

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1116/2024-T

Tema: IRC – Liquidação; Derramas Estadual e Regional; Regiões Autónomas.

SUMÁRIO

I – Qualquer sujeito passivo de IRC, que exerce parte da sua atividade nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, através de estabelecimentos estáveis aí existentes, que não seja residente nessas Regiões, mas sim no território continental português, está sujeito às derramas regionais previstas naquelas circunscrições pela parcela do lucro tributável imputável àqueles estabelecimentos, aplicando-se a derrama estadual ao lucro tributável remanescente.

II – O cálculo das quantias devidas a título de derrama estadual (artigo 87.º-A do CIRC) e de cada uma das derramas regionais deve ser aferido com base no critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2 da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro), que determina uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição, com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à atividade que nela foi efetivamente desenvolvida.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Adelaide Moura, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o presente Tribunal Arbitral singular, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., Unipessoal, Lda., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., n.ºs ... e ..., ...-... Amadora, doravante “Requerente”, no seguimento do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2024... e da liquidação de IRC n.º 2022..., respeitante ao período de tributação de 2021, veio, nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1, alínea a) e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) e deduzir o respetivo Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) contra os atos impugnados, peticionando a respetiva anulação e o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais.

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

O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi submetido pela Requerente em 11-10-2024, aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 15-10-2024 e notificado à AT.

A Requerente optou expressamente por não designar árbitro.

Nos termos e para efeitos do disposto no artigo 6.º, n.º 1 do RJAT, foi designada a árbitra do presente Tribunal Arbitral singular, que comunicou ao Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD a aceitação do encargo no prazo legalmente previsto.

Ambas as Partes foram notificadas da nomeação da árbitra, não tendo qualquer delas manifestado vontade de a recusar.

Em 24-12-2024, o presente Tribunal Arbitral foi constituído, conforme comunicação do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em harmonia com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

Notificada do despacho do Tribunal Arbitral de 14-01-2025, a AT apresentou a sua resposta em 19-02-2025. Foi junto o respetivo processo administrativo.

Em 20-03-2025, o Tribunal Arbitral emitiu despacho a dispensar a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações.

Em 23-06-2025, o Tribunal Arbitral emitiu despacho a prorrogar o prazo para emissão e notificação da decisão, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

Em 20-08-2025, o Tribunal Arbitral emitiu novo despacho a prorrogar o prazo para emissão e notificação da decisão, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

Em 21-10-2025, o Tribunal Arbitral emitiu novo despacho a prorrogar o prazo para emissão e notificação da decisão, até 24-12-2025, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

A. Requerente

Em 2022, a Requerente procedeu à apresentação da respetiva declaração periódica de rendimentos, Modelo 22, referente ao exercício de 2021, tendo ainda apresentado declaração de substituição, em 15-07-2022, que não alterou o valor da derrama estadual em causa.

Discordando da (auto)liquidação de IRC, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida liquidação respeitante ao exercício de 2021.

Tendo sido notificada do indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente, através do PPA apresentado, pretende a apreciação e declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e de ilegalidade do ato de autoliquidação de IRC, na medida em que inclui derrama estadual indevidamente suportada e paga quanto à parte do lucro tributável legalmente alocada às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, no valor de 42.831,80 € (quarenta e dois mil oitocentos e trinta e um euros e oitenta cêntimos).

No exercício de 2021, a Requerente desenvolveu a sua atividade no território continental, na Região Autónoma da Madeira (“RAM”) e na Região Autónoma dos Açores (“RAA”), onde mantém instalações, através das quais exerce efetivamente a sua atividade económica, tendo apurado os seguintes volumes de negócios e coletas de IRC imputáveis à RAM e à RAA:

	2021 (€)
Volume de negócios imputável ao território continental	256.014.267,22
Volume de negócios imputável à RAM	6.220.175,69
Volume de negócios imputável à RAA	6.617.517,31
Rácio RAM	0,024
Rácio RAA	0,026
Rácio Continente	0,950
Coleta imputável ao território continental	3.417.977,16
Coleta imputável à RAM	60.444,23
Coleta imputável à RAA	65.481,25
Derrama Estadual	661.635,88

Com efeito, o volume de negócios da Requerente encontra-se, no exercício de 2021, repartido pelas três áreas territoriais identificadas (*i.e.*, território continental, RAA e RAM), sendo o respetivo lucro tributável apurado em função da proporção do volume de negócios gerado em cada circunscrição, como resulta do quadro 11-B da declaração de rendimentos Modelo 22:

	2021 (€)
Lucro tributável total	17.132.717,56
Lucro tributável imputável ao território continental ⁽¹⁾	16.276.081,68
Lucro tributável imputável à RAA ⁽¹⁾	445.450,66
Lucro tributável imputável à RAM ⁽¹⁾	411.185,22

A derrama estadual foi calculada pela Requerente com base no seu lucro tributável total, tendo o valor da derrama estadual apurado, em 2021, ascendido a 661.635,88 € (seiscentos e sessenta e um mil seiscentos e trinta e cinco euros e oitenta e oito cêntimos).

Ou seja, ao nível da parte do IRC referente à derrama estadual, a Requerente não dividiu a matéria coletável pela derrama estadual e derramas regionais (em proporção do volume de negócios em cada circunscrição), antes alocando exclusivamente à derrama estadual.

O procedimento adotado pela Requerente ao nível da derrama estadual resulta do próprio modelo oficial da declaração Modelo 22, já que a mesma não inclui quaisquer campos para apuramento de derramas regionais equivalentes aos campos 350 (“Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores”) e 370 (“Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira”) existentes no que se refere à restante parte do IRC.

Não obstante a Requerente ter atuado de acordo com o procedimento imposto pela própria AT e o seu sistema informático, considera que o apuramento da derrama estadual ali refletido é desconforme à lei, atenta a desconsideração, para aquele efeito, do lucro tributável imputável a cada uma das Regiões (nomeadamente, RAM e RAA), nas quais a Requerente exerce a sua atividade, inviabilizando-se, assim, a atribuição da relevância devida à existência de derrama regional em vigor na RAM e na RAA.

Com efeito, entende a Requerente que, atento o lucro tributável imputável ao território continental, bem como à RAA e à RAM – imputação essa realizada de acordo com o critério da proporção do volume de negócios apurado relativamente a cada Região –, a derrama estadual efetivamente devida no exercício de 2021 em causa deveria corresponder apenas a 618.804,08 € (seiscentos e dezoito mil oitocentos e quatro euros e oito cêntimos), não sendo devida derrama regional, atendendo aos respetivos regimes jurídicos aplicáveis:

	2021 (€)
Lucro tributável imputável ao território continental ⁽¹⁾	16.276.081,68
Lucro tributável imputável à RAM ⁽¹⁾	411.185,22
Lucro tributável imputável à RAA ⁽¹⁾	445.450,66
Derrama estadual	618.804,08
Derrama regional (RAM)	0,00
Derrama regional (RAA)	0,00

De onde decorre que o montante de derrama estadual concretamente pago em excesso pela Requerente, por referência ao exercício de 2021, corresponde a 42.831,80 € (quarenta e dois mil oitocentos e trinta e um euros e oitenta centimos).

Tal como sustentou a Requerente na precedente reclamação graciosa, a componente do lucro tributável apurado no exercício de 2021 em causa e imputável à RAM e à RAA não deveria ter sido considerada no apuramento da derrama estadual paga pela Requerente.

A derrama estadual foi introduzida no Código do IRC, através da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho. Por sua vez, a RAA procedeu, através do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, à criação da derrama regional. No caso da RAM, a criação da derrama regional ocorreu por via do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto.

A criação do regime de derramas regionais pela RAA e pela RAM, enquanto manifestação do poder tributário próprio daquelas Regiões Autónomas constitucionalmente consagrado (artigo 227.º, n.º 1, alínea i) da CRP), teve por base a Lei das Finanças Regionais (conforme Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro).

Ora, a Requerente, residente em território continental, mas com instalações na RAA e na RAM, através das quais exerce efetivamente a sua atividade, deverá ficar respetivamente sujeita à derrama regional na parte do lucro tributável imputável ao estabelecimento ou instalações fixas nessas Regiões (desde que, naturalmente, se encontrem preenchidos os demais requisitos legalmente exigidos para o efeito), não devendo, por sua vez, essa parte do lucro tributável da Requerente ficar sujeita à derrama estadual do Código do IRC.

Ou seja, a Requerente não sustenta que não está sujeita à derrama estadual nacional. O que afirma e reitera é que, na parte do lucro tributável imputável às Regiões Autónomas, aplica-se a derrama regional, *i.e.*, a adaptação regional da derrama estadual.

É o próprio DLR que regula a derrama regional na Madeira que expressamente define o seu âmbito de aplicação subjetivo/pessoal por remissão para o artigo 20.º, n.º 1 da Lei Orgânica n.º 1/2010, de 29 de março (atualmente artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro) que, por sua vez, adjudica na respetiva alínea b) às Regiões Autónomas o imposto referente a instalações na Madeira de entidades residentes noutra circunscrição nacional, designadamente no continente.

Por outro lado, o DLR que regula a derrama regional nos Açores expressamente aplica-a a sujeitos passivos residentes na RAA, bem como a sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na RAA, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Ora, quando o legislador regional se refere a sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável nos Açores, refere-se apenas ao território dos Açores, e, por conseguinte, refere-se a não residentes nos Açores (e não por referência a não residentes em Portugal como um todo).

A jurisprudência nacional tem sido muito clara. Quando num DLR em matéria fiscal se refiram estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas, o contexto regional dessa legislação aponta inequivocamente para um conceito de estabelecimento estável que inclui toda e qualquer entidade não residente na Região Autónoma em referência, e não qualquer entidade não residente em Portugal.

Se for interpretado com o sentido de abarcar apenas os estabelecimentos estáveis nos Açores de sujeitos passivos não residentes em Portugal, seria inconstitucional por violação dos

princípios da igualdade e da proibição de discriminação arbitrária (artigos 2.º e 13.º da CRP) e do princípio da capacidade contributiva (artigo 104.º da CRP).

Não está em causa qualquer confusão entre o plano da incidência do imposto e o plano do apuramento das receitas fiscais pertencentes às Regiões Autónomas. O que se afigura é uma violação dos princípios constitucionais da igualdade, da proibição de discriminação arbitrária e da capacidade contributiva, consequente ao afastamento pela AT de sujeitos passivos residentes noutras circunscrições nacionais de acederem, quanto aos lucros imputáveis aos seus estabelecimentos na Madeira e nos Açores, ao mesmo regime de derrama (regional) aplicável aos seus concorrentes estrangeiros com atividade ou estabelecimentos apenas nos Açores ou na Madeira.

Quer isto dizer que, tendo as Regiões Autónomas exercido o seu poder de instituir para aplicação no seu território uma derrama regional que derroga, no âmbito da sua circunscrição territorial de aplicação, a derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC, este último normativo há que ceder no que respeita ao âmbito legítimo de aplicação pessoal (restrita à circunscrição regional e respetivo território) dessa derrama regional, sob pena de violação de lei de valor reforçado.

Sem prejuízo, acresce que a Requerente entende que nem é devida a derrama regional no período de tributação de 2021, em virtude de a componente do lucro tributável imputável à RAA e à RAM, em 2021, ser inferior a 1.500.000 € (um milhão e quinhentos mil euros).

Do exposto resulta que é ilegal a autoliquidação de IRC (derrama estadual) respeitante ao exercício de 2021, por violação do disposto nos artigos 87.º-A do Código do IRC e 26.º, n.º 2 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro (Lei das Finanças Regionais), bem como por violação do regime jurídico da derrama regional previsto no Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro e no Decreto-Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho, na redação em vigor à data dos factos, na medida em que incorpora derrama estadual liquidada em excesso (porque liquidada sobre matéria tributável legalmente alocada às derramas

regionais e respetivas taxas), no montante de 42.831,80 € (quarenta e dois mil oitocentos e trinta e um euros e oitenta cêntimos) suportado em excesso pela Requerente.

O erro da autoliquidação é imputável à AT na sua raiz, e não apenas a partir do indeferimento da reclamação graciosa, pelo que o termo inicial de contagem dos juros indemnizatórios, nos termos legais, deve corresponder à data de pagamento de imposto indevido, e não apenas a data do indeferimento da reclamação graciosa.

Dado que o formulário eletrónico no Portal das Finanças, que a Requerente obrigatoriamente usou para autoliquidar o IRC e respetivos adicionais, como as derramas, não destrinça entre a derrama estadual e as derramas regionais, designadamente a derrama regional da Madeira ou a derrama regional dos Açores, não há dúvida de que o erro, não sendo do contribuinte, antes sendo consequência dos constrangimentos do formulário declarativo Modelo 22 de IRC, é sempre dos serviços da AT e, por conseguinte, estão preenchidos os pressupostos para juros indemnizatórios contados da data de pagamento do imposto indevido.

O erro de que padece a liquidação contra a qual se reagiu, que resulta exclusivamente de erro dos serviços da AT, foi ainda agravado pelo indeferimento da reclamação graciosa.

Sendo a liquidação declarada ilegal e anulada, e tendo a Requerente suportado e pago, com respeito ao exercício de 2021, imposto em montante superior ao legalmente devido, haverá direito ao respetivo reembolso, mas, também, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, a juros indemnizatórios, calculados sobre o montante de imposto indevidamente suportado, no valor de 42.831,80 € (quarenta e dois mil oitocentos e trinta e um euros e oitenta cêntimos).

B. Requerida

Nos presentes autos está em causa saber se, tal como defende a Requerente, o lucro tributável presumivelmente obtido pela sociedade (com sede e direção efetiva no território continental português), nas instalações localizadas na RAM e na RAA, está sujeito a derrama regional por

referência a uma proporção do lucro tributável, que a Requerente imputou às referidas circunscrições regionais, em função do peso do volume de negócios, ou à derrama estadual, nos termos do artigo 87.º-A do CIRC.

Com efeito, uma das principais questões subjacentes à matéria em apreço é se devemos classificar cada uma das cerca de 40 lojas, pontos físicos de venda, como estabelecimentos estáveis para efeitos de poder beneficiar das taxas de derrama regional ou não.

Ora, o conceito de estabelecimento estável está estreitamente relacionado com o Direito Fiscal Internacional, no âmbito da dupla tributação internacional.

Nada disto ocorre no caso, pois a Requerente tem sede e direção efetiva no território continental português (e não nas ilhas), onde exerce a sua atividade de comercialização de produtos para desporto, detendo uma rede de distribuição (com cerca de 40 pontos de venda) espalhados por todo o território nacional (quer continental, quer insular), pelo que, conforme resulta diretamente da letra da lei, está sujeita a derrama estadual e não a derrama regional.

De acordo com o n.º 1 do artigo 5.º da CRP, Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira, os quais constituem Regiões Autónomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprio, conforme n.º 2 do artigo 6.º da CRP.

Apesar da consagração de reserva de competência legislativa atribuída, em matéria fiscal, à Assembleia da República, o artigo 277.º da CRP reconhece às Regiões Autónomas, entre outros, o poder tributário próprio e o poder de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, dispondo de receitas fiscais nelas cobradas ou geradas e participando nas receitas tributárias do Estado.

Em suma, as Regiões Autónomas têm um poder tributário próprio, um poder tributário de adaptação e um direito a determinadas receitas.

Para regular estes poderes, a Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, aprovou a Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA), que tem por objeto, conforme artigo 1.º do diploma, a definição dos meios de que dispõem as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira para a concretização da autonomia financeira consagrada na CRP e nos respetivos estatutos político-administrativos.

Esta Lei Orgânica abrange as matérias relativas à administração financeira, às receitas regionais, ao poder tributário próprio das Regiões Autónomas, à adaptação do sistema fiscal nacional e às relações financeiras entre as Regiões Autónomas e as autarquias locais nelas sediadas.

Os poderes das Regiões Autónomas referidos devem ser exercidos em obediência ao princípio da coerência entre o sistema fiscal nacional e os sistemas fiscais regionais, previsto na alínea a) do artigo 55.º da LFRA e do princípio da suficiência, no sentido de que as cobranças tributárias regionais, em princípio, visam a cobertura das despesas públicas regionais.

A propósito do poder de criar impostos regionais, determina o n.º 1 do artigo 57.º da LFRA, que tal poder deve ser exercido em matérias não sujeitas à incidência efetiva ou potencial de impostos de âmbito nacional e que não funcionem como um obstáculo ao comércio com os diferentes pontos do território nacional.

Deste modo, a competência atribuída às Regiões Autónomas para adaptar o sistema nacional às especificidades regionais consiste na diminuição das taxas de IRS, do IRC, IVA e impostos especiais de consumo, na conceção de deduções à coleta e na conceção de benefícios fiscais temporários e condicionados (artigo 59.º da LFRA).

Assim, o poder tributário das Regiões Autónomas está limitado à criação de impostos relacionados especificamente com as Regiões Autónomas e à adaptação do sistema fiscal nacional. Tal competência não compreende o poder de revogar ou afastar leis gerais da República em matéria fiscal.

A taxa de IRC, para o ano de 2021, para as entidades que exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, em vigor na RAM, estabelecida no n.º 1 do artigo 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, com a redação dada pelo DLR n.º 18/2020/M, de 31 de dezembro e DLR n.º 28-A/2021/M, de 30 de dezembro, aplicável aos primeiros 25.000 € (vinte e cinco mil euros) de matéria coletável era de 11,9%, aplicando -se a taxa de 14,7% ao excedente, sendo de 14,70% para as grandes empresas.

Tal como relativamente à RAM, das disposições legais aplicáveis à RAA resulta que, relativamente às pessoas coletivas com sede em Portugal, no território continental, apenas beneficiam da redução de taxa de IRC, aquelas que possuam uma representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição, ou seja, em território da Região Autónoma, e desde que não integrem um grupo de sociedades tributado, por opção, pelo RETGS previsto no artigo 69.º do CIRC.

Por outro lado, em relação à RAA e no que concerne à derrama regional, constata-se que a mesma foi criada pelo DLR n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, tendo as taxas sido alteradas pelo DLR n.º 1/2018/A, de 3 de janeiro.

O n.º 1 do artigo 2.º do referido diploma determina expressamente que a derrama regional é aplicável aos sujeitos passivos residentes na RAA, bem como aos não residentes com estabelecimento estável na RAA, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Ou seja, a derrama regional, com as taxas nela previstas, apenas se aplica a residentes na RAA e a não residentes em território português com estabelecimento estável na RAA, o que não é o caso da Requerente.

A Requerente não é uma entidade não residente logo, não pode, com o devido respeito, invocar o pressuposto de ter estabelecimento estável na RAA.

Quanto à derrama regional da RAM, o regime jurídico da derrama regional foi criado pelo DLR n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, tendo as taxas sido alteradas, sucessivamente, pelos Decretos Legislativos Regionais n.ºs 5-A/2014/M, de 23 de julho, 2/2018/M, de 9 de janeiro, 26/2018/M, de 31 de dezembro e 18/2020/M, de 31 de dezembro.

De acordo com aquele regime, nos termos do n.º 1 e 2 do artigo 4.º do DLR n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, na redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho, a derrama regional incide sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000,00 € (um milhão e quinhentos mil euros) sujeito e não isento de IRC apurado pelos sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Assim, à semelhança do que se conclui relativamente à RAA, verifica-se que a derrama regional, com as taxas nela previstas, apenas se aplica a residentes na RAM e a não residentes com estabelecimento estável na RAM.

Verifica-se que a Requerente não tem sede nas Regiões Autónomas, nem é sociedade não residente com estabelecimento estável em qualquer das Regiões Autónomas, pelo que, contrariamente ao alegado, não se lhe aplica a derrama regional.

Acresce que a derrama estadual foi aprovada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, por aditamento dos artigos 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A do CIRC.

No que respeita à natureza jurídico-fiscal, a derrama estadual configura-se como uma receita do Estado e constitui imposto acessório relativamente ao IRC, tendo a natureza de IRC, que incide sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000,00 € (um milhão e quinhentos mil euros) sujeito e não isento de IRC apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, como a Requerente, e ainda por não residentes com estabelecimento estável em território nacional.

Como tal, haverá que concluir que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa não padece de qualquer vício, devendo a conformidade da liquidação ser reconhecida.

Dado que a Requerente não tem razão, devem decair *in totum* os argumentos expendidos, mantendo-se a liquidação de IRC objeto dos presentes autos.

III. SANEAMENTO

O presente Tribunal Arbitral é competente, foi regularmente constituído e o pedido é tempestivo, tendo sido paga a taxa de arbitragem, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º, 5.º, n.ºs 1 e 2, 6.º, n.º 1, 10.º, n.º 1, alínea a), 11.º e 12.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Ambas as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 10.º, n.º 2 e 29.º do RJAT.

Não foi alegada qualquer matéria de exceção e o processo não enferma de nulidades.

Não há qualquer obstáculo à apreciação da causa. Tudo visto, cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas, com sede e direção efetiva no território continental português, que tem como atividade principal a distribuição e comercialização de artigos de desporto, através de estabelecimentos localizados no território do continente e dos arquipélagos da Madeira e dos Açores.

-
- b) Em 03-06-2022, a Requerente procedeu à entrega da respetiva declaração Modelo 22, para efeitos de IRC, por referência ao exercício de 2021, com o n.º de identificação... .
- c) Em 15-07-2022, a Requerente procedeu à entrega de declaração de substituição, com o n.º de identificação..., não alterando o valor da derrama estadual apurado.
- d) Relativamente ao exercício de 2021, na declaração Modelo 22 submetida pela Requerente, foi declarado que “a empresa possui sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais do que uma circunscrição”, incluindo o “continente”, a “Madeira” e os “Açores”.
- e) Relativamente ao exercício de 2021, na declaração Modelo 22 submetida pela Requerente constam os seguintes volumes de negócios:
- “Volume global de negócios”: 256.014.267,22 € (duzentos e cinquenta e seis milhões catorze mil duzentos e sessenta e sete euros e vinte e dois cêntimos);
- “Volume de negócios (...) imputável às instalações situadas na RAM”: 6.220.175,69 € (seis milhões duzentos e vinte mil cento e setenta e cinco euros e sessenta e nove cêntimos);
- “Volume de negócios (...) imputável às instalações situadas na RAA”: 6.617.517,31 € (seis milhões seiscentos e dezassete mil quinhentos e dezassete euros e trinta e um cêntimos).
- f) Relativamente ao exercício de 2021, na declaração Modelo 22 submetida pela Requerente consta o seguinte “lucro tributável”: 17.132.717,56 € (dezassete milhões cento e trinta e dois mil setecentos e dezassete euros e cinquenta e seis cêntimos).
- g) Relativamente ao exercício de 2021, na declaração Modelo 22 submetida pela Requerente consta o cálculo do imposto, autoliquidando IRC, incluindo derramas e tributações

autónomas, no valor total de 2.215.793,79 € (dois milhões duzentos e quinze mil setecentos e noventa e três euros e setenta e nove cêntimos).

- h) O IRC liquidado na declaração Modelo 22 submetida pela Requerente inclui a “derrama estadual”, no valor de 661.635,88 € (seiscentos e sessenta e um mil seiscentos e trinta e cinco euros e oitenta e oito cêntimos).
- i) Na declaração Modelo 22 não foi liquidada qualquer derrama regional, considerando a matéria coletável proporcional a cada circunscrição territorial.
- j) A liquidação de IRC n.º 2022..., emitida em 31-08-2022, liquidou imposto, incluindo derramas e tributações autónomas, no valor total de 2.215.793,76 € (dois milhões duzentos e quinze mil setecentos e noventa e três euros e setenta e seis cêntimos), com reembolso apurado no valor de 119.660,38 € (cento e dezanove mil seiscentos e sessenta euros e trinta e oito cêntimos).
- k) Discordando da liquidação de IRC, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o ato de autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2021.
- l) No âmbito da reclamação graciosa n.º ...2024..., após audição prévia da Requerente, a AT emitiu, em 16-07-2024, decisão de indeferimento do pedido, mantendo a liquidação de IRC.

B. Factos não provados

Não se verificaram outros factos com relevância para a decisão da causa que não tenham sido considerados provados.

C. Motivação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe apenas seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada, em função da prova produzida nos autos e da sua relevância jurídica, nos termos do artigo 123.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a), c) e e) do RJAT.

Constitui um princípio do processo arbitral a “livre apreciação dos factos”, de acordo com “as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros”, manifestando o princípio da “livre apreciação da prova”, conforme disposto nos artigos 16.º, alínea e) e 19.º, n.º 1 do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a sua convicção, em relação aos factos alegados, nos meios de prova constantes no processo, atendendo à sua experiência e conhecimento, ao abrigo do artigo 607.º, n.º 5 do CPC e regras gerais do CC.

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra determinada na legislação é que a livre apreciação não domina na motivação subjacente à matéria de facto.

Em concreto, tendo em consideração os respetivos ónus de alegação e de prova, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na prova produzida nos autos, incluindo os documentos e o processo administrativo juntos pelas Partes, bem como o acordo manifestado, explícita ou implicitamente, quanto a factos alegados nos articulados, nos termos legais.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A. Objeto

Considerando as posições assumidas pelas Partes e vertidas nos respetivos articulados, cabe ao Tribunal Arbitral, atendendo à matéria de facto provada e ao direito aplicável, apreciar e decidir sobre a legalidade dos atos impugnados nos presentes autos, designadamente a liquidação de IRC, no que respeita à aplicação da derrama estadual e das derramas regionais.

B. Apreciação

Atendendo ao objeto dos autos, importa proceder a um breve enquadramento do regime jurídico e fiscal aplicável em sede de IRC, nomeadamente as derramas estadual e regionais.

Nos termos do artigo 103.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), o sistema fiscal visa a “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas” e uma “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Para o efeito, os “impostos” devem ser “criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, conforme artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

Consequentemente, por força do artigo 103.º, n.º 3 da CRP, “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição (...) ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

Assim, nos termos do artigo 5.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (“LGT”), a tributação deve respeitar “os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material”.

Como concretização dos princípios constitucionais, os impostos devem refletir, essencialmente, a “capacidade contributiva” dos sujeitos passivos, a qual é revelada pelos rendimentos, consumo e/ou respetivo património, conforme artigo 4.º, n.º 1 da LGT.

Sendo que, nos termos do artigo 104.º, n.º 2 da CRP, a “tributação das empresas incide fundamental sobre o seu rendimento real”.

Em concreto, e como consabido, nos termos do artigo 1.º do Código do IRC, o IRC incide especificamente sobre os “rendimentos” obtidos, no período de tributação, pelos respetivos “sujeitos passivos”, os quais são definidos no artigo 2.º do mesmo Código.

As “sociedades comerciais” e as “demais pessoas coletivas de direito (...) privado, com sede ou direção efetiva em território português”, como a Requerente, são sujeitos passivos de IRC, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC.

Conforme previsto no artigo 15.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, relativamente às pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em Portugal, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais e benefícios fiscais.

O lucro tributável é constituído pela “soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos”, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do Código do IRC.

De modo a permitir o apuramento do lucro tributável, a contabilidade deve, nomeadamente, estar organizada de acordo com a normalização contabilística e legislação em vigor, bem como refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo em causa, por força do disposto no artigo 17.º, n.º 3 do Código do IRC.

A matéria coletável é, em regra, determinada com base em “declaração do sujeito passivo” em causa, sem prejuízo do seu controlo pela administração fiscal, nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRC.

A declaração periódica de rendimentos, conforme Modelo 22, deve ser enviada, anualmente, nos termos dos artigos 117.º, n.º 1, alínea b) e 120.º, n.º 1 do Código do IRC.

Os elementos constantes das declarações devem concordar exatamente com os obtidos na contabilidade, nos termos dos artigos 120.º, n.º 10 e 121.º, n.º 5 do Código do IRC.

Nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, as “declarações dos contribuintes” apresentadas nos termos legalmente previstos, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade

ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal “presumem-se verdadeiras e de boa-fé”.

A liquidação do IRC é efetuada pelo próprio sujeito passivo, nos termos do disposto no artigo 89.º, alínea a) do Código do IRC, tendo por base a matéria coletável que conste na respetiva declaração, ao abrigo do artigo 90.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC.

No âmbito do exercício de 2021, a taxa de IRC correspondia a 21%, nos termos do artigo 87.º, n.º 1 do Código do IRC.

Sem prejuízo, nesse mesmo exercício, por força do artigo 87.º-A do Código do IRC, sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000 € (um milhão e quinhentos mil euros), não isento de IRC, apurado por sujeito passivo residente em território português que exerça, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incidem as “taxas adicionais” da derrama estadual:

De mais de 1.500.000 € até 7.500.000 €: 3%;

De mais de 7.500.000 € até 35.000.000 €: 5%;

Superior a 35.000.000 €: 9%.

O pagamento da derrama estadual deve ser efetuado nos termos previstos no artigo 104.º-A do Código do IRC.

O regime da “derrama estadual” foi introduzido no Código do IRC, através da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, que aprovou um “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 previstos no Programa de Estabilidade e Crescimento”.

Embora o regime da “derrama estadual” correspondesse a uma medida fiscal aparentemente excecional e temporária, ainda vigora atualmente, com algumas alterações legislativas.

Considerando a jurisprudência do Tribunal Constitucional, que já apreciou, por diversas vezes, o regime em causa, a “derrama estadual consiste (...) numa tributação (dita) adicional em sede do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, que incide sobre uma parte do lucro tributável”, tratando-se de um “imposto contingente”, um “imposto acessório (relativamente ao IRC, imposto principal) que reveste a modalidade de adicionamento (e não de adicional), por incidir sobre a matéria coletável do imposto principal e não sobre a sua coleta”, conforme acórdão n.º 430/2016 do Tribunal Constitucional, acessível em www.tribunalconstitucional.pt.

No mesmo sentido, conforme acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-12-2024, no processo n.º 01083/22.8BESNT, acessível em www.dgsi.pt, “a derrama estadual apresenta--se como um “imposto acessório” e não um “simples imposto dependente”, devido mesmo que o imposto principal, do qual depende, não o seja, pois que, como decorre do respetivo regime jurídico, a derrama estadual incide sobre parte do lucro tributável do imposto principal.”

Para além da “derrama estadual” prevista no Código do IRC, atualmente também vigoram as “derramas regionais” aprovadas pelas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

Nos termos do artigo 227.º da CRP, as Regiões Autónomas podem, designadamente, “exercer poder tributário próprio” e “adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais”, bem como “dispor (...) das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas” e participar nas “receitas tributárias do Estado”.

Em consequência, ao abrigo do artigo 56.º, n.º 1 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, que aprovou a Lei das Finanças das Regiões Autónomas (“LFRA”), reconhece-se legalmente que os “órgãos regionais têm competências tributárias de natureza normativa e administrativa”, incluindo o “poder de criar e regular impostos, vigentes apenas nas regiões autónomas respetivas, definindo a respetiva incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”, bem como o “poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matérias de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes”.

Acredita-se que as Regiões Autónomas têm direito às receitas do IRC “devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável numa única região”, “devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição” e “retido, a título definitivo, pelos rendimentos gerados em cada circunscrição, relativamente às pessoas coletivas ou equiparadas que não tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional”, nos termos do artigo 26.º, n.º 1 da LFRA.

Quanto ao imposto “devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição”, “as receitas de cada circunscrição são determinadas pela proporção entre o volume anual de negócios do exercício correspondente às instalações situadas em cada região autónoma e o volume anual total de negócios do exercício”, nos termos do artigo 26.º, n.º 2 da LFRA.

Relativamente à Região Autónoma da Madeira (“RAM”), o respetivo Estatuto Político-Administrativo (“EPARAM”), aprovado pela Lei n.º 13/91, de 5 de junho, e republicado pela Lei n.º 130/99, de 21 de agosto, com posteriores alterações legislativas, regula a “autonomia política, administrativa, financeira, económica e fiscal” da RAM.

Em particular, o artigo 107.º do EPARAM dispõe que a RAM “exerce poder tributário próprio”, tendo ainda “o poder de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais”, por exemplo.

Para o efeito, a “competência legislativa regional, em matéria fiscal” compreende os poderes de “criar e regular impostos, vigentes apenas na Região, definindo a respetiva incidência, a taxa,

os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” e de “adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes”, nos termos dos artigos 37.º e 135.º do EPARAM.

Sendo que o “sistema fiscal regional” deve ser “estruturado por forma a assegurar a correção das desigualdades derivadas da insularidade, a justa repartição da riqueza e dos rendimentos e a concretização de uma política de desenvolvimento económico e de justiça social”.

Neste contexto, ao abrigo do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, a RAM criou a “derrama regional” em vigor na respetiva Região Autónoma, tendo sido objeto de posteriores alterações legislativas.

No exercício de 2021, nos termos do artigos 3.º e seguintes do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, na redação aplicável, a “derrama regional” 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 pelos sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

As “taxas adicionais” da “derrama regional” correspondem, em função do lucro tributável, a:

De mais de 1.500.000 € até 7.500.000 €: 2,1%;

De mais de 7.500.000 € até 35.000.000 €: 3,5%;

Superior a 35.000.000 €: 6,3%.

O sujeito passivo deve proceder à liquidação da derrama adicional na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do CIRC, conforme artigo 4.º do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto.

O pagamento da derrama regional deve ser efetuado nos termos do artigo 5.º do referido Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto.

Relativamente à Região Autónoma dos Açores (“RAA”), o respetivo Estatuto Político-Administrativo (“EPARAA”), aprovado pela Lei n.º 179/1980, de 5 de agosto, com posteriores alterações legislativas, regula a “autonomia política, legislativa, administrativa, financeira e patrimonial” da RAA.

Em particular, o artigo 20.º do EPARAA dispõe que a RAA “exerce poder tributário próprio” e pode “adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais”, por exemplo.

Para o efeito, as matérias do “poder tributário próprio e de adaptação do sistema fiscal nacional” abrangem os poderes de “criar e regular impostos, definindo a respetiva incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” e de “adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes”, nos termos do artigo 50.º do EPARAA.

Sendo que o “sistema fiscal regional” deve ser “estruturado de forma a assegurar a correção das desigualdades derivadas da insularidade e com vista à repartição justa da riqueza e dos rendimentos e à concretização de uma política de desenvolvimento económico e de maior justiça social”.

Neste contexto, ao abrigo do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, a RAA criou a “derrama regional” em vigor na respetiva Região Autónoma, tendo sido objeto de posteriores alterações legislativas.

Conforme preâmbulo do referido Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, “o Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores dota a Assembleia Legislativa Regional da faculdade de legislar em matérias do seu poder tributário próprio e da adaptação do sistema fiscal nacional, designadamente o poder de 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. Estes princípios materializam-se, nomeadamente, na necessidade de adaptar a derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, na sua redação atual, à Região Autónoma dos Açores sob a forma de derrama regional, o que é efetuado nos termos do presente Decreto Legislativo Regional. Por via da adaptação referida, estabelece-se uma redução (...) nas taxas da derrama regional face às atualmente aplicadas em sede da derrama estadual, tendo por fundamento a identidade entre aquelas derramas e o IRC, bem como a redução deste último na Região Autónoma dos Açores (...). Concomitantemente, a redução das taxas da derrama afigura-se como um instrumento de política fiscal para promoção da economia e reforço dos meios dos agentes económicos na concretização de investimento e criação de emprego, em benefício do desenvolvimento sustentável da Região Autónoma dos Açores.”

No exercício de 2021, nos termos do artigos 1.º e seguintes do referido Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, na redação aplicável, a “derrama regional” 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 na Região Autónoma dos Açores, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

As “taxas” da “derrama regional” correspondem, em função do lucro tributável, a:

De mais de 1.500.000 € até 7.500.000 €: 2,4%;

De mais de 7.500.000 € até 35.000.000 €: 4,0%;

Superior a 35.000.000 €: 7,2%.

O sujeito passivo deve proceder à liquidação da derrama adicional na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do CIRC, conforme artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro.

O pagamento da derrama regional deve ser efetuado nos termos do artigo 3.º do referido Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro.

Ora, quanto à competência tributária das Regiões Autónomas, em geral, o Tribunal Constitucional tem emanado diversa jurisprudência ao longo dos anos.

Conforme acórdão n.º 429/2020 do Tribunal Constitucional, acessível em www.tribunalconstitucional.pt, “A revisão constitucional de 1982 introduziu o poder tributário próprio das Regiões Autónomas (então artigo 229.º, alínea f) da CRP); e a revisão de 1989 desdobrou as competências legislativas regionais em matéria fiscal, num «poder tributário próprio» e num «poder de adaptação» do sistema fiscal nacional às especificidades regionais (artigo 227.º, n.º 1, alínea i) da CRP). A expressão «poder tributário próprio» introduzida pela Revisão de 1982 foi objeto de interpretação restritiva pelo Tribunal Constitucional que, no essencial, entendia que o poder tributário só poderia ser feito no quadro de uma lei que expressamente o regulasse e apenas consentia a possibilidade de criação «*ex novo*» de impostos regionais (Acórdãos n.ºs 91/1984, 348/1986 e 267/1987). As dúvidas que se levantaram quanto ao sentido e alcance afirmado pela jurisprudência constitucional (TEIXEIRA RIBEIRO, “Criação de Impostos pelas Regiões Autónomas”, Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 119 (1986), n.º 3743 e SOUSA FRANCO, “A Autonomia Tributárias das Regiões”, Comunicação de 1987, publicada nos Estudos de Direito Regional, Lex, 1997), desapareceram com a Revisão de 1989, ao introduzir expressamente a referência à possibilidade de adaptação do sistema fiscal nacional à Região no âmbito de uma lei-quadro da Assembleia da República (artigos 227.º, n.º 1, alínea i) e 232.º, n.º 1 da CRP).

A Constituição constituiu um poder tributário regional, criando-o *ex novo*, sem que haja qualquer contradição ou incompatibilidade com a competência exclusiva da Assembleia da República para criar e regular impostos. Como referem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, a norma constitucional «traduz uma exceção à competência legislativa exclusiva da AR nesta matéria (art. 165.º-1/i)» (Constituição da República Portuguesa Anotada, 4.ª Ed., Vol. II, pág. 674); ou como interpretou TEIXEIRA RIBEIRO, «deve ser entendida no contexto da Constituição, isto é, no contexto de um diploma que em certo passo, dizia e diz ainda, caber

em exclusivo à Assembleia da República a criação de impostos e em outro passo diz atualmente disporem as Regiões Autónomas de poder tributário próprio; (...) assim não há dificuldade nenhuma em conciliar a atribuição à Assembleia da República de uma competência genérica para a criação de impostos (al. i) do art. 168.º) com atribuição às Regiões Autónomas da competência para criar os impostos que a Assembleia da República lhes permita» (“Criação de Impostos Pelas Regiões Autónomas”, Estudos de Direito Regional, Lex, pág. 456 e 467).

Todavia, a Constituição não traçou minimamente os limites ou contornos do quadro em que o poder tributário autonómico regional pode ser exercido, ficando assim por inteiro para a lei comum a concretização do «poder tributário próprio», e para uma lei-quadro a fixação mais ou menos pormenorizada do regime jurídico global de regras e princípios carecidos de ulteriores concretizações do «poder de adaptação» do sistema fiscal nacional às especificidades regionais. (...)

Por opção do legislador constituinte, o poder de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais está subordinado ou condicionado a prévia lei-quadro da AR [alínea t), do artigo 164.º da Constituição da República Portuguesa], que assim funciona como lei parâmetro daquele poder. A intervenção legislativa que desenhou o quadro de normação regional, consubstanciado em lei-quadro da Assembleia da República, no que se refere à adaptação regional do sistema fiscal nacional, ou seja, à regionalização de impostos nacionais, é constituída pela Lei das Finanças das Regiões Autónomas aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro (LFRA), em cujo artigo 69.º se prescreve que «constitui, em matéria fiscal, a lei-quadro a que se referem a Constituição e os Estatutos Político-Administrativos das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira».

Assim, a LFRA é a fonte reguladora do modo de exercício do específico poder autonómico de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais. O que tem implicações no sistema de articulação jurídico-financeira entre a República e as Regiões, como se afirmou no Acórdão n.º 467/14: por um lado, «Constituindo o poder de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais uma expressão da autonomia financeira das Regiões, e sendo a Lei das Finanças Regionais, de acordo com a CRP, o local próprio para a regulação das relações financeiras entre a República e as Regiões, será ainda nesta última lei que se há de encontrar o regime a que deve obedecer a Região, sempre que queira fazer uso da competência – que a

Constituição lhe atribui – para adequar às suas especificidades os impostos nacionais»; por outro, «Em jurisprudência constante, tem este Tribunal dito (Acórdãos n.ºs 567/2004, 11/2007, 581/2007 e 238/2008, nomeadamente) que, em matérias a diversos títulos atinentes às relações financeiras entre Estado e Regiões, as normas constantes dos estatutos político-administrativos das Regiões não prevalecem sobre as leis da república que, aprovadas sob forma própria, sejam emitidas pela Assembleia da República ao abrigo da competência exclusiva que o artigo 164.º, alínea t) da Constituição lhe atribui».

Portanto, os termos em que as Regiões Autónomas podem adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais são definidos pela lei que expressamente se autoqualifica como lei-quadro, para efeitos fiscais. O Título VI da LFRA, referente ao poder tributário próprio e à adaptação do sistema fiscal nacional, divide as competências tributárias das Regiões em competências normativas (artigos 57.º a 60.º) e competências administrativas (artigos 61.º a 65.º), definindo o enquadramento geral em que tais competências devem ser exercidas (artigos 55.º e 56.º). Por seu turno, o n.º 2 do artigo 56.º distingue as duas grandes áreas de competência normativa instituídas pela alínea i) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP: o poder de criar e regular impostos, vigentes apenas nas Regiões Autónomas, definindo a respetiva «incidência, a taxa, a liquidação e a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes» (alínea a) do n.º 2); e o poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais «em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes» (alínea b) do n.º 2). Estes preceitos consagram, a nosso ver, um genérico direito de criação de impostos regionais e um genérico direito de adaptação dos impostos nacionais de que as restantes normas para que remetem («nos termos da presente lei», «nos termos dos artigos seguintes» [alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 56.º da LFRA]) constituem especificações e formas particulares de exercício das competências legislativas neles previstas. No que respeita aos poderes de adaptação, são objeto de específica previsão adaptações em três áreas: i) diminuição das taxas de IRS, IRC, IVA (até 30% das vigentes no continente) e dos IECs; ii) concessão de deduções à coleta; iii) concessão de benefícios fiscais (artigo 59.º, n.ºs 2 a 5 da LFRA); nas áreas não especificadas – matéria de incidência e garantia dos contribuintes – as adaptações devem ser realizadas «dentro dos limites fixados na lei» fiscal nacional.

Ora, a disciplina do poder de adaptação contida na lei das finanças regionais não exclui a possibilidade de adaptações «em matéria de incidência pessoal»: conexão ou vinculação do facto tributário ocorrido no território regional com determinada categoria de sujeitos”.

No mesmo sentido, como exposto no acórdão n.º 936/2024 do Tribunal Constitucional, acessível em www.tribunalconstitucional.pt, “resulta da jurisprudência do Tribunal Constitucional que, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 227.º da Constituição, as regiões autónomas têm poder tributário próprio, mas apenas nos termos da lei; e têm ainda, autonomamente, o poder de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República.”

Face ao exposto, considerando o enquadramento jurídico e fiscal acima delineado, bem como a factualidade dada como provada, importa apreciar a legalidade da liquidação de IRC objeto da reclamação graciosa indeferida pela Requerida.

Sinteticamente, a Requerente alega que a liquidação controvertida é ilegal por:

- (i) Vício de violação de lei, atendendo à errada interpretação e aplicação dos regimes da derrama estadual e das derramas regionais;
- (ii) Vício de inconstitucionalidade, atendendo à violação de princípios constitucionais, nomeadamente os princípios da legalidade tributária, da capacidade contributiva, da proporcionalidade, da igualdade e de proibição de discriminação arbitrária.

Vejamos. Na doutrina e na jurisprudência tem sido discutido o enquadramento jurídico e a articulação da “derrama estadual” com a “derrama regional” da RAM e da RAA, quando esteja em causa sujeito passivo com sede e direção efetiva no território continental de Portugal, mas com instalações e atividade comercial nos territórios das Regiões Autónomas.

Será aplicável apenas a “derrama estadual” ou, proporcionalmente, a “derrama estadual” e a “derrama regional”, em função dos volumes de negócio de cada circunscrição, incluindo os volumes correspondentes à atividade das instalações situadas em cada Região Autónoma?

Ora, embora não se identifique ainda jurisprudência uniformizada do Supremo Tribunal Administrativo especificamente quanto a esta matéria, cumpre notar uma tendência maioritária na jurisprudência arbitral, a que se adere plenamente, conforme explanado *infra*.

Conforme decisão arbitral de 21-08-2023, no processo n.º 792/2022-T, acessível em www.caad.pt, “um sujeito passivo de IRC, que exerce parte da sua atividade nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira através de estabelecimentos estáveis aí existentes, que não é residente nessas Regiões, mas sim no território continental português, está sujeito às derramas regionais previstas naquelas circunscrições pela parcela do lucro tributável imputável àqueles estabelecimentos. O cálculo do *quantum* devido a título de derrama estadual e a título de cada uma das derramas regionais deve ser aferido com base no critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2 da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro (Lei das Finanças Regionais), que determina uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à atividade que nela foi efetivamente desenvolvida.”

No mesmo sentido, a decisão arbitral de 08-05-2024, no processo n.º 1056/2023-T, acessível em www.caad.pt, de onde decorre que no “cálculo do *quantum* devido a título de derrama estadual não deverá ser tida em consideração a proporção do lucro tributável imputável aos estabelecimentos estáveis sitos na RAA e na RAM, que se encontra sujeito às derramas regionais especificamente previstas em cada uma daquelas circunscrições”.

Também a decisão arbitral de 03-12-2024, no processo n.º 343/2024-T acessível www.caad.pt, refere que “relativamente à Região Autónoma da Madeira, da alínea b) do n.º 1 do artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas resulta claro que a derrama regional se aplica a sujeitos passivos de IRC “que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria” na Região Autónoma da Madeira” e que “relativamente à Região Autónoma dos Açores, a jurisprudência é unânime do sentido de que

a expressão “sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores” abrange não apenas sujeitos passivos não residentes em território português com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores, como também sujeitos passivos não residentes na Região Autónoma dos Açores (residentes no território continental português) com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores”.

Acresce a decisão arbitral de 07-03-2025, no processo n.º 1169/2024-T, acessível em www.caad.pt, mencionando que “a manutenção da aplicação do artigo 87.º-A do Código do IRC à Requerente deve ser afastada quando sejam simultaneamente aplicáveis disposições especiais, o que só poderia ocorrer se a Requerente não pudesse beneficiar do regime da derrama regional na RAA e na RAM, se aí não desenvolvesse a sua atividade através de estabelecimentos estáveis, o que manifestamente ocorre no caso em apreço, desenvolvendo a sua atividade em instalações que são enquadráveis no conceito de estabelecimento estável que se encontra previsto no artigo 5.º do Código do IRC.”

No mesmo sentido, cumpre ainda referir, exemplificativamente, as decisões arbitrais emitidas no âmbito dos processos n.º 970/2024-T, 1034/2024-T, 1064/2024-T, 1089/2024-T, 1403/2024-T, 19/2025-T, 165/2025-T e 222/2025-T.

Conforme decisão arbitral de 07-04-2025, no processo n.º 1064/2024-T, acessível em www.caad.pt, “um sujeito passivo de IRC, com sede no território continental português, que desenvolve uma parte da sua atividade comercial na Região Autónoma dos Açores e na Região Autónoma da Madeira, através de estabelecimentos estáveis que ali mantém para o efeito, está sujeito às derramas regionais previstas naquelas circunscrições pela parcela do lucro tributável imputável àqueles estabelecimentos. (...) Em abono desta interpretação invocamos também a jurisprudência do STA, a qual reiteradamente tem decidido no sentido da aplicação da taxa regional reduzida de IRC aos rendimentos dos sujeitos passivos com sede no Continente, mas obtidos em estabelecimentos estáveis situados” nas Regiões Autónomas, sendo que “esta interpretação deverá aplicar-se, *mutatis mutandis*, ao caso *sub judice*.”

De facto, embora o STA ainda não tenha uniformizado jurisprudência quanto à articulação entre a derrama estadual e a derrama regional, tem proferido jurisprudência que afasta, em geral, a interpretação que a Requerida apresenta na respetiva Resposta nos presentes autos.

É inegável que a Requerente se enquadra no âmbito do artigo 87.º-A do CIRC, que prevê o regime da derrama estadual, mas, estando preenchidos os pressupostos e requisitos de aplicação de regimes especiais, como sejam os regimes da derrama regional, deve ser afastada a aplicação do regime geral, como corolário da regra do artigo 7.º, n.º 3 do Código Civil, que enquadra o princípio *lex specialis derogat legi general*.

Acolhendo a jurisprudência arbitral dominante, com a qual concorda, o presente Tribunal Arbitral entende que as derramas regionais em apreço constituem uma adaptação da derrama estadual às especificidades regionais, nos termos dos artigos 26.º, 56.º, 59.º e 69.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, na redação aplicável), o que as Regiões Autónomas realizaram, através de Decreto Legislativo Regional, no exercício do poder tributário conferido pelo artigo 227.º, n.º 1, alínea i) da CRP e dos respetivos Estatutos Político-Administrativos vigentes.

Assim sendo, é forçoso concluir que o lucro tributável da Requerente, enquanto sociedade com sede e direção efetiva em território continental, relativamente à atividade nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, através de estabelecimentos estáveis aí situados, estão sujeitos às derramas regionais e não à derrama estadual prevista no artigo 87.º-A do CIRC.

O cálculo das quantias devidas a título de derrama estadual (artigo 87.º-A do CIRC) e de cada uma das derramas regionais deve ser aferido com base no critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2 da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro), que determina uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição, na proporção do volume de negócios apurado por referência à atividade que nela foi desenvolvida (diretamente ou através de estabelecimento estável).

Conforme decisão arbitral de 30-07-2025, no processo n.º 222/2025-T, acessível em www.caad.pt, “a derrama estadual – e as derramas regionais, que seguem aquela em termos de contexto, incidência e estrutura – têm a natureza jurídico-tributária de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Nos termos da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, «constitui receita de cada Região Autónoma o IRC (...) devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição». Não sendo facto controvertido que a Requerente exerce atividade nas Regiões Autónomas através de formas permanentes de representação, a parte do lucro tributável apurado e que lhes corresponde, na proporção do volume de negócios (VN) registado em cada uma delas face ao VN total do exercício, está sujeito, nos termos da referida Lei, ao regime da derrama regional, sob pena (i) de violação da autonomia financeira das Regiões Autónomas, (ii) da prevalência de uma lei geral sobre uma lei especial (sem que esta a contrarie, muito pelo contrário), e (iii) de violação do princípio da igualdade ao impor uma tributação superior a um investimento efetuado numa Região Autónoma quando o promotor não tem nessa RA a sua sede, direção efetiva ou estabelecimento estável, colocando em causa um dos instrumentos mais importantes da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, *i.e.*, a adaptação do sistema fiscal nacional àquelas regiões e o combate às desigualdades decorrentes da insularidade.”

Também a decisão arbitral de 05-11-2025, no processo n.º 19/2025-T, acessível em www.caad.pt, considera que “tendo a Requerente sede e atividade no continente, a par das atividades nas Regiões Autónomas, desenvolvidas através de instalações qualificáveis como estabelecimentos estáveis, verifica-se o princípio da prevalência das derramas regionais, onde sejam aplicáveis, relativamente às receitas imputáveis a esses estabelecimentos, conforme o previsto no art. 26.º, n.º 2 da Lei das Finanças Regionais”.

Assim, atendendo à factualidade dada como provada, não sendo controvertido que a Requerente exerceu atividade nas Regiões Autónomas através de estabelecimentos localizadas no território das mesmas, para além do território continental português, onde a sua sede e direção efetiva se

localiza, impõe-se concluir que quer a autoliquidação de IRC controvertida, quer a decisão impugnada de indeferimento da reclamação graciosa, enfermam de vício consubstanciado na errada interpretação e aplicação do bloco normativo relevante.

Tal vício invalidante implica a declaração de ilegalidade e a anulação parcial da autoliquidação de IRC controvertida, na parte respeitante à liquidação da derrama estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável às Regiões Autónomas no exercício de 2021, bem como a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa (artigo 163.º, n.º 1 do CPA e artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT).

Consequentemente, sendo o PPA julgado procedente, nos termos e com os fundamentos acima explanados, assiste à Requerente o direito ao reembolso do imposto indevidamente suportado e pago, nos termos legais.

Acresce que, ao abrigo do artigo 43.º, n.º 1 da LGT, são devidos “juros indemnizatórios” quando se determine que houve “erro imputável aos serviços” de onde tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Conforme disposto na decisão arbitral de 05-11-2025, no processo n.º 19/2025-T, acessível em www.caad.pt, “a Requerente tem direito ao recebimento dos juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto que resultou da autoliquidação anulada, pois, como em qualquer caso em que “a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte”, o erro é imputável aos serviços, independentemente de culpa, pois é “falta do próprio serviço”, apenas por não ser imputável ao contribuinte.”

Face ao exposto, a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto indevido que resultou da autoliquidação anulada.

VI. DECISÃO

Face ao exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral e, em conformidade, declarar a ilegalidade da liquidação de IRC em causa e anular os atos impugnados;
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente suportado e pago pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, nos termos legais.

VII. VALOR

Fixa-se o valor do processo em 42.831,80 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por força do 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.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de dezembro de 2025

A Árbitra

Adelaide Moura

