

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 11/2024-T

Tema: IRC – artigo 87.º-A do Código do IRC; derrama estadual; derramas regionais da Região Autónoma dos Açores e da Região Autónoma da Madeira.

SUMÁRIO:

- I.** 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.
- II.** O cálculo do montante 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 das Regiões Autónomas), 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

I. RELATÓRIO

1. No dia 29 de dezembro de 2023, **A..., S. A.**, NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ..., ...-... Linda-a-Velha (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e

1.

2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a pronúncia deste Tribunal relativamente:

- (i) À ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023...;
- (ii) À ilegalidade parcial dos seguintes atos tributários:
 - autoliquidação de IRC n.º 2021..., referente ao exercício de 2020, quanto ao montante de € 8.592,35, atinente a derrama estadual;
 - autoliquidação de IRC n.º 2022..., referente ao exercício de 2021, quanto ao montante de € 6.896,17, atinente a derrama estadual; e,
 - autoliquidação de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2022, quanto ao montante de € 10.524,30, atinente a derrama estadual.

A Requerente juntou 10 (dez) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), nos exercícios de 2020, 2021 e 2022, a Requerente desenvolveu a sua atividade comercial quer no território continental, quer na Região Autónoma dos Açores (doravante, *RAA*), quer na Região Autónoma da Madeira (doravante, *RAM*), onde mantém instalações através das quais exerce efetivamente a sua atividade económica. Com efeito, naqueles exercícios, o volume de negócios da Requerente encontra-se repartido pelas três referenciadas regiões (i.e., território continental, *RAA* e *RAM*), sendo o respetivo lucro tributável apurado em função da proporção do volume de negócios gerado em cada região.

Relativamente aos exercícios de 2020, 2021 e 2022, a Requerente calculou a derrama estadual com base no seu lucro tributável total, tendo o valor da derrama estadual assim apurado ascendido a € 140.844,04 em 2020, a € 78.095,38 em 2021 e a € 148.503,22 em 2022; deste modo, a Requerente não dividiu a matéria coletável pela derrama estadual e pelas derramas regionais, em proporção do volume de negócios em cada circunscrição, antes a tendo alocado na íntegra à derrama estadual.

O procedimento adotado pela Requerente resulta, aliás, do próprio modelo oficial da declaração Modelo 22, uma vez que a mesma não reflete 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.

A Requerente considera que o apuramento da derrama estadual, tal qual o fez, é desconforme à lei, atenta a desconsideração, para tal efeito, do lucro tributável imputável a cada uma das regiões (território continental, RAA e RAM) nas quais exerce a sua atividade, inviabilizando-se assim a atribuição da relevância devida à existência da derrama regional em vigor na RAA e na RAM.

A Requerente entende, pois, que, atento o lucro tributável imputável ao território continental, bem como à RAA e à RAM – imputação a ser realizada de acordo com o critério da proporção do volume de negócios apurado relativamente a cada região –, a derrama estadual efetivamente devida em cada um dos exercícios aqui em causa deveria corresponder a € 132.251,69 (2020), a € 71.199,21 (2021) e a € 137.978,92 (2022), não sendo devida derrama regional.

Por consequência, a Requerente afirma ter pagado derrama estadual em excesso no valor de € 8.592,35 por referência ao exercício de 2020, de € 6.896,17 por referência ao exercício de 2021 e de € 10.524,30 por referência ao exercício de 2022, perfazendo um total de € 26.012,82 de derrama estadual suportada em excesso pela Requerente.

Por tal motivo, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as autoliquidações de IRC respeitantes aos exercícios de 2020, 2021 e 2022, tendo a mesma sido indeferida.

Os atos objeto do PPA são, assim, o indeferimento da reclamação graciosa e os atos de autoliquidação de IRC (derrama estadual) relativos aos exercícios de 2020, 2021 e 2022, na medida em que estas autoliquidações enfermam de ilegalidade por incluírem derrama estadual indevidamente suportada sobre parte do lucro tributável legalmente alocada às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Constitui, pois, pretensão da Requerente que o Tribunal aprecie quer a (i)legalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa, na medida em que desatendeu o reconhecimento da ilegalidade (por indevida liquidação) daquela parte (derrama estadual) das autoliquidações

de IRC referentes aos exercícios de 2020, 2021 e 2022, quer a (i)legalidade daquela parte (derrama estadual) das mesmas autoliquidações de IRC.

A Requerente advoga que as aludidas autoliquidações de IRC (derrama estadual) são ilegais 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), assim com por violação do regime jurídico da derrama regional previsto no Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A (RAA) e no Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho (RAM), na redação em vigor à data dos factos, na medida em que incorporam derrama estadual liquidada em excesso, por ter sido liquidada sobre matéria tributável legalmente alocada às derramas regionais e respetivas taxas.

A Requerente propugna, ainda, que os 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 das Regiões Autónomas), em conjugação com o regime da derrama regional previsto no Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A (RAA) e no Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho (RAM), na redação em vigor à data dos factos, estão feridos de inconstitucionalidade, quando interpretados no sentido normativo da sujeição a derrama estadual da totalidade do lucro tributável apurado por um sujeito passivo de IRC residente em território continental e com estabelecimento estável nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, incluindo a parte do lucro tributável imputável, de acordo com o critério da proporção do volume de negócios, à atividade efetivamente exercida através das instalações que mantém em cada uma das Regiões Autónomas, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade (artigo 13.º da CRP), assim como do princípio da capacidade contributiva (artigo 104.º da CRP), corolários do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP), e bem assim feridos de ilegalidade por violação de lei de valor reforçado, a Lei das Finanças das Regiões Autónomas.

Por último, a Requerente afirma ter direito não só ao reembolso dos montantes que pagou em excesso, mas também ao pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre aqueles valores indevidamente suportados. A propósito dos juros indemnizatórios, a Requerente entende que o erro nas aludidas autoliquidações de IRC é imputável à AT na sua raiz, e não apenas a partir do indeferimento da reclamação graciosa, pelo que os termos iniciais

de contagem daqueles juros deverão ser as datas dos pagamentos indevidos e não apenas a data do indeferimento da reclamação graciosa.

A Requerente termina o seu pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*) peticionando o seguinte:

“Nestes termos, deve ser declarada a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa *supra* melhor identificado e, bem assim, a ilegalidade parcial das autoliquidações de IRC (derrama estadual) relativas aos exercícios de 202, 2021 e 2022 da A..., quanto aos montantes de € 8.952,35, € 6.896,17 e € 10.524,30, respetivamente, no total de € 26.012,82, com a sua conseqüente anulação nesta parte e nestes montantes, por violação de lei e do princípio da legalidade, com todas as conseqüências legais, designadamente o reembolso do montante total de € 26.012, 82 (incluindo € 8.592,35 relativamente a 2020, € 6.896,17 relativamente a 2021 e, bem assim, € 10.524,30 relativamente a 2022) acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados quanto a € 8.592,35 (2020) desde 10.07.2021 inclusive, quanto a € 6.896,17 (2021) desde 1 de outubro de 2022 inclusive, e quanto a € 10.524,30 (2022) desde 30.05.2023 inclusive, até integral reembolso do imposto indevido.

E no mínimo, mas sem conceder, contados até integral reembolso sobre o total a reembolsar de € 26.012,82, desde a data de indeferimento da reclamação graciosa, isto é, desde 13.10.2023 inclusive.”

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 9 de janeiro de 2024.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21 de fevereiro de 2024, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 12 de março de 2024.

5. No dia 26 de abril de 2024, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido; a Requerida sustentou a sua posição, essencialmente, na seguinte argumentação:

Como resulta do disposto no artigo 227.º da CRP, as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira têm um poder tributário próprio, um poder tributário de adaptação e um direito a determinadas receitas.

A Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro) regula tais poderes, por via da 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; como resulta deste diploma legal, aqueles poderes das Regiões Autónomas devem ser exercidos em obediência, entre outros, ao princípio da coerência entre o sistema fiscal nacional e os sistemas fiscais regionais e ao princípio da suficiência, no sentido de que as cobranças tributárias regionais, em princípio, visam a cobertura das despesas públicas regionais.

A Requerida afirma que a competência atribuída às Regiões Autónomas para adaptar o sistema nacional às especificidades regionais consiste na diminuição das taxas de IRS, do IRC, do IVA e dos impostos especiais de consumo, na concessão de deduções à coleta e na concessão de benefícios fiscais temporários e condicionados. Assim, o poder tributário das Regiões Autónomas está limitado à criação de impostos relacionados especificamente com essas regiões e à adaptação do sistema fiscal nacional, não compreendendo o poder de revogar ou afastar leis gerais da República em matéria fiscal.

Relativamente ao caso concreto, a Requerida afirma que não é possível aplicar quer o artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, quer o artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, na redação resultante do Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho, pois a Requerente não é sociedade residente nas regiões autónomas (é uma sociedade com sede no território

continental de Portugal) nem é sociedade não residente com estabelecimento estável em qualquer das regiões autónomas, pelo que não se lhe aplicam as respetivas derramas regionais.

No concernente aos argumentos aduzidos pela Requerente no sentido da inconstitucionalidade dos 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 das Regiões Autónomas), em conjugação com o regime da derrama regional previsto no Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A (RAA) e no Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho (RAM), a Requerida alega que não lhe cabe, contrariamente ao que sucede com os tribunais, apreciar a constitucionalidade das normas, para efeitos de poder afastar a aplicação de uma norma jurídica, uma vez que está sujeita ao princípio da legalidade, consagrado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, por força do disposto no artigo 55.º da LGT.

A Requerida diz, ainda, que o campo 373 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22 está corretamente parametrizado, inexistindo qualquer erro, muito menos imputável à AT.

Nesta conformidade, a Requerida propugna que os atos tributários de autoliquidação de IRC controvertidos, assim como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, não padecem de qualquer vício e, por isso, devem manter-se na ordem jurídica.

A Requerida não requereu a produção de quaisquer provas, tendo apenas procedido à junção do processo administrativo (doravante, *PA*).

6. Na mesma data, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, a determinar a notificação das partes para, querendo, apresentarem alegações escritas e a indicar o dia 31 de julho de 2024 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

7. Ambas as partes apresentaram alegações escritas que aqui se dão por inteiramente reproduzidas e nas quais essencialmente reiteraram as posições anteriormente vertidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

7.

8. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Admite-se a cumulação de pedidos – estão em causa diversos atos tributários atinentes a IRC –, em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pela Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (cf. artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

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

a) A Requerente é uma sociedade que tem como atividade comercial a prestação de serviços de prevenção, segurança e atividades conexas em todo o território nacional, tendo a sua sede e direção efetiva no território continental português, concretamente na Rua ..., ..., ..., ..., concelho de Oeiras, distrito de Lisboa. [cf. PA]

b) A Requerente mantém instalações na RAA e na RAM através das quais exerce a sua atividade comercial naquelas regiões autónomas. [cf. PA]

c) Nos exercícios de 2020, 2021 e 2022, a Requerente desenvolveu a sua atividade quer no território de Portugal continental, quer na RAM e na RAA, tendo apurado os seguintes montantes relativos ao volume de negócios e coleta individual de IRC imputáveis ao território continental, à RAM e à RAA [cf. documentos n.ºs 1, 2, 3, 4 e 7 anexos ao PPA e PA]:

	2020 (€)	2021 (€)	2022 (€)
Volume de negócios total	102.114.577,15	103.310.970,23	103.167.606,28
Volume de negócios imputável à RAM	2.867.195,79	3.283.584,16	3.089.320,77
Volume de negócios imputável à RAA	1.853.992,28	2.504.203,65	2.521.784,36
Rácio volume de negócios RAM	0,028	0,032	0,029
Rácio volume de negócios RAA	0,018	0,024	0,024
Rácio volume de negócios Continente	0,954	0,944	0,945
Coleta imputável ao território continental	1.241.066,53	813.414,26	1.280.851,44
Coleta imputável à RAM	34.690,89	19.301,36	28.392,82
Coleta imputável à RAA	18.733,08	14.476,02	23.176,96
Derrama Estadual	140.844,04	78.095,38	148.503,22

d) Nos referidos exercícios, o volume de negócios da Requerente está repartido pelo território de Portugal continental, pela RAM e pela RAA, tendo o respetivo lucro tributável sido apurado em função da proporção do volume de negócios gerado em cada região, conforme detalhado na tabela seguinte [cf. documentos n.ºs 1, 2, 3 e 4 anexos ao PPA e PA]:

	2020 (€)	2021 (€)	2022 (€)
Lucro tributável total	6.194.801,47	4.103.179,27	6.450.107,45
Lucro tributável imputável ao território continental	5.908.389,64	3.873.306,96	6.099.297,42
Lucro tributável imputável à RAA	112.472,82	99.458,91	157.663,64
Lucro tributável imputável à RAM	173.939,01	130.413,40	193.146,39

e) No dia 23 de julho de 2021, a Requerente entregou a sua declaração de rendimentos Modelo 22, referente ao IRC do exercício de 2020, tendo ainda apresentado declaração de rendimentos de substituição (DRM22 n.º ...-2021-...-...), em 30 de junho de 2021, na qual foi inscrito o valor de € 140.844,04 no campo 373 do quadro 10 e da qual resultou a autoliquidação de IRC n.º 2021 [cf. documentos n.ºs 1 e 2 anexos ao PPA e PA]

f) No dia 24 de maio de 2022, a Requerente entregou a sua declaração de rendimentos Modelo 22, referente ao IRC do exercício de 2021 (DRM22 n.º ...-2022-...-...), na qual foi inscrito o valor de € 78.095,38 no campo 373 do quadro 10 e da qual resultou a autoliquidação de IRC n.º 2022... . [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA e PA]

g) No dia 29 de maio de 2023, a Requerente entregou a sua declaração de rendimentos Modelo 22, referente ao IRC do exercício de 2022 (DRM22 n.º ...-2023-...-...), na qual foi inscrito o valor de € 148.503,22 no campo 373 do quadro 10 e da qual resultou a autoliquidação de IRC n.º 2023... . [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA e PA]

h) Nos exercícios de 2020, 2021 e 2022, a derrama estadual foi calculada pela Requerente com base no seu lucro tributável total – ou seja, desconsiderando para tal efeito o lucro tributável imputável ao território de Portugal continental, à RAM e à RAA, imputação essa realizada de acordo com o critério da proporção do volume de negócios apurado relativamente a cada região –, tendo o valor da derrama estadual assim apurado ascendido a € 140.844,04 em 2020, a € 78.095,38 em 2021 e a € 148.503,22 em 2022. [cf. documentos n.ºs 2, 3 e 4 anexos ao PPA e PA]

i) Em 9 de julho de 2021, a Requerente efetuou o pagamento do imposto resultante da autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2020. [cf. documento n.º 9 anexo ao PPA]

j) Em 29 de maio de 2023, a Requerente efetuou o pagamento do imposto resultante da autoliquidação de IRC referente ao exercício de 2022. [cf. documento n.º 10 anexo ao PPA]

k) No dia 15 de junho de 2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as autoliquidações de IRC referentes aos exercícios de 2020, 2021 e 2022, nos termos e com os fundamentos constantes do respetivo requerimento inicial que aqui se dá por inteiramente reproduzido, a qual foi autuada sob o n.º ...2023... e correu termos pela Unidade dos Grandes Contribuintes. [cf. PA]

l) No dia 30 de outubro de 2023, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que aqui se dá por inteiramente reproduzida, cuja fundamentação consta do respetivo projeto de decisão que aqui se dá igualmente por inteiramente reproduzido. [cf. documentos n.ºs 5 e 6 anexos ao PPA e PA]

m) A declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC não reflete quaisquer campos para apuramento de derramas regionais equivalente 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.

n) No dia 29 de dezembro de 2023, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

10. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

11. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório carreado para os autos (incluindo o processo administrativo), o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

12. A questão jurídico-tributária que está no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal é chamado a apreciar e decidir, consiste em determinar se, em vez das taxas de derrama estadual previstas no artigo 87.º-A do Código do IRC, devem ser aplicadas as taxas

reduzidas de derramas regionais aos rendimentos da Requerente que foram obtidos nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, nos exercícios de 2020, 2021 e 2022.

A resposta que for dada a essa questão será, naturalmente, determinante para o juízo a emitir quanto à (i)legalidade dos atos tributários controvertidos.

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição à Requerente do montante total de € 26.012,82, referente a derrama estadual alegadamente paga em excesso – decorrente do somatório dos seguintes valores: € 8.592,35, atinente a 2020, € 6.896,17, atinente a 2021 e € 10.524,30, atinente a 2022 –, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

§2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

13. As alíneas i) e j) do n.º 1 do artigo 227.º da CRP estatuem o seguinte:

“Artigo 227.º

Poderes das regiões autónomas

1. As regiões autónomas são pessoas coletivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respetivos estatutos:

(...)

i) Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República;

j) Dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegure a efetiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afetá-las às suas despesas;

(...)”

14. O artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, prevê o seguinte:

“Artigo 26.º

Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

1. Constitui receita de cada região autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC):

a) Devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável numa única região;

b) Devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição, nos termos referidos no número seguinte;

c) Retido, a título definitivo, pelos rendimentos gerados em cada circunscrição, relativamente às pessoas coletivas ou equiparadas que não tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional.

2. Relativamente ao imposto referido na alínea b) do número anterior, as receitas de cada circunscrição são determinadas pela proporção entre o volume anual de negócios do exercício correspondente às instalações situadas em cada região autónoma e o volume anual total de negócios do exercício.

3. Para efeitos do disposto no presente artigo, entende-se por volume anual de negócios o valor das transmissões de bens e prestações de serviços, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).”

15. O artigo 87.º-A do Código do IRC, na redação vigente nos anos de 2020, 2021 e 2022, estabelece o seguinte:

“Artigo 87.º-A

Derrama estadual

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

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

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

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

b) Quando superior a € 35 000 000, é dividido em três partes: uma, igual a € 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual a € 27 500 000, à qual se aplica a taxa de 5 %, e outra igual ao lucro tributável que exceda € 35 000 000, à qual se aplica a taxa de 9 %.

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

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

16. O Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, na parte aqui a considerar e na redação vigente nos anos de 2020, 2021 e 2022, prevê o seguinte:

“Artigo 1.º

Derrama Regional

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

Artigo 2.º

Incidência

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

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

2. O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda (euro) 1 500 000,00 (um milhão e quinhentos mil euros):

a) Quando superior a (euro) 7.500.000,00 (sete milhões e quinhentos mil euros) e até (euro) 35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de euros) é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 6.000.000,00 (seis milhões de euros) à qual se aplica a taxa de 2,4 %; outra, igual ao lucro tributável que exceda (euro) 7.500.000,00 (sete milhões e quinhentos mil euros) à qual se aplica a taxa de 4 %;

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

3. Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o n.º 1 incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica de rendimentos individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante, referida na alínea b), do n.º 6, do artigo 120.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

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

(...)

Artigo 5.º

Disposições finais

1. O presente diploma entra em vigor no dia seguinte à sua publicação.
2. Não são aplicáveis aos sujeitos passivos, mencionados no artigo 2.º, os artigos 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A do CIRC.”

17. O artigo 3.º do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, criou, para vigorar na Região Autónoma da Madeira, a derrama regional, constando o respetivo regime jurídico dos subseqüentes artigos 4.º a 6.º; esse diploma legal foi alterado e republicado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho, daí resultando a seguinte redação do artigo 4.º do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M que vigorou no ano de 2020:

“Artigo 4.º

Incidência

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 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, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

	Taxa (em percentagem)
Rendimento tributável (euros)	

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	7

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

a) Quando superior a (euro) 7 500 000 e até (euro) 35 000 000, é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual ao lucro tributável que exceda (euro) 7500 000, à qual se aplica a taxa de 5 %;

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

3. Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o número anterior incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração 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 do CIRC.”

O mesmo artigo 4.º foi, posteriormente, alterado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 18/2020/M, de 31 de dezembro, sendo a seguinte a redação daí resultante e que estava em vigor nos anos de 2021 e 2022:

“Artigo 4.º

Incidência

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 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, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

Rendimento tributável (euros)	Taxa (em percentagem)
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

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

a) Quando superior a (euro) 7 500 000 e até (euro) 35 000 000, é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 2,1 %; outra, igual ao lucro tributável que exceda (euro) 7500 000, à qual se aplica a taxa de 3,5 %;

b) Quando superior a (euro) 35 000 000, é dividido em três partes: uma, igual a (euro) 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 2,1 %; outra, igual a (euro) 27 500 000, à qual se aplica a taxa de 3,5 %, e outra igual ao lucro tributável que exceda (euro) 35 000 000, à qual se aplica a taxa de 6,3 %.

3. Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o número anterior incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração 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 do CIRC.”

§3. O CASO CONCRETO: DA ILEGALIDADE PARCIAL DAS AUTOLIQUIDAÇÕES DE IRC REFERENTES AOS EXERCÍCIOS DE 2020, 2021 E 2022

18. Feito o necessário enquadramento legal, importa agora subsumir-lhe o caso concreto, a fim de aquilatar, desde logo, se as autoliquidações de IRC controvertidas padecem, ou não, do vício invalidante que lhes é imputado pela Requerente, na parte respeitante à derrama

estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável à RAA e à RAM.

Não é objeto de qualquer controvérsia que a Requerente, enquanto sujeito passivo de IRC, residente em território português, que exerce a título principal uma atividade de natureza comercial e que nos anos de 2020, 2021 e 2022 obteve um lucro tributável superior a € 1.500.000,00, estava sujeita ao pagamento da derrama estadual.

A questão que se coloca é a de saber se a derrama estadual que deve ser suportada pela Requerente, que exerce parte da sua atividade na RAA e na RAM através de estabelecimentos estáveis que aí mantém para o efeito, deve ou não ter em consideração a proporção do lucro tributável que é imputável a cada uma daquelas regiões autónomas e ao território continental português.

19. Antes de avançarmos na apreciação dessa questão, importa salientar que, atento o facto provado b), não se nos suscitam quaisquer dúvidas de que a Requerente exerce a sua atividade comercial na RAA e na RAM através de estabelecimentos estáveis que ali mantém para o efeito; porquanto, como aduzido na decisão arbitral proferida no processo n.º 437/2022-T:

“Na falta de disposição legal em sentido diferente da Lei de Finanças das Regiões Autónomas, quando a incidência da derrama dependa da localização das instalações do sujeito passivo, deve ser considerado o conceito de estabelecimento estável previsto no CIRC (Manuela Duro Teixeira, “A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes”, Coimbra, 2007, pg. 20), correspondente ao artigo 5º da Convenção modelo da OCDE, e que foi largamente reproduzido no artigo 5.º do CIRC. Assim, nos termos desse artigo 5º do CIRC:

Segundo esse artigo 5.º do CIRC:

«1 – Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

2 – Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior: a) Um local de direção; b) Uma sucursal; c) Um escritório;

d) Uma fábrica; e) Uma oficina; f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.

3 – Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as actividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospecção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da actividade exceder seis meses. (...)

8 – Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as actividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas:

a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;

b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;

c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;

d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e) Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;

f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.».

Refira-se a propósito do conceito de estabelecimento estável, a doutrina emanada da OCDE, nos Comentários ao artigo 5º do Convenção Modelo:

«Paragraph 1 gives a general definition of the term “permanent establishment” which brings out its essential characteristics of a permanent establishment in the sense of the Convention, i.e. a distinct “situs”, a “fixed place of business”. The paragraph defines the term “permanent establishment” as a fixed place of business, through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. This definition, therefore, contains the following conditions:

– the existence of a “place of business”, i.e. a facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment;

– this place of business must be “fixed”, i.e. it must be established at a distinct place with a certain degree of permanence;

– the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated.»”

Acresce referir que a jurisprudência pátria tem reiteradamente afirmado que quando na legislação da RAA e da RAM, em matéria fiscal, se alude a estabelecimentos estáveis nas regiões autónomas, o contexto regional desta legislação aponta para um conceito de estabelecimento estável que seja detido por toda e qualquer entidade não residente na região autónoma em causa, ou seja, não se cinge a um conceito de estabelecimento estável na região autónoma que seja pertença de uma entidade não residente em Portugal (cf., neste sentido, entre outros, os acórdãos do STA proferidos em 07.01.2009 e em 18.11.2020, respetivamente, nos processos n.ºs 0669/08 e 0958/10.1BELRS e os acórdãos do TCAS proferidos em 04.10.2023 e em 16.11.2023, respetivamente, nos processos n.ºs 1468/09.5BELRS e 381/09.0BELRS).

20. Dito isto, constitui nosso entendimento que se verifica a ilegalidade que é imputada pela Requerente às autoliquidações de IRC controvertidas, na parte respeitante à derrama estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável à RAA e à RAM; porquanto, à semelhança do que foi decidido na decisão arbitral proferida no processo n.º 792/2022-T – cuja fundamentação de direito merece a nossa concordância e, por isso, *data venia*, aqui acolhemos –, também nós entendemos o seguinte:

“45. Tendo em conta que não se afigura controvertido nos autos o facto de a Requerente exercer a sua actividade económica na RAA – bem como na RAM – através de estabelecimentos estáveis aí existentes, o que importa agora apurar é se o conceito de “não residente com estabelecimento estável” utilizado no n.º 2, do artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, se reporta apenas a entidades que não sejam de todo residentes em qualquer circunscrição do território português e que tenham na RAA

estabelecimento estável ou, pelo contrário, se para além destes também inclui os sujeitos passivos que apesar de terem naquela região um estabelecimento estável são residentes no território continental português.

46. Desde já se adiante que o conceito “não residente com estabelecimento estável” a que alude a referida norma também abrange o último daqueles dois casos.

47. Considerando que o objectivo da derrama regional da RAA é adaptar o regime da derrama estadual às especificidades daquela região como forma de assegurar a “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”, uma interpretação consentânea com o elemento teleológico da interpretação apontará para o sentido de que aos residentes na RAA se contrapõem todos os demais sujeitos passivos que não tenham residência naquela região mas que ali auferem rendimentos que compõem o seu lucro tributável.

48. Este é também o resultado interpretativo que, sistematicamente, melhor se coaduna com o disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 26.º da Lei das Finanças Regionais acima transcrito, que refere que será receita das regiões autónomas o IRC devido por sujeitos passivos que apesar de não serem residentes nas mesmas, são residentes em território nacional e têm ali sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria às quais sejam imputáveis os rendimentos.

49. Entendimento diverso revelaria não só uma quebra da coerência do próprio regime da derrama regional da RAA, que exclui expressamente e sem distinção a aplicação do regime da derrama estadual previsto no artigo 87.º-A do CIRC, como também implicaria uma quebra da coerência do sistema como um todo, em prejuízo da autonomia financeira da RAA consagrada através do respectivo estatuto político-administrativo, porquanto ficaria de fora da alocação efectiva de receitas do IRC uma parcela do imposto imputável àquela circunscrição.

50. Portanto, ao contrário do sustentado pela Requerida, encontrava-se efectivamente preenchido pela Requerente o âmbito de incidência subjectiva à derrama regional da RAA, sendo que idêntica conclusão se impõe relativamente à derrama regional da RAM.

(...)

52. Ao remeter o n.º 1, do artigo 4.º do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de

5 de Agosto para o n.º 1 do artigo 26.º da Lei das Finanças Regionais, que na sua alínea b) inclui expressamente os sujeitos passivos residentes no território continental português, mas com estabelecimento estável nas regiões autónomas, resulta sem margem de dúvidas o preenchimento pela Requerente da incidência subjectiva prevista na derrama regional da RAM.

53. Aqui chegados, sublinha-se que a jurisprudência que já se pronunciou sobre casos em que se colocaram questões de sentido semelhante ao dos presentes autos também concluíram que as derramas regionais são aplicáveis aos sujeitos passivos residentes em Portugal e que exercem actividade na RAA ou na RAM através de estabelecimentos estáveis aí situados.

54. Neste preciso sentido veja-se o seguinte entendimento sufragado pelo Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 6 de Março de 2023, no processo n.º 437/2022-T:

“Trata-se, assim, com a Derrama Regional dos Açores de promover a economia de uma região periférica, independentemente da circunscrição a que pertençam os operadores económicos que desenvolvam uma actividade económica nessa Região Autónoma e não da consagração de um benefício estatutário exclusivamente reservado aos residentes com sede na região autónoma e aos estabelecimentos estáveis de não residentes, excluindo os demais residentes em território nacional com estabelecimento estável nessa mesma região autónoma, que, apesar da porventura escassa dimensão, não poderia deixar de ser considerado discriminatório perante o direito comunitário da concorrência aplicável.”

55. Este também é o entendimento passível de ser extraído da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), que apesar de versar sobre temas distintos é passível de ser transposta para o presente processo.

56. Veja-se para o efeito o sumário do acórdão proferido pelo STA em 7 de Janeiro de 2009, no processo n.º 0669/08, onde se referiu o seguinte:

“III - O conceito de «estabelecimento estável» que emana do art. 5.º do CIRC, embora neste Código só tenha utilidade relativamente a entidades não residentes (isto é, sem sede ou direcção efectiva) em território português, é potencialmente aplicável, para efeitos de regimes de tributação especiais das Regiões Autónomas, como reportando-se a entidades que sejam residentes em Portugal, mas não tenham sede ou direcção efectiva em determinada Região Autónoma. IV - Por força do princípio da igualdade, enunciado no art. 13.º da CRP, que proíbe distinções desprovidas de justificação objectiva e racional, deve interpretar-se em conformidade

com a Constituição o art. 2.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, com o sentido de beneficiarem da taxa reduzida de IRC todas os sujeitos passivos deste imposto sem sede nem direcção efectiva na Região Autónoma da Madeira que na área desta Região possuam instalações qualificáveis como «estabelecimento estável», independentemente de a sua sede ou direcção efectiva ser no estrangeiro ou em área do território nacional exterior aquela Região Autónoma. V - Na verdade, para além da identidade material da situação real, a nível da Região Autónoma da Madeira, de empresas nacionais e estrangeiras nela não residentes, a razão que justificou a criação de taxas reduzidas de IRC para entidades não residentes na Região Autónoma da Madeira, que é «fomentar o investimento produtivo na Região Autónoma da Madeira» (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001), vale igualmente para o investimento por empresas estrangeiras e por empresas nacionais.”.

57. Ou ainda o acórdão proferido pelo STA em 18 de Novembro de 2020, no processo n.º 0958/10.1BELRS, no qual se evidenciou o seguinte:

“A questão a dirimir – saber se a taxa regional reduzida de IRC é aplicável aos rendimentos dos sujeitos passivos com sede no Continente, mas obtidos em estabelecimento estável situado na Região Autónoma da Madeira - tem sido objeto de julgamento uniforme por esta Secção de Contencioso Tributário, no sentido afirmativo, como dá conta a sentença recorrida, e foi reiterado no acórdão de 14/01/2015, proferido no processo 058/14. Assim sendo, e tendo em conta o disposto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil (CC), que dispõe que o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito, adota-se a mesma solução, transcrevendo-se a fundamentação contante deste último acórdão, que começa também por apontar a existência desse entendimento jurisprudencial pacífico que acompanha no seu julgamento: «A sentença recorrida, a fls. 86 a 93 dos autos, julgou totalmente procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida contra o indeferimento de reclamação graciosa da liquidação adicional de IRC do exercício de 2003 relativa à actividade exercida na Região Autónoma, no entendimento de que aos rendimentos obtidos pelo seu “estabelecimento estável” situado naquela região era aplicável, não a taxa normal de IRC, mas a taxa reduzida prevista no artigo 2.º, n.º 1 do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, e 20 de Fevereiro, na sua redacção inicial (vigente em 2003). Consta do probatório fixado na sentença recorrida (cfr. o n.º 2 do probatório fixado) que

No exercício de 2003, a ora impugnante, tinha estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, facto este tido como sendo fixado por Acordo e não tendo a matéria de facto fixada sido impugnada pela recorrente. Ora, a limitação do âmbito de aplicação da taxa de IRC reduzida em vigor na Região Autónoma da Madeira em 2003 [o presente recurso respeita ao exercício de 2002, apenas relevando a diferença em termos de valor da taxa reduzida] aos estabelecimentos estáveis situados na Região Autónoma da Madeira de entidades não residentes em território nacional não resulta claramente, contrariamente ao alegado, do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, pois que o preceito, na sua parte final, remete não apenas para a alínea a) do artigo 13.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, mas igualmente para a alínea b) do mesmo artigo, que refere constituírem receitas de cada Região o IRC devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição, nos termos referidos nos n.º 2 e 3 do presente artigo.”

58. Tendo-se já concluído pela aplicação das derramas regionais da RAA e da RAM à Requerente, cumpre por fim aferir qual o modo de compatibilização destas com a derrama estadual, sendo certo que é nesta fase claro que qualquer uma das derramas incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual da Requerente, conforme resulta da aplicação conjugada do artigo 87.º-A, n.º 3 do CIRC, do artigo 2.º, n.º 3 do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro e do artigo 4.º, n.º 2 do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto.

59. Quanto a este ponto, haverá que recorrer ao critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças Regionais, que fixa uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à actividade efectivamente desenvolvida em cada região.

60. Significa isto que no cálculo do quantum devido a título de derrama estadual pela Requerente 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.”

21. Mais recentemente, a decisão arbitral proferida no processo n.º 805/2023-T pronunciou-se no mesmo sentido, tendo sido ali aduzida a seguinte fundamentação de direito que, por também merecer a nossa concordância, *data venia*, aqui acolhemos:

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

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

No caso em apreço, o Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto, e o n.º 21/2026-/A, de 17 de Outubro, são diplomas que, como neles expressamente se refere, fizeram a adaptação do regime da derrama estadual, previsto no artigo 87.º-A do CIRC, às especificidades regionais, traduzindo-se essencialmente em reduções de taxas aplicáveis a residentes ou não residentes titulares de estabelecimentos estáveis nas respectivas regiões autónomas.

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

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

Está ínsito nesta possibilidade de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais que, na medida em que for aplicado o regime específico adaptado, deixa de ser

aplicado o regime previsto no sistema fiscal nacional, como, aliás, consta expressamente do artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A.

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

Por isso, apenas o eventual não enquadramento da situação das 2.ª e 3.ª Requerentes nos regimes especiais de derrama regional, poderá permitir manter a aplicação do regime geral previsto no artigo 87.º-A do CIRC.

Para enquadramento das situações das 2.ª e 3.ª Requerentes nas hipóteses normativas das derramas regionais é necessário que elas tenham residência na respectiva região autónoma ou aí tenham estabelecimento estável.

No caso em apreço, é ponto assente que nenhuma das 2.ª e 3.ª Requerentes tem residência em qualquer das regiões autónomas, mas que desenvolvem aí as suas actividades através de instalações que se enquadram no conceito de «estabelecimento estável», definido no artigo 5.º do CIRC.

(...)

Relativamente à derrama regional da Madeira, incide 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 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.

O artigo 26.º, n.º 1, da referida Lei Orgânica n.º 2/2013 (Lei das Finanças das Regiões Autónomas – LFRA) refere na sua alínea b) as *«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»*.

«Circunscrição», é o território do continente ou de uma região autónoma, consoante o caso, como se refere na alínea b) do artigo 23.º da LFRA.

É manifesto que as situações das 2.^a e 3.^a Requerentes se enquadram nesta norma, pois, tanto em 2020 como em 2021:

- tinham sede em território português;
- possuíam instalações permanentes em mais de uma circunscrição, designadamente no continente e em pelo menos uma das regiões autónomas.

Por isso, conclui-se que às 2.^o e 3.^a Requerentes era aplicável a derrama regional da Madeira e não a derrama estadual, relativamente aos rendimentos obtidos nesta Região Autónoma.

(...)

No que concerne à derrama regional dos Açores, aplica-se, nos termos do artigo 2.^o do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, aos 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 actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

As 2.^a e 3.^a Requerentes não eram residentes na Região Autónoma dos Açores, mas tinham nela instalações enquadráveis no conceito de estabelecimento estável, definido no artigo 5.^o do CIRC.

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

Como há muito vem decidindo o Supremo Tribunal Administrativo, a propósito da questão paralela que se coloca a nível das reduções de taxas de IRC nas regiões autónomas, a referência a «*não residentes*» reporta-se todos os sujeitos passivos que não residem na região autónoma, quer residam no estrangeiro quer em outra parte do território nacional: «*o conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.^o da CRP)*».

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

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

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

Na verdade, para além da identidade material da situação real a nível da Região Autónoma dos Açores, as razões que justificou a criação de taxas reduzidas de IRC e de derrama para entidades não residentes, que são melhorar «*a competitividade e criação de emprego das empresas com actividade no arquipélago, que suportam os custos incontornáveis da insularidade*» (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional 2/99/A, de 6 de Março) e a «*promoção da economia e reforço dos meios dos agentes económicos na concretização de investimento e criação de emprego, em benefício do desenvolvimento sustentável da Região Autónoma dos Açores*» (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A) valem igualmente tanto para o investimento por empresas estrangeiras como para o investimento por empresas nacionais.

Assim, é de concluir que a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A no sentido da aplicação da taxa reduzida de derrama a todas as entidades que não tenham sede ou direcção efectiva na Região Autónoma da Madeira que nela tenham instalações qualificáveis como «*estabelecimento estável*», à face do artigo 5.º do CIRC, é a única que se sintoniza com o princípio constitucional da igualdade.

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

De resto, é também esta a interpretação que permite melhor satisfazer o primacial interesse visado com a redução de IRC, que é incentivar ao investimento na Região Autónoma

dos Açores, pelo que é de presumir ter sido a solução adoptada na lei, por ser a mais acertada (art. 9.º, n.º 3, do CC).

E é também esta a interpretação que se melhor se compagina com a imputação das receitas de IRC às regiões autónomas que se faz no artigo 26.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, da LFRA, em que se incluem as devidas por pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português que tenham na região um estabelecimento estável, sendo as receitas de cada circunscrição são determinadas pela proporção entre o volume anual de negócios do exercício correspondente às instalações situadas em cada região autónoma e o volume anual total de negócios do exercício.

Na verdade, nestas normas do artigo 26.º da LFRA explicitamente se dá relevância a instalações de pessoas colectivas residentes em território português qualificáveis como estabelecimentos estáveis, o que confirma o entendimento que vem sendo adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo, que se referiu.

Pelo exposto, também em relação à actividade das Requerentes nos Açores, era aplicável às Requerentes a respectiva derrama regional e não a derrama nacional.

(...)

Tendo as 2.ª e 3.ª Requerentes actividade no continente, a par das actividades nas regiões autónomas, desenvolvidas através de instalações qualificáveis como «estabelecimentos estáveis», torna-se necessário compatibilizar a aplicação das derramas.

Como se refere no acórdão arbitral de 21-08-2023, proferido no processo n.º 792/2022-T, *«quanto a este ponto, haverá que recorrer ao critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças Regionais, que fixa uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à actividade efectivamente desenvolvida em cada região»*. Isto é, no cálculo do quantum devido a título de derrama estadual não deverá ser tida em consideração a proporção do lucro tributável imputável aos estabelecimentos estáveis sítios na RAA e na RAM, que se encontra sujeito às derramas regionais especificamente previstas em cada uma daquelas circunscrições.”

*

22. Nesta conformidade, impõe-se concluir que quer as autoliquidações de IRC controvertidas, quer a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... que as manteve enfermas de vício de violação de lei consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto no artigo 87.º-A do Código do IRC, no artigo 26.º, n.ºs 1, alínea b) e 2, da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, no artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro e no artigo 4.º do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, nas redações resultantes do Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho e do Decreto Legislativo Regional n.º 18/2020/M, de 31 de dezembro.

Tal vício invalidante tem por consequência a anulação parcial das autoliquidações de IRC controvertidas – na parte respeitante à derrama estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável à RAA e à RAM – e a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... que as manteve (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

§4. A RESTITUIÇÃO DOS MONTANTES INDEVIDAMENTE PAGOS, ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

23. O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição à Requerente do montante total de € 26.012,82, referente à derrama estadual por ela indevidamente suportada nos exercícios de 2020, 2021 e 2022, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena

restituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas ou retidas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Cumprido, então, apreciar e decidir.

24. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação quer das autoliquidações de IRC controvertidas, quer da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., nos termos acima enunciados, há lugar à restituição das prestações tributárias indevidamente suportadas pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Nesta conformidade, tem a Requerente direito à restituição da derrama estadual suportada em excesso nos exercícios de 2020 – no valor de € 8.592,35 (oito mil quinhentos e noventa e dois euros e trinta e cinco cêntimos) –, 2021 – no valor de € 6.896,17 (seis mil oitocentos e noventa e seis euros e dezassete cêntimos) – e 2022 – no valor de € 10.524,30 (dez mil quinhentos e vinte e quatro euros e trinta cêntimos) –, no montante total de € 26.012,82 (vinte e seis mil e doze euros e oitenta e dois cêntimos), uma vez que tais importâncias não se afiguram controvertidas e não se descortinam quaisquer razões para colocar em causa o apuramento feito pela Requerente.

25. Para além da restituição da derrama estadual que indevidamente suportou, tem ainda a Requerente direito a juros indemnizatórios, pois, como estatui o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, “[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”; o subsequente n.º 2 preceitua, por sua vez, que “[c]onsidera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas”.

No caso concreto, resultou provado que “a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC não reflete quaisquer campos para apuramento de derramas regionais equivalente 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” (cf. facto provado m)); assim, apesar de o imposto ter sido autoliquidado, constatamos que o sistema informático da AT para apresentar a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC não permite a imputação às derramas regionais das partes dos rendimentos gerados nas respetivas circunscrições.

Por consequência, como decidido no processo n.º 805/2023-T, “devem considerar-se imputáveis à Administração Tributária e Aduaneira as ilegalidades das autoliquidações, quanto ao cálculo da derrama estadual. Trata-se de uma situação que se enquadra no n.º 2 do artigo 43.º da LGT, por interpretação declarativa e maioria de razão, pois mais eficaz do que

orientações administrativas que influenciem o comportamento do contribuinte é a sua imposição, por inadmissibilidade física de adopção de outro comportamento.”

Destarte, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados à taxa legal supletiva (cf. artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril) sobre os valores de derrama estadual a restituir e contados desde as datas em que efetuou os pagamentos indevidos até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos (cf. artigo 61.º do CPPT).

*

26. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil face à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários controvertidos, nos termos acima enunciados que asseguram eficaz tutela dos interesses da Requerente; por isso, não se toma conhecimento, designadamente, das questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Requerente (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

a) Declarar ilegais e anular parcialmente:

- A autoliquidação de IRC n.º 2021..., referente ao exercício de 2020, quanto ao montante de € 8.592,35, atinente a derrama estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável à RAA e à RAM, com as legais consequências;
- A autoliquidação de IRC n.º 2022..., referente ao exercício de 2021, quanto ao montante de € 6.896,17, atinente a derrama estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável à RAA e à RAM, com as legais consequências; e,
- A autoliquidação de IRC n.º 2023..., referente ao exercício de 2022, quanto ao montante de € 10.524,30, atinente a derrama estadual que

recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável à RAA e à RAM, com as legais consequências;

- b) Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., com as legais consequências;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante total de € 26.012,82 (vinte e seis mil e doze euros e oitenta e dois cêntimos), referente à derrama estadual suportada em excesso nos exercícios de 2020 – no valor de € 8.592,35 (oito mil quinhentos e noventa e dois euros e trinta e cinco cêntimos) –, 2021 – no valor de € 6.896,17 (seis mil oitocentos e noventa e seis euros e dezassete cêntimos) – e 2022 – no valor de € 10.524,30 (dez mil quinhentos e vinte e quatro euros e trinta cêntimos) –, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima enunciados, com as legais consequências;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € **26.012,82 (vinte e seis mil e doze euros e oitenta e dois cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € **1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros)**, cujo pagamento fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 20 de maio de 2024.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)