

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 923/2023-T

Tema: IRC/DERRAMA ESTADUAL – Artigo 89-A do CIRC e tributação da derrama estadual de empresas com sede no continente e com estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas

SUMÁRIO:

A matéria coletável da Derrama Estadual, prevista no art.º 87-A do Código do IRC, de um sujeito passivo com sede no continente e estabelecimentos comerciais nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, inclui no seu cálculo, para além do lucro tributável imputado à atividade exercida no Continente o lucro tributável imputado à atividade desenvolvida naquelas regiões.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 4 de dezembro de 2023, A... Unipessoal, Lda. (doravante, designada “Requerente” ou “A...”), com o número de identificação fiscal ... e com sede na..., n.ºs ... e ..., ...-... Amadora, abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de Amadora ..., solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, com vista a:

- a) Declarar a ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- b) Declarar a ilegalidade parcial das autoliquidações de IRC (Derrama Estadual) relativa aos exercícios de 2018 e 2019, quanto aos montantes de € 6.790,63 e € 21.205,38, num total de € 27.996,01, com a consequente anulação nesta parte e nestes montantes, por violação de lei e do princípio da legalidade, com todas as consequências legais, nomeadamente,
- c) O reembolso do montante total de € 27.996,01,

1.

-
- d)** Acrescidos de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 30 de maio de 2024 até integral reembolso.
- 2.** A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, o Senhor Dr.º B..., e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT ou Requerida) é representada pelos juristas, Senhora Dr.ª C... e Senhor Dr.ºD... .
- 3.** Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foi o signatário designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e aceitou o cargo, no prazo legalmente estipulado, não se tendo as partes oposto a tal nomeação.
- 4.** O presente Tribunal foi constituído no dia 14 de fevereiro de 2024, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular que se encontra junta aos presentes autos.
- 5.** No dia 17 de fevereiro de 2024, o Tribunal notificou, por despacho, o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta, juntar o processo administrativo, e caso o pretenda, solicitar produção de prova adicional, nos termos do disposto no artigo 17.º do RJAT.
- 6.** Em 2 de abril de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta tendo igualmente procedido à junção do processo administrativo.
- 7.** Em 26 de abril de 2024, face à exceção de incompetência do Tribunal suscitada pela Requerida, o Tribunal notificou a Requerente para, em dez dias, sobre ela se pronunciar.
- 8.** O que a Requerente fez por requerimento apresentado em 1 de maio de 2024.
- 9.** Não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, não se vislumbrando necessidade de as partes corrigirem as respetivas peças processuais, reunindo o processo todos os elementos necessários à prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, o Tribunal, por despacho de 4 de junho de 2024, entendeu dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como dispensar as partes da apresentação de alegações.
- 10.** O Tribunal, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT determinou a prolação da decisão arbitral até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, tendo advertido a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º

3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

11. Por Despacho de 1 de agosto de 2024, nos termos do disposto no art.º 21º. do RJAT, o Tribunal determinou a prorrogação, por dois meses, do prazo para a prolação da decisão arbitral.

II – SANEAMENTO

A). AS EXCEÇÕES LEVANTADAS PELA REQUERIDA

i). Da incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação do pedido de condenação da AT ao apuramento do IRC segundo determinado cálculo da derrama estadual

1. Começamos desde já pela primeira apreciação da exceção suscitada pela AT aqui Requerida, que consiste na “incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação do pedido de condenação da AT ao apuramento do IRC segundo determinado método de cálculo da derrama estadual.

2. A Requerida começa por invocar:

“...que, se afigurar-se inconstitucional uma interpretação que determine que o artigo 2.º do RJAT inclui a apreciação dos pedidos arbitrais aqui formulados pela requerente, quando a letra e o espírito da norma não o permitem.”

3. Tendo-se baseado no seguinte enquadramento legal:

“Nos termos do disposto no art. 2º, alínea a) da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março, a AT vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no nº 1 do art. 2º do RJAT, “ com exceção de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

4. Face a tal enquadramento, a Requerida sustenta que a Requerente pretende a obtenção de um direito para que se proceda a “uma determinada forma de cálculo da derrama. Independentemente da anulação de uma liquidação”, não se destinando tal pedido à anulação, embora parcial, da própria liquidação do IRC.

5. E para tal a Requerida entende que o Tribunal Arbitral não tem competência, invocando inclusivamente que tal consistiria na “... substituição do presente Tribunal Arbitral nas competências próprias da AT”.

6. Assim concluindo:

“Deste modo, verifica-se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.”

7. Mas, para o caso de assim não se entender, a Requerida convoca outra exceção:

ii). Da incompetência material do tribunal arbitral para conhecer dos pressupostos de indeferimento da revisão oficiosa

8. A Requerida invoca a incompetência material do tribunal arbitral para conhecer dos pressupostos de indeferimento da revisão oficiosa, seguindo um raciocínio enquadrado no âmbito do disposto no n.º 1 do art.º 78º. da LGT, porquanto a Requerente solicitou a revisão oficiosa da liquidação do IRC com base em “erro imputável aos serviços”, o que, no seu entender, não se verifica, e que conduz, neste caso, à preclusão do direito à utilização do procedimento de revisão oficiosa para o efeito.

9. Referindo que a decisão proferida em sede de procedimento de revisão pode ou não comportar uma apreciação da legalidade do ato de liquidação e isso determinaria, de acordo com jurisprudência por ela citada, o recurso à impugnação judicial ou à ação administrativa especial, como reação ao indeferimento do pedido de revisão oficiosa, com recurso à primeira, se tal decisão comportar a apreciação da legalidade, ou à segunda, se o não fizer.

10. Considerando a Requerida que o Tribunal vai ter que analisar dos pressupostos de aplicação do mecanismo de revisão oficiosa, bem como da existência ou não de erro imputável aos serviços, conclui que:

“...o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o art. 78º da LGT e se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT.”

11. Invocando o melhor enquadramento legislativo e jurisprudencial, a Requerida entende que é constitucionalmente vedada uma “...a interpretação, ainda que extensiva, que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente, por tal pressupor, necessariamente, a conseqüente dilatação das situações em que esta obrigatoriamente se submete a tal regime, renunciando nessa medida ao recurso jurisdicional pleno [cf. artigos 25.º e 27.º da RJAT, que impõem uma restrição dos recursos da decisão arbitral].”

12. Não admitindo a Requerida a utilização para este efeito de um prazo mais longo do que aquele que existe para a apresentação de uma Reclamação Graciosa, concluindo que: *“Deste modo, verifica-*

se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC.”

13. Notificada a Requerente para se pronunciar face às exceções colocada pela Requerida, a mesma apresentou as suas alegações, que juntou aos autos em 1 de maio de 2024.

B). POSIÇÃO DA REQUERENTE RELATIVAMENTE ÀS EXCEÇÕES LEVANTADAS PELA REQUERIDA

14. E sobre a primeira das exceções invocadas pela Requerida a Requerente responde do seguinte modo:

15. A Requerente não solicita ao Tribunal o reconhecimento ou a condenação à prática de um ato devido, que consistira na condenação da AT a proceder de determinada forma no cálculo da Derrama Estadual, contrariamente ao que invoca a Requerida:

“4. O que a requerente pede é a declaração de ilegalidade parcial e anulação parcial de actos de liquidação de derrama estadual referentes aos exercícios de 2019 e 2020, mais especificamente anulação (e conseqüente reembolso) quanto aos montantes de € 6.790,63 e € 21.205,38, respectivamente (cfr. os artigos 12.º a 14.º, as conclusões, e o pedido final, do pedido de pronúncia arbitral – PPA doravante).

16. E o que a Requerente pede insere-se claramente, na sua opinião no âmbito da competência dos Tribunais Arbitrais (Vd. Artigo 2º. nº. 1, alínea c) do RJAT), o que conduz à improcedência da exceção, o que requer a final.

17. Relativamente à segunda exceção, subsidiariamente levantada pela Requerida, e face à improcedência da primeira, a Requerente argumenta do seguinte modo.

18. Primeiro aspeto salientado pela Requerida sobre o qual a Requerente se pronunciou, tem a ver com o meio processual a utilizar, poder ser a arbitragem ou se teria de ser a ação administrativa (artigos 26º e 27º da sua Resposta).

19. Ora, apesar de entender que o pedido de revisão oficiosa apreciou da legalidade das autoliquidações em causa, a Requerente refere que tal já não releva na apreciação que o STA fez desta matéria, reconhecendo a irrelevância desta questão para apreciação do meio processual adequado:

“21. O que releva, diz o STA, é, unicamente, saber se a petição do contribuinte tem por objecto a apreciação da legalidade de uma liquidação de imposto.”, refere a Requerente citando para o efeito basta jurisprudência que lhe permite tirar tal conclusão.

20. Por todas salientemos o seguinte Acórdão do CAAD:

“31. Na mesma linha também a decisão arbitral proferida no processo n.º 482/2018-T:

A Autoridade Tributária invoca a incompetência material do tribunal arbitral com base no entendimento de que o pedido incide sobre a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa deduzido contra o acto de liquidação, e essa decisão não se pronunciou sobre o mérito da questão porquanto determinou o indeferimento liminar do pedido com fundamento em intempestividade. Nesse contexto, o meio processual adequado seria a acção administrativa especial, em aplicação do disposto no artigo 97.º, n.º 2, do CPPT, para cuja apreciação o tribunal arbitral é incompetente à luz do disposto no artigo 2.º do RJAT. (...) A utilização da acção administrativa, em aplicação do artigo 97.º, n.º 1, alínea p), e por efeito da remissão constante do disposto no n.º 2 desse artigo, prende-se, portanto, com a caracterização da questão tributária que está em causa, e terá lugar quando a questão não comporte apreciação da legalidade do acto de liquidação. Ora, a Requerente, inequivocamente, deduziu um pedido de constituição de tribunal arbitral para a apreciação da legalidade de um acto de liquidação adicional de IRC e, precedentemente, deduziu um pedido de revisão oficiosa contra o mesmo acto de liquidação, visando obter a sua anulação pela via administrativa. O efeito útil e relevante do indeferimento do pedido de revisão oficiosa traduz-se na manutenção na ordem jurídica do acto tributário de liquidação, pelo que é esse mesmo indeferimento que torna justificável e necessário o recurso à jurisdição arbitral visto não ter sido possível obter a anulação administrativa ainda na fase pré-judicial. A decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui, neste contexto, o objecto mediato do pedido e tem em vista assegurar a eliminação da ordem jurídica dessa decisão caso se venha a concluir pela ilegalidade do acto tributário de liquidação. Ainda que assim se não entendesse, não pode deixar de reconhecer-se – tal como se decidiu, em situação similar, no acórdão do STA de 14 de Maio de 2015 (Processo n.º 01958/13) - que a decisão de indeferimento, tendo manifestado concordância com a proposta formulada pelos serviços, assenta em dois diferentes fundamentos: por um lado, considerou-se que o pedido de revisão é extemporâneo por não ter sido apresentado dentro do prazo de reclamação graciosa; por outro lado, entendeu-se não se ter verificado a ilegalidade do acto tributário por erro imputável aos serviços para efeito de poder ser admitida a revisão oficiosa no prazo mais amplo de quatro anos a que se refere a segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT. E, nesse sentido, a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, por efeito de um dos fundamentos invocados, comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação e cabe no âmbito de aplicação do artigo 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT. Nestes termos, a invocada exceção da incompetência do tribunal arbitral mostra-se ser improcedente.”.

21. Para, assim, a Requerente tirar esta conclusão:

“35. Em suma, nos termos da actual jurisprudência do STA, é irrelevante o teor da decisão da AT no precedente procedimento administrativo, designadamente é irrelevante se indeferiu a pretensão dirigida a um acto de liquidação, por alegada intempestividade da mesma.

36. O que releva é que a pretensão do contribuinte se dirigia então, e se continua a dirigir agora, a um acto tributário, in casu de liquidação de derrama estadual (cfr., o pedido de pronúncia arbitral e, no precedente procedimento administrativo, o Doc. n.º 3 que acompanha esse pedido), pelo que o meio próprio de reacção ao indeferimento administrativo dessa pretensão dirigida a acto de liquidação é a impugnação judicial ou a arbitragem tributária, independentemente dos fundamentos, formais ou substantivos adoptados nesse indeferimento administrativo.”

22. Outra questão abordada neste âmbito tem a ver com o facto da Requerida entender, que, nestes autos, não ocorreu qualquer erro imputável aos serviços, o que a Requerente contesta e que desse modo, e face a tal circunstância, o pedido de revisão oficiosa seria intempestivo, o que a Requerente também contesta.

23. Sobre a natureza e a qualificação de “erro imputável aos serviços” a Requerente invoca diversa Jurisprudência no sentido de identificar a situação em apreço nesse conceito.

24. Dessa jurisprudência podemos salientar a seguinte:

“Como se refere no Ac. de 12/12/2001, rec. 26.233: «havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro» já que «a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços». Cfr., no mesmo sentido e por todos, os Acds. de 06/02/2002 rec. 26.690, 05/06/2002 rec. 392/02, 12/12/2001 rec. 26.233, 16/01/2002 rec. 26.391, 30/01/2002 rec. 26.231, 20/03/2002 rec. 26.580, 10/07/2002 rec. 26.668.

(...)

Constitui erro imputável aos serviços, determinante da admissibilidade da impugnação judicial deduzida, o indeferimento (expresso ou tácito) do pedido de revisão oficiosa formulado pelo contribuinte, com fundamento em norma de direito nacional que viola norma de direito comunitário, integrante de ordenamento de hierarquia superior.”

(...caso decidido pelo acórdão do STA de 03.06.2020, proferido no processo n.º 018/10.5BELRS 095/18, onde estava em causa ilegalidade, por violação de direito da União Europeia, de uma retenção na fonte de imposto.)

25. E ainda o recente Acórdão do STA de 09.11.2022 proferido no processo n.º. 087/22.5BEAVR, que consagra o seguinte:

“III - A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 do art. 78º da L.G.T., o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer.

IV - O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em que não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da L.G.T.]”

A nota de que esta posição vem sendo seguida pela nossa jurisprudência consta também da decisão do CAAD que se transcreve:

“(…) [C]omo vem sendo entendido pacificamente pela jurisprudência dos tribunais superiores, constitui erro imputável aos serviços qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte, isto é, qualquer ilegalidade para a qual não tenha contribuído, por qualquer forma, o contribuinte através de uma conduta activa ou omissiva, determinante da liquidação, nos moldes em que foi efectuada. (Cf Proc.º. n.º. 133/2021 de 21 de março de 2022)

26. Finalmente, a Requerente contesta a seguinte posição da AT quando esta entende que: *“...nos termos da Portaria de vinculação, para poder aceder ao regime da arbitragem tributária o contribuinte teria de ter apresentado à AT reclamação graciosa no prazo de dois anos ao invés, como fez, pedido de revisão oficiosa no prazo de quatro anos.”*

27. A Requerente responde a esta posição, novamente pela via da jurisprudência aplicável, e fá-lo do seguinte modo:

“Ora, o Tribunal Central Administrativo-Sul já se pronunciou sobre esta questão da admissibilidade de recurso à arbitragem tributária quando se reaja a indeferimento de pedido de revisão oficiosa contra acto de autoliquidação, e é taxativo sobre a competência dos Tribunais Arbitrais também nestes casos, conforme trechos do acórdão de 27 de Abril de 2017, proferido no processo n.º 08599/15, que aqui se transcrevem:

“Considerando aqueles preceitos legais a decisão arbitral [proferida no processo n.º 630/2014-T] concluiu pela viabilidade de apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos

de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa, julgando não verificada a exceção de incompetência suscitada. Concordamos na íntegra com todo o discurso fundamentador da decisão arbitral, cuja fundamentação aqui transcrevermos apenas em parte.

(...)

Pelo exposto, não se verifica o fundamento "pronúncia indevida", previsto na 1.ª parte da alínea c) do art. 28.º, n.º 1 do RJAT, porquanto o tribunal arbitral" tem competência em razão da matéria para conhecer da legalidade de acto de autoliquidação que tenham sido precedido de pedido de revisão oficiosa".

162. Assim mesmo se concluiu também nos seguintes, entre outros, acórdãos do TCAS: de 13-12-2019, processo n.º 111/18.6BCLSB; de 11-03-2021, processo n.º 7608/14.5BCLSB; de 12-05-2022, processo n.º 3/18.9BCLSB; e de 26-05-2022, processo n.º 96/17.6BCLSB.

28. E este entendimento dos tribunais foi igualmente sufragado, no âmbito da competência que lhe assiste, pelo Tribunal Constitucional, afirmando que o mesmo nada tem de inconstitucional (Vd. Acórdão do Tribunal Constitucional nº. 244/2018 de 11 de maio de 2018).

29. Importa decidir sobre estes dois pedidos apresentados pela Requerida.

C). DECISÃO QUANTO ÀS EXCEÇÕES LEVANTADAS PELA REQUERIDA.

30. Relativamente à **primeira exceção** invocada pela Requerida, reconhecemos que assiste razão à Requerente, com base nos argumentos por ela invocados e no que entendemos ser a melhor aplicação da lei ao caso.

31. Mas para além disso, pelo facto de a entidade Requerida distorcer os termos em que a Requerente formula o seu pedido, que sempre e a final consistirá na anulação de dois atos tributários de autoliquidação do IRC dos exercícios de 2018 e 2019.

32. Mas recordemos o que pretende a Requerente:

- a)** Declarar a ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- b)** Declarar a ilegalidade parcial das autoliquidações de IRC (Derrama Estadual) relativa aos exercícios de 2018 e 2019, quanto aos montantes de € 6.790,63 e € 21.205,38, num total de € 27.996,01, com a consequente anulação nesta parte e nestes montantes, por violação de lei e do princípio da legalidade, com todas as consequências legais, nomeadamente,
- c)** O reembolso do montante total de € 27.996,01,

-
33. Nade se refere quanto à condenação da AT na prática de um determinado ato ou que o Tribunal delibere sobre a fórmula de cálculo da Derrama Estadual, muito menos que isso consubstancia uma substituição da AT nas suas funções específicas.
34. É evidente que na sua linha argumentativa a Requerente invoca que, quanto à base de incidência do art.º 87º-A do CIRC, a sua interpretação vai no sentido de dela excluir o lucro imputável às Regiões Autónomas, no que é contraditada pela entidade Requerida.
35. É sobre essa questão que o Tribunal Arbitral tem que se pronunciar e não sobre qualquer outra, tomando por base a lei aplicável e cuidando de analisar a interpretação que as partes dela fazem.
36. Aliás, diga-se em abono da verdade, que os moldes em que é formulada a segunda exceção invocada pela Requerida, que, como vimos, se centra na possibilidade e tempestividade de anulação do ato tributário, havendo erro imputável aos serviços, que só pode consistir na autoliquidação do IRC de dois exercícios, conduz à improcedência da primeira exceção por si levantada.
37. A Requerida admite, naturalmente, que existe um ato de liquidação, cuja legalidade é posta em causa, e que cabe ao Tribunal apreciar.
38. E tal é suficiente para garantir a competência do Tribunal.
39. Na primeira exceção levantada a AT defende que a Requerente elege como causa de pedir coisa diferente do ataque a tais liquidações, o que, como vimos, não corresponde à verdade.
40. Vai, assim, julgada improcedente a primeira exceção das invocadas pela Requerida.
41. Vejamos o que sucede com a **segunda exceção**, atendendo a que a sua formulação aparece ressalvada para o caso da primeira ser julgada improcedente, o que foi o caso.
42. A AT está vinculada ao CAAD nos casos previstos no art.º 2º. nº. 1 do RJAT, que, entre outros, refere as situações de autoliquidação.
43. Contudo, para que tal seja possível, em caso de autoliquidação, é ainda exigido o recurso prévio à via administrativa, conforme impõe o artigo 2º., alínea a) da Portaria nº. 112-A/2011, de 22 de março, conhecida como “Portaria de Vinculação”.
44. A questão suscitada pela Requerida está em saber se a via de apresentação de um pedido de revisão oficiosa preenche os requisitos de “recurso prévio à via administrativa” para se poder dirimir o ato tributário de autoliquidação em sede impugnatória junto do CAAD. Ou seja, se tal via pode ser cumprida por intermédio de um pedido de revisão oficiosa, preterindo a ação administrativa, e se consoante havendo ou não “erro imputável aos serviços”, a apresentação desse pedido de revisão foi ou não tempestiva.

-
45. Lidamos com um tema cuja análise jurisprudencial nos parece pacífica. Senão vejamos.
46. Neste caso concreto estamos perante uma situação de autoliquidação, o que pressupõe a necessidade de um “recurso prévio à via administrativa”.
47. Pergunta-se. O recurso ao pedido de revisão oficiosa permite concluir que tal requisito se dá por cumprido?
48. A resposta é hoje, naturalmente positiva.
49. Em entendimentos anteriores fazia-se depender tal resposta da facto de naquele pedido ter sido posta em causa e apreciada a legalidade da liquidação de um tributo, sendo permitido o acesso à via da impugnação judicial/pedido arbitral, se a resposta fosse positiva.
50. Atendendo a que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não foi fundada na intempestividade do mesmo, e que a ilegalidade da autoliquidação está no cerne desse pedido, abre-se, naturalmente, a via dos tribunais tributários ou da arbitragem tributária.
51. Repetimos a transcrição feita pela Requerente de um Acórdão do CAAD tirado no Proc. 482/2018-T:

“35. Em suma, nos termos da actual jurisprudência do STA, é irrelevante o teor da decisão da AT no precedente procedimento administrativo, designadamente é irrelevante se indeferiu a pretensão dirigida a um acto de liquidação, por alegada intempestividade da mesma.

36. O que releva é que a pretensão do contribuinte se dirigia então, e se continua a dirigir agora, a um acto tributário, in casu de liquidação de derrama estadual (cfr., o pedido de pronúncia arbitral e, no precedente procedimento administrativo, o Doc. n.º 3 que acompanha esse pedido), pelo que o meio próprio de reacção ao indeferimento administrativo dessa pretensão dirigida a acto de liquidação é a impugnação judicial ou a arbitragem tributária, independentemente dos fundamentos, formais ou substantivos adoptados nesse indeferimento administrativo.”

52. Mas importa agora saber se o pedido de revisão oficiosa foi tempestivo ou não, o que está, neste caso, ligado à existência a ou não de “erro imputável aos serviços”, que, em caso da verificação faz prolongar o prazo de apresentação do pedido de 2 para 4 anos.
53. Então, em que consiste o “erro imputável aos serviços”?
54. Muito simplesmente em qualquer ilegalidade não imputável aos contribuintes, numa visão muito ampla dessa imputabilidade, anteriormente muito contestada, e agora definida pela negativa ou exclusão de partes.

55. Ainda assim esclarece a jurisprudência, que tal não imputabilidade ao contribuinte fica dependente de que ele não tenha contribuído, por qualquer forma, através de uma conduta ativa ou omissiva, determinante da liquidação, nos moldes em que a mesma foi efetuada.
56. Não existindo prova dessa conduta, não tendo a mesma sido invocada pela entidade Requerida, concluímos estarmos, atualmente, no caso concreto, perante um erro imputável aos serviços.
57. E, desse modo, o pedido de revisão que leva ao pedido arbitral é manifestamente tempestivo.
58. Mas precisava ao contribuinte de ter apresentado reclamação graciosa para “chegar ao Tribunal Arbitral?”
59. Ouçamos o TCAS:

“Considerando aqueles preceitos legais a decisão arbitral [proferida no processo n.º 630/2014-T] concluiu pela viabilidade de apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa, julgando não verificada a exceção de incompetência suscitada. Concordamos na íntegra com todo o discurso fundamentador da decisão arbitral, cuja fundamentação aqui transcrevermos apenas em parte.”

60. Refira-se finalmente que este entendimento nada tem de inconstitucional, como aquele Tribunal já sufragou.
61. Assim sendo, também esta exceção dilatória é julgada improcedente, em nada permitindo a absolvição da Requerida da instância, pelo que prosseguem os autos para apreciação da matéria de fundo e decisão quanto às questões aqui controvertidas.

SANEAMENTO (CONT.)

62. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.
63. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

III - MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral da Requerente e Resposta da Requerida), à prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. FACTOS DADOS COMO PROVADOS

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

- A.** A Requerente é um sujeito passivo com residência em Portugal Continental que exerce, a título principal, uma atividade comercial de distribuição de artigos de desporto, desempenhando funções em todo o território português e, conforme as Declarações Modelo 22 apresentadas, obteve um lucro tributável superior a € 1.500.000,00, estando, portanto, sujeita a Derrama Estadual nos termos do n.º 1, do artigo 87.º-A, do CIRC. (Doc. n.º 1 e Doc. n.º 2).
- B.** Em 28 de Junho de 2019, a Requerente procedeu à apresentação da declaração de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) Modelo 22 referente ao exercício de 2018 (Doc. n.º 1).
- C.** E em 29 de julho de 2020, a Requerente procedeu à apresentação da Declaração de IRC Modelo 22 referente ao exercício de 2019 (cfr. Doc. n.º 2).
- D.** Em conformidade com disposto no artigo 87.º-A, do CIRC, apurou no exercício de 2018 e 2019 um montante de € 96.471,35 e € 256.178,15, respetivamente, a título de derrama estadual (campo 373 do quadro 10, de cada uma das respetivas Declarações de Rendimento).
- E.** Em 30 de maio de 2023 a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa contra as referidas autoliquidações respeitantes aos exercícios de 2018 e de 2019 (Doc. n.º 3), então consubstanciados nas Liquidações n.º 2019... e 2020... (Doc. n.º 1).
- F.** Em 22 de Setembro de 2023 foi a Requerente notificada do indeferimento do supra referido pedido de revisão oficiosa (cfr. Doc. n.º 4), com fundamento em intempestividade por não se estar perante “erro imputável aos serviços”.

- G.** Nos exercícios aqui em causa de 2018 e 2019, a Requerente desenvolveu a sua atividade quer no território continental, quer nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira (RAA e RAM, respetivamente), onde mantém instalações através das quais exerce a sua atividade económica, tendo apurado os seguintes montantes relativos ao volume de negócios e coleta individual de IRC imputáveis à RAA e à RAM (cfr. certificação por contabilista certificado da requerente que se encontra junta ao PPA como Doc. n.º 5, e bem assim o quadro 11-B das declarações de rendimentos Modelo 22 juntas ao PPA como Doc. n.º 1 e Doc. n.º 2):

Lucro tributável	4.715.711,82	9.023.562,92
Volume de negócios	221.008.462,30	245.086.662,77
Volume de negócios imputável à RAA	5.870.902,41	6.223.289,66
Volume de negócios imputável à RAM	4.745.965,13	5.322.239,24
Rácio RAA	0,027	0,025
Rácio RAM	0,021	0,022
Rácio Continente	0,952	0,953
Coleta imputável ao território continental	942.765,11	1.805.885,65
Coleta imputável à RAA	21.390,47	37.898,96
Coleta imputável à RAM	20.796,29	39.703,68
Derrama Estadual	96.471,35	256.178,15

- H.** O volume de negócios da Requerente encontra-se, nos exercícios aqui em causa de 2018 e 2019, repartido pelas três regiões supra 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 região (Vd. tabela seguinte e, quadro 11-B das declarações de rendimentos Modelo 22 juntas ao PPA como Doc. n.º 1 e Doc. n.º 2):

	2018 (€)	2019 (€)
Lucro tributável total	4.715.711,82	9.023.562,92
Lucro tributável imputável ao território continental	4.489.357,65	8.599.455,46
Lucro tributável imputável à RAA	127.324,22	225.589,07
Lucro tributável imputável à RAM	99.029,95	198.518,38

- I.** A derrama estadual foi calculada pela Requerente com base no seu lucro tributável total, tendo o valor da derrama estadual assim apurado ascendido a € 96.471,35 € em 2018 (cfr. campo

373 do quadro 10 do Doc. n.º 1 junto ao PPA) e a € 256.178,15 em 2019 (cfr. campo 373 do quadro 10 do Doc. n.º 2 junto com o PPA).

- J. 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 a alocou na íntegra e exclusivamente à derrama estadual.
- K. O referido modelo oficial da declaração Modelo 22 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.
- L. Atendendo a que o referido pedido de revisão oficiosa foi inferido pela Autoridade Tributária, a Requete apresentou em 4 de dezembro de 2023 o presente pedido de pronuncia arbitral.

b. FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS

Não existem factos dados como não provados, entendendo o presente Tribunal Arbitral que todos os factos dados como provados são os bastantes e relevantes para a apreciação do pedido.

IV - A POSIÇÃO DAS PARTES

I). A POSIÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, bem como a ilegalidade parcial das autoliquidações de IRC (Derrama Estadual) relativa aos exercícios de 2018 e 2019, quanto aos montantes de € 6.790,63 e € 21.205,38, num total de € 27.996,01, com a consequente anulação das referidas autoliquidações nesta parte e nestes montantes, por violação de lei e do princípio da legalidade.
2. A Requerente impugna os atos de autoliquidação de IRC dos exercícios de 2018 e 2020, com fundamento em ilegalidade, por incluírem derrama estadual indevidamente suportada sobre parte do lucro tributável legalmente alocado às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.
3. A Requerente considera que, deste modo, se inviabiliza a atribuição da relevância devida à existência de derramas regionais em vigor na RAA e na RAM.
4. Com efeito, 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 em cada um dos exercícios aqui

em causa deveria corresponder a € 89.680,73 (2018) e € 234.972,77 (2019), não sendo devida derrama regional, pelo que, no seu entender a distribuição da derrama estadual deveria operar nos seguintes moldes:

	2018	2019
Lucro tributável imputável ao território continental ⁽¹⁾	4.489.357,65	8.599.455,46
Lucro tributável imputável à RAA ⁽¹⁾	127.324,22	225.589,07
Lucro tributável imputável à RAM ⁽¹⁾	99.029,95	198.518,38
Derrama estadual	89.680,73	234.972,77
Derrama regional (RAA)	0,00	0,00
Derrama regional (RAM)	0,00	0,00

(1) Valores apurados tendo por referência os rácios que correspondem aos apurados no quadro 11-B das declarações Modelo 22 de 2018 e 2019.

5. Entrando na sua argumentação quanto à matéria de Direito a Requerente aborda a ilegalidade da autoliquidação de IRC (derrama estadual) no que respeita à parte da derrama estadual que recaiu sobre a componente do lucro tributável da Requerente imputável à RAA e à RAM, o que faz nos moldes que de seguida se resumirão.
6. Na base da sua argumentação está o facto da Requerente considerar que a componente do lucro tributável apurado nos exercícios de 2018 e 2019 e imputável à RAA e à RAM não deveria ter sido considerada no apuramento da derrama estadual paga pela Requerente em cada um desses exercícios, já que tal resultou na total indevida desconsideração da repartição do volume de negócios da Requerente entre o território continental, a RAA e a RAM.
7. Ou seja, os valores do lucro tributável de € 127.324,22 e € 225.589,06 da RAA e € 99.029,95E € 198.518,38 da RAM, respetivamente para cada um dos anos em causa, não deveria ter sido considerado para cálculo da derrama estadual.
8. Ou seja, o exercício de atividade pela Requerente em três geografias diferentes no território nacional, cada uma com o seu respetivo volume de negócios, gerador de lucro tributável no Continente e em cada uma das Regiões Autónimas, só deveria dar lugar ao pagamento da derrama estadual, e para computo da qual o lucro tributável da RAA e RAM deveria ter sido desconsiderado e nem sequer tais lucros dariam lugar ao pagamento da derrama regional, quer nos Açores, quer na Madeira.
9. Ou seja, se o Tribunal bem entende a posição da Requerente, a mesma conduz a três pretensões/consequências:

Primeira - Reduzir o valor a pagar referente à derrama estadual, retirando do seu cálculo o valor do lucro tributável imputável às duas regiões autónomas;

Segunda – Reduzir o valor a pagar referente às derramas regionais, reduzindo-o a zero.

Pretensão final - Menosprezar a totalidade do lucro tributável imputável à RAA e à RAM para estes efeitos.

Vejamos os fundamentos invocados.

10. Depois do necessário enquadramento legislativo da derrama estadual e da derrama municipal, (nomeadamente a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho introduziu o artigo 87.º-A do Código do IRC, o Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A – que procedeu à criação da derrama regional na RAA, bem como do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto, que aprovou o Orçamento Retificativo da RAM para o ano de 2010, conjugado com a Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, que aprovou a Lei das Finanças Regionais.

11. O Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A consagra no seu art.º 5º. n.º. 2 o seguinte:

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. [regime da derrama estadual]”

12. O que leva a Requerente a tirar a seguinte conclusão:

“Ora, do exposto, resulta sem sombra de dúvida que a requerente, residente em território continental, mas que mantém instalações na RAA através das quais exerce efectivamente a sua actividade (conforme ficou já devidamente comprovado, nomeadamente através dos Anexos C às declarações Modelo 22 juntas como Doc. n.º 1 e Doc. n.º 2, e não constitui facto controvertido), deverá ficar sujeita a derrama regional relativamente à parte do lucro tributável imputável ao seu estabelecimento / instalações fixas nos Açores, imputável, pois, à referida Região Autónoma (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 a derrama estadual, conforme expressamente consagrado pelo legislador.”

13. O mesmo acontecendo, no entender da Requerente, com o regime fixado para a RAM.

14. O enquadramento legislativo enunciado leva a Requerente a concluir que, para além de tal enquadramento confirmar a sua posição inicial, ainda se pode concluir que:

“Em complemento, entende a requerente que não é devida derrama regional em nenhum dos exercícios em causa, em virtude de, como ficou sobejamente demonstrado (cfr. Doc. n.º 5 anteriormente junto), a componente do lucro tributável imputável à RAA e à RAM em 2018 e em

2019 ser inferior a € 1.500.000 (cfr. Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A e Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho, na redacção em vigor à data dos factos).”

15. Reconhecendo as razões e motivos pelos quais a AT indeferiu o seu pedido de revisão oficiosa, que transcreve, importa reter o seguinte:

Depois de enunciar os diplomas que concretizam a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades das regiões, a AT naquela indeferimento, constatando que a Requerente defende que a proporção do lucro tributável gerado nas regiões autónomas deveria estar sujeita à derrama regional, conclui quanto a este entendimento que:

“49. É notório que na base deste entendimento reside uma clara confusão entre dois planos completamente distintos, o plano da incidência do imposto e o plano do apuramento das receitas fiscais pertencentes às Regiões Autónomas.”

16. Vejamos, como o faz a Requerente, mais em particular o regime vigente na Madeira.

17. A Requerente refere que, enquanto que a AT defende que a que a derrama regional na Madeira só se quereria aplicar a (i) residentes na Madeira ou a (ii) estabelecimentos estáveis na Madeira de não-residentes em Portugal, a Requerente contraria esta posição defendendo que esta legislação adjudica às regiões autónomas o imposto referente a sucursais ou agências na Madeira de entidades residentes noutra circunscrição nacional, designadamente no continente.

18. É que,

a “parte do lucro tributável superior a € 2 000 000 [actualmente € 1.500.000] sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas” (artigo 4.º, n.º 1, do DLR n.º 14/2010/M) a que se aplica a derrama regional e respectivas taxas, só pode ser a parte do lucro tributável cuja receita de imposto pertence à região autónoma, prevista no artigo 20.º, n.º 2, da Lei Orgânica n.º 1/2010, de 29 de Março (actualmente artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013 de 2 de Setembro):

“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”.

19. Para concluir que é apenas sobre esta parte, pertença da região, que a mesma pode instituir taxas próprias, isenções etc.

20. E o mesmo é feito de seguida em relação aos Açores.

21. A Requerente reporta que as diferentes perspetivas de análise relativamente ao art.º 2º ao Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, quando consagra que:

“1 — Sobre a parte do lucro tributável superior a € 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:”

- 22.** Enquanto que a AT aqui lê como “sujeitos passivos não residentes” unicamente os “sujeitos passivos não residentes em Portugal” o que a leva a concluir que:

um sujeito passivo não residente nos Açores, que resida na circunscrição continental, ainda que desenvolva actividade nos Açores através de uma sucursal ou agência aí localizada, fica integralmente sujeito à derrama estadual/continental, e não, ainda que apenas parcialmente, sujeito à derrama regional nos Açores, a Requerente entende que não é essa a conclusão que se pode extrair do quadro normativo enunciado, porquanto invoca que:

“Quando o legislador regional, no seu DLR, se refere a “sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável nos Açores”, está a falar do ponto de vista do território dos Açores, e por conseguinte, está a falar de não residentes aí, nos Açores (e não por referência a não residentes em Portugal como um todo).”

- 23.** A Requerente invoca também a seu favor jurisprudência do STA que transcreve:

“No caso em apreço, constata-se que não há o obstáculo textual invocado pela Fazenda Pública a que, no âmbito da tributação das Regiões Autónomas, se aplique o conceito de «estabelecimento estável» a entidades residentes no território português (isto é, com sede ou direcção efectiva em território português) fora da área da Região Autónoma a que essa tributação se reporta.” (Vd. No acórdão do STA proferido em 7 de janeiro de 2009, no âmbito do processo n.º 0669/08).

- 24.** Daqui a Requerente entende poder concluir que:

“...o contexto regional desta legislação aponta inequivocamente para um conceito de estabelecimento estável na região autónoma pertença de toda e qualquer entidade não residente na região autónoma em referência, e não apenas para um conceito de estabelecimento estável na região autónoma pertença de uma entidade não residente em Portugal.”

- 25.** Aqui se abordam questões de inconstitucionalidade, invocando que se se entender que a revogação do nº. 2 do art.º 78º. da LGT institui discriminação nos direitos de revisão do erro no ato de liquidação a mesma será inconstitucional, por:

“...por violação, em ambos os casos, do princípio da igualdade, da proibição de discriminações arbitrárias e infundadas, e da concessão de privilégios, e por violação do princípio da proporcionalidade ou da justa medida na sua relação com o direito de propriedade, com o direito constitucional da tutela jurisdicional e com o direito de impugnação de actos tributários lesivos.

Violação, pois, do artigo 2.º (Estado de Direito), 13.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, 20.º, n.º 1, 62.º e 268.º, n.º 4, da Constituição”

26. Fica claro que a Requerente delimita seguintes atos como objeto do pedido de pronúncia arbitral como:

- a).** O indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- b).** Os atos de autoliquidação da derrama estadual referente ao anos de 2018 e 2019.

27. Defende que tais autoliquidações :

“...enfremam de ilegalidade por incluírem derrama estadual indevidamente suportada sobre parte do lucro tributável alocada às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira...”

28. A autoliquidação que se pretende anular é apenas parcial relativamente à totalidade da Derrama Estadual calculada nas respetivas Declarações Modelo 22 e devidamente pagas, porque a Requerente apenas pretende excluir desse cálculo o valor “alocado” às Regiões Autónomas”, não questionando, “à contraio”, o valor alocado ao Continente.

29. E conclui a Requerente do seguinte modo:

“Do exposto resulta que são ilegais as autoliquidações de IRC (derrama estadual) respeitantes aos exercícios de 2018 e de 2019 da A..., 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 (RAA) e no Decreto-Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de Julho (RAM), na redacção em vigor à data dos factos, na medida em que incorporam derrama estadual liquidada em excesso (porque liquidada sobre matéria tributável legalmente alocada às derramas regionais e respectivas taxas) no montante de € 6.790,63 (2018) e de € 21.205,38 (2019), num total de € 27.996,01 de derrama estadual aqui em causa suportada em excesso pela requerente (cfr. Doc. n.º 1 e Doc. n.º 2 anteriormente juntos).”

30. E, em complemento:

“Encontrando-se ainda os referidos 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), em conjugação com o 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 redacção em vigor à data dos factos, 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 actividade efectivamente exercida através das instalações que mantém em cada uma das referidas Regiões Autónomas, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade (artigo 13.º da CRP) e, bem assim, do princípio da capacidade contributiva (artigo 104.º CRP), corolários do princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP), e bem assim feridos de ilegalidade por violação de lei de valor reforçado, a Lei (orgânica) das Finanças Regionais.”

II). A POSIÇÃO DA REQUERIDA

31. A Requerida começa por se defender, por exceção, nos moldes acima indicados e decididos.

32. Quanto à matéria de fundo, sintetiza as pretensões da Requerente do seguinte modo:

“• para o cálculo da derrama estadual deve, em primeiro lugar, ser determinado o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas, através da proporção entre o volume anual de negócios correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume de negócios total do exercício do sujeito passivo (cfr. artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas), pelo que em consequência, o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas deve ser sujeito às taxas de derrama regional correspondentes, caso haja lugar à sua aplicação. Da mesma forma, subtraindo-se o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas à totalidade do lucro tributável do exercício, o remanescente, se superior a 1.500.000 €, deverá ser sujeito a derrama estadual.

• Assim, atento o lucro tributável imputável ao território continental, bem como à RAA e à RAM, imputação essa realizada pela Requerente, de acordo com o critério da proporção do volume de negócios apurado relativamente a cada região, conforme cálculos apresentados nos artigos 17º e 18º do pedido arbitral, a derrama estadual efetivamente devida em cada um dos exercícios aqui em causa deveria corresponder a 89.680,73 € em 2018, e a 234.972,77 € em 2019, não sendo devida derrama regional, de acordo com os valores apurados no artigo 23º do pedido arbitral.

• entende que o regime da derrama estadual, previsto no artigo 87.º-A do CIRC, enferma de ilegalidade, porquanto o lucro tributável proveniente das Regiões Autónomas deve ser sujeito às taxas de derrama regional se aplicáveis), ao invés de ser sujeito às taxas de derrama estadual, uma vez que as Regiões Autónomas optaram por legislar em matéria de derrama e, simultaneamente, adaptaram as taxas aplicáveis nas respetivas circunscrições territoriais, nos termos das competências legislativas em matéria fiscal expressamente reconhecidas pelo artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (CRP).

• *Invoca que a impossibilidade de preenchimento das declarações Modelo 22 repartindo o seu lucro tributável por jurisdição e, assim, refletir o lucro tributável do exercício gerado nas Regiões Autónomas redunda num erro imputável aos serviços, bem como, na sua opinião, na ilegalidade dos atos tributários e decisórios em análise, 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 (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.*

• *Assim sendo os atos tributários em questão, na parte referente à derrama estadual que reflete o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas, padecem do vício de violação de lei, porquanto foram emitidos nos termos de preceito legal (artigo 87.º-A do CIRC) materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade (artigo 13.º da CRP) e, bem assim, do princípio da capacidade contributiva (artigo 104.º CRP), devendo, por isso, ser anulados em conformidade.”*

33. Referenciado o pedido de revisão oficiosa do ato tributário apresentado pela Requerente, refere-se que, da fundamentação do indeferimento de tal pedido por parte da AT, consta o seguinte:

“i) À data da apresentação da petição de revisão mostrava-se ultrapassado o prazo de reclamação graciosa o que inviabiliza a revisão nos termos da 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT; (ii) Não existe erro imputável aos serviços uma vez que a Administração Tributária e Aduaneira (AT) nota em estrita conformidade com legalmente previsto no artigo 87.º-A do CIRC, o que afasta a revisão oficiosa prevista na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por não se verificar o fundamento de <<erro imputável aos serviços>>.”

34. Passando de seguida ao discurso argumentativo em matéria de Direito a Requerida a mesma coloca a questão fulcral inerente aos presentes atos, nos seguintes moldes:

“Em causa nos presentes autos está a questão de direito de saber se o lucro tributável presumivelmente obtido nas instalações da A... [sociedade com sede e direção efetiva no território continental português], localizadas na RAM e na RAA, está sujeito a derrama regional por referência a uma proporção do lucro tributável, que a requerente imputou à referida circunscrição regional, em função do peso do volume de negócios, ou à derrama estadual nos termos do artigo 87.º-A do CIRC.”

35. Na abordagem da ordem constitucional e legislativa vigente nas Regiões, a Requerida conclui que as Regiões Autónomas dispõem de um poder tributário de adaptação, um poder tributário próprio e um direito a determinadas receitas (Vd. art.º 59.º da LFRA, e, ainda Acórdão do Tribunal

Constitucional n.º 97/84, estando este poder tributário próprio das regiões limitado à criação de impostos relacionados especificamente com as regiões autónomas e à adaptação do sistema fiscal nacional, referindo que o Tribunal Constitucional já consagrou que o poder tributário regional “se reporta unicamente à eventualidade de criar impostos regionais, não abrangendo a possibilidade de introduzir alterações ou fazer adaptações aos impostos gerais, nos seus elementos essenciais”.

36. Aborda de seguida questões que tem a ver com a delimitação das receitas fiscais próprias das regiões, com remissão para o art.º 26º. n.º. 1 da LFRA, que quanto ao IRC consagra como receitas de cada região imposto:

"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."

37. E a referenciada alínea b) a Lei Orgânica n.º.2/2013 consagra que:

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)."

38. A Requerida conclui assim do seguinte modo:

i). Relativamente à RAA:

"Decorre n.º 1, do artigo 2.º, do DLR n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, que a derrama regional, com as taxas nela previstas, apenas se aplica a residentes na RAA., e a não residentes com estabelecimento estável na RAA."

ii). E quanto à RAM:

“Também aqui se verifica, à semelhança do que se conclui relativamente à RAA., 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.”

39. Assim sendo, a Requerida conclui que muito embora a sociedade em causa tenha atividade nas regiões autónomas, a sua sede é em Portugal Continental, pelo que é-lhe aplicável a regra geral, e consequentemente, a derrama estadual, prevista no art.º 87º-A do CIRC, mas concretizando:

“...apenas é devida derrama estadual, nos termos do art.º 87.º- A do CIRC”.

40. Ou seja, concretiza a Requerida:

“...a incidência do imposto da derrama estadual tem por base a globalidade do lucro tributável obtido pelos sujeitos passivos, não se fazendo qualquer segregação ou exclusão de incidência em função da circunscrição a que o mesmo é imputado.

41. Por outro lado, defende que o apuramento das receitas fiscais das regiões autónomas, não tem qualquer relação com o imposto de derrama estadual, nomeadamente com a definição da sua incidência objetiva.

42. Em abono da sua tese a Requerida trás à colação o Acórdão do CAAD tirado no Proc. 38/2023, nomeadamente onde se lê o seguinte:

“(...) i) O artigo 87º-A do Código do IRC define quem são os sujeitos passivos (a incidência subjetiva), incidência objetiva, a matéria coletável, a taxa do imposto e o facto gerador que determina o nascimento da referida obrigação de imposto;

ii) Tendo a Requerente (...) declarado, no exercício de 2019, um lucro tributável que claramente excede os 1.500.000,00 € e sendo elas sujeitos passivos com sede no território continental de Portugal, o correspondente Lucro Tributável encontrava-se sujeito a Derrama Estadual na parte que excedesse os aludidos 1.500.000,00 € por aplicação do disposto no artigo 87.º-A do Código do IRC, não podendo ser subtraída a parte dos lucros obtidos nos estabelecimentos da Requerente (...) situados nas Regiões Autónomas, simplesmente por inverificação dos pressupostos de incidência subjetiva que estão plasmados nos normativos acima explicitados e que regulamentam as Derramas Regionais, ou seja, tão-só, porquanto a Requerente (...) não são sujeitos passivos com sede em nenhuma das aludidas Regiões Autónomas.

iii) Nessa conformidade, entende o Tribunal Arbitral Coletivo que a ilegalidade fundada na errónea aplicação do art.º 87.º-A do CIRC e na violação da autonomia legislativa e financeira das regiões Autónomas não pode ser assacada à liquidação sindicada.”

43. Concluindo a Requerida do seguinte modo:

“Assim sendo, e rejeitando o que a Requerente possa considerar quanto ao cômputo do lucro tributável alocado (de forma presuntiva) às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, para efeitos de apuramento da derrama estadual nos termos do n.º 1, do artigo 87.º-A, do CIRC, à semelhança da posição tomada na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, considera-se que o campo 373 do quadro 10 da declaração de rendimentos se encontra corretamente parametrizado.”

44. A Requerida considera ainda que:

“A interpretação do artigo 87.º-A do Código do IRC assumida pela Requerente, no sentido em que a norma implicaria a determinação da incidência objetiva da derrama estadual de acordo com as regras do apuramento das receitas fiscais atribuídas às Regiões Autónomas é, pelo atrás exposto, inequivocamente inconstitucional por violação do artigo 103.º da Constituição; 102.º Na medida em que o legislador definiu expressa e concretamente a incidência objetiva da derrama estadual no artigo 87.º-A do Código do IRC, estando absolutamente vedado qualquer método alternativo de apuramento do imposto.”

45. E termina Requerendo a final que:

“Nestes termos, e nos demais que V. Exa. doutamente suprirá, deve ser julgada procedente a exceção invocada e, conseqüentemente, ser a Entidade Demandada absolvida da instância ou, se assim se não entender, sem conceder, deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida dos pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.”

THEMA DECIDENDUM –

A matéria coletável do Derrama Estadual, prevista no art.º 89-A do Código do IRC, de um sujeito passivo com sede no continente e estabelecimentos comerciais nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, inclui ou não no seu cálculo, para além do lucro tributável imputado à atividade exercida no Continente, o lucro tributável imputada à atividade desenvolvida naquelas regiões.

V – O DIREITO

A). LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

I). CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

1. O n.º 2 do seu art.º 6, consagra que:

“Os arquipélagos dos Açores e da Madeira constituem regiões autónomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprio.”

2. O art.º 227 consagra um conjunto de direitos e deveres adas Regiões, sem prejuízo dos respetivos estatutos entre os quais encontramos:

“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;”

3. Por sua vez o artigo 228.º, consagra que:

“1. A autonomia legislativa das regiões autónomas incide sobre as matérias enunciadas no respetivo estatuto político-administrativo que não estejam reservadas aos órgãos de soberania.”

4. Constituindo tais estatutos lei de valor reforçado, nos termos do nº. 3 do art.º 112 da CRP.

II). CÓDIGO DE IRC

5. Com efeito, a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho introduziu, no que ora releva, o artigo 87.º-A do Código do IRC, cuja redação em vigor à data dos factos aqui em causa (2018 e 2019) era a 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 (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 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

III). LEGISLAÇÃO DAS REGIÕES AUTÓNOMAS.

6. O poder das regiões nesta matéria constam dos respetivos dos Estatutos e da Lei das Finanças das Regiões Autónomas

III-A). LEGISLAÇÃO DA RAA

7. A RAA procedeu, através de diploma próprio - o Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A - à criação da derrama regional a vigorar naquela Região Autónoma, nos seguintes termos:

“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 de 20 % 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 ao abrigo do artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de janeiro, na sua redação atual. 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.”

“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 € 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:

<i>Lucro tributável (euros)</i>	<i>Taxas (em percentagem) [em 2018 e 2019³]</i>
<i>De mais de 1 500 000 até 7 500 000</i>	<i>2,4</i>
<i>De mais de 7 500 000 até 35 000 000</i>	<i>4,0</i>
<i>Superior a 35 000 000</i>	<i>7,2</i>

3 Cfr. artigo 57.º do Decreto Legislativo Regional n.º 1/2018/A, de 3 de Janeiro de 2018 (Orçamento da RAA para 2018).

2 — O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda € 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil euros):

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

b) Quando superior a € 35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de euros) é dividido em três partes: uma, igual a € 6.000.000,00 (seis milhões de euros) à qual se aplica a taxa de 2,4 %; outra, igual a € 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 € 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. [regime da derrama estadual]”.

III-B). LEGISLAÇÃO DA RAM

8. 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, que aprovou o Orçamento Retificativo da RAM para o ano de 2010 face à concreta necessidade de financiamento extraordinário da RAM naquele ano, tendo entretanto o referido regime sofrido alterações introduzidas pelo Decreto Legislativo Regional n.º 5/2012/M, de 30 de Março e, bem assim, pelo Decreto-Legislativo Regional n.º 5- A/2014/M, de 23 de Julho, e consecutivamente mantido em vigor nos anos subsequentes; a redação em vigor à data dos factos era a seguinte:

“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 colectivas apurado pelos sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro [Lei de Finanças das Regiões Autónomas, cujo artigo 26.º se transcreve infra], que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

<i>Lucro tributável (euros)</i>	<i>Taxas (em percentagem) em 2018⁴</i>	<i>Taxas (em percentagem) em 2019⁵</i>
<i>De mais de 1 500 000 até 7 500 000</i>	<i>3%</i>	<i>3%</i>
<i>De mais de 7 500 000 até 35 000 000</i>	<i>5%</i>	<i>5%</i>
<i>Superior a 35 000 000</i>	<i>9%</i>	<i>9%</i>

4 Cfr. Artigo 18.º do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2018/M, que aprovou o Orçamento da Região Autónoma da Madeira para 2018.

5 Cfr. Artigo 19.º do Decreto Legislativo Regional n.º 26/2018/M, que aprovou o Orçamento da Região Autónoma da Madeira para 2019.

2 - Quando seja aplicável o regime especial de tributável dos grupos de sociedades, a taxa a que se refere o número anterior incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante. 3 - 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.”.

IV). LEI DAS FINANÇAS REGIONAIS

9. A criação do regime das derramas regionais pela RAA e pela RAM, enquanto manifestação do poder tributário próprio de cada uma daquelas Regiões Autónomas constitucionalmente consagrado (cfr. artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa – CRP), teve enquadramento na base a Lei das Finanças Regionais (Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro), assumindo especial relevo, para o que aqui se discute, a seguinte disposição legal (sublinhado e destaque nosso):

“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).”.

VI – PRESSUPOSTOS DA DECISÃO.

1. Face às posições assumidas e aos fundamentos alegados pelas partes nas suas peças processuais, importa decidir.

2. Entendemos ser importante, num primeiro momento, melhor enquadrar o contexto em que surge a legislação regional aqui em causa, seguindo de perto para o efeito o teor do Acórdão do CAAD nº. 38/2023-T, de 1 de setembro de 2023 (adiante designado “Acórdão citado”).

3. Importa desde logo referir que a autonomia política e administrativa dos Arquipélagos dos Açores e da Madeira, constituindo-as como Regiões Autónomas dotadas de Estatuto Político-Administrativo e de órgãos de governo próprio, resulta da CRP, a qual consagra expressamente um conjunto de direitos e poderes às Regiões Autónomas, nomeadamente para:

“i) 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 (Cfr. alínea j) do n.º 1 do artigo 227º);

... ..

ii). participar na definição e execução das políticas fiscal (Cfr. alínea r) do n.º 1 do artigo 227º)”
(Acórdão citado).

4. Ou seja, refere o citado Acórdão do CAAD, que no âmbito da análise que estamos efetuando, e no seu contexto constitucional, os direitos de cada região são fundamentalmente “...o poder de dispor, da forma como livremente resultar do orçamento que as Regiões aprovam, das receitas fiscais nelas cobradas.”, sendo tal poder determinado nos termos dos Estatutos e da Lei das Finanças das Regiões Autónomas.

5. O Estatuto Político-Administrativo de uma Região Autónoma (adiante designado por Estatuto) consiste numa lei ordinária com valor reforçado que estrutura a organização e o funcionamento das instituições das Regiões Autónomas.

6. Depois de referenciar que os estatutos têm valor reforçado (n.º 3 do artigo 112.º da Constituição da República Portuguesa), o mesmo Acórdão citado refere que:

“55. Os Estatutos assumem a função relevante de definir as matérias de “âmbito regional” sobre as quais as regiões podem legislar, ao abrigo das suas competências primárias ou comuns” (alínea a) do n.º 1 do artigo 227.º e n.º 1 do artigo 228.º da CRP)” passando depois à análise de cada dum dos estes das duas regiões o que faremos mais tarde.

... ..

59. Da conjugação destes preceitos é inequívoco que o direito constitucional da Região Autónoma dispor das receitas fiscais nela cobradas se concretiza, entre outras manifestações que despiciendo se torna aqui trazer à colação, na afetação ao seu orçamento da receita proveniente do IRC: i) devido por pessoas coletivas (ou equiparadas) com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável na respetiva região autónoma; ii) 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, sendo que 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; iii) 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.

60. O quadro normativo vindo de explicitar, concretiza o princípio de que é receita regional toda aquela que é cobrada a título de IRC no território de cada uma das Regiões Autónomas. 61. O art.º 24.º da LFRA, sob a epígrafe “Obrigações do Estado”, estatui como segue: “1 - De harmonia com o

disposto na Constituição e nos respetivos estatutos político-administrativos, as regiões autónomas têm direito à entrega pelo Governo da República das receitas fiscais relativas aos impostos que devam pertencer-lhes, (...), bem como a outras receitas que lhes sejam atribuídas por lei.”

62. Na decorrência desses princípios constitucionais e da legislação infra constitucional referida, toda a receita fiscal proveniente de IRC cobrado em cada uma das Regiões Autónomas deve ser entregue aos órgãos de governo próprio, sendo uma obrigação do Estado fazê-lo, conferindo-se o correspondente poder a cada uma das Regiões Autónomas de determinarem a sua aplicação às despesas que bem entenderem no quadro da sua autonomia orçamental.

7. Depois deste breve enquadramento vejamos o que se passa na situação em apreço.

8. Tratando-se a Requerente de entidade com sede em território português, somos desde logo obrigados a proceder à interpretação do disposto no art.º 87º- A do CIRC, norma de incidência em matéria de Derrama Estadual, visto que estamos perante a discussão da legalidade de duas autoliquidações dessa Derrama Estadual, no contexto da entrega das Declarações de Rendimento Modelo 22 de IRC dos exercícios de 2018 e 2019.

9. Recorremo-nos novamente do Acórdão do CAAD que temos vindo a referenciar, nomeadamente ao caracterizar esta Derrama Estadual do seguinte modo:

“A Derrama Estadual constitui um imposto acessório relativamente ao IRC, com a natureza de “adicionamento” e não de adicional. ” porquanto: “...pelo facto de incidir sobre o lucro tributável, e não sobre a matéria coletável, apurado na declaração de rendimentos através da aplicação de taxas progressivas, isto é, consoante o valor de lucro tributável apurado, a taxa aumenta em função do lucro”

10. Embora aditada ao CIRC em 2010 (Lei nº. 12/2010, de 30 de junho), como medida transitória face a circunstâncias específicas do momento (entre elas a sempre almejada pretensão de redução do défice orçamental), mas apesar da sua falada eliminação, veio a adquirir no panorama fiscal nacional um carácter de permanência, tendo sido objeto de diversas alterações ao longo do tempo (afastamento da natureza inicial que era proporcional para uma tributação com natureza progressiva, alteração de limite para tributação, diferenciação de taxas e de escalões).

-
- 11.** Melhor caracterizada esta Derrama Estadual, vejamos, então, se esta norma se aplica ao caso concreto, e, em caso de resposta afirmativa, em que termos?
- 12.** Quem paga este “imposto”?
- a).** Os sujeitos passivos de IRC;
 - b).** Os sujeitos passivos residentes em território português;
 - c).** Os sujeitos passivos que não se encontrem isentos desse imposto;
 - d).** Os sujeitos passivos que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.
- 13.** Questão diferente é constarem do mesmo normativo regras de determinação da matéria coletável, nomeadamente limites para a incidência da Derrama Estadual.

Ou seja, esta derrama só incide sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500,000,00 (um milhão e quinhentos mil euros).

Deste mesmo artigo consta a Tabela contendo as diferentes taxas aplicáveis, consoante os escalões do lucro tributável/rendimento em que cada um dos sujeitos passivos se insira.

Bem como as regras especiais aplicáveis a Grupos de Sociedades, terminado com as obrigações declarativas, que passam pela obrigatoriedade dos sujeitos passivos abrangidos por esta norma procederem à liquidação da Derrama Estadual (autoliquidação) na Declaração Periódica de Rendimentos a que se refere o artigo 120º., desse mesmo código do IRC (Declaração Modelo 22).
E nada mais se refere.

- 14.** Assim sendo, podemos começar por apurar se a dita Derrama Estadual aqui vertida se aplica ao lucro tributável registado pela Requerente em cada um dos exercícios em causa. Senão vejamos:
- i).** Estamos perante um sujeito passivo de IRC (facto não controvertido, admitido pelas partes e confirmado pela vasta prova documental junta aos autos, nomeadamente as Declarações de Rendimento Modelo 22 – Campo 3).

ii). Trata-se de um sujeito passivo residente em território português, mais propriamente com sede na ..., n.ºs ... e ..., ...-... Amadora, abrangida pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de Amadora ... (facto não controvertido, admitido pelas partes e confirmado pela vasta prova documental junta aos autos, nomeadamente as Declarações de Rendimento Modelo 22 – Campo 2 e campo 3 opção 1).

iii). A Requerente não está isenta do pagamento de IRC (facto não controvertido, admitido pelas partes e confirmado pela vasta prova documental junta aos autos, nomeadamente as Declarações de Rendimento Modelo 22 – regime geral de tributação – campo 4).

iv). E, finalmente, importa considerar que nada contraria o facto de a Requerente exercer um atividade comercial (facto não controvertido, admitido pelas partes e confirmado pela vasta prova documental junta aos autos, nomeadamente as Declarações de Rendimento Modelo 22 – Campo 3 – opção 1).

15. Nesse caso, nada parece impedir que a Derrama Estadual incida sobre o lucro tributável da Requerente, enquanto sujeito passivo de IRC, dele não isento, obtido no exercício, a título principal, de uma atividade comercial e tendo a sociedade sede em território português.

16. Importa também referenciar que a Derrama Estadual é igualmente aplicável a “não residentes com estabelecimento estável em território português”.

Ou seja, residentes em países terceiros, que não em território português, o que não +e indiscutivelmente o caso.

17. Recorde-se, que o “território português” abrange o território do continente e das regiões autónomas dos Açores e da Madeira, mais propriamente:

“1. Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira.

(Vd. Artº. 5º., nº. 1 da Constituição da República Portuguesa)

18. Estas as primeiras conclusões que se podem extrair da leitura e da mais simples interpretação e aplicação aos factos desta norma de incidência referente à Derrama Estadual.

19. Refira-se que a Requerente entende que:

*“Ora, do exposto, resulta sem sombra de dúvida que a requerente, residente em território continental, mas que mantém instalações na RAA através das quais exerce efectivamente a sua actividade (conforme ficou já devidamente comprovado, nomeadamente através dos Anexos C às declarações Modelo 22 juntas como Doc. n.º 1 e Doc. n.º 2, e não constitui facto controvertido), deverá ficar sujeita a derrama regional relativamente à parte do lucro tributável imputável ao seu estabelecimento / instalações fixas nos Açores, imputável, pois, à referida Região Autónoma (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 a derrama estadual, **conforme expressamente consagrado pelo legislador.**” (sublinhado nosso)*

20. Mas, o que a Requerente não nos diz é donde consta essa consagração expressa.

Porque, sendo expressa, não deveria suscitar dúvidas, ou pelo menos de cariz a que não estivessem a ser dirimidas neste Tribunal.

21. Faria falta que a Requerente tivesse referenciado expressamente donde consta, de modo tão exposto, a posição do legislador, que dá cobertura à sua tese.

E tal não vem referido.

22. No entanto, importa cuidar de saber se em algum lugar o legislador determinou algumas eventuais circunstâncias particulares em que esta norma do CIRC não fosse aplicada (E não nos referimos a todos aqueles que não reúnem aos requisitos impostos pela norma do Código do IRC).

23. Ora, quanto à sua não aplicação, encontramos efetivamente, sempre no domínio da legislação regional, o disposto no seguinte diploma da RAA:

24. O Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A consagra no seu art.º 5º. n.º. 2 o seguinte:
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. [regime da derrama estadual]”

Ou seja, a norma do art.º 87º- A do CIRC, não se aplica àqueles a quem se aplicar a Derrama Regional. Veremos melhor mais adiante a quem se aplica esta Derrama Regional.

25. Questão diferente é aquela a que passamos de seguida.

26. Assim, a partir do que já vem referido, poderá questionar-se agora em concreto qual o lucro tributável sobre o qual a Derrama Estadual, no caso concreto, vai incidir.

Também aqui não poderão restar dúvidas ao intérprete.

É o lucro tributável apurado por entidades que reúnam as condições acima referenciadas.

Ou seja, como já referimos, é o lucro tributável sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos daquele imposto, residentes em território português, que exerçam uma atividade comercial a título principal.

27. E é a própria Requerente que o quantifica, recorrendo naturalmente aos dados que constam das suas Declarações de IRC:

Lucro Tributável verificado em 2018 - € 4.715.711,82

Lucro Tributável verificado em 2019 - € 9.023.52,92

28. E a Derrama Estadual vai incidir sobre a totalidade destes valores?

A resposta é claramente negativa, porque o mesmo artigo 87º. - A do CIRC quantifica desde logo o montante de lucro tributável acima do qual essa Derrama é devida, e que está fixado em € 1.500.000,00.

29. E foi o que fez a Requerente, tendo apurado nesta base uma Derrama Estadual, que fez constar da Declaração Modelo 22 do IRC de 2018, no montante de € 96.471,35 e na Declaração Modelo 22 do IRC de 2019, no montante de € 256.178,15 (cfr. campo 373 do quadro 10 do Doc. n.º 1 junto ao PPA e campo 373 do quadro 10 do Doc. n.º 2 junto com o PPA).

30. E em nosso entender bem.

E não se colocando dúvidas sobre a base interpretativa do disposto no art.º 87º - A do CIRC a outra conclusão não se poderia chegar.

Bem andou a Requerente no preenchimento das duas Declarações Fiscais aqui em causa, assistindo razão à entidade Requerida ao defender que nada pode pôr em causa a legalidade das referenciadas autoliquidações.

31. Ora, em princípio, toda a restante argumentação referente aos regimes das Derramas Regionais aprovadas pela RAA e RAM, passa ao lado da aplicação direta deste normativo do CIRC.

32. Mas vejamos se estas conclusões podem ser postas em causa.

33. Por isso, importa ainda analisar os argumentos expendidos pela Requerente para a não aplicação do normativo em causa às autoliquidações por si efetuadas ou se outra e diferente interpretação que pela Requerente seja avançada é ou não válida para alterar o entendimento expresso até aqui.

34. É evidente que importará abordar, num primeiro momento, exclusivamente a argumentação que resulte da interpretação e aplicação do disposto no art.º 87º- A do CIRC.

35. Mas importa desde logo atender a que a Requerente não coloca o seu principal enfoque nesta realidade, argumentando apenas que a Derrama Estadual não se aplica à parte do lucro tributável que, em função da distribuição do volume de negócios, deve ser afeta aos estabelecimentos estáveis que possui em cada uma das Regiões Autónomas.

36. Mas para chegar a tal conclusão a Requerente não retira os argumentos para tal da interpretação e aplicação do artigo do art.º 87º. A do CIRC, propriamente dito.

37. Importa então questionar como pretende a Requerente pôr em causa a aplicação desta norma e as suas quantificáveis consequências.

Unicamente pela via da interpretação e aplicação da legislação regional, tanto da RAA como da RAM.

38. E não podemos esquecer de que as regiões possuem um poder tributário próprio, de um direito a determinadas receitas e de um poder de adaptação regional do sistema fiscal nacional, esse poder de adaptação tem limites “... quer de ordem interna, atento o valor superior das normas fiscais nacionais, quer de ordem comunitária, designadamente o regime comunitário das ajudas de Estado...” (Acórdão do CAAD nº. 38/2023), sabendo que esse poder de adaptação, bem como todos os outros poderes a que nos temos vindo a referir devem ser poutados pelo princípio da coerência entre o sistema fiscal nacional e os sistemas fiscais regionais.

39. Sabendo-se que essa competência das Regiões consiste na diminuição das taxas de IRS, IRC, IVA e imposto especiais de consumo, à dedução à coleta e a na concessão de benefícios fiscais, está-lhes vedado:

“...derrogar normas gerais de incidência; sejam elas de incidência objectiva ou de incidência subjectiva. (Acórdão do CAAD citado)

40. Ora, face a esta indesmentível conclusão, vejamos o que faz, no caso concreto, a Requerente quanto à interpretação e aplicação da legislação regional.

41. Detetamos duas linhas de raciocínio.

42. Uma primeira, que tem a ver com a interpretação e aplicação da legislação regional no que diz respeito à criação das Derramas Regionais.

43. Outra, bem diferente, que tem a ver com a afetação das receitas obtidas com a cobrança dessas derramas às duas Regiões Autónomas.

44. Começemos pelas normas de incidência das Derramas Regionais.

45. Recapitulando, começando pela norma de incidência da Derrama da RAA:

1 — Sobre a parte do lucro tributável superior a € 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:

<i>Lucro tributável (euros)</i>	<i>Taxas (em percentagem) [em 2018 e 2019³]</i>
<i>De mais de 1 500 000 até 7 500 000</i>	<i>2,4</i>
<i>De mais de 7 500 000 até 35 000 000</i>	<i>4,0</i>
<i>Superior a 35 000 000</i>	<i>7,2</i>

³ Cfr. artigo 57.º do Decreto Legislativo Regional n.º 1/2018/A, de 3 de Janeiro de 2018 (Orçamento da RAA para 2018).

46. Primeira nota: trata-se de uma adaptação da norma do artº. 87º- A do CIRC, com uma pequena e natural alteração:

Onde no CIRC se lê “...residentes no território nacional...” na legislação da RAA lê-se “...residentes na Região Autónoma dos Açores...”

Os restantes números desta norma, seguem uma redação idêntica à do CIRC, com natural adaptação das taxas, que não nos escalões.

47. Tal metodologia representa umas das consequências da referenciada “adaptação da legislação nacional às especificidades regionais”.

Trata-se, como vimos, da execução de uma faculdade constitucionalmente concedida às Regiões Autónomas.

48. Tal similitude e a necessária harmonização de um todo da legislação nacional, protegida constitucionalmente, dificulta, se não inviabiliza, diferentes interpretações das duas normas aqui em comparação.

49. Fácil será concluir que não pretendia o legislador regional alterar o modo de interpretação e aplicação da norma do IRC, o que lhe está absolutamente vedado, mas tão só adaptá-lo às já faladas especificidades regionais, por todos conhecida (habitualmente também referenciadas por “custos da insularidade”).

O legislador regional, nesta matéria específica, não criou um sistema fiscal próprio das Regiões, não pretendeu alterar toda a estrutura da aplicação da Derrama Estadual, criando uma Derrama Regional com uma estrutura muito diferente daquela que vigorava no continente.

Antes optou, numa solução minimalista, por adaptar o texto do CIRC, substituindo “território nacional” por território de cada uma das regiões autónomas e desagravando as taxas da Derrama Estadual.

Desse modo, o legislador regional deu por cumprido o mandato que lhe foi legalmente conferido.

50. Que o regime das derramas regionais é uma “réplica” da derrama estadual é inclusivamente referenciado num Acórdão do Tribunal Constitucional ao consagrar o seguinte:

“9.2 Se atentarmos na respetiva redação, verificamos que a solução normativa em causa foi também adotada em sede dos regimes da derrama regional (criada igualmente em 2010, pelo Decreto Legislativo Regional (DLR) n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, hoje com a redação introduzida pelo DLR n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho que praticamente replica, no âmbito regional, o disposto no artigo 87.º-A do Código do IRC) e da derrama municipal, sobretudo tendo em vista a recente evolução legislativa operada neste domínio.”. (cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 430/2016, de 13 de Julho, proferido no âmbito do processo n.º 367/13).

51. E sempre que a legislação Regional fala da sua derrama, reporta sempre ao art.º 87º-A do CIRC como sendo uma sua “adaptação”. (vd. por exemplo, o Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A de 17 de outubro)

52. Outros aspetos foram considerados neste contexto, como a redução das taxas de IRC, IRS, e IVA, e onde se foi mais longe foi na consagração da possibilidade de criação de impostos próprios, mas limitados a determinados domínios, facultade que até esta data não foi exercida pelo poder Regional.

53. Concluindo a Derrama Regional aplica-se:

- a). Aos sujeitos passivos de IRC;
- b). Aos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores;
- c). Aos sujeitos passivos que não se encontrem isentos desse imposto;
- d). Aos sujeitos passivos que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

54. Importa também referenciar que a Derrama Regional é igualmente aplicável a sujeitos passivos “não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores”, ...)

Ou seja, a residentes em países terceiros, comungando o legislador regional, porque nada disse em contrário, por uma delimitação idêntica à que consta do CIRC.

Consequentemente não estão aqui incluídos os estabelecimentos estáveis de sociedades com sede no continente, que exerçam a sua atividade também nas regiões.

55. Importa aqui neste contexto considerar, como faz o Acórdão do CAAD aqui abundantemente citado que:

“...o elemento de conexão que fixa a verificação dos pressupostos de incidência subjetiva da Derrama Nacional é o da residência em território português, ou seja, estão sujeitos a Derrama Nacional os sujeitos passivos residentes em território português e os não residentes com estabelecimento estável em território português.”

56. Ou seja, defende-se neste acórdão que, de acordo com as limitações do poder tributário das Regiões, aí não cabe a possibilidade de *“...introduzirem alterações ou de fazerem adaptações aos impostos gerais como o que está agora previsto no art.º 87.º-A do CIRC, nos seus elementos essenciais, como seja, aqui, o da incidência subjetiva. Nem sequer no âmbito do poder de adaptação do sistema fiscal nacional às*

especificidades regionais, as regiões podiam transmutar o elemento de conexão consubstanciado da residência dos sujeitos passivos em território nacional ou dos estabelecimentos estáveis de não residentes igualmente em território nacional. “

57. Ora, então vejamos, o que faz a aqui Requerente.

58. A Requerente não defende que, face ao disposto no art.º 87º. – A do CIRC, a Derrama Estadual não abrange o lucro tributável imputado aos seus estabelecimentos estáveis localizados na RAA e na RAM.

Antes faz a sua interpretação por via da análise da legislação regional, fazendo com que esta limite e condicione, no seu entender, a aplicação da lei nacional, o que, como sabemos, lhe está vedado, nem tal pode resultar da aplicação da legislação regional.

59. E isso leva-nos a regressar ao comportamento da Requerente aquando do preenchimento das duas Declarações de IRC em causa:

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 a alocou na íntegra e exclusivamente à derrama estadual.

E não encontramos justificação legal para que pudesse fazer tal divisão.

E a tal estaria limitada, sob pena de violação do elemento de conexão que fixa a incidência subjetiva da norma: a territorialidade.

60. Passemos, assim, à análise da segunda linha argumentativa da Requerente, para defender a redução da base de incidência da Derrama Estadual, aplicada ao seu caso concreto.

E que tem a ver com a afetação das receitas geradas pela Derrama Regional à RAA e à RAM.

Sobre este assunto, refere desde logo a Requerente que:

“A criação do regime das derramas regionais pela RAA e pela RAM, enquanto manifestação do poder tributário próprio de cada uma daquelas Regiões Autónomas constitucionalmente consagrado (cfr. artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa – CRP), teve por base a Lei das Finanças Regionais (Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro), assumindo especial relevo, para o que aqui se discute, a seguinte disposição legal...

“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).”.

61. Sobre esta matéria a Autoridade Tributária, na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa sustentou, desde logo, que:

“49. É notório que na base deste entendimento reside uma clara confusão entre dois planos completamente distintos, o plano da incidência do imposto e o plano do apuramento das receitas fiscais pertencentes às Regiões Autónomas.”

62. Recordemos a posição da Requerente:

A Requerente refere que enquanto a AT defende que a que a derrama regional na Madeira só se quereria aplicar a (i) residentes na Madeira ou a (ii) estabelecimentos estáveis na Madeira de não-residentes em Portugal, a Requerente contraria esta posição defendendo que esta legislação adjudica às regiões autónomas o imposto referente a sucursais ou agências na Madeira de entidades residentes noutra circunscrição nacional, designadamente no continente.

63. É que,

a “parte do lucro tributável superior a € 2 000 000 [actualmente € 1.500.000] sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas” (artigo 4.º, n.º 1, do DLR n.º 14/2010/M) a que se aplica a derrama regional e respectivas taxas, só pode ser a parte do lucro tributável cuja receita de imposto pertence à região autónoma, prevista no artigo 20.º, n.º 2, da Lei Orgânica n.º 1/2010, de 29 de Março (actualmente artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013 de 2 de Setembro): “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”.

64. Para concluir que é apenas sobre esta parte, pertença da região, que a mesma pode instituir taxas próprias, isenções etc.

E o mesmo é feito de seguida em relação aos Açores, quanto colocamos em confronto as duas posições.

65. A Requerida defende que:

Enquanto que a AT aqui lê como “sujeitos passivos não residentes” unicamente os “sujeitos passivos não residentes em Portugal” o que a leva a concluir que:

“...um sujeito passivo não residente nos Açores, que resida na circunscrição continental, ainda que desenvolva actividade nos Açores através de uma sucursal ou agência aí localizada, fica integralmente sujeito à derrama estadual/continental, e não, ainda que apenas parcialmente, sujeito à derrama regional nos Açores”

66. A Requerente entende que não é essa a conclusão que se pode extrair do quadro normativo enunciado, porquanto invoca que:

“Quando o legislador regional, no seu DLR, se refere a “sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável nos Açores”, está a falar do ponto de vista do território dos Açores, e por conseguinte, está a falar de não residentes aí, nos Açores (e não por referência a não residentes em Portugal como um todo).”

67. Entendemos que assiste razão à entidade Requerida, na interpretação e aplicação da legislação de cariz regional.

68. Quando a Requerente refere que a legislação regional adjudica às regiões autónomas o imposto referente a sucursais ou agências, por exemplo na Madeira, de entidades residentes noutra circunscrição nacional, designadamente no continente, está a falar na ótica financeira, não tendo em consideração o teor das normas de incidência dessa mesma derrama.

69. Repare-se que:

“No sentido de dar cumprimento à imputação das correspondentes receitas em conformidade com o disposto no art.º 20.º da LFRA, os sujeitos passivos de IRC que obtenham rendimentos imputáveis às Regiões Autónomas, independentemente de haver lugar, ou não, à aplicação das taxas regionais, são obrigados a preencher o Anexo C (Regiões Autónomas) à Declaração Modelo 22 de IRC do período de tributação em causa.”

70. Com o preenchimento desse Anexo C a Autoridade Tributária obtém os elementos necessários para o correto cálculo do imposto a transferir para as respetivas Regiões.

E aquela que é receita de cada uma das regiões é a que incide sobre o lucro tributável das empresas com sede na região e das empresas aí não residentes, que deve ser interpretada como dizendo respeito a não residentes na região, nem na outra região, nem no continente, ou seja não residentes em território nacional, mas sim em países terceiros.

71. E recuperando as normas de incidência temos que atender a que, como referimos:

“No que respeita à incidência pessoal, a Derrama Regional prevista no art.º 2º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, incide sobre uma parte do lucro tributável apurado por sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável na região Autónoma dos Açores.” (Acórdão do CAAD citado).

72. Continuando a citada decisão CAAD refere que:

“Assim sendo, o elemento de conexão que fixa a verificação dos pressupostos de incidência subjectiva da Derrama Regional continua a ser o da residência (na Região Autónoma dos Açores), ou seja, estão sujeitos a Derrama Regional os sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores e os não residentes com estabelecimento estável na Região.

109. Mantendo-se o elemento de conexão residência, só muda, na adaptação da letra do art.º 87.º-A do CIRSC (constante do art.º 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro) o local da residência: i) na derrama Estadual, o território Nacional; ii) na derrama Regional, o território da Região Autónoma dos Açores.”

73. O mesmo acontecendo com o caso da RAM.

74. Ou seja, não estamos em ambos os casos, o do citado Acórdão, como neste:

“...perante sujeito passivo que reúna os requisitos de ordem subjectiva por forma a que lhe sejam aplicáveis os normativos (acima explicitados) que regulam as Derramas Regionais da RAA e da RAM.

75. Finalmente, refira-se que sob o ponto de vista do cumprimento das suas obrigações declarativas acessórias importará salientar a posição da Requerente, que refere o seguinte:

“De salientar que o procedimento adoptado pela ora requerente ao nível da derrama estadual resulta do próprio modelo oficial da declaração Modelo 22, já que a mesma não reflecte 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”

76. Apesar do exposto, entendemos que a matriz dos impressos que os contribuintes têm que preencher não condicionam a correta aplicação da lei, e como tal, não é por este motivo que a

Requerente ficaria impossibilitada de fazer a pretendida segregação, caso ela tivesse suporte legal, o que não é o caso.

77. Importa também referir que depois de expurgar o reflexo de parte do lucro tributável imputável às regiões (por via do cálculo dos respetivos volumes de negócio), a Requerente conclui que ela também não está sujeita ao pagamento da derrama de nenhuma das regiões, porquanto tal lucro assim calculado é sempre inferior ao limite de € 1.500,00,00 consagrado naqueles normativos da RAA e RAM.

78. Nesse caso, estaríamos perante uma duplicação económica de coleta, porquanto tal lucro pagaria derrama estadual e estava sujeito a derrama regional, embora não a pagasse por via do tal limite.

79. Não foi essa lógica da relação entre o legislador nacional e o legislador regional.

Não foram criados campos de sobreposição.

E é isso que a Requerente parece que pretende, limitando-se tal análise aos aspetos da tributação dos estabelecimentos estáveis.

80. Porque quanto à tributação em função das sedes das empresas, não existe qualquer dúvida.

81. Assim, relativamente aos estabelecimentos estáveis nas Regiões de empresas com sede em território nacional, a Derrama a que estão sujeitas é a Derrama Estadual.

82. Assim, relativamente aos estabelecimentos estáveis nas Regiões de empresas com sede fora do território nacional, a Derrama a que estão sujeitas é a Derrama Regional.

83. Não existindo assim qualquer sobreposição.

84. Relativamente ao facto da Requerente defender ao longo deste processo que a Derrama Estadual deveria ser *“...por referência ao lucro tributável imputável a cada uma das circunscrições, de forma semelhante ao apuramento efetuado no Anexo C da declaração Modelo 22 de IRC. E se assim fosse, o lucro tributável imputado às instalações situadas na Região Autónoma dos Açores e na Região Autónoma da Madeira não excederia o limite de 1.5000.000,00 € donde, ficaria, por essa razão, excluído da sujeição a Derrama Estadual.”*

85. Tanto o Tribunal constituído no âmbito do Proc. nº. 38/2023-T como este, não estão de acordo com essa interpretação, porquanto:

“A interpretação defendida pela Requerente não é compaginável com as regras de incidência objetiva e subjetiva da Derrama Estadual versus Derrama Regional que estão num plano diferente do modo de apuramento das receitas atribuídas às Regiões Autónomas em conformidade com o disposto no art.º 20.º da LFRA e onde se diz que 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. Estas receitas são determinadas por 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; entendendo-se por volume anual de negócios o valor das transmissões de bens e prestações de serviços, com exclusão do IVA.”

86. Confirmando aquele Tribunal que estamos perante dois planos distintos, como o faz a Requerida neste processo:

“Claro está que estamos em dois planos completamente diferentes: i) o da incidência subjectiva da derrama Estadual versus da derrama Regional, relevando, para o efeito, o elemento de conexão residência, ficando o respetivo sujeito passivo sujeito a uma ou a outra em função da localização da sua sede, ou seja, se localizada em território continental português fica sujeito a Derrama Estadual; se localizada em território de qualquer uma das regiões Autónomas, fica sujeito a Derrama Regional; ii) o do apuramento das receitas fiscais atribuídas às Regiões Autónomas em conformidade com o disposto no art.º 20.º da LFRA”.

87. E nesta situação concreta o que foi posto em causa é a norma de incidência e não a da afetação da receita.

Se para efeitos de CIRC existe uma norma de afetação das receitas às regiões, com consagração declarativa na modelo 22, provavelmente também o mesmo regime poderia deveria existir para as derramas regionais, e não existe.

Mas isso será, eventualmente, por falta de acordo entre as autoridades centrais e os governos regionais, e não por qualquer outro motivo.

E essa realidade não altera nem condiciona a devida interpretação e aplicação do disposto no art.º 87º- A do CIRC.

88. E, neste mesmo contexto, conclui o Acórdão que temos vindo a citar:

“Tendo a Requerente (e as restantes sociedades que integram o Grupo B...) declarado, no exercício de 2019, um lucro tributável que claramente excede os 1.500.000,00 € e sendo elas sujeitos passivos com sede no território continental de Portugal, o correspondente Lucro Tributável encontrava-se sujeito a Derrama Estadual na parte que excedesse os aludidos 1.500.000,00 € por aplicação do disposto no artigo 87.º-A do Código do IRC, não podendo ser subtraída a parte dos lucros obtidos nos estabelecimentos da Requerente (e das restantes sociedades que integram o Grupo B...) situados nas Regiões Autónomas, simplesmente por inverificação dos pressupostos de incidência subjetiva que estão plasmados nos normativos acima explicitados e que regulamentam as Derramas Regionais, ou seja, tão-só, porquanto a Requerente e as restantes sociedades que integram o Grupo B... não são sujeitos passivos com sede em nenhuma das aludidas Regiões Autónomas.”

VII - AS INCONSTITUCIONALIDADES INVOCADAS PELA REQUERENTE.

1. Recorde-se que a Requerente abordou questões de inconstitucionalidade, invocando que se se entendesse que a revogação do n.º 2 do art.º 78º. da LGT institui discriminação nos direitos de revisão do erro no ato de liquidação a mesma será inconstitucional, por:

“...por violação, em ambos os casos, do princípio da igualdade, da proibição de discriminações arbitrárias e infundadas, e da concessão de privilégios, e por violação do princípio da proporcionalidade ou da justa medida na sua relação com o direito de propriedade, com o direito constitucional da tutela jurisdicional e com o direito de impugnação de actos tributários lesivos.

Violação, pois, do artigo 2.º (Estado de Direito), 13.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, 20.º, n.º 1, 62.º e 268.º, n.º 4, da Constituição”

2. Acontece que, como se decidiu anteriormente, não foi esse a interpretação que o Tribunal fez dos normativos em questão, pelo que fica prejudicada a apreciação da suposta inconstitucionalidade apontada pela Requerente, quanto a esta parte.

3. Mas a Requerente invoca ainda que:

“Encontrando-se ainda os referidos 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), em conjugação com o 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 redacção em vigor à data dos factos, 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 actividade efectivamente exercida através das instalações que mantém em cada uma das referidas Regiões Autónomas, por violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade (artigo 13.º da CRP) e, bem assim, do princípio da capacidade contributiva (artigo 104.º CRP), corolários do princípio do Estado de Direito (artigo 2.º da CRP), e bem assim feridos de ilegalidade por violação de lei de valor reforçado, a Lei (orgânica) das Finanças Regionais.”

4. Quanto à violação do princípio da igualdade, ínsito no art.º 13º. da CRP, a Requerente escuda-se em dois acórdãos do STA, num dos quais se consagra o seguinte entendimento:

“No caso em apreço, não se vislumbra qualquer razão que possa levar a que empresas com sede e direcção efectiva fora da Região Autónoma da Madeira 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 diferentes pelo facto de a sede ou direcção efectiva se situar no território nacional ou no estrangeiro. Na verdade, para além da identidade material da situação real a nível da Região Autónoma da Madeira, 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. Assim, é de concluir que a interpretação do art. 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001 no sentido da aplicação da taxa reduzida de IRC 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 art. 5.º do CIRC, é a única que se sintoniza com o princípio constitucional da igualdade.” (vd. Acórdão do STA proferido em 7 de Janeiro de 2009, no âmbito do processo n.º 0669/08).

5. Para concluir a própria Requerente que:

“Em suma, a jurisprudência nacional é muito clara: quando num DLR em matéria fiscal se refiram os estabelecimentos estáveis nas regiões autónomas, o contexto regional desta legislação aponta inequivocamente para um conceito de estabelecimento estável na região autónoma pertença de toda e qualquer entidade não residente na região autónoma em referência, e não apenas para um conceito de estabelecimento estável na região autónoma pertença de uma entidade não residente em Portugal.”

6. Retomemos o mesmo Acórdão citado pela Requerente para melhor clarificar o identificado princípio da igualdade:

“No art. 13.º da C.R.P. 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.”

7. Ora, também neste particular, comungamos naturalmente da posição assumida Acórdão do CAAD proferido no Proc. nº. 38/2023-T, agora no que diz respeito à questão do princípio da igualdade e igualmente da capacidade contributiva

8. Transcrevendo:

“Partindo, então, do aludido tratamento diferenciado para situações fundamentalmente idênticas, ou seja, da circunstância de podermos estar perante duas sociedades residentes em Portugal que recebam rendimentos de fonte insular e sejam sujeitas a diferente tributação (derrama estadual versus derrama regional) sobre tais rendimentos, diga-se desde já que o Tribunal Arbitral Coletivo não vislumbra aqui qualquer violação do princípio da igualdade.

134. É verdade que a Requerente recebe rendimentos de fonte insular mas igualmente recebe rendimentos decorrentes do exercício da sua atividade societária no território continental português.

135. E atento o elemento de conexão, consubstanciado na localização da sede do titular do lucro tributável, que define a incidência subjetiva da Derrama Estadual também da Derrama Regional) e que se encontra plasmado no n.º 1 do art.º 87.º-A do CIRC, passa a irrelevante, para efeitos de incidência da Derrama, a circunstância do rendimento ter origem no território das Regiões Autónomas ou no território continental português.

136. Perspetivando-se agora uma sociedade que tenha sede no território insular e que, por isso, fica sujeita a Derrama Regional por via da adaptação do disposto no art.º 87.ºA do CIRC, admite-se que lucro tributável gerado nas regiões autónomas possam ser tributado em Derrama de modo diferenciado, mas isso ocorre com fundamento no direito comunitário (tal como infra se explicitará) e ainda em tudo quanto acima se expôs e que legitima os poderes de adaptação que a CRP e a Lei conferem às regiões Autónomas.

137. Bem ao invés do que sustenta a Requerente, o Tribunal Arbitral Coletivo entende que o elemento de conexão residência é perfeitamente legítimo para fixar a incidência subjetiva da derrama e, nessa conformidade, consubstancia motivo justificativo idóneo para fazer tributar partes do lucro tributável recebidos em território insular e sujeitos a Derrama Estadual de forma mais agravada quando comparada com a obtenção de lucros tributáveis por sujeitos passivos sedeados nas Regiões Autónomas, sejam eles obtidos somente nas Ilhas ou também no território do continente.

138. A pretensão da Requerente que advoga que se deve atender à origem/proveniência do lucro tributável gerado pela atividade que se pretende tributar não tem o mínimo arrimo na letra da lei.

139. A Derrama Estadual é um imposto autónomo ao IRC, tendo o legislador feito eleger como elemento de conexão relevante, para efeitos de incidência subjetiva daquele imposto, a residência, em detrimento da origem/proveniência do lucro tributável sujeito a derrama, donde, entende o Tribunal Arbitral Colectivo que tal não viola o princípio da igualdade nem mesmo o da capacidade contributiva.”

9. Finalmente, defende ainda a Requerente que a interpretação dos “referidos 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), em conjugação com o 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),

... ..

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 actividade efectivamente exercida através das instalações que mantém em cada uma das referidas Regiões Autónomas, ... por violação de lei de valor reforçado, a Lei (orgânica) das Finanças Regionais.”

10. Também aqui não se reconhece razão à Requerente no que invoca.

11. Primeiro, porque limita-se a referir/concluir que a interpretação em causa viola uma lei de valor reforçado, não esclarece de que forma, porque meios isso acontece, e nada diz quanto aos argumentos para se chegar a tal conclusão. E admitimos que a Requerente se esteja a referir à Lei das Finanças das Regiões Autónomas e não aos Estatutos Políticos e Administrativos das duas Regiões.

12. Mas acontece que os poderes que, por esta via são atribuídos às regiões, nomeadamente o poder de adaptação do sistema fiscal nacional, que a Requerente poderia e estar aqui a colocar em causa:

“...tem limites quer de ordem interna, atento o valor superior das normas fiscais nacionais, quer de ordem comunitária, designadamente o regime comunitário das ajudas de Estado, ...”

13. Cingindo-nos às questões de ordem interna e seguindo de perto o mesmo Acórdão do CAAD, e tendo em consideração que:

“O artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP estabelece de forma inequívoca que a Assembleia da República dispõe de competência exclusiva, não partilhada, para a criação de normas fiscais.

14. E que:

“Estas normas destinam-se a vigorar em todo o território nacional,”

15. Tendo em conta toda a legislação regional já analisada, confrontado uma com a outra, temos que concluir que às Regiões Autónomas está-lhes vedado:

“...derrogar normas gerais de incidência; sejam elas de incidência objectiva ou de incidência subjectiva.” (Vd, Acórdão citado)

16. Não colhem, pelo que ficou exposto, os argumentos invocados pela Requerentes quanto às matérias de inconstitucionalidade.

VIII - DECISÃO

1. Face ao exposto, não é procedente o pedido de pronuncia arbitral apresentado pela Requerente quanto aos atos de autoliquidação de IRC sindicados referentes aos anos de 2018 e 2019, no que à Derrama Estadual diz respeito, não sendo conseqüentemente revogada a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de quanto aos montantes de € 6.790,63 e € 21.205,38, num total de € 27.996,01

2. Prejudicado fica deste modo o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.
3. Assim, pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim:
 - a). julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral respeitante ao pedido de anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente contra as autoliquidações de IRC dos anos de 2018 e 2019 referentes à Derrama Estadual;
 - b). Manter as autoliquidações de IRC respeitantes aos anos de 2018 e 2020, quanto aos montantes de € 6.790,63 e € 21.205,38, num total de € 27.996,01,

IX - VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 27.996,01 (vinte e sete mil novecentos e noventa e seis euros e um cêntimo), nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, c), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

X - CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros).

Notifique-se.

Lisboa, 30 de setembro de 2024

O Árbitro

(Jorge Carita)