

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 14/2026-T

Tema: IRC- Derrama Estadual; Derrama Regional da Região Autónoma da Madeira; Derrama Regional da Região Autónoma dos Açores.

SUMÁRIO:

O lucro tributável apurado pelas sociedades de um grupo, sujeito ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), está sujeito na íntegra a derrama estadual, apesar de parte desse lucro tributável ser imputável às regiões autónomas dos Açores e da Madeira, face à existência nessas circunscrições de estabelecimentos estáveis das sociedades do grupo, que aí desenvolvem a sua atividade.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Árbitro Presidente), Fernando José da Costa Matos e Marta Jacques Pena (árbitros adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 13/03/2026, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. A..., S.A., sociedade comercial com sede em..., n.º..., ...-... Lisboa, titular do NIPC..., B..., S.A., sociedade comercial com sede na mesma morada, titular do NIPC..., na qualidade de sociedade incorporante da C..., S.A., sociedade comercial anteriormente com sede na mesma morada, titular do NIPC..., e D..., S.A., sociedade comercial com sede em Rua..., ...-... Aveiro, titular do NIPC ... (separada e respetivamente, “1.ª Requerente”, “2.ª Requerente” e “3.ª Requerente”, ou, conjuntamente, “Requerentes”), apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nas alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro

(Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista:

- a) a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025... apresentada contra os atos de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), referentes aos anos de 2022 e 2023, e a sua consequente anulação;
 - b) a declaração da ilegalidade dos atos de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), referentes aos exercícios de 2022 e 2023, na medida em que os mesmos acarretam o pagamento excessivo pelas Requerentes de derrama estadual no montante de € 1.520.255,77 (um milhão, quinhentos e vinte mil, duzentos e cinquenta e cinco euros e setenta e sete cêntimos), e a sua consequente anulação; e,
 - c) o reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios.
- 2.** Fundamentam as Requerentes que os atos de autoliquidação sindicados nos presentes autos padecem de vício de ilegalidade, por:
- a) violação dos artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, e 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro;
 - b) violação da autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas prevista nos artigos 227.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e, bem assim, dos Estatutos Político-Administrativos das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores;
 - c) violação do artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, enquanto lei de valor reforçado, nos termos do artigo 112.º, n.º 3, da CRP.
- 3.** É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante identificada por Requerida ou “AT”).
- 4.** As Requerentes são representadas, no âmbito dos presentes autos, pelas suas mandatárias, Dr.ª ... e Dr.ª..., e a Requerida é representada pelos juristas, Dr.ª..., Dr. ... e Dr.ª
- 5.** Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo as Requerentes procedido à nomeação de árbitro, foram designados pelo Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, os signatários que aceitaram o cargo no prazo legalmente estipulado.

6. O presente tribunal foi constituído no dia 13 de março de 2026, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral coletivo que se encontra junta aos presentes autos.
7. No dia 27 de abril de 2026, depois de notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação, pugnando pela sua absolvição da instância e do pedido, respetivamente, e juntou o processo administrativo.
8. Através de despacho de 28 de abril de 2026, o Tribunal concedeu o prazo de 10 dias para a Requerente se pronunciar, querendo, sobre a matéria da exceção suscitada pela Requerida na resposta que apresentou.
9. No dia 18 de maio de 2026, as Requerentes apresentaram requerimento com vista a exercer o seu direito ao contraditório quanto à matéria de exceção que havia sido invocada pela Requerida.
10. Por despacho de 18 de maio de 2026, considerando que o processo não se apresentava especialmente complexo no plano da tramitação processual, que não existiam irregularidades a suprir, que a Requerente já havia exercido o contraditório quanto à matéria de exceção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e que a matéria de facto relevante para a decisão da causa poderia ser fixada com base na prova documental junta aos autos, o Tribunal julgou desnecessária a realização de outras diligências instrutórias. Em consequência, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, bem como da celeridade, simplificação e informalidade processuais, previstos nos artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT, dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações, relegando para final a apreciação da matéria de exceção.
11. No despacho referido em 10. *supra*, o Tribunal determinou que a decisão final seria proferida até ao dia 13 de julho de 2026 e advertiu, por último, a Requerente que, até à data indicada, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, e comunicar tal pagamento ao CAAD.

II - POSIÇÃO DAS PARTES

Posição das Requerentes

Por forma a contextualizar a sua posição, começam por fazer uma breve alusão ao enquadramento e propósito da derrama regional, referindo quanto a este aspeto que as Regiões Autónomas gozam,

segundo a Constituição da República Portuguesa de «*poder tributário próprio, nos termos da lei*» tendo competências para «*adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais*».

Sublinham que o reconhecimento deste comando constitucional na lei ordinária foi concretizado através da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, cuja versão mais recente e atualmente em vigor foi aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro.

Fazendo referência ao disposto nos artigos 55.º, 56.º, n.º 2 e 59, n.º 2 do referido diploma, aferem que é com fundamento na sua autonomia financeira em matéria fiscal – constitucionalmente reconhecida e legalmente concretizada – que as Regiões Autónomas criaram as respetivas derramas regionais através da aprovação dos seguintes diplomas:

- a) Na Madeira, o Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto (alterado pelos Decretos Legislativos Regionais n.ºs 5-A/2014/M, de 23 de julho, que republicou o diploma originário; 2/2018/M, de 9 de janeiro; 26/2018/M, de 31 de dezembro; e 18/2020/M, de 31 de dezembro) (adiante designados “DLR Madeira”); e
- b) Nos Açores, o Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro (alterado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 1/2018/A, de 3 de janeiro) (adiante designado “DLR Açores”).

Compulsando os diplomas regionais acima indicados, sustentam, por um lado, que, à semelhança da derrama estadual, também na derrama regional a taxa aplicável depende do lucro tributável do sujeito passivo, por outro, pese embora a redação das normas de incidência objetiva dos diplomas regionais em causa, não ser totalmente idêntica, na prática, encontram-se sujeitos à respetiva derrama regional os sujeitos passivos de IRC com sede ou estabelecimento estável na Região Autónoma que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Invocam as Requerentes que os atos tributários sindicados nos presentes autos se encontram feridos de ilegalidade, por violação dos artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, e artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, «*na medida em que a derrama estadual apurada*

reflete o volume de negócios e o lucro tributável da C..., S.A. e da 3.ª Requerente imputáveis às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.».

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

Aludem que, no caso em concreto, face ao formulário-modelo da declaração Modelo 22, não conseguiram preencher e submeter as declarações Modelo 22 respetivas em conformidade, não tendo logrado nelas refletir o lucro tributável por circunscrição territorial e, assim, refletir o lucro tributável do exercício gerado nas Regiões Autónomas.

Mais aduzem que, nos exercícios de 2022 e 2023, constataam existir uma diferença significativa em cada um dos exercícios em causa, nos montantes de 629.342,91 EUR e 890.912,86 EUR, entre o montante devido a título de derrama estadual (8.678.922,55 EUR e 10.665.109,64 EUR), tendo em conta o disposto nos artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, e 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, e aquele que foi efetivamente declarado pela a C..., S.A. e pela 3.ª Requerente (9.308.265,46 EUR e 11.556.022,50 EUR).

Em prol da sua posição, invocam as Requerentes jurisprudência dos tribunais arbitrais tributários, por forma a reforçar o seu entendimento no sentido de que, por um lado, é irrelevante o lugar da sede ou direção efetiva do sujeito passivo, (a qual se pode ou não localizar no Continente), quando o mesmo tem estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas nas quais auferem rendimentos que integram o lucro tributável ali gerado, devendo este, estar sujeito a derrama regional, sob pena de violação

do princípio da concorrência decorrente do Direito da União Europeia; por outro, que deve a imputação do lucro tributável ser feita nos termos do artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (i.e., com sujeição da proporção do lucro tributável gerado nestas circunscrições territoriais à respetiva derrama regional).

Contrapondo a posição da AT manifestada na decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa no sentido de que não é possível a existência de estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas de sujeitos passivos com sede e direção efetiva em território português, aduzem, as Requerentes, suportando-se na jurisprudência dos tribunais superiores que o conceito de estabelecimento estável encontra respaldo no artigo 5.º, n.º 1 do CIRC, abrangendo, para efeitos de aplicação da derrama regional, as instalações físicas através das quais o sujeito passivo exerça a sua atividade económica, independentemente de a sua sede ou direção efetiva se localizar no território nacional.

Acrescentam as Requerentes que interpretação em sentido diverso, i.e., em que apenas se incluem no conceito de «*estabelecimento estável*» as instalações físicas localizadas em Portugal detidas por sujeitos passivos não residentes em território nacional, com exclusão das que sejam detidas por sujeitos passivos residentes em território nacional, será inconstitucional «*por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP, o que desde já se invoca para os devidos efeitos legais.*», bem como o será, a interpretação do artigo 87.º-A do CIRC no sentido de «*estarem sujeitos a derrama estadual os lucros gerados nas Regiões Autónomas*», por violação dos artigos 227.º, n.º 1, alíneas i) e j), e 228.º da CRP.

Invocam, ainda, as Requerentes, que o artigo 87.º-A do CIRC deve ceder perante o disposto no artigo 26.º, n.º 1, alínea b), e n.º 2 da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, em virtude de esta ter valor reforçado, nos termos do disposto no artigo 112.º, n.º 3 da CRP.

Concluem, assim, que os atos sindicados nos presentes autos, na parte referente à derrama estadual que reflete o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas (629.342,91 EUR e 890.912,86 EUR), são

ilegais, por violação dos artigos 4.º, n.º 1 do DLRMadeira, 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, e 2.º, n.º 1 do DLRAçores; subsidiariamente, sustentam que tendo sido emitidos nos termos do artigo 87.º-A do CIRC são materialmente inconstitucionais por violação da autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas consagrada nos artigos 227.º, n.º 1 alíneas i) e j) e 228.º da CRP e por violação do princípio da hierarquia dos atos legislativos consagrado no artigo 112.º, n.º 3, da CRP, consubstanciando uma afronta à autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas, conforme resulta da CRP, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas e no Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma da Madeira e o dos Açores, devendo, por isso, ser anulados em conformidade, nos termos do artigo 163.º do CPA, o que se requer para os devidos efeitos legais.

Por último, e a final, peticionam o reconhecimento do erro imputável aos serviços da Administração Tributária e, nessa medida, para além da restituição do montante legalmente devido, a satisfação do direito das Requerentes ao pagamento de juros indemnizatórios, computados sobre esse montante, desde a data do indeferimento expresso da reclamação graciosa até à emissão da respetiva nota de crédito, tudo com as demais consequências legais.

POR SEU TURNO,

Posição da Requerida

A Requerida, na Resposta que ofereceu, apresentou a sua defesa, por exceção e por impugnação.

Por exceção

Invoca a Requerida, por um lado, a exceção «*da incompetência do tribunal arbitral em razão do valor do pedido*» sustentando, em síntese, que estão em causa os atos de autoliquidação de IRC do Grupo de Sociedades tributado por opção pelo RETGS, referentes aos períodos de tributação de 2022 e 2023, no segmento respeitante ao montante da derrama estadual, pelo que o valor impugnado seria o montante total da derrama estadual autoliquidada, nos valores de € 10.132.269,31 e € 14.060.241,79, respetivamente, os quais sendo superiores a € 10.000.000,00, ultrapassam o limite de vinculação da

AT à jurisdição do CAAD fixado no artigo 3.º, n.º 1 da Portaria n.º 112-A/2011, concluindo, assim, no sentido de ser o tribunal arbitral incompetente, em razão do valor da causa.

Por outro lado, invoca a Requerida a exceção «*da incompetência material do tribunal arbitral para apreciação do pedido de condenação da AT ao apuramento do IRC segundo determinado cálculo da derrama estadual*» sustentando que as Requerentes, no artigo 52.º do PPA, referem que existe uma diferença significativa em cada um dos exercícios em causa, nos montantes de 629.342,91 EUR e 890.912,86 EUR, entre o montante devido a título de derrama estadual (8.678.922,55 EUR e 10.665.109,64 EUR), e aquele que foi efetivamente declarado pela C..., S.A. e pela 3.ª Requerente (9.308.265,46 EUR e 11.556.022,50 EUR), apresentando, consequentemente, os cálculos por si efetuados para chegar a tal resultado. Acrescenta, referindo que, com a presente ação, não pretendem as Requerentes obter a anulação parcial, da liquidação de IRC, mas apenas a condenação da AT a adotar um determinado procedimento no cálculo da derrama estadual, concluindo que a admitir-se que o tribunal arbitral tem competência para apreciar este pedido, tal representaria a substituição do mesmo nas competências da AT, o que lhe está vedado por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como do direito de acesso à justiça (artigo 20.º da CRP) e da legalidade [cf. artigos 3.º, n.º 2, 202.º e 203.º da CRP e ainda o artigo e 266.º, n.º 2, da CRP], no seu corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, uma interpretação que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente.

Por impugnação

A Requerida, na resposta que apresentou, defende-se, ainda, por IMPUGNAÇÃO, rebatendo os argumentos das Requerentes, começando, por referir que a Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, aprovou a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, tem como objeto a definição dos meios de que dispõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira para a concretização da autonomia financeira consagrada na Constituição e nos Estatutos Político-Administrativos das Regiões Autónomas.

Afere que o artigo 59.º do mesmo diploma legal prevê a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais. Sendo que, os Estatutos Político-Administrativos das Regiões Autónomas

permitem que as Assembleias Legislativas Regionais possam atuar sobre matérias do seu poder tributário próprio e da adaptação do sistema fiscal nacional, designadamente, adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, nos termos da Lei de Finanças das Regiões Autónomas, mais referindo que nestas circunstâncias há que ter em consideração que não estamos perante o exercício de um poder tributário próprio, o qual se manifesta na possibilidade de estabelecimento de um regime fiscal específico, mas eventualmente perante a possibilidade de adaptar o sistema fiscal da República.

Quanto ao tema da derrama estadual/regional, refere a Requerida que as Regiões Autónomas legislaram, através de Decretos Legislativos Regionais próprios, a criação da derrama regional a qual se aplica, com as taxas previstas nos respetivos DLR a residentes nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores e a não residentes com estabelecimento estáveis nessas Regiões Autónomas.

Refere que o elemento de conexão para determinar a aplicação das regras nacionais e regionais sobre a derrama é a residência, ficando o respetivo sujeito passivo sujeito a uma ou a outra em função da localização da sua sede, ou seja, se localizada em território continental português fica sujeito a derrama estadual, se localizada em território de qualquer uma das regiões Autónomas, fica sujeito a Derrama Regional.

No âmbito do RETGS, quanto à derrama estadual, estabelece -se, no n.º 3 do artigo 87.º- A do Código do IRC que, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o n.º 1 do mesmo artigo incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

Compulsando a alínea d), do n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC, defende que, no RETGS, não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação, acrescentando, que, numa situação em que a sociedade dominante de um Grupo de sociedade tributado pelo REGTS tenha sede no território continental, a totalidade dos rendimentos das sociedades do grupo está

sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada, nos termos da al. a) do n.º 3 do referido preceito legal.

Manifesta, a Requerida, o entendimento de que o conceito de estabelecimento estável, ao contrário do que é sustentado pela Requerente, está estritamente relacionado com o Direito Fiscal Internacional, tratando-se de um conceito essencialmente do domínio da tributação internacional que permite fixar quais os rendimentos de não residentes tributáveis num dado território, sendo que Portugal tem seguido, com uma ou outra reserva, o artigo 5.º da convenção modelo da OCDE, com alusão ao conceito no artigo 5.º do CIRC. Defendendo que, no caso em apreço, não tem qualquer aplicação, dado que estamos perante instalações dispersas, no território português, de entidades com sede no mesmo território português.

Defende a Requerida, no que respeita à Derrama Estadual, introduzida no Código do IRC pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, por aditamento dos artigos 87.º-A, 104.º-A e 105º-A, que representa uma receita adicional e acessória do Estado, incidente sobre a parte do lucro tributável superior a €1.500.000,00 sujeito e não isento de IRC das entidades residentes que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e das entidades não residentes com estabelecimento estável em território nacional. Extraíndo-se da leitura do artigo 87.º A do CIRC, a definição, a incidência pessoal e as taxas aplicáveis à derrama estadual.

Concluindo, quanto a esta matéria que, sendo as Requerentes sujeitos passivos com sede em Portugal, que exercem a título principal uma atividade comercial, i.e., sem sede nas regiões autónomas, e não sendo não residentes com estabelecimento estável em qualquer das regiões autónomas, ficam sujeitas a derrama estadual, e não às derramas regionais, por via da legislação aplicável, as quais apenas serão aplicáveis a residentes na RAA e/ou na RAM e a não residentes com estabelecimento estável na RAA e/ou na RAM, nos termos do artigo 87.º- A do CIRC.

Sublinha que, a Lei das Finanças das Regiões Autónomas consagra princípios que se caracterizam pela autonomia financeira das Regiões Autónomas, materializando o princípio de que é receita regional toda aquela que é cobrada a título de IRC no território de cada uma das regiões autónomas, ou seja, o poder tributário das regiões autónomas está limitado à criação de impostos relacionados especificamente com as regiões autónomas à adaptação do sistema nacional fiscal nacional, não lhes sendo legítimo revogar ou afastar Lei Gerais da República Portuguesa em matéria fiscal.

Deste modo, entende a Requerida que as Requerentes enquanto sujeitos passivos com sede em Portugal, que exercem a título principal uma atividade comercial, ficam sujeitas a derrama estadual, e não às derramas regionais, em virtude destas apenas terem aplicação, face ao elemento de conexão (que fixa a verificação dos pressupostos de incidência subjetiva da derrama regional): a residência na RAA ou RAM e a não residência em território nacional com estabelecimento estável na RAA ou na RAM.

Refere em confronto à invocada inconstitucionalidade do artigo 87.ºA do CIRC que a jurisprudência dos tribunais superiores já a abordou, julgando a conformidade constitucional da figura tributária, não reconhecendo qualquer vício de violação aos princípios constitucionais da igualdade tributária, capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo rendimento real.

Conclui quanto a este aspeto que a derrama regional, com as taxas nela revistas, apenas se aplica a residentes na RAA ou RAM e a não residentes com estabelecimento estável na RAA ou na RAM, o que não é o caso, e quando seja aplicável o RETGS como ocorre nos autos, decorre do previsto no n.º 3 do art.º 87.º A do Código do IRC que são aplicadas as taxas previstas no n.º 1 do artigo 87.º-A do código do IRC ao lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

Invoca, ainda, a Requerida, que ao contrário do que é suportado pelas Requerentes, o apuramento das receitas fiscais atribuídas às Regiões Autónomas, em cumprimento do constitucional e legalmente

determinado, não tem qualquer relação com o imposto da derrama estadual, nomeadamente com a definição da sua incidência objetiva.

Sustenta a Requerida que a interpretação do artigo 87.º-A do Código do IRC assumida pelas Requerentes, no sentido em que a norma implicaria a determinação da incidência objetiva da derrama estadual de acordo com as regras do apuramento das receitas fiscais atribuídas às Regiões Autónomas é, pelo atrás exposto, inequivocamente inconstitucional por violação do artigo 103.º da Constituição; isto porque, o legislador definiu expressa e concretamente a incidência objetiva da derrama estadual no artigo 87.º-A do Código do IRC, estando absolutamente vedado qualquer método alternativo de apuramento do imposto.

Esclarece que a pretensão das Requerentes, sociedades residentes em Portugal Continental, sendo que as sociedades dominadas possuem instalações nos Açores e na Madeira (entre outros locais), em repartir o seu lucro tributável para efeitos de apuramento de derrama estadual e regional, redundaria na possibilidade de usufruir em triplicado da não tributação sobre a parte do lucro tributável inferior a €1.500.000,00, situação que causa grave desigualdade relativamente a outros sujeitos passivos com sede no Continente que, apurando o mesmo lucro tributável, não tenha instalações naquelas regiões autónomas.

Concluindo, assim, que o ato tributário de autoliquidação de IRC, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, não padecem de qualquer vício, devendo a sua conformidade com a lei ser reconhecida pelo douto tribunal arbitral, devendo, pelas mesmas razões, ser, igualmente, indeferido o pedido de pagamento de juros indemnizatórios pela Requerida, porquanto também não se verifica o circunstancialismo de facto exigido para a aplicação do disposto no artigo 43.º da LGT.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e o pedido é tempestivo nos termos do artigo 5.º, n.º 3, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e dos artigos 1.º e 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e o processo não enferma de nulidades.

Nesta sede, atendendo a que a Requerida invocou duas exceções dilatórias, na Resposta que apresentou, e que podem obstar ao conhecimento do mérito da causa e/ou importar a absolvição do pedido, nos termos do disposto no artigo 576.º do Código do Processo Civil aplicável *ex vi* do artigo 29.º do RJAT, serão, as mesmas, de imediato apreciadas.

De referir que, notificada para o efeito, veio a Requerente responder às exceções suscitadas pela Requerida, pugnando pela improcedência das mesmas.

Vejamos,

A. Da exceção «da incompetência do tribunal arbitral em razão do valor do pedido»

A Requerida invoca a incompetência do Tribunal Arbitral em razão do valor do pedido, sustentando que estão em causa os atos de autoliquidação de IRC do Grupo de sociedades tributado por opção pelo RETGS, referentes aos períodos de tributação de 2022 e 2023, pelo que o valor da causa haveria de corresponder ao montante total da derrama estadual autoliquidada: € 10.000.000,00 + € 15.000.000,00. Conclui que, sendo o valor do litígio superior a € 10.000.000,00, o Tribunal Arbitral seria incompetente em razão do valor.

Apreciando:

O quadro normativo aplicável é o artigo 3.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que limita a vinculação da AT à jurisdição arbitral a litígios de valor não superior a € 10.000.000,00; o artigo 3.º, n.º 2, do RCPAT remete, para efeitos de determinação do valor da causa, para o artigo 97.º-A do CPPT; e este último, na sua alínea a) do n.º 1, fixa que, quando seja impugnada uma liquidação, o valor atendível é "o da importância cuja anulação se pretende".

O argumento da Requerida assenta numa confusão entre dois conceitos distintos: o valor total da liquidação e o valor da importância cuja anulação se pretende. Estes dois valores só coincidem quando a impugnação é total. Quando, como sucede nos presentes autos, a impugnação é apenas parcial — circunscrita ao segmento da derrama estadual indevidamente calculado por não ter sido considerada a proporção do lucro imputável às regiões autónomas —, o valor da causa é necessariamente o do segmento impugnado, e não o da liquidação na sua totalidade. Entendimento contrário esvaziaria de sentido a distinção, expressamente consagrada no artigo 97.º-A do CPPT, entre impugnação total e impugnação parcial, e conduziria ao resultado absurdo de impedir o acesso à arbitragem tributária em qualquer caso em que a liquidação total fosse superior a € 10.000.000,00, ainda que a impugnação se restringisse a uma fração mínima desse valor.

Este critério foi expressamente consagrado pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 473/2014, que firmou que o artigo 3.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011 se reporta, para efeitos de determinação do valor do litígio, ao valor que resulta da aplicação do artigo 97.º-A do CPPT.

A jurisprudência arbitral do CAAD tem aplicado este critério de forma consistente — veja-se, entre outros, a decisão proferida no processo n.º 202/2023-T, de 15 de janeiro de 2024, nos termos da qual o valor da causa é *"o valor que foi determinado como imposto a pagar no ato de liquidação, o que corresponde à importância cuja anulação se pretende nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT"*.

No caso dos presentes autos, as Requerentes pretendem a anulação parcial dos atos de autoliquidação de IRC relativos aos exercícios de 2022 e 2023, no montante total de € 1.520.255,77, correspondente à soma de € 629.342,91 (exercício de 2022) e € 890.912,86 (exercício de 2023) — importâncias que correspondem ao imposto pago em excesso. Este valor é manifestamente inferior ao limite de € 10.000.000,00 fixado no artigo 3.º, n.º 1, da Portaria de Vinculação, pelo que a vinculação da AT à jurisdição arbitral não sofre qualquer limitação em razão do valor da causa, pelo que improcede, assim, a exceção invocada.

B. Da exceção «da incompetência material do tribunal arbitral para apreciação do pedido de condenação da AT ao apuramento do IRC segundo determinado cálculo da derrama estadual»

A Requerida invoca ainda a incompetência material do Tribunal Arbitral, sustentando que as Requerentes não pretendem verdadeiramente a anulação de uma liquidação, mas antes obter uma condenação da AT a adotar um determinado método de cálculo da derrama estadual, repartindo o lucro tributável por circunscrições regionais — pretensão esta que estaria fora do âmbito de competência material dos tribunais arbitrais tributários.

Apreciando:

A questão da competência material dos tribunais arbitrais tributários resolve-se por referência ao artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, que abrange "*a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*".

O critério determinante não é a qualificação que a Requerida faz do pedido, mas sim o objeto real da pretensão tal como configurado pelas Requerentes no PPA. Com efeito, o que delimita a competência do tribunal arbitral é o conteúdo substancial do pedido — e não a sua eventual requalificação pela parte contrária.

Ora, da leitura integral do PPA resulta inequivocamente que a pretensão das Requerentes é a anulação parcial de atos de autoliquidação de IRC, e não a condenação da AT a adotar qualquer metodologia de cálculo. Esta conclusão é suportada por múltiplos elementos do PPA:

Em primeiro lugar, as Requerentes identificam desde o início o objeto do processo como a apreciação da legalidade das autoliquidações de IRC referentes aos exercícios de 2022 e 2023, correspondentes a declarações Modelo 22 individualmente identificadas.

Em segundo lugar, definem expressamente como objeto imediato do pedido a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e como objeto mediato os atos de autoliquidação, o que corresponde à estrutura típica de impugnação de ato tributário em sede arbitral.

Em terceiro lugar, enquadram a questão *decidenda* na apreciação da ilegalidade dos atos tributários, identificando como vício a inclusão indevida na base de incidência da derrama estadual do lucro tributável imputável às regiões autónomas.

Em quarto lugar, formulam expressamente um pedido de anulação parcial das autoliquidações e de restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios — o que é estruturalmente um pedido anulatório e restitutivo, e não um pedido condenatório de natureza metodológica.

A circunstância de a anulação parcial implicar, como consequência necessária, que a AT proceda a novo cálculo da derrama estadual em conformidade com o decidido não transforma o pedido anulatório num pedido de condenação a adotar um método. Esta é uma consequência legal automática da anulação, expressamente prevista no artigo 100.º, n.º 1, da LGT, e não um pedido autónomo.

Entendimento contrário tornaria praticamente impossível a impugnação de qualquer ato tributário que envolvesse erro de cálculo, uma vez que a correção desse erro implica sempre, necessariamente, um novo apuramento.

O pedido formulado pelas Requerentes insere-se assim plenamente no âmbito de competência material do Tribunal Arbitral, por força do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que vincula a AT à jurisdição arbitral para pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, pelo que, improcede, assim, também esta exceção.

IV. MATÉRIA DE FACTO

a. Factos dados como provados

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente A..., S.A é uma sociedade comercial que exerce, a título principal, a atividade de instalação, exploração, comercialização e assistência técnica de sistemas de transmissão de imagens e sinal televisivo por cabo, de estabelecimento, gestão e exploração de infraestruturas e sistemas de telecomunicações, de prestação de serviços de telecomunicações e/ou televisão e de comercialização ou a prestação de serviços multimédia ou audiovisuais através de transmissão de TV por cabo ou outra– cfr. facto não controvertido -;

B. A Requerente C..., S.A., era uma sociedade comercial que exercia, a título principal, a atividade de gestão de operações e soluções tecnológicas de comunicações, de referência internacional, designadamente através da prestação de serviços de desenvolvimento, construção, operação e manutenção de redes de comunicações eletrónicas e infraestruturas de suporte - cfr. facto não controvertido -;

C. A Requerente D..., S.A é uma sociedade comercial que exerce, a título principal, a atividade de prestação de serviços na área das telecomunicações, incluindo relacionados com a aquisição de conhecimentos, de engenharia e de desenvolvimento e integração de sistemas na área das tecnologias de informação e comunicação. - cfr. facto não controvertido -;

D. Em 2022 e 2023, a Requerente identificada em A. *supra* era a sociedade dominante do GRUPO E..., tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”). – cfr. facto não controvertido - ;

E. O Grupo identificado em D. para além de ser constituído pela 1.^a Requerente contava com a participação das sociedades dominadas, de entre as quais as Requerentes identificadas em B. e C. *supra*, e a C..., S.A– cfr. facto não controvertido –

F. Em 2022 e 2023, a Sociedade com a firma C..., S.A. atuava sob a designação de F..., S.A., tendo alterado a sua denominação social em 2025 – cfr. Doc. n.º 9 do pedido de pronúncia arbitral.

G. A sociedade denominada C..., S.A. e a Requerente D..., S.A prosseguem a sua atividade comercial através de instalações físicas (estabelecimentos estáveis) localizadas por todo o território nacional (quer continental, quer insular). - cfr. facto não controvertido - ;

H. Nos exercícios de 2022 e 2023, os volumes de negócios da C..., S.A. e da sociedade D..., S.A. imputáveis às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores ascenderam aos seguintes montantes: - cfr. Docs. n.º 2,3, 5 e 7 do pedido de pronúncia arbitral –

Componente da análise	2022		2023	
	C..., S.A.	D..., S.A. (3.ª Requerente)	C..., S.A.	D..., S.A. (3.ª Requerente)
Volume global de negócios não isento	296.345.217,65 EUR	286.273.759,20 EUR	374.564.173,74 EUR	375.474.877,19 EUR
Volume global de negócios, não isento, imputável às instalações situadas na Região Autónoma da Madeira (RAM)	7.299.279,06 EUR	1.145.045,89 EUR	10.361.943,30 EUR	1.649.142,44 EUR
Volume global de negócios, não isento, imputável às instalações situadas na Região Autónoma dos Açores (RAA)	14.661.086,95 EUR	7.260.621,45 EUR	26.912.435,88 EUR	8.726.693,55 EUR

I. Nos exercícios de 2022 e 2023, a 1.ª Requerente, enquanto sociedade dominante, procedeu à entrega das declarações Modelo 22 do GRUPO E... – às quais foram atribuídos os n.ºs ..., respetivamente –, tendo declarado, no campo 373 do quadro 10 de cada uma daquelas declarações, os seguintes montantes a título de derrama estadual: -cfr. Doc. n.º 1 e 4 do pedido de pronúncia arbitral - ;

Exercício	Montante de Derrama Estadual apurado
-----------	--------------------------------------

2022	10.184.410,10 EUR
2023	12.987.850,07 EUR

J. A derrama estadual apurada nas declarações Modelo 22 do GRUPO E... refletiu o volume de negócios e o lucro tributável da C..., S.A. e da 3.ª Requerente imputável ao Continente e às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, nos seguintes termos: - cfr. Docs. n.º 2, 3, 5 e 7 do pedido de pronúncia arbitral -

Sociedade	Exercício	Região	Volume de negócios	Proporção	Lucro tributável a cada circunscrição
C..., S.A	2022	Continente	274.384.851,64 EUR	92,5896%	77.695.927,96 EUR
		RAM	7.299.279,06 EUR	2,4631%	2.066.893,48 EUR
		RAA	14.661.086,95 EUR	4,9473%	4.151.492,87 EUR
		Total	296.345.217,65 EUR	100%	83.914.314,31 EUR
	2023	Continente	337.289.794,56 EUR	90,0486%	89.948.184,61 EUR
		RAM	10.361.943,30 EUR	2,7664%	2.763.315,12 EUR
		RAA	26.912.435,88 EUR	7,1850%	7.176.987,83 EUR
		Total	374.564.173,74 EUR	100%	99.888.487,56 EUR
D..., S.A	2022	Continente	277.868.091,86 EUR	97,0637%	53.341.649,35 EUR
		RAM	1.145.045,89 EUR	0,4000%	219.821,21 EUR
		RAA	7.260.621,45 EUR	2,5363%	1.393.831,32 EUR
		Total	286.273.759,20 EUR	100%	54.955.301,88 EUR
	2023	Continente	365.099.041,20 EUR	97,2366%	62.188.841,11 EUR
		RAM	1.649.142,44 EUR	0,4392%	280.895,66 EUR
		RAA	8.726.693,55 EUR	2,3242%	1.486.470,16 EUR
		Total	375.474.877,19 EUR	100%	63.956.206,93 EUR

K. No dia 12 de julho de 2024, as Requerentes procederam ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado em sede de IRC por referência ao exercício de 2023. – cfr. Doc. n.º 10 do pedido de pronúncia arbitral - ;

L. No dia 26 de maio de 2025, as Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra os atos de autoliquidação de IRC referentes aos exercícios de 2022 e 2023, ao abrigo do disposto nos artigos 68.º, n.º 1 e 131.º, n.º 1 do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), à qual foi atribuído o n.º ...2025..., mediante a qual peticionam a anulação parcial dos mesmos, na parte relativa à derrama estadual. – cfr. Doc. n.º 12 do pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo - ;

M. No dia 30 de junho de 2025, a 3.ª Requerente procedeu à submissão de uma declaração Modelo 22 de substituição, referente ao exercício de 2023, à qual foi atribuído o n.º... – cfr. Doc. n.º 7 da petição inicial –

N. No mesmo dia, a 1.ª Requerente procedeu à submissão de uma declaração Modelo 22 de substituição do Grupo E..., referente ao exercício de 2023, à qual foi atribuído o n.º... – cfr. Doc. n.º 11 do pedido de pronúncia arbitral –

O. A 15 de agosto de 2025, a 1.ª Requerente foi notificada do projeto de decisão no sentido do indeferimento da reclamação graciosa identificada em L. e para, querendo, exercer o direito de audição prévia que lhes assiste pelo artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) – cfr. Doc. n.º 13 do pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo - ;

P. No dia 29 de agosto de 2025, as Requerentes exerceram o direito de audição prévia relativamente ao projeto de indeferimento da reclamação graciosa identificada em L *supra* – cfr. Doc. n.º 14 do pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo - ;

Q. A 25 de setembro de 2025, a 1.ª Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, tendo a Administração Tributária convertido em definitivo o entendimento anteriormente projetado – cfr. Doc. n.º 8 do pedido de pronúncia arbitral e processo administrativo.

R. A 26 de novembro de 2025, na sequência de operação de fusão, a C..., S.A. foi incorporada na 2.ª Requerente, a qual assumiu todos os direitos e obrigações de era titular aquela sociedade – cfr. Doc. n.º 15 do pedido de pronúncia arbitral.

S. No dia 5 de janeiro de 2026, as Requerentes apresentaram, junto do Centro de Arbitragem-CAAD, o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

b. Factos dados como não provados.

Com relevo para a decisão, inexistem factos não provados relevantes para a decisão da causa.

V - FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E COMO NÃO PROVADA

Em sede de matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo aquilo que é alegado pelas Partes, competindo-lhe, isto sim, seleccionar os factos que têm relevância para a tomada da decisão final e, relativamente a estes, fixar os que estão provados e os que devem ser considerados como não provados, nos termos dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT e 670.º, n.º 3 do CPC, que aqui são aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

A sua relevância jurídica para a decisão é estabelecida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de Direito, face ao disposto no artigo 596.º do CPC, aplicável por força do estabelecido no artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão a partir do exame e avaliação dos meios de prova disponíveis carreados para o processo e de acordo com as regras da experiência, cfr. artigo 670.º, n.º 3 do CPC.

Atento o que se deixou expresso, e tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental constante dos autos, designadamente, no processo administrativo, os elementos factuais carreados para o processo pelas Partes, na medida em que a sua adesão à realidade não foi questionada, o Tribunal deu como provados os factos *supra* indicados.

VI- DAS QUESTÕES DECIDENDAS

A questão de fundo dos presentes autos consiste em saber se a Derrama Estadual suportada por um sujeito passivo de IRC com sede em Portugal Continental, tributado de acordo com o RETGS, e que exerce parte da sua atividade na Região Autónoma dos Açores (RAA) e na Região Autónoma da

Madeira (RAM), através de estabelecimentos estáveis que aí possui, deve ou não considerar a proporção do lucro tributável imputável àquelas regiões autónomas.

VII – DO DIREITO

Da questão de mérito

O Supremo Tribunal Administrativo, proferiu, recentemente, Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito do processo n.º 0217/25.5BALSb, de 24 de junho de 2026, no seio do qual duas decisões arbitrais (decisão proferida no processo n.º 165/2025-T – decisão arbitral recorrida - e processo n.º 517/2024-T – decisão arbitral fundamento -) se opunham quanto à mesma questão fundamental de direito, que consistia em saber se uma sociedade sujeito passivo de IRC, com sede e direção efetiva no território continental de Portugal, que exerce a sua atividade também nos territórios das regiões autónomas da Madeira ou dos Açores, está sujeita à derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC pela totalidade do seu lucro tributável, como entende a aqui Requerida, ou, pelo contrário, como defende a Requerente, apenas está sujeita a derrama estadual pelo lucro tributável que não é imputável às regiões autónomas.

Precisamente por se tratar de matéria em discussão também nos presentes autos, seguirá o presente Tribunal de perto aquele aresto.

A derrama estadual

A derrama estadual foi introduzida no ordenamento jurídico através da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, que, nesse âmbito, aditou três novos artigos ao Código do IRC, a saber:

- a) o artigo 87.º-A, que instituiu a derrama estadual,
- b) o artigo 104.º-A, que consagrou as regras de pagamento da derrama estadual e
- c) o artigo 105.º-A, que previu a obrigação de se efetuarem três pagamentos adicionais por conta da derrama estadual considerada devida, por referência ao exercício relativo ao momento em que são feitos.

Prevendo o artigo 87.º A do CIRC, em vigor à data dos factos, com interesse, o seguinte:

«1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

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

2 – (...)

3 - *Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o n.º 1 incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.*

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

Ensina Rui Marques¹ que «[e]ste artigo a par dos artigos 104.º-A e 105.º-A, foi aditado ao Código pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, sistematicamente integrado num conjunto de medidas adicionais de consolidação orçamental que visam reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública, com a criação de uma nova figura tributária, adicional ao IRC, não ser acompanhada de um limite temporal de vigência.»

Importa, desde logo, sublinhar a natureza jurídica desta figura: a derrama estadual é um tributo adicional e autónomo relativamente ao IRC, tanto que o legislador lhe conferiu regras próprias de liquidação (artigo 104.º-A do CIRC) e de pagamento por conta (artigo 105.º-A do CIRC). Esta autonomia estrutural tem consequências hermenêuticas relevantes.

¹ In *Código do IRC anotado e comentado*, Almedina, 2019, pág 728

Ora, a derrama estadual foi, assim, desenhada, com o âmbito geográfico nacional, sendo devida pelas entidades que exercem a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola residentes em território nacional e não-residentes com estabelecimento estável em território português, que apurem um lucro tributável superior a (euro) 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, sendo a respetiva (auto)liquidação efetuada na declaração modelo 22, de IRC.

No caso em apreço, as Requerentes, enquanto sujeitos passivos de IRC, com sede em território português, que exercem, a título principal uma atividade de natureza comercial, e que nos exercícios de 2022 e 2023, obtiveram um rendimento tributável superior a 1.500.000,00 EUR, estavam sujeitas ao pagamento da derrama estadual.

Sucede que, as Requerentes constituem um grupo de sociedades tributado ao abrigo do RETGS, exercendo algumas das sociedades que o constituem a sua atividade na RAA e na RAM através de estabelecimentos estáveis que aí possuem para o efeito, importando, assim, determinar se a derrama estadual a suportar pelo grupo deve ou não considerar a proporção do lucro tributável imputável àquelas regiões autónomas.

Derrama em grupos de sociedades

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro veio consagrar de forma inovadora um regime de tributação dos grupos de sociedades, nos artigos 69.º a 71.º do CIRCS, no âmbito do qual foi eliminado o anterior regime de tributação do lucro consolidado, consagrando-se um modelo que agrega as contas das sociedades para o apuramento do lucro tributável do grupo - soma algébrica dos resultados (lucros/prejuízos) fiscais apurados por cada uma das sociedades incluídas no grupo fiscal, nos termos das declarações de rendimentos individuais.

Nas palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS² «[n]o respeitante à determinação do lucro tributável dos grupos de sociedades, relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos por este regime especial, é calculado pela sociedade dominante através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo. O montante assim obtido será corrigido da parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais. O que significa que o apuramento do lucro tributável do grupo não é feito a partir do resultado líquido consolidado, mas sim do resultado individual de cada sociedade, não sendo, deste modo eliminados quaisquer resultados decorrentes de transações entre empresas do grupo (isto é, quaisquer resultados internos).»

Prevê o artigo 69.º do CIRC, com interesse, o seguinte:

1 — Existindo um grupo de sociedades, a sociedade dominante pode optar pela aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável em relação a todas as sociedades do grupo.

(...)

3 — A opção pela aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades só pode ser formulada quando se verificarem cumulativamente os seguintes requisitos:

a) As sociedades pertencentes ao grupo têm todas sede e direcção efectiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;

(...)

4 — Não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, se encontrem nas situações seguintes: (...)

d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;»

Derrama regional

² In Direito Fiscal, 2010, 6.ª Edição, Almedina, pág. 604

Ensina Sérgio Vasques³ que «a autonomia político-administrativa das regiões dos Açores e da Madeira, diz-nos o artigo 225.º da Constituição da República, tem como fundamento as suas características geográficas, económicas sociais e culturais, bem como as históricas aspirações autonomistas das populações insulares.»

É o artigo 227.º da CRP que se ocupa em específico desta matéria, prevendo que as Regiões Autónomas gozam de poder tributário próprio, nos termos da lei, tendo competências para adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais (n.º 1, alínea i)), bem como o poder de dispor das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas (alínea j) do n.º 1).

O reconhecimento deste comando constitucional na lei ordinária foi concretizado através da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro (Lei das Finanças das Regiões Autónomas), cujo artigo 56.º, n.º 2, compreende: (i) o poder de criar e regular impostos vigentes apenas nas regiões autónomas; e (ii) o poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, dentro dos limites fixados na lei.

Com fundamento nesta autonomia legislativa em matéria fiscal, as Regiões Autónomas adotaram a derrama estadual nas suas regiões, a qual assumiu a forma de derrama regional com a aprovação:

- a) na Madeira, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto⁴;
- b) nos Açores, do Decreto-Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro⁵.

A derrama regional incide sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000 sujeito e não isento de IRC e aplica-se:

- a) na Madeira, a sujeitos passivos de IRC que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria

³ In Manual de Direito Fiscal, 2011, Almedina, pág. 139

⁴ Alterado pelos Decretos Legislativos Regionais n.ºs 5/2012/M, de 30 de março; 42/2012/M, de 31 de dezembro; 5-A/2014/M, de 23 de julho, que republicou o diploma originário; 2/2018/M, de 9 de janeiro; 26/2018/M, de 31 de dezembro; 18/2020/M, de 31 de dezembro, e 14/2022/M, de 27 de julho.

⁵ Alterado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 1/2018/A, de 3 de janeiro.

naquela Região (artigo 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M e artigo 26.º, n.º 1, da Lei das Finanças Regionais);

b) nos Açores, a sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores, bem como a sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável nos Açores, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A).

Feito este enquadramento legislativo, recorramos, então, aos fundamentos invocados no citado Acórdão do STA proferido no processo 0217/25 para resolver a questão em análise nos presentes autos no sentido *«(...) de saber se o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território continental português e imputável a estabelecimento estável nas regiões autónomas concorre para o cálculo do quantitativo da parte do lucro tributável que o artigo 87.º-A do Código do IRC sujeita a derrama estadual, isto é, para a determinação «da parte do lucro tributável que exceda € 1.500.000».*

Ora, começa o citado aresto por interpretar a norma prevista no n.º 2 do artigo 26.º da Lei das Finanças Regiões Autónomas, mencionando que *«não pode funcionar como regra de delimitação da incidência das derramas»*, como tem sido prática da jurisprudência arbitral semelhante à decisão arbitral recorrida, esclarecendo por que razão, assim o entende:

«Em primeiro lugar, porque não constitui uma norma de direito tributário, mas de direito financeiro.

Ou seja, esta norma estabelece regras de distribuição de receitas regionais e não regras de atribuição ou de delimitação de poderes tributários, incluindo a delimitação dos poderes tributários entre os órgãos nacionais e os órgãos regionais.

Isso resulta - a nosso ver, claramente - da própria redação da norma que determina o que constitui receita de cada região autónoma.

Mas também da sua inserção sistemática no Título II, Capítulo I, do diploma, que alude às receitas fiscais regionais. E que se contrapõe, no que para o caso releva, ao Título VI do mesmo diploma, que alude aos poderes tributários das regiões autónomas.

Em segundo lugar, porque não faz nenhuma alusão às derramas. O seu âmbito de aplicação reconduz-se ao IRC.

É possível que o tribunal arbitral tivesse entendido que a derrama estadual estava abrangida no seu âmbito por o artigo 87.º-A - que a prevê - estar integrado no Código do IRC.

Deve, porém, contrapor-se que do facto de previsão normativa da derrama estadual estar inserida no Código do IRC não deriva que seja IRC ou que deva como tal ser considerada para os efeitos da LFRA.

E o artigo 32.º do mesmo diploma infirma este entendimento, porque regula especificamente o caso dos impostos extraordinários liquidados como adicionais ou sobre a matéria coletável de outros impostos.

E a derrama estadual constitui um imposto extraordinário (no sentido de contingente) e que não sendo liquidado como adicional, reveste a modalidade de um adicionamento, por incidir sobre a matéria coletável de outro imposto (no caso, o IRC).

Pelo que a regra do artigo 26.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, da LFRA não pode funcionar como critério de delimitação do âmbito da incidência da derrama regional e da derrama estadual.»

Elucida, ainda, o douto aresto que:

«Pelo seu lado, as normas dos diplomas que criaram as derramas regionais também não podem funcionar como normas de delimitação de incidência da derrama estadual.

Na essência, porque as Assembleias Legislativas Regionais não têm competência para criar impostos que incidam sobre matéria objeto da incidência prevista para qualquer dos impostos de âmbito nacional - n.º 1 do artigo 57.º da LFRA.

Ora, se os poderes tributários das Regiões Autónomas não incluem o poder de criar impostos regionais que incidam sobre matéria objeto da incidência dos impostos de âmbito nacional, também não podem usar a sobreposição dos impostos regionais como forma de delimitação de incidência dos impostos estaduais.

É verdade que os poderes tributários das Regiões Autónomas incluem o poder de «adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos da lei quadro da Assembleia da República» - alínea i) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição.

Só que este poder de adaptação também não inclui o de delimitar o âmbito territorial de incidência dos impostos nacionais.

O artigo 59.º da LFRA prevê que as Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas podem diminuir as taxas de certos impostos de âmbito nacional e até certos limites, mas não prevê que possam excluir as Regiões Autónomas da incidência de impostos de âmbito nacional.

Não olvidamos que, no caso específico da Região Autónoma da Madeira, a alínea b), do n.º 4 do artigo 138.º do respetivo Estatuto Político-Administrativo (aprovado pela Lei n.º 13/91, de 5 de junho, revisto e republicado pela Lei n.º 130/99, de 21 de agosto) prevê que a Assembleia legislativa Regional pode «[i]sentar, reduzir ou bonificar derramas aplicáveis no território da Região».

Mas também esta norma não pode ser interpretada no sentido de que permite à Assembleia Legislativa Regional isentar (ou excluir) a Região Autónoma do âmbito de incidência da derrama estadual.

Porque, como foi referido no acórdão do Tribunal Constitucional de 17 de junho de 2014, tirado no processo n.º 1102/13 (acórdão n.º 467/2014), reafirmando jurisprudência anterior do mesmo Tribunal, a regulação do modo pelo qual as regiões adaptam às suas específicas necessidades o sistema fiscal nacional não pode contrariar os comandos legais inseridos na Lei das Finanças Regionais.

Também não olvidamos que, no caso específico da Região Autónoma dos Açores, o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro determina que não são aplicáveis aos sujeitos passivos mencionados no seu artigo 2.º os artigos 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A, do Código do IRC.

Mas também esta norma não pode ser interpretada no sentido de que exclui do objeto de incidência da derrama estadual o lucro tributável imputável ao território daquela Região Autónoma.»

Mais, referindo com manifesto interesse que:

«Por idêntica razão à já acima referida: uma tal interpretação implicaria que a Região Autónoma pudesse determinar o objeto da incidência prevista para um imposto de âmbito nacional, o que não se compatibilizaria com o n.º 1 do artigo 57.º da LFRA já acima citado.

E também não pode ser interpretada no sentido de que sobrepõe à incidência da derrama estadual o seu próprio regime, adaptando-a às especificidades da Região, através da redução de 20% na taxa respetiva (como anuncia o preâmbulo do diploma).

É que não existe a pretendida identidade entre a derrama estadual e o IRC. Como se referiu já [de resto, em linha com o entendimento firmado no acórdão do Tribunal Constitucional de 13 de julho de 2016, no processo n.º 367/13 (acórdão n.º 430/2016), ponto 10.2.], não obstante o legislador do Código do IRC se referir à derrama estadual como um adicional ao IRC, deve entender-se que reveste a modalidade de adicionamento.

Assim, à semelhança do que ocorre, atualmente, com a derrama municipal, deve reconhecer-se à derrama estadual uma significativa autonomia relativamente ao IRC.

O que significa que, para que pudesse considerar-se integrada nos poderes de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, teria de constar especificamente do diploma que os prevê (no caso, do artigo 59.º da LFRA). Não como poder de aplicação de taxas reduzidas de IRC, mas como poder de aplicação de taxas reduzidas de derrama estadual.

Não podendo a delimitação do âmbito espacial de incidência da Derrama Estadual fazer-se contrapondo o regime do artigo 87.º-A do Código do IRC aos diplomas que delimitam as competências legislativas e regulamentares tributárias das Regiões Autónomas ou aos diplomas que criaram as respetivas derramas

regionais, a questão que fica é a de saber se resulta do próprio artigo 87.º-A que a derrama estadual não é aplicável nos respetivos territórios.

Questão a que teremos de dar, também, resposta negativa. Na essência porque, embora o dispositivo não especifique o que entende por «sujeitos passivos residentes em território português», resulta da sua inserção sistemática que tinha em vista o âmbito territorial de incidência do próprio IRC, nos termos que resultam do artigo 4.º do respetivo Código.

É de sublinhar que a recondução do problema dos autos ao da taxa aplicável já pressupõe que a derrama estadual e a derrama regional são o mesmo imposto (com taxas normais no continente e reduzidas nas Regiões Autónomas). Este entendimento não pode ser sufragado porque, como vimos, a LFRA não prevê a adaptação do regime jurídico da derrama estadual às Regiões Autónomas e porque o regime jurídico da derrama regional deriva, integralmente, dos diplomas próprios aprovados pelas Assembleias Legislativas Regionais.

Quanto à alegada violação dos princípios constitucionais da igualdade, da proibição de discriminações arbitrárias e da capacidade contributiva, decorre da alínea “U)” das conclusões das contra-alegações do recurso que a Recorrida a surpreende no facto de os sujeitos passivos residentes não poderem aceder ao mesmo regime da derrama que os seus concorrentes estrangeiros.

A Recorrente considera-se discriminada no «acesso» a um regime que considera ser bonificado porque considera que a derrama regional é uma taxa reduzida da derrama estadual (e por isso é que a encara como um desagravamento fiscal, no âmbito deste imposto).

Ora, já vimos que a derrama estadual e a derrama regional são impostos distintos, que derivam integralmente de diplomas distintos e que não podem ser sobrepostos. E que, por isso, o regime da derrama regional não pode ser interpretado como um regime bonificado da derrama estadual.

Assim sendo, a questão de saber se a derrama regional é aplicável a uns e não é aplicável a outros (e se daí deriva tratamento desvantajoso para os sujeitos passivos residentes no território português) não pode ser oposta à derrama estadual.

Poderá opor-se às derramas regionais a questão de saber se os respetivos sistemas fiscais salvaguardam a eficiência funcional (no sentido a que alude a alínea g) do artigo 55.º da LFRA) e a coerência com o sistema fiscal nacional. Mas essa não é questão que importa abordar aqui porque não são as derramas regionais que aqui estão em causa.»

Por fim, alude ainda, o suprarreferido Acórdão que:

«Há, todavia, uma questão que se pode colocar neste âmbito e que tem a ver com a derrama estadual: a de saber se o próprio artigo 87.º-A deve ser interpretado no sentido de que esta não é aplicável a sociedades não residentes em território português com estabelecimento estável nas Regiões Autónomas

da Madeira e dos Açores. E se daí deriva alguma forma da discriminação arbitrária das empresas com sede no território português.

Sobre esta matéria, este tribunal entende que não há nada na letra da lei que autorize a interpretar o artigo 87.º-A nesse sentido. O que resulta do n.º 1 deste artigo é que o âmbito subjetivo da incidência da derrama estadual inclui os não residentes com estabelecimento estável no território português, sendo que tanto o conceito do território português como o de não residentes é o que deriva do artigo 4.º do Código do IRC, abrangendo o território insular. Pelo que também não se concede em nenhum tratamento discriminatório por aqui.

Quanto à inconstitucionalidade dos artigos 87.º-A do Código do IRC e 26.º, n.º 1, alínea b), e n.º 2, e 56.º, estes da LFRA, quando interpretados no sentido normativo que acima foi adotado e por violação da autonomia tributária regional prevista no artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, julgamos manifesto que não existe. Pelas razões que derivam já do que acima foi dito e do mais que resulta do acórdão do Tribunal Constitucional de 17 de junho de 2014, tirado no processo n.º 1102/13 (acórdão n.º 467/2014), que acima referimos e para o qual agora remetemos expressamente.

Como aí se refere, o poder de que dispõem as regiões autónomas de adaptar o sistema fiscal nacional às suas exigências específicas é, inquestionavelmente uma das expressões da autonomia financeira regional, mas não impede que a fonte reguladora do modo de exercício deste específico poder autonómico derive de lei-quadro da Assembleia da República. Assim, a alínea i) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição deve ser conjugada com a alínea t) do artigo 164.º do mesmo diploma fundamental, que atribuiu à Assembleia da República o poder de definir e regular as relações financeiras entre a República e as Regiões Autónomas.»

Concluindo e sumariando, assim, o referido Acórdão, no sentido de que: «A derrama estadual, a que alude o artigo 87.º-A do Código do IRC, incide sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português, incluindo a que for imputável a estabelecimentos estáveis nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira.»

Sendo esta a mais recente jurisprudência unânime do Supremo Tribunal Administrativo, especificamente sobre a questão em ponderação nos presentes autos, é essa que se adota nesta decisão arbitral, tendo em consideração a «interpretação e aplicação uniformes do direito», ditadas pelo artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil e exigida pelo princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).

Por último, atendendo que, no caso em apreço, estamos perante um grupo de sociedade sujeito ao RETGS, é de aludir que é precisamente pelo mecanismo de apuramento — por via da soma algébrica dos lucros tributáveis individuais de cada sociedade do grupo, e não por via de um lucro consolidado — que permite compreender de que forma a jurisprudência fixada pelo STA no Acórdão de Uniformização se projeta no caso das Requerentes.

Com efeito, resulta do artigo 69.º, n.º 3, do CIRC que o lucro tributável do grupo corresponde à soma algébrica dos lucros tributáveis apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades que o integram — incluindo, como sublinha Casalta Nabais, sem que sejam eliminados quaisquer resultados decorrentes de transações internas ao grupo —, pelo que, o lucro tributável imputável aos estabelecimentos estáveis situados nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, gerado pelas sociedades do grupo aí instaladas, não desaparece nem se autonomiza do cômputo do grupo: ele integra-se, a montante, no lucro tributável individual dessa sociedade, apurado na sua própria declaração modelo 22, para depois concorrer, a jusante, para a soma algébrica que determina o lucro tributável do grupo sujeito a derrama estadual nos termos do n.º 3 do artigo 87.º-A.

Não há, pois, no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, qualquer norma ou mecanismo que opere a segregação do lucro tributável imputável às regiões autónomas antes desse lucro concorrer para o apuramento do lucro tributável agregado do grupo.

Pelo contrário: sendo o lucro tributável de cada sociedade apurado nos termos gerais do Código do IRC — cujo âmbito territorial de incidência, como recorda o citado Acórdão do STA, abrange o território insular, por força do artigo 4.º do CIRC —, o lucro gerado nos estabelecimentos estáveis da Madeira e dos Açores integra, sem qualquer exclusão ou expurgo, o lucro tributável individual da respetiva sociedade do grupo, e é esse mesmo valor, já assim apurado, que entra na soma algébrica prevista no artigo 69.º, n.º 3, do CIRC.

Deste modo, a conclusão fixada pelo STA — de que a derrama estadual incide sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000, incluindo o que for imputável a estabelecimentos estáveis nas regiões autónomas — aplica-se ao grupo de sociedades tributado ao abrigo do RETGS sem necessidade de qualquer adaptação ou desvio ao regime especial: a inclusão opera-se automaticamente, a

montante, no apuramento do lucro tributável individual de cada sociedade do grupo, sendo o resultado dessa inclusão que se propaga, sem quebra de continuidade, para o lucro tributável agregado do grupo relevante para efeitos do artigo 87.º-A do CIRC.

Por isso, considera-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelas Requerentes, ficando prejudicado o conhecimento de outras questões colocadas.

Do Pedido de restituição de quantias pagas com juros indemnizatórios

Improcedendo o pedido de pronúncia arbitral, improcedem os pedidos de restituição de quantias pagas e juros indemnizatórios, que pressupõem pagamento indevido.

VIII. DECISÃO

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, o Tribunal arbitral decide:

- a) Julgar improcedentes as exceções «*da incompetência do tribunal arbitral em razão do valor do pedido*» e «*da incompetência material do tribunal arbitral para apreciação do pedido de condenação da AT ao apuramento do IRC segundo determinado cálculo da derrama estadual*» suscitadas pela Requerida;
- b) Julgar improcedente o presente pedido arbitral;
- c) Julgar improcedente o pedido de reembolso de quantias pagas;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios;
- e) Condenar as Requerentes no pagamento das custas processuais.

IX. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 1.520.255,77**, nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

X. CUSTAS

Custas a cargo das Requerentes, ao abrigo do disposto no artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 20.196,00 (vinte mil, cento e noventa e seis euros).

Notifique-se.

Lisboa, 10 de julho de 2026

O Tribunal Arbitral Coletivo

Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Presidente),

Fernando José da Costa Matos (Adjunto)

Marta Jacques Pena (Adjunta e Relatora)