exercício. Embora esta norma esteja formulada como regra de repartição de receitas de IRC entre circunscrições, ela fornece, no contexto da aplicação das derramas regionais, o critério legal de imputação territorial necessário para determinar a parcela do lucro tributável único que deve ser considerada em cada Região Autónoma. É esse critério que permite articular a derrama estadual com as derramas regionais, evitando que a mesma parcela de lucro tributável seja tratada como base de incidência da derrama estadual quando, nos termos do regime regional aplicável, deve relevar para efeitos de derrama regional.

Não procede, pois, o entendimento da Requerida segundo o qual o artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas se esgotaria, neste contexto, numa regra meramente financeira de repartição de receita, sem qualquer relevo para a delimitação da base de incidência da derrama estadual. É certo que aquele preceito se encontra formalmente estruturado como norma de atribuição de receitas de IRC às Regiões Autónomas. Todavia, quando conjugado com os regimes regionais da derrama, que constituem adaptações regionais da derrama estadual, o critério aí previsto torna-se necessário para determinar a parcela do lucro tributável único que deve ser considerada em cada circunscrição. Assim, a proporção entre o volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume anual total de negócios do exercício não cria uma nova regra autónoma de determinação do lucro tributável, mas fornece o critério legal de imputação territorial indispensável à aplicação coordenada da derrama estadual e das derramas regionais.

Nessa medida, a parcela do lucro tributável imputável às Regiões Autónomas, determinada segundo esse critério, não deve integrar a base de incidência da derrama estadual, ainda que, em concreto, possa não gerar derrama regional por não ultrapassagem dos limiares de incidência aplicáveis. Tal solução não traduz uma derrogação arbitrária do artigo 87.º-A do CIRC, mas

antes a aplicação articulada do regime geral da derrama estadual com os regimes especiais de derrama regional, em conformidade com a autonomia financeira regional e com o critério de imputação territorial consagrado na Lei das Finanças das Regiões Autónomas.

Também não procede o argumento segundo o qual a sede ou direção efetiva da Requerente no território continental basta, por si só, para sujeitar a totalidade do seu lucro tributável à derrama estadual. Esse elemento de conexão é relevante para efeitos de enquadramento da Requerente no regime geral previsto no artigo 87.º-A do CIRC, mas não resolve, sem mais, a questão de saber se a parcela do lucro tributável imputável à atividade desenvolvida nas Regiões Autónomas se encontra abrangida por regimes especiais de derrama regional.

Com efeito, quando um sujeito passivo com sede ou direção efetiva no território continental desenvolve atividade nas Regiões Autónomas através de instalações físicas ou de formas de representação permanente aí situadas, a residência no continente não pode ser tomada como critério exclusivo de delimitação da incidência da derrama estadual. Deve antes ser conjugada com o artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas e com os diplomas regionais aplicáveis, sob pena de se esvaziar o efeito útil da adaptação regional da derrama estadual e de se fazer prevalecer automaticamente o regime geral sobre regimes especiais territorialmente delimitados. Assim, a sede no território continental constitui pressuposto relevante para a incidência subjetiva da derrama estadual, mas não afasta, por si só, a aplicação das derramas regionais relativamente à parcela do lucro tributável imputável à atividade efetivamente desenvolvida nas Regiões Autónomas, quando se encontrem preenchidos os respetivos pressupostos legais.

Este entendimento encontra apoio numa linha jurisprudencial arbitral maioritária, formada em processos de configuração substancialmente próxima, designadamente nos processos n.ºs 792/2022-T, 805/2023-T, 1056/2023-T, 342/2024-T, 343/2024-T, 395/2024-T, 520/2024-T, 521/2024-T, 970/2024-T, 1089/2024-T, 11/2024-T, 1403/2024-T, 165/2025-T e 222/2025-T, sem prejuízo das especificidades factuais de alguns desses processos. Em termos sintéticos, essa orientação considera que, quando um sujeito passivo com sede ou direção efetiva no território continental desenvolve atividade nas Regiões Autónomas através de instalações ou

formas de representação permanente aí situadas, a parcela do lucro tributável único imputável a essa atividade não deve integrar a base de incidência da derrama estadual, devendo antes relevar, quando se encontrem preenchidos os respetivos pressupostos legais, para efeitos das correspondentes derramas regionais, mediante aplicação do critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas.

Não se desconhece a existência de decisões arbitrais em sentido diverso, designadamente as proferidas nos processos n.ºs 38/2023-T e 517/2024-T, que valorizam a sede ou residência do sujeito passivo como critério determinante e entendem que a derrama estadual incide sobre a totalidade do lucro tributável dos sujeitos passivos com sede no território continental, ainda que parte desse lucro seja imputável a atividade desenvolvida nas Regiões Autónomas. Todavia, pelas razões expostas, entende este Tribunal acompanhar a orientação jurisprudencial maioritária, por ser a que melhor articula o artigo 87.º-A do CIRC com o artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas e com os regimes regionais da derrama, preservando a unidade do lucro tributável, a coerência do sistema e o efeito útil da autonomia fiscal regional.

No caso dos autos, ficou demonstrado que a Requerente prossegue a sua atividade comercial através de instalações físicas localizadas por todo o território nacional, incluindo na Região Autónoma da Madeira e na Região Autónoma dos Açores. Ficou igualmente demonstrado, em termos documentais, que das declarações Modelo 22 referentes aos exercícios de 2020 a 2024 consta a repartição do volume anual de negócios da Requerente pelas circunscrições do território continental, da Região Autónoma da Madeira e da Região Autónoma dos Açores, permitindo apurar os respetivos rácios de imputação territorial, e que, nos meios gratuitos apresentados, a Requerente calculou a imputação territorial do lucro tributável único com base nesses rácios.

A impugnação da Requerida quanto à suficiência dos elementos apresentados não afasta esta conclusão. Com efeito, o critério legal relevante, previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, não assenta no apuramento de resultados contabilísticos autónomos por Região Autónoma, mas na proporção entre o volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume anual total de

negócios do exercício. Assim, estando documentalmente demonstrada, através das declarações Modelo 22, a repartição territorial do volume anual de negócios da Requerente, e tendo a imputação territorial do lucro tributável sido efetuada mediante aplicação desses rácios ao lucro tributável único apurado nos termos gerais do CIRC, não se exige, para este efeito específico, a demonstração de lucros contabilísticos autónomos por circunscrição territorial.

Acresce que os elementos constantes das declarações fiscais apresentadas pela Requerente beneficiam, em princípio, da presunção de verdade e boa-fé prevista no artigo 75.º da LGT. A Requerida impugnou genericamente a suficiência desses elementos, mas não identificou, em concreto, divergências, omissões ou inexatidões nos volumes de negócios declarados por circunscrição territorial, nem apresentou valores alternativos que infirmassem os rácios utilizados pela Requerente. Nestas circunstâncias, e estando em causa a aplicação de um critério normativo de imputação territorial ao lucro tributável único, a objeção probatória suscitada pela Requerida não impede a utilização dos elementos declarativos constantes dos autos para efeitos de apuramento da parcela do lucro tributável imputável às Regiões Autónomas.

Consequentemente, as autoliquidações de IRC impugnadas enfermam de ilegalidade na parte em que a derrama estadual foi apurada com inclusão, na respetiva base de incidência, da parcela do lucro tributável único imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

Procede, assim, o pedido de anulação parcial das autoliquidações de IRC referentes aos exercícios de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, na parte em que a derrama estadual foi apurada com inclusão, na respetiva base de incidência, da parcela do lucro tributável único imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, bem como, na mesma medida, o pedido de anulação das decisões de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e das reclamações gratuitas que mantiveram aqueles atos tributários na ordem jurídica.

5.4. Dos juros indemnizatórios

A Requerente peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatórios sobre os montantes cuja restituição requer.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, 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. Por sua vez, o artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT prevê uma situação específica de atribuição de juros indemnizatórios quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária. O artigo 24.º, n.º 5, do RJAT permite, por seu turno, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, nos termos previstos na LGT e no CPPT.

No caso dos autos, a procedência do pedido de anulação parcial das autoliquidações assenta na existência de vício de violação de lei, por erro de direito, resultante da inclusão indevida, na base de incidência da derrama estadual, da parcela do lucro tributável único imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

Tratando-se de autoliquidações, o erro não é, em regra, originariamente imputável aos serviços no momento da apresentação das declarações Modelo 22 pela Requerente. Todavia, essa imputabilidade passa a verificar-se quando a Administração Tributária, chamada a pronunciar-se sobre a legalidade dos atos em sede de reclamação graciosa ou de revisão oficiosa, os mantém na ordem jurídica com fundamento numa interpretação legal que este Tribunal considera desconforme ao regime aplicável.

No que respeita às autoliquidações relativas aos exercícios de 2022, 2023 e 2024, que foram objeto de reclamações graciosas, a imputabilidade do erro aos serviços deve considerar-se verificada quando a AT indeferiu expressamente tais reclamações, recusando a anulação parcial dos atos tributários. Assim, são devidos juros indemnizatórios sobre os montantes a restituir relativamente àqueles exercícios, desde a data em que se considera ocorrido o erro imputável aos serviços, correspondente ao indeferimento expresso das respetivas reclamações graciosas, até à data do processamento da correspondente nota de crédito.

Deste modo, relativamente aos exercícios de 2022 e 2023, cuja reclamação graciosa n.º ...2025... foi indeferida por despacho de 25 de agosto de 2025, os juros indemnizatórios são devidos desde a data desse indeferimento expresso. Relativamente ao exercício de 2024, cuja reclamação graciosa n.º ...2025... foi indeferida por despacho de 14 de outubro de 2025, os juros indemnizatórios são devidos desde a data desse indeferimento expresso.

Quanto aos exercícios de 2020 e 2021, estando em causa pedido de revisão oficiosa apresentado em 22 de maio de 2025, depois de decorrido o prazo de reclamação graciosa previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, os juros indemnizatórios são devidos nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, apenas a partir de 23 de maio de 2026, isto é, decorrido um ano sobre a apresentação do pedido de revisão oficiosa, e até à data do processamento da correspondente nota de crédito.

Procede, assim, o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, sobre os montantes indevidamente pagos e a restituir à Requerente, com os termos iniciais acima fixados e até à data do processamento das correspondentes notas de crédito, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, 3, alínea c), e 4, da LGT, 61.º do CPPT e 24.º, n.º 5, do RJAT.

6 DECISÃO

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar improcedentes, relativamente aos exercícios de 2020 e 2021, as exceções de inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação, de incompetência material do Tribunal Arbitral e de caso decidido invocadas pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, nos termos das alíneas seguintes;
- c) Declarar a ilegalidade e anular parcialmente os atos de autoliquidação de IRC referentes aos exercícios de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, plasmados nas declarações periódicas de

rendimentos Modelo 22 de IRC n.ºs..., ..., ..., ... e ..., na parte em que a derrama estadual foi apurada com inclusão, na respetiva base de incidência, da parcela do lucro tributável único imputável às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores;

d) Anular, na mesma medida, as decisões de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025... e das reclamações gratuitas n.os ...2025... e ...2025...;

e) Condenar a Requerida, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e do artigo 100.º da LGT, a reconstituir a situação jurídico-tributária da Requerente, restituindo-lhe os montantes correspondentes à derrama estadual indevidamente apurada em resultado das autoliquidações parcialmente anuladas, sem exceder o valor global peticionado, de 177.889,05 €;

f) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, sobre os montantes a restituir, desde os termos iniciais abaixo indicados e até à data do processamento das correspondentes notas de crédito, nos seguintes termos:

i) quanto aos exercícios de 2020 e 2021, desde 23 de maio de 2026;

ii) quanto aos exercícios de 2022 e 2023, desde a data do indeferimento expresso da reclamação gratuita n.º ...2025..., isto é, desde 25 de agosto de 2025;

iii) quanto ao exercício de 2024, desde a data do indeferimento expresso da reclamação gratuita n.º ...2025..., isto é, desde 14 de outubro de 2025;

g) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo arbitral.

7 VALOR

Fixa-se o valor do processo em 177.889,05 €, indicado pela Requerente e sem oposição da Requerida, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

8 CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo Regulamento, fixa-se o montante das custas do processo arbitral em 3.672,00 €, a cargo da Requerida.

Lisboa, 24 de junho de 2026

Os Árbitros

Juiz José Poças Falcão

(Presidente)

Prof. Doutor Sérgio Pontes

(Relator)

Dra. Adelaide Moura