

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 404/2025-T

Tema: Autoliquidações de IRC do exercício de 2019; da *tempestividade do pedido de pronúncia arbitral; Derrama Estadual e Derrama Regional.

* De acordo com o despacho de retificação de 2026-05-07

SUMÁRIO:

Quando o sujeito passivo tem sede e direção efetiva no território continental português, exerce a sua atividade por todo o território nacional, quer continental quer insular, e não possui estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, resulta diretamente da letra da lei que o lucro tributável sujeito a derrama se encontra sujeito a derrama estadual e não a derrama regional.

DECISÃO ARBITRAL

As árbitras Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Professora Doutora Sónia Martins Reis e Dr.^a Alexandra Iglésias (Adjuntas) designadas pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

1. Relatório

1.1. As partes

A..., SGPS, S.A., sociedade comercial anónima com sede em..., ...-... ..., ..., titular do Número Único de Identificação de Pessoa Coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial (“NIPC”) ... (“Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante “RJAT”) requerendo a constituição de Tribunal Arbitral para a apreciação da legalidade das autoliquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) plasmadas nas declarações periódicas de rendimentos Modelo 22 de IRC (“declarações Modelo 22”) n.os ...

1.

e ..., referentes ao exercício de 2019, das quais resultou o montante total a pagar de 3.867.007,48EUR, e, bem assim, da decisão final de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... proferido pelo Diretor da Divisão de Justiça Tributária da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), por competência própria, em 31-12-2024.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou “Requerida”).

1.2. O pedido

A Requerente peticiona:

Nestes termos, requer-se a V. Ex.a a constituição desse Douto Tribunal Arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), 10.º, n.os 1, alínea a), e 2, do RJAT, pedindo-se pronúncia arbitral sobre a ilegalidade dos atos tributários e decisório acima identificados.

Nessa sede, requer-se a esse Douto Tribunal Arbitral que julgue procedente, por provado, o presente pedido de pronúncia arbitral e, por conseguinte:

(i) Determine, ex vi artigo 163.º do CPA, a anulação dos atos tributários e decisório controvertidos, com fundamento na errónea aplicação do artigo 87.º-A do CIRC, em dissonância com os artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, e 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro;

(ii) Subsidiariamente, determine, ex vi artigo 163.º do CPA, a anulação dos atos tributários e decisório controvertidos, com fundamento na violação da autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas prevista nos artigos 227.º, n.º 1, alíneas i) e j), da CRP e, bem assim, dos Estatutos Político-Administrativos das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores;

(iii) Subsidiariamente, determine, ex vi artigo 163.º do CPA, a anulação dos atos tributários e decisório controvertidos, com fundamento na violação do artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, enquanto lei de valor reforçado, nos termos do artigo 112.º, n.º 3, da CRP;

(iv) Subsidiariamente, determine, ex vi artigo 163.º do CPA, a anulação dos atos tributários e decisório controvertidos, com fundamento na preterição do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP;

(v) Subsidiariamente, determine, ex vi artigo 163.º do CPA, a anulação dos atos tributários e decisório controvertidos, com fundamento na preterição da liberdade de estabelecimento prevista no artigo 49.º do TFUE;

(vi) Na medida da procedência de algum dos pedidos anteriores, condene a Entidade Requerida na restituição à Requerente do montante legalmente devido, nos termos do artigo 100.º, n.º 1, da LGT, acrescido de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT e, subsidiariamente, com fundamento em inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legal, nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea d), da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT;

(vii) Finalmente, na medida da procedência dos pedidos anteriores, condene a Entidade Requerida no pagamento das custas do processo arbitral, tudo com as demais consequências legais.

1.3. Tramitação

O pedido de constituição do tribunal apresentado em 21-04-2025, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 23-04-2025, e automaticamente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD em 17-06-2025 designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 07-07-2025, o qual foi nessa data comunicado às partes.

Por despacho do mesmo dia, a Requerida foi notificada para apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo, (PA).

A Requerida em 25-09-2025 juntou o PA, cuja junção foi notificada no mesmo dia. Em 25-09-2025 a Requerida apresentou a Resposta notificada a 26-09-2025.

Por despacho de 26-09-2025, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. Foi ainda decidido facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do despacho.

A Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações em 21-10-2025.

Em 05-01-2026 o Tribunal Arbitral proferiu um despacho com o seguinte teor:

“Atendendo à possibilidade de o presente Tribunal Arbitral poder vir a apreciar e decidir sobre a exceção da caducidade do direito à ação, em cumprimento do princípio do contraditório previsto no artigo 16.º, a) e no artigo 18.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, assegurando, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo; e ainda ao disposto no artigo 3, n.º 3 do CPC, notifique-se as partes para se pronunciarem sobre essa questão, querendo, no prazo de cinco dias.”

Por requerimentos de 15-01-2026, a Requerente e a Requerida pronunciaram-se sobre a questão da caducidade do direito à ação. Além disso, a Requerida invocou, nesse mesmo requerimento, a exceção da inimpugnabilidade do ato impugnado.

Em 19-01-2026, a Requerente exerceu igualmente o seu direito de contraditório quanto à exceção da inimpugnabilidade do ato impugnado, suscitada pela AT. Considerando, porém, que este requerimento foi apresentado para além do prazo de cinco dias estabelecido no despacho de 05-01-2026, notificado no dia seguinte, importa apreciar a sua admissibilidade.

Nos termos do artigo 16.º, alínea c), do RJAT, que consagra a autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, entende este Tribunal que a intempestividade do requerimento não justifica a sua rejeição.

Não se verificando prejuízo para a igualdade das partes nem para a regularidade do processo, decide-se admitir o requerimento apresentado pela Requerente, não obstante a sua manifesta intempestividade.

2. Saneamento

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido.

A intempestividade do pedido arbitral foi excepcionado oficiosamente pelo Tribunal Arbitral, matéria que de que se conhecerá adiante.

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

O processo não enferma de nulidades.

3. Fundamentação de facto

3.1. Dos Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a)** A Requerente é uma sociedade comercial anónima que exerce, a título principal, a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas, designadamente, de fabrico de cerveja e outras bebidas alcoólicas; (facto não controvertido).
- b)** Em 2019, a Requerente era a sociedade dominante do GRUPO B..., o qual era tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”) previsto nos artigos 69.º e seguintes do CIRC; (facto não controvertido).
- c)** No exercício de 2019, para além da Requerente (enquanto sociedade dominante), o GRUPO B... era ainda constituído pelas seguintes sociedades dominadas:
 - C..., S.A. (NIPC...);
 - D..., S.A. (NIPC...);
 - E..., S.A. (NIPC...);
 - F..., S.A. (NIPC...);

→G..., LDA. (NIPC...); e

→H..., UNIPessoal, LDA. (NIPC...); (facto não controvertido).

d) A Requerente afirma que “O GRUPO B... prossegue a sua atividade comercial através de instalações físicas (estabelecimentos estáveis) localizadas por todo o território nacional (quer continental, quer insular)”.

e) Afirma, ainda, que a sociedade dominada C..., SA, NIPC..., exerce atividade tanto no Continente como nas Regiões Autónomas; (cfr. PA).

f) Os atos de autoliquidação de IRC objeto dos presentes autos resultam do preenchimento e submissão das declarações Modelo 22 do GRUPO B... e da C..., S.A., referentes ao exercício de 2019; (cfr. docs 1 e 2 juntos com o PPA).

g) A Requerente, enquanto sociedade dominante, procedeu à entrega da declaração Modelo 22 do GRUPO B... – à qual foi atribuído o n.º...–, tendo declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, o montante de 4.247.625,00 EUR, a título de derrama estadual; (cfr. doc. 1 junto com o PPA).

h) A Declaração Modelo 22 n.º ... foi submetida em 31-07-2020, pela sociedade Requerente tendo declarado, a título de derrama estadual, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, o montante de 3.355.809,60 EUR; (cfr. Resposta e PA).

i) A sociedade dominada efetuou, em 03-08-2020, uma substituição da Declaração de Rendimentos Modelo 22 (DM22) relativa ao período de 2019, alterando o valor da derrama estadual de 3.355.809,60 EUR para 3.387.427,89 EUR; (cfr. Resposta e PA)

j) O montante de derrama estadual refletido na declaração Modelo 22 do GRUPO B... corresponde ao somatório dos montantes de derrama estadual apurados nas declarações Modelo 22 individuais das sociedades dominadas (cfr. doc. 1 junto com o PPA).

k) No PPA relativamente ao apuramento da derrama estadual e regional afirma o seguinte: A Requerente fez o apuramento do lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas:

(i) o volume total de negócios da C..., S.A. e

(ii) o volume de negócios imputável às instalações situadas naquelas circunscrições (cfr. campos 1, 2 e 3 do quadro 11-B do documento 2:

Componente da análise	2019
Volume global de negócios não isento	412.366.842,63 EUR
Volume global de negócios, não isento, imputável às instalações situadas na Região Autónoma da Madeira (RAM)	5.017.935,00 EUR
Volume global de negócios, não isento, imputável às instalações situadas na Região Autónoma dos Açores (RAA)	1.862.686,00 EUR

“Tendo por referência o volume total de negócios da C..., S.A., através do cálculo da proporção do volume de negócios imputável às instalações situadas nas Regiões Autónomas, obtêm-se os seguintes rácios (cfr. campos 4, 5 e 22 do quadro 11-B do documento n.º 2):

Componente da análise	2019
Rácio 1 (RAM) = (campo 2: campo 1)	1,22%
Rácio 2 (RAA) = (campo 3: campo 1)	0,45%
Rácio 3 (Continente) = 1 – (rácio 1 + rácio 2)	98,33%

Para determinar o lucro tributável sujeito a derrama (estadual e/ou regional), a C..., S.A. aplicou os rácios ao lucro tributável por si individualmente apurado no exercício em causa:

Componente da análise	2019
Lucro tributável do exercício	55.360.309,93 EUR
LT imputável ao Continente	54.436.585,54 EUR
LT imputável à RAM	673.658,52 EUR
LT imputável à RAA	250.065,87 EUR

Por último, a derrama (estadual e/ou regional) deverá ser calculada através da aplicação das respetivas taxas aos diferentes lucros tributáveis, quando a elas haja lugar (i.e., se os lucros tributáveis apurados superarem 1.500.000 EUR):

2019	Montantes declarados		Montantes apurados pela C... S.A.					
			Continente		RAM		RAA	
Lucro tributável	55.360.309,93 EUR		54.436.585,54 EUR		673.658,52 EUR		250.065,87 EUR	
Derrama estadual/regional	3%	180.000 EUR	3%	180.000 EUR	3%	0 EUR	2,4%	0 EUR
	5%	1.375.000 EUR	5%	1.375.000 EUR	5%	0 EUR	4%	0 EUR
	9%	1.832.427,89 EUR	9%	1.749.292,70 EUR	9%	0 EUR	7,2%	0 EUR
TOTAL	3.387.427,89 EUR		3.304.292,70 EUR		-		-	

Em face do exposto, constata-se existir uma diferença significativa, no montante de 83.135,20 EUR, entre o montante devido a título de derrama estadual/regional (3.304.292,70 EUR) e aquele que foi efetivamente declarado pela C..., S.A. (3.387.427,89 EUR):

Componente da análise	2019
Derrama total apurada	3.304.292,70 EUR
Derrama estadual declarada	3.387.427,89 EUR
Diferença	- 83.135,20 EUR

l) Em 31 de julho de 2020, a Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado no exercício de 2019; (cfr. cópia do comprovativo de pagamento, doc. 4 junto com o PPA).

m) A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa (RO) relativo ao exercício de 2019, através de correio eletrónico, que deu entrada na AT em 30 de julho de 2024 e foi registado na UGC em 31 de julho de 2024; e a que foi atribuído o n.º ...2024...; (cfr. PA).

n) O Pedido de Revisão Oficiosa foi indeferido por despacho proferido em 31-12-2024, pelo Diretor do Serviço Central ao abrigo de competência própria, comunicado à Requerente, na pessoa do seu mandatário, Dr. I..., pelo ofício ...-DJT/2024, de 07-01-2025, (registo postalRH...PT); (cfr. PPA e PA).

o) Através do ofício nº ...-DJT/2024, de 03-12-2024 (RH...PT) foi enviado ao mandatário da Requerente o projeto de indeferimento da Revisão Oficiosa, no qual a UGC conclui (cfr. pags. 128 e 132 a 134 do PA):

“Ora, conforme se referiu anteriormente, a Requerente tem a sua sede e residência fiscal em Portugal Continental e exerce a sua atividade sujeita a tributação em IRC, de acordo com as

regras de determinação do lucro tributável expressas nos artigos 17.º e ss., do Código do IRC. ”

“Verifica-se, deste modo, que o requisito de incidência subjetiva previsto n.º 1 do artigo 87.º-A, do CIRC, se encontra preenchido, estando a Requerente, obrigada a liquidar derrama estadual nos termos e às taxas ali previstas.

De maneira que, no caso dos autos, se a Requerente, no exercício de 2019, apurou lucro tributável superior a € 1.500.000,00, encontra-se sujeita a derrama estadual por aplicação das disposições constantes no artigo 87.º-A do Código do IRC, e não as taxas reduzidas previstas pelos Decretos Legislativos Regionais que estabeleceram as derramas regionais.”

(...)

«Por sua vez, o pedido de revisão do ato tributário referente à inclusão do lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas no apuramento da derrama estadual, seja indeferido de acordo com o teor do “quadro-síntese” desde logo melhor identificado no introito desta nossa informação, com todas as consequências legais.».

p) Decorrido o prazo então concedido, a Requerente não exerceu o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia.

q) Pelo ofício ...-DJT/2024, de 07-01-2025, foi enviado ao mandatário da Requerente da decisão final de indeferimento expresso da Revisão Oficiosa (registo postal RH...PT) não tendo sido acolhida a pretensão da Requerente quanto ao erro no apuramento da derrama municipal (declarou erroneamente Lisboa, código 1106 em vez de Oeiras código 1110) indeferindo o montante de €3.505,75 (não contestado neste pedido de pronúncia arbitral) como também quanto à matéria da derrama estadual em causa nos presentes autos, tendo convertido em definitivo o entendimento anteriormente comunicado em projeto de decisão.

«Por sua vez, o pedido de revisão do ato tributário referente à inclusão do lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas no apuramento da derrama estadual, seja indeferido de acordo com o teor do “quadro-síntese” desde logo melhor identificado no introito desta nossa informação, com todas as consequências legais.».

r) Decorrido o prazo então concedido, a Requerente não exerceu o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia.

- s) Pelo ofício ...-DJT/2024, de 07-01-2025, foi enviado ao mandatário da Requerente da decisão final de indeferimento expresso da Revisão Oficiosa (registo postal RH...PT) não tendo sido acolhida a pretensão da Requerente quanto ao erro no apuramento da derrama municipal (declarou erroneamente Lisboa, código 1106 em vez de Oeiras código 1110) indeferindo o montante de €3.505,75 (não contestado neste pedido de pronúncia arbitral) como também quanto à matéria da derrama estadual em causa nos presentes autos, tendo convertido em definitivo o entendimento anteriormente comunicado em projeto de decisão.
- t) O correio postal registado foi aceite junto dos CTT, no dia 8 de janeiro de 2025, com o código de registo RH...PT (cfr. print de *tracking* do *site* dos CTT incorporado no contraditório exercido pelo Requerente e Requerida, e imagem do envelope junto como doc.1, no contraditório da Requerente).
- u) O presente PPA foi apresentado em 21-04-2025; (cfr. SGP do CAAD).
- v) A Requerente pagou a taxa inicial em 14-04-2025; (cfr. SGP do CAAD).
- w) O Tribunal Arbitral no dia 05-01-2026, que foi notificado no dia 06-01-2026, proferiu o despacho em que comunicava às partes a sua intenção de poder vir a apreciar e decidir a exceção da caducidade do direito à ação. Nesse despacho foi concedido às partes o prazo de 5 dias para se pronunciarem, querendo.
- x) A AT apresentou requerimento em que exerceu o contraditório, relativamente à exceção suscitada oficiosamente pelo Tribunal Arbitral, admitindo que o PPA *“quando a Requerente apresenta o seu pedido de pronúncia arbitral, já tinha terminado o prazo legal para o efeito, considerando que a exceção da caducidade do direito à ação é uma exceção dilatória”*.
- y) A AT nesse requerimento, refere: *“A reapreciação dos autos, despoletada pelo despacho arbitral em referência, permitiu ainda à Requerida “A reapreciação dos autos, despoletada pelo despacho arbitral em referência, permitiu ainda à Requerida verificar a exceção da inimpugnabilidade, a qual, sendo uma exceção dilatória, conforme n.º 2 e alínea i) do n.º 4 do art. 89.º do CPTA (aplicável ex vi art. 29.º, 1, c), do RJAT, e art. 2.º, c), do CPPT), é de conhecimento oficioso, e por respeitar a matéria excluída da disponibilidade das partes pode ser alegada em qualquer fase do processo”*.
- z) No dia 19-01-2026 a Requerente apresentou um requerimento em exerceu o exercício ao contraditório relativamente à exceção da caducidade do direito à ação e da inimpugnabilidade

do ato impugnado, nos seguintes termos: “*uma vez que o pedido de revisão oficiosa não foi apresentado no prazo de 2 anos e, por conseguinte, não deu cumprimento à exigência legal de reclamação graciosa prévia à impugnação, no caso impugnação arbitral*”.

aa) A Requerente defendeu a improcedência de ambas as exceções afirmando: “*conclui não estarem verificadas as exceções de caducidade do direito de ação e de inimpugnabilidade do ato impugnado, impondo-se a prossecução dos autos até à prolação de decisão que se pronuncie sobre o mérito da causa, oque requer, tudo com as demais consequências legais*”.

3.2. Factos não provados

O Tribunal Arbitral considera que não ficou provado:

- que a Requerente dispunha de estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas;
- que a Requerente apresentou prova documental ou contabilística que permitisse autonomizar lucros imputáveis a tais estruturas; e
- que a mera junção das declarações Modelo 22 constitui prova da existência de estabelecimentos estáveis.

3.3. Fundamentação da matéria de facto

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

Assim, o presente Tribunal Arbitral formou a sua convicção quanto à factualidade provada tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, como prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental produzida.

4. Do Direito

4.1. Da exceção da inimpugnabilidade do ato suscitada pela AT

O objeto mediato do presente pedido de pronúncia arbitral consiste na autoliquidação de IRC de 2019, a qual foi apresentada a 31-07-2020 pela Requerente, na qualidade de sociedade dominante do Grupo.

A Requerida, alega que:

“Determina o n.º 1 do art. 131.º do CPPT que a impugnação da autoliquidação de imposto depende de reclamação graciosa necessária a apresentar no prazo de 2 anos.

E o art. 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112- A/2011, de 22 de março (diploma que, em aplicação do artigo 4.º do RJAT, regulamenta o âmbito de vinculação da administração tributária aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD) determina a vinculação à jurisdição arbitral excepcionando, entre outros, a “declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Assim sendo, resulta forçoso concluir pela inimpugnabilidade do acto tributário em crise, uma vez que o pedido de revisão oficiosa não foi apresentado no prazo de 2 anos e, por conseguinte, não deu cumprimento à exigência legal de reclamação graciosa prévia à impugnação, no caso impugnação arbitral”.

A Requerente exercendo o contraditório defende:

“De todo o modo, importa referir que o entendimento perfilhado pela Administração Tributária sempre assentaria (uma vez mais) numa errónea interpretação dos artigos 2.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, 131.º, n.º 1, do CPPT e, bem assim, do alcance da expressão «com recurso à via administrativa».

Na ótica da Administração Tributária, a precedência de «recurso à via administrativa» imposta pelo artigo 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, refere-se exclusivamente à reclamação graciosa obrigatória prevista no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, pelo que o pedido de revisão oficiosa apresentado pelas Requerentes não cumpriria o ónus de “reclamação necessária” de atos de autoliquidação, pressuposto da respetiva impugnação

contenciosa (judicial ou arbitral), o que determina a impugnabilidade do ato tributário sub judice.

Todavia, ao contrário do que pretendem (agora) fazer crer as Representantes da Autoridade Tributária e Aduaneira, a obrigatoriedade de prévio «recurso à via administrativa» nos casos de autoliquidação de imposto não se limita ao procedimento tributário de reclamação graciosa.

Considerando que os atos de autoliquidação de imposto são emitidos pelo sujeito passivo sem qualquer intervenção da Administração Tributária – que apenas efetua um controlo de legalidade a posteriori -, a obrigatoriedade de recurso à via administrativa previamente à via judicial imposta pelo artigo 131.º, n.º 1, do CPPT permite à Administração Tributária ter, pela primeira vez, a oportunidade de apreciar a legalidade daqueles atos tributários.

Este é o motivo pelo qual o legislador consagrou um ónus de reclamação necessária de autoliquidações de imposto: possibilitar que a Administração Tributária se pronuncie sobre a (i)legalidade do ato tributário sem necessidade de recurso aos tribunais tributários (ou arbitrais).

Atendendo à ratio subjacente à consagração de um ónus de reclamação necessária de atos de autoliquidação, impõe-se concluir que o «recurso à via administrativa» se refere a qualquer procedimento tributário – independentemente da sua designação formal (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa) – em que seja dada oportunidade à Administração Tributária de, pela primeira vez, se pronunciar sobre a ilegalidade dos atos tributários peticionada pelo sujeito passivo.

Ou seja, para efeitos de impugnação contenciosa (judicial ou arbitral) de atos de autoliquidação, o pressuposto procedimental relativo à obrigatoriedade de precedência de reclamação graciosa (cfr. artigo 131.º, n.º 1, do CPPT) basta-se com a existência de um procedimento tributário prévio em que a pretensão do sujeito passivo se reconduza à apreciação da legalidade daqueles atos tributários por parte da Administração Tributária, equiparando-se, para esta finalidade, o pedido de revisão oficiosa à reclamação graciosa necessária.

Assim, o procedimento de revisão oficiosa – enquanto procedimento tributário destinado à declaração de ilegalidade e anulação de atos tributários, nos termos do artigo 54.º, n.º 1, alínea

c), da Lei Geral Tributária (“LGT”) – também preenche o requisito procedimental relativo à obrigatoriedade de prévio «recurso à via administrativa» para efeitos de impugnação contenciosa de atos de autoliquidação de impostos, nos termos conjugados dos artigos 2.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e 131.º, n.º 1, do CPPT.”

Considera este Tribunal Arbitral que a posição da Requerente é juridicamente procedente. Com efeito, o pedido de revisão oficiosa apresentado constitui um meio de reação administrativa prévia idóneo, que confere à Administração Tributária a primeira oportunidade de se pronunciar sobre a legalidade dos atos de autoliquidação, satisfazendo o requisito de prévio «recurso à via administrativa» previsto no artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, bem como nos artigos 2.º, n.º 2, alínea a), do RJAT e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011.

Neste sentido se pronunciou o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 26.05.2022 (proc. 96/17.6BCLSB), que, por concordarmos, transcrevemos o seguinte segmento da decisão: “(i) o RJAT abrange igualmente atos de segundo grau, incluindo o indeferimento de pedidos de revisão oficiosa; (ii) a revisão oficiosa assegura à Administração a necessária pronúncia prévia sobre o mérito da pretensão; e (iii) a lei faculta ao contribuinte a opção entre reclamação graciosa e revisão oficiosa, sendo os tribunais arbitrais competentes em qualquer dos casos.”

(...)

Regressando ao pedido de pronúncia arbitral, recorde-se que o mesmo surge como culminar de um processo iniciado com um pedido de revisão oficiosa, expressamente indeferido. A Requerente não recorreu, portanto, a uma “reclamação graciosa”, antes recorreu diretamente ao pedido de revisão, e fê-lo mais de dois anos após a declaração de autoliquidação.

Contudo, o que verdadeiramente importa é que, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de ato de liquidação, é igualmente proporcionada à AT, com esse pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do contribuinte, antes de este recorrer à via jurisdicional. Logo, por “coerência com as soluções adotadas nos n.ºs 1 e 3 do art. 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova

apreciação administrativa através de reclamação graciosa. Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de atos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT. Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de atos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa (...) não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do ato tributário em vez da reclamação graciosa” (...).

Face ao exposto, conclui-se (...) que a portaria n.º 112-A/2011, ao referir expressamente o artigo 131.º do CPPT quanto a pedidos de declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, disse imperfeitamente o que pretendia. Querendo impor a apreciação administrativa necessária à impugnação contenciosa de atos de autoliquidação, acabou por fazer referência expressa ao artigo 131.º, esquecendo-se que esta via não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses atos. A interpretação sufragada é a interpretação a que melhor traduz a vontade do “legislador” e que não colide quaisquer princípios constitucionais, nem põe em crise a “indisponibilidade dos créditos tributários”.

Aliás a invocação do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários será possivelmente um lapso, já que ao decidir sobre a sua competência, relevante apenas enquanto pressuposto processual, o Tribunal Arbitral não está seguramente a praticar qualquer ato de disposição de um crédito tributário, no sentido do invocado art. 30.º n.º 2 LGT.

Por outro lado, excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado devia ter sido uma reclamação prévia graciosa seria violar os princípios do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva.

Com efeito, a regra, quer para a impugnação judicial, quer para a arbitragem, é que se submetam ao crivo da AT todos aqueles atos relativamente aos quais esta entidade ou ainda não se pronunciou ou ainda não teve qualquer intervenção, razão pela qual lhe deve ser dada a oportunidade para se pronunciar antes de o tribunal judicial ou arbitral se pronunciar quanto à sua legalidade.

É, assim, manifesta a equiparação entre o pedido de revisão do ato tributário à reclamação graciosa sobre atos de autoliquidação, retenção na fonte e de pagamento por conta. Na verdade, como ficou consignado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Pleno da seção do CT, processo n.º 0793/2014), de 3 de junho de 2015, “(...) o meio procedimental de revisão do ato tributário não pode ser considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação)...”.

Na senda do mencionado Acórdão, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu que “o Indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão é suscetível de controlo judicial [cfr. art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT]”.

É, hoje, jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do ato tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (art. 78.º, n.º1, da Lei Geral Tributária), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento.

Em suma, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário é um mecanismo de abertura da via contenciosa perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária, porquanto serve o propósito de permitir que a AT se pronuncie sobre os atos de autoliquidação.”

Assim, conclui-se que o procedimento de revisão oficiosa apresentado pela Requerente preenche o pressuposto procedimental exigido para a abertura da via contenciosa, não subsistindo qualquer obstáculo à admissibilidade do pedido de pronúncia arbitral.

4.2. Da eventual intempestividade do pedido de pronúncia conhecida oficiosamente pelo Tribunal Arbitral

Em 05-01-2026 o Tribunal Arbitral proferiu um despacho com o seguinte teor:

“Atendendo à possibilidade de o presente Tribunal Arbitral poder vir a apreciar e decidir sobre a exceção da caducidade do direito à ação, em cumprimento do princípio do contraditório

previsto no artigo 16.º, a) e no artigo 18.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, assegurando, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo; e ainda ao disposto no artigo 3, n.º 3 do CPC, notifique-se as partes para se pronunciarem sobre essa questão, querendo, no prazo de cinco dias.”

4.2.1. posição da Requerente

A Requerente sustenta que o objeto postal contendo a decisão final de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024... foi registado e expedido em 08-01-2025, conforme resulta tanto da informação aposta no envelope como do registo disponível no site oficial dos CTT (código RH...PT).

E considera que:

“Ora, estando provado que o objeto postal contendo a notificação da decisão de indeferimento expresso da revisão oficiosa em crise nos presentes autos foi registado e expedido no dia 8 de janeiro de 2025, o terceiro dia posterior ao do registo corresponde ao dia 11 de janeiro de 2025, pelo que, sendo este dia um sábado (i.e. dia não útil), a notificação considera-se efetuada no dia 13 de janeiro de 2025 (primeiro dia útil seguinte).

No que respeita à contagem do prazo para a apresentação do requerimento de constituição arbitral, determina o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT: «1- O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado: a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.os 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico». [sublinhado nosso]

Importa a este respeito sublinhar que o artigo 28.º da Lei n.º 62/2013, de 26 de agosto, estabelece o seguinte: «As férias judiciais decorrem de 22 de dezembro a 3 de janeiro, do domingo de Ramos à segunda-feira de Páscoa e de 16 de julho a 31 de agosto». 11. Estabelece ainda o artigo 279.º, alínea e), do Código Civil

«e) O prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o ato sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo»

(...)

Assim, contando-se o prazo de 90 dias para a apresentação do requerimento de constituição de tribunal arbitral a partir da concretização da notificação da decisão final de indeferimento expresso da revisão oficiosa (i.e. 13 de janeiro de 2025), este terminaria a 13 de abril de 2025. Por seu turno, o dia 13 de abril de 2025 (para além de ser um domingo) correspondeu ao primeiro dia de férias judiciais da Páscoa do ano de 2025, motivo pelo qual o termo final do prazo para a Requerente apresentar o requerimento de constituição de tribunal arbitral contra a decisão final de indeferimento expresso da revisão oficiosa em crise nos presentes autos se transferiu para o primeiro dia útil seguinte após as férias judiciais, i.e., o dia 22 de abril de 2025. Ou seja, a Requerente podia ter apresentado o requerimento de constituição de tribunal arbitral até ao dia 22 de abril de 2025 (inclusive).

Tendo a Requerente apresentado o requerimento de constituição de tribunal arbitral no dia 21 de abril de 2025 é manifesta a sua tempestividade.

Tudo ponderado, necessariamente se conclui não estar verificada a exceção de caducidade do direito de ação, impondo-se a prossecução dos autos até à prolação de decisão que se pronuncie sobre o mérito da causa, o que requer, tudo com as demais consequências legais.

18. Adicionalmente, sempre se dirá que da notificação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em crise nos presentes autos resulta expressamente que «a contagem dos prazos referidos [para reagir contra o ato notificado] inicia-se no dia útil seguinte aquele em que a notificação se concretizou, nos termos do n.º 1 do art. 39.º do CPPT.

A contagem dos prazos referidos inicia-se no dia útil seguinte aquele em que a notificação se concretizou, nos termos do n.º 1 do art.º 39.º do CPPT.

Ou seja, de acordo com a informação transmitida pela Administração Tributária à Requerente, o prazo para apresentação do requerimento de constituição do tribunal arbitral inicia a sua contagem no primeiro dia útil seguinte à concretização da notificação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, correspondendo o primeiro dia útil seguinte ao da notificação ao dia 14 de janeiro de 2025

Disposições legais que mais não são que uma afloração do princípio geral de direito da boa fé – ninguém pode ser penalizado em consequência da falta ou irregularidade que lhe não é imputável – instituídas por exigências evidentes de justiça e que, por isso, devem ser

consideradas de aplicação generalizada, não só por imperativo constitucional decorrente do princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito democrático consignada no artigo 2.º da Constituição, mas também por serem postuladas pelo próprio princípio do acesso aos tribunais e à justiça (arts. 20.º, n.º 1, e 68.º, n.º 4, da Constituição), que não pode deixar de exigir para sua concretização a concessão de uma possibilidade efetiva e não apenas teórica de utilização dos meios contenciosos de defesa de direitos e interesses legalmente protegidos. Em suma, o princípio de boa-fé, que funciona como cláusula geral de valoração dos comportamentos dos intervenientes, impõe que o Autor, ora Recorrido, não possa ser prejudicado pelo erro contido na notificação, da responsabilidade de Administração. Aliás, nos termos do artigo 36.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, as notificações conterão sempre a decisão, os respetivos fundamentos, meios de defesa e prazo para reagir contra o ato, e, por isso, os erros das notificações efetuadas pela Administração quanto a prazos para defesa de atos tributários lesivos não podem, em qualquer caso, prejudicar as partes». [destaques e sublinhados nossos] – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de abril de 2021 (Processo n.º 0122/12). 21. Assim, resulta também manifesto que, tendo a Administração Tributária feito constar da notificação a indicação de que a contagem do prazo «inicia-se no dia útil seguinte aquele em que a notificação se concretizou», inevitavelmente o termo final do prazo sempre iria coincidir com as férias judiciais e, nessa medida, transferir-se para o primeiro dia útil seguinte àquelas terminarem (i.e., 22 de abril de 2025). 22. Aliás, ainda que se contasse aquele prazo desde a data do Ofício n.º ...-DJT/2024, i.e., desde o dia 7 de janeiro de 2025 – no que não se concede de forma alguma, na medida em que o objeto postal contendo a referida notificação foi expedido no dia 8 de janeiro de 2025 –, e tendo em conta a informação fornecida pela Administração Tributária, a Requerente considerar-se-ia (por absurdo, reitere-se) notificada no dia 10 de janeiro de 2025 (sexta-feira) e o primeiro dia de prazo corresponderia ao dia 13 de janeiro de 2025 (primeiro dia útil seguinte ao da [eventual] notificação). 23. Tendo em conta a informação transmitida à Requerente pela Administração Tributária, o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º do RJAT terminaria no dia 12 de abril de 2025 (sábado), pelo que, tendo em conta o período de férias é manifesto que também neste cenário (absolutamente hipotético e que apenas se concebe por dever de patrocínio) o referido prazo terminaria a 22 de abril de

2025. 24. *Sublinhe-se aliás que interpretação contrária colidiria com o princípio da boa-fé, consagrado no artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), com o princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito democrático consignada no artigo 2.º da CRP e igualmente com o princípio do acesso aos tribunais e à justiça e com o princípio pro actione, consagrados nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, o que se invoca para os devidos efeitos legais.*

Ou seja, é inconstitucional a interpretação normativa extraída do artigo 36.º, n.º 2, do CPPT, no sentido de que o prazo, e respetiva forma de contagem, de que o contribuinte dispõe para impugnar um ato tributário pode ser distinto daquele que resulta da notificação efetuada pela Administração Tributária, por violação do princípio da boa-fé, consagrado no artigo 266.º da CRP, do princípio da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito democrático consignada no artigo 2.º da CRP e igualmente do princípio do acesso aos tribunais e à justiça e do princípio pro actione, consagrados nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da CRP, o que se invoca para os devidos efeitos legais. 26. Tudo ponderado, necessariamente se conclui não estar verificada a exceção de caducidade do direito de ação, impondo-se a prossecução dos autos até à prolação de decisão que se pronuncie sobre o mérito da causa, o que requer, tudo com as demais consequências legais.

Termos em que se conclui não estar verificada a exceção de caducidade do direito de ação, impondo-se a prossecução dos autos até à prolação de decisão que se pronuncie sobre o mérito da causa, a qual não poderá deixar de ser de integral procedência da presente ação arbitral, tudo com as demais consequências legais.”

4.2.2. Posição da Requerida

A Requerida entende que:

“A Requerida apresentou a sua Resposta sem que tenha suscitado qualquer exceção, designadamente a caducidade do direito de acção, lapso de que se penitencia. 3. Na verdade, constata agora que o pedido de pronúncia arbitral foi entregue no CAAD a 21/04/2025, mais de 90 dias depois da notificação da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, a qual foi notificada à Requerente, através de ofício n.º ...-DJT/2024, de 07-01-2025, da Unidade dos Grandes Contribuintes, enviado ao seu mandatário através do registo postal

dos CTT RH...PT, recepcionado a 09/01/2025, conforme se comprova no site oficial dos CTT de que se transcreve o print infra (Entregue: o envio foi entregue.

(...)

O pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente tem por objecto imediato o acto de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa autuado com o n.º ...2024..., sendo, por conseguinte, relativamente a este acto que se deve aferir da tempestividade do direito de acção. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT, o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 dias contado a partir, no caso dos autos, da notificação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, conforme alínea b) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT.

O prazo para deduzir pedido de pronúncia arbitral é um prazo de natureza substantiva, cuja contagem se faz em dias sucessivos e não suspende durante as férias judiciais, sendo que no caso de o seu termo coincidir com férias judiciais, sábado, domingo ou feriado, o mesmo é transferido para o 1.º dia útil seguinte, conforme resulta do art. 20.º do CPPT (aplicável ex vi art. 29.º do RJAT) que remete para o art. 279.º do CC,

Sendo inaplicável o disposto no art. 144.º do CPC, cujo regime visa os actos judiciais (adjectivos), e bem assim o art. 3.º-A do RJAT cujas regras se cingem aos prazos relativos aos actos que tiverem de praticar-se posteriormente à abertura do processo, não abrangendo, portanto, nem a fase procedimental, nem a impugnação judicial ou arbitra.

De assinalar, a este propósito, que as férias judiciais da Páscoa de 2025 tiveram lugar de 13 de Abril (Domingo de Ramos) a 21 de Abril (Segunda-feira de Páscoa), não interferindo com a contagem do prazo em análise.

Assim sendo, estando a Requerente notificada a 09/01/2025, e iniciando-se o prazo para deduzir pedido de pronúncia arbitral a 10/01/2025, constata-se que o prazo de 90 dias da al. a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT terminou a 09/04/2025, quarta-feira (22 dias no mês de janeiro, 28 dias no mês de fevereiro, 31 dias no mês de março, 9 dias do mês de abril = 90 dias),

Ou seja, a 21/04/2025, quando a Requerente apresenta o seu pedido de pronúncia arbitral, já tinha terminado o prazo legal para o efeito.

Cumpra ainda observar que a caducidade do direito de acção, para além de ser de conhecimento oficioso, pode ser alegada em qualquer fase do processo até ao trânsito em

julgado da respectiva decisão final (nos termos do art. 333.º, 1 do Código Civil), porque estabelecida em matéria que se encontra excluída da disponibilidade das partes, como vem a ser o caso do prazo para o exercício do direito de acção.

À cautela, importa atender à possibilidade de ser suscitada pela Requerente a questão da imperfeição da notificação que lhe foi endereçada e cujo teor a seguir se transcreve: Fica ainda notificado de que deste despacho pode recorrer hierarquicamente no prazo de trinta dias, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 66.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) ou interpor impugnação judicial no prazo de três meses, nos termos do art.º 97º e do art.º 102º, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

A contagem dos prazos referidos inicia-se no dia útil seguinte aquele em que a notificação se concretizou, nos termos do n.º1 do art.º 39.º do CPPT.15. No caso, poderá a Requerente entender que sendo a notificação omissa quanto à existência do meio de defesa através da acção arbitral a intempestividade nunca poderá correr contra si.

Não é esse, todavia, o entendimento da jurisprudência, transcrevendo-se, nesta parte, e por clareza de exposição, a apreciação constante do acórdão de 11/02/2019 prolatado no proc. n.º 313/2018-T do CAAD:

(..) e que, devendo as informações quanto aos meios de defesa constar obrigatoriamente da notificação do acto tributário (n.º 2 do artigo 36.º do CPPT), a responsabilidade pela forma deficiente como os mesmos foram ali transmitidos, deve ser assacada por inteiro à Administração Tributária. Relativamente a estas questões, tem sido entendido pela jurisprudência dos tribunais tributários estaduais superiores que a insuficiência da notificação relativamente aos meios de reacção, apenas poderá interferir com o prazo legalmente consagrado para o efeito, se o notificando utilizar a prerrogativa prevista no art.º 37.º/1 do CPPT. Assim, e a título de exemplo, no Acórdão do STA de 08- 07-2015, proferido no processo 0389/151, que cita abundante jurisprudência precedente, pode ler-se que: "I - A insuficiência do acto de notificação por falta de indicação dos meios de defesa não conduz à nulidade do acto, mas faculta ao notificado o direito de requerer a notificação dos elementos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, dentro do prazo fixado no n.º 1 do art. 37º do CPPT; usando dessa faculdade, o prazo para reagir contra o acto tributário conta-se a partir da notificação dos requisitos omitidos ou da passagem de certidão que os contenha. II - Não

sendo exercida a faculdade prevista no art. 37º nº 1 do CPPT, a aludida omissão irreleva para afastar os efeitos normais da notificação já efectuada. III - O prazo para deduzir impugnação judicial é um prazo de caducidade, de natureza substantiva, que se conta nos termos do art. 279º do Código Civil, como dispõe o art. 20º nº 1 do CPPT." Ou seja, e em suma, concorde-se ou não, a jurisprudência tributária superior tem entendido que, confrontado com uma notificação que não indica (ou, por maioria de razão, que não indica suficientemente, ou que o faz de modo obscuro) os meios de reacção, o contribuinte deve pedir os esclarecimentos de que careça, sob pena de não o fazendo, assumir o risco de utilizar deficientemente os meios de defesa que lhe cabem. No caso, a notificação que lhe foi dirigida não continha a menção da possibilidade da ser realizada impugnação pela via arbitral, e os respectivos termos. Confrontada com notificação, a Requerente, tendo dúvidas sobre se podia ou não utilizá-la, ou sobre os termos de o fazer, deveria ter usado a faculdade do art.º 37./1 do CPPT. Não o fazendo, assumiu os riscos inerentes à sua opção, não sendo caso da aplicação da norma do artigo 11.º do CPA, uma vez que o CPPT tem norma própria, o referido art.º 37.º/1 do CPPT, a regular a questão. Assim sendo, deverá a excepção da caducidade do direito de acção ser julgada procedente, com a conseqüente absolvição da Requerida da instância."

Vejamos

O prazo para solicitar a apreciação da legalidade das liquidações junto do Tribunal Arbitral é de 90 dias, nos termos do artigo 10.º, n.º 1 a) do RJAT.

O prazo para apresentar a impugnação judicial é de 3 meses conforme o artigo 102.º, n.º 1, do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT.

No presente caso, o prazo conta-se a partir da notificação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

A notificação foi efetuada por ofício enviado por correio postal registado, nos termos do artigo 38.º, n.º 3, do CPPT.

Nos termos do artigo 39.º, n.º 1, do CPPT, a notificação presume-se feita no 3.º dia posterior ao registo, ou no 1.º dia útil seguinte quando esse dia não seja útil.

O artigo 39.º, n.º 2, do CPPT prevê que esta presunção pode ser ilidida pelo notificado mediante prova de que a notificação ocorreu em data posterior.

A Requerida juntou comprovativo dos CTT indicando entrega em 09-01-2025.

O objeto postal foi registado em 08-01-2025.

O 3.º dia posterior corresponde a 11-01-2025, que recaiu num sábado, transferindo-se a data presumida de notificação para 13-01-2025, primeiro dia útil seguinte.

O ofício foi dirigido ao mandatário constituído no procedimento, no endereço da sede da Requerente, notificação que se considera não enfermar de qualquer ilegalidade conforme a Requerida refere.

A partir de 13-01-2025, o prazo de 90 dias terminaria durante as férias judiciais da Páscoa de 2025.

Nos termos do artigo 279.º, alínea e), do Código Civil, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil após o período de férias judiciais.

O primeiro dia útil após as férias da Páscoa de 2025 foi 22-04-2025.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 21-04-2025.

Conclui-se, assim, que o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, devendo o processo prosseguir os seus termos para apreciação do mérito da causa. Tudo visto, inexistente, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

5. *Thema decidendum*

A questão a decidir consiste em apreciar a legalidade da autoliquidação da derrama efetuada pela sociedade C..., S.A., enquanto sociedade dominada integrante do perímetro fiscal do grupo tributado pelo RETGS, por referência à Declaração Modelo 22 n.º..., submetida em 31-07-2020. Como resulta do PPA e da Resposta da Requerida, o objeto mediato do pedido é a anulação parcial desse ato de autoliquidação, na parte relativa à derrama estadual apurada individualmente pela sociedade dominada e, reflexamente, pelo Grupo B..., SGPS, S.A.

Importa, assim, determinar se o lucro tributável da sociedade dominada - que tem sede, direção efetiva e instalações industriais no território continental português e não dispõe de estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores - pode ser imputado

proporcionalmente às Regiões Autónomas para efeitos de sujeição a derrama regional, como sustenta a Requerente, que reclama a devolução de €83.135,20 alegadamente pago em excesso em 2019.

5.1. Posição das partes

5.1.1. Posição da Requerente

Em síntese a Requerente nas suas alegações defende que os atos tributários e o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa em causa nestes autos enfermam de erro sobre os pressupostos de direito, razão pela qual pretende a emissão de pronúncia que declare a respetiva anulação, nos termos do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

Alega que as autoliquidações de IRC de 2019 foram corretamente efetuadas com base nas declarações Modelo 22 do grupo, incluindo a derrama estadual apurada individualmente por cada sociedade. O imposto foi integralmente pago e, mais tarde, foi apresentado pedido de revisão oficiosa para anulação parcial dos atos, pedido esse que a Administração Tributária indeferiu.

Rejeita a alegação da Administração Tributária de inexistência de instalações nas Regiões Autónomas, sustentando que tal facto está comprovado documentalmente (docs. 1 e 2 juntos com o PPA – Declaração M22) e que a documentação fiscal goza de presunção legal de veracidade, nunca tendo sido posta em causa pela própria AT durante o procedimento.

Refere ainda, que no processo de revisão oficiosa, a Administração Tributária reconheceu expressamente a existência dessas instalações, pelo que o indeferimento não se baseou em matéria de facto, mas apenas numa divergência jurídica.

No seu entender a nova fundamentação apresentada pela AT em sede arbitral constitui fundamentação a posteriori, proibida pela CRP e pela LGT, uma vez que a decisão deve conter, desde o início, as razões de facto e de direito que a suportam. Qualquer justificação posterior é inválida e não pode suprir a falta de fundamentação contemporânea ao ato. Os atos controvertidos violam os artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas e 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, porquanto a derrama estadual foi calculada sobre a totalidade do lucro tributável,

sem expurgar os rendimentos gerados nas Regiões Autónomas, que deveriam ter sido sujeitos exclusivamente às respetivas derramas regionais. A metodologia legalmente aplicável - baseada na proporção do volume de negócios gerado em cada Região Autónoma - demonstra que a Requerente suportou derrama estadual em excesso.

Refere a este propósito:

“A exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão do procedimento terá de ser contemporânea do próprio ato, sendo inadmissível a fundamentação a posteriori da referida decisão:

«A fundamentação sucessiva ou a posteriori não é admissível, em regra. Por isso, a fundamentação ou a remissão para documentos que a contenham têm de integrar-se no próprio ato e serem contemporâneas dele, não relevando para apreciação da validade formal do ato fundamentos invocados posteriormente.

Da mesma forma, não pode o autor do ato, após a sua prática, justificá-lo por razões diferentes das que constem da sua fundamentação expressa. No entanto, é admissível, dentro do respetivo condicionalismo legal, a revogação de atos administrativos válidos (art. 140.º do CPA) ou inválidos (art. 141.º do mesmo Código), e a sua substituição por outros com diferente fundamentação».

[sublinhados nossos] – cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4.ª Edição, Encontro da Escrita Editora, 2012, página 678.

Em face do exposto, necessariamente se conclui que a fundamentação deve ser contemporânea do ato a que respeita, ficando definitivamente cristalizada a partir do momento em que esse ato é concretizado, não podendo em momento posterior – em particular, em sede de controlo judicial da legalidade desse mesmo ato –, ser aduzido qualquer outro fundamento, de facto ou de direito, para sustentar a respetiva legalidade.

Ou seja, não pode a Administração Tributária, já em sede arbitral, apresentar uma argumentação totalmente nova, que não se encontra plasmada nem fundamenta de forma alguma o ato decisório controvertido e que alegadamente justifica o seu sentido decisório originário, por tal consubstanciar fundamentação a posteriori proibida pelos artigos 268.º, n.º 3, da CRP e 77.º da LGT.

Tudo ponderado, não é controvertido que o Grupo B... prossegue a sua atividade comercial através de instalações físicas (estabelecimentos estáveis) localizadas por todo o território nacional (quer continental, quer insular), porquanto tal facto resulta não só prova documental junta aos autos, como foi expressamente admitido pela Administração Tributária em sede de procedimento tributário e o contrário não pode ser, nesta fase de controlo judicial, invocado originariamente para fundamentar a improcedência da ação arbitral, sob pena de fundamentação a posteriori, razão pela qual deverá ser julgado como provado por esse Douto Tribunal Arbitral nos exatos termos descritos no ponto c. do probatório supra.”

A Requerente invoca ainda que a contabilidade do Grupo está organizada e, como tal, beneficia da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º da LGT, não tendo sido alegado qualquer fundamento para afastar tal presunção. Os documentos juntos aos autos comprovam os rendimentos imputáveis às Regiões Autónomas e a existência de estabelecimentos estáveis nesses territórios.

“A questão decidenda subjacente aos presentes autos consiste em aferir da (i)legalidade dos atos tributários e decisório controvertidos por violação dos artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, e 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, na medida em que para a base de incidência (objetiva) da derrama estadual – i.e., o lucro tributável – concorreram todos os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo no exercício, independentemente da sua origem continental ou insular.

Tendo as Regiões Autónomas optado por legislar em matéria de derrama e, concomitantemente, adaptado as taxas aplicáveis nas respetivas circunscrições territoriais – tudo ao abrigo das competências legislativas em matéria fiscal expressamente reconhecidas pelo artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP, posteriormente materializado nos artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, e 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro –, entende a Requerente que o lucro tributável da C..., S.A. – e, concomitantemente, do Grupo B...– proveniente das Regiões Autónomas deve ser sujeito às taxas de derrama regional (se aplicáveis), ao invés de ser sujeito às taxas de derrama estadual.

No entanto, por terem sede no território continental, a Requerente e a C..., S.A. não conseguiram preencher as respetivas declarações Modelo 22 em conformidade, não tendo logrado nelas repartir o seu lucro tributável por jurisdição e, assim, refletir o lucro tributável do exercício gerado nas Regiões Autónomas.

A forma de apuramento da derrama regional e conseqüente impacto no apuramento da derrama estadual estão oportunamente descritas nos **artigos 38.º a 40.º do pedido de pronúncia arbitral**: (i) uma vez determinado o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas (base de incidência do tributo), 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), (ii) o mesmo deverá ser sujeito às taxas de derrama regional correspondentes (se aplicáveis) e, subseqüentemente, (iii) subtraindo-se o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas à totalidade do lucro tributável do exercício, o remanescente, se superior a 1.500.000 EUR, deverá ser sujeito a derrama estadual.

(...)

As declarações Modelo 22 de IRC individuais e do Grupo B... (e subseqüente autoliquidação e pagamento do imposto) foram preparadas com base na contabilidade da Requerente e das sociedades dominadas que integram aquele Grupo.

Nos termos do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, «[p]resumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal».

Ou seja, a documentação fiscal e contabilística do sujeito passivo goza de uma presunção de veracidade, nos termos do artigo 75.º, n.º 1, da LGT.”

Defende igualmente que a jurisprudência arbitral consolidada tem decidido de forma uniforme que os lucros gerados nas Regiões Autónomas devem ser sujeitos às respetivas derramas regionais, sendo excluídos da base de incidência da derrama estadual.

Subsidiariamente, a Requerente defende que a sujeição dos lucros insulares à derrama estadual viola a autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas, consagrada nos artigos 227.º e 228.º da CRP. Defende que a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, enquanto lei orgânica

de valor reforçado, prevalece sobre o CIRC, pelo que o artigo 87.º-A deve ceder perante o artigo 26.º daquela lei. Assim, a interpretação que sujeita lucros insulares à derrama estadual é materialmente inconstitucional.

Para sustentar esta posição, menciona nas Alegações:

“Da articulação das normas de incidência (subjativa e objetiva) das duas derramas regionais (cfr. artigos 4.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, e 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de outubro), com o artigo 26.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, resulta que os lucros gerados nas Regiões Autónomas, inclusivamente através de estabelecimentos estáveis sítos em território insular, concorrem para a formação da respetiva derrama regional, independentemente do lugar da sede do sujeito passivo em qualquer outro ponto do território português.

Por outras palavras, ainda que o sujeito passivo tenha sede no território continental, se desenvolver a sua atividade comercial nas Regiões Autónomas, os lucros daí provenientes deverão ser considerados para efeitos de derrama regional (e não estadual).

Ora, esta conclusão não se coaduna com a incidência subjativa da derrama estadual consagrada no artigo 87.º-A, n.º 1, do CIRC, que abrange quer os sujeitos passivos residentes em território português (desconsiderando a eventual existência de representações permanentes nas Regiões Autónomas), quer os sujeitos passivos não residentes, mas com estabelecimento estável neste território.

Há, pois, uma incompatibilidade direta entre o artigo 26.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, e o artigo 87.º-A, n.º 1, do CIRC: enquanto, nos termos do primeiro, o foco está na origem insular dos rendimentos/receitas, nos termos do segundo, o único critério é a residência do sujeito passivo no território continental.

Em termos práticos, esta incompatibilidade de normas é propícia a divergências quanto à sua aplicação, semelhantes às que subjazem aos presentes autos: enquanto a Requerente entende que o artigo 87.º-A do CIRC deve ceder perante o disposto no artigo 26.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, a Administração Tributária defende o oposto, sustentando, inclusive, ser a norma de incidência da derrama estadual inderrogável – cfr. artigos 40.º a 42.º da resposta.

Em ordem à resolução deste conflito normativo, entende a Requerente que será de vingar a sua

posição, na medida em que a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, ao ter sido aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, é uma lei de valor reforçado, nos termos do artigo 112.º, n.º 3, da CRP.

Com efeito, as leis de valor reforçado – precisamente por serem leis hierarquicamente superiores e, bem assim, não terem igual valor –, devem ser respeitadas pelas demais leis, sob pena de inconstitucionalidade – cfr. doutrina oportunamente citada nos artigos 96.º, 98.º, 99.º, 102.º e 103.º do pedido de pronúncia arbitral.

Por imposição constitucional, o diploma que aprove o regime de finanças regionais tem de revestir a forma de lei orgânica (cfr. artigos 166.º, n.º 2 e 164.º, alínea t), da CRP); é precisamente o caso da atual Lei das Finanças das Regiões Autónomas, aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro.

Por conseguinte, sendo a Lei das Finanças das Regiões Autónomas uma lei orgânica, dúvidas não restam de que se trata de uma lei de valor reforçado.

Na esteira do exposto supra, sendo os artigos 26.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, da Lei das Finanças das Regiões Autónomas e 87.º-A, n.º 1, do CIRC manifestamente inconciliáveis por postularem resultados práticos contraditórios – materializados na dúvida sobre se o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas deve concorrer para a formação da derrama regional ou da derrama estadual –, deverá este último ceder perante o primeiro porquanto a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, enquanto lei orgânica, é uma lei de valor reforçado, nos termos do artigo 112.º, n.º 3, da CRP.

Assim, o artigo 87.º-A do CIRC, interpretado no sentido de estarem sujeitos a derrama estadual os lucros gerados nas Regiões Autónomas, é inconstitucional por violação do artigo 112.º, n.º 3, da CRP, o que desde já se invoca para os devidos efeitos legais.

Em consequência, os atos tributários e decisório controvertidos, na parte referente à derrama estadual que reflete o lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas (83.135,20 EUR), padecem do vício de violação de lei, porquanto foram emitidos nos termos de preceito legal (o artigo 87.º-A do CIRC) materialmente inconstitucional por violação do princípio da hierarquia dos atos legislativos consagrado no artigo 112.º, n.º 3, da CRP, devendo, por isso, ser anulados em conformidade, nos termos do artigo 163.º do CPA, o que se requer para os devidos efeitos legais.”

De modo subsidiário invoca a violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP) e da liberdade de estabelecimento (artigo 49.º do TFUE). A interpretação da Administração Tributária conduz, no seu entender, a um tratamento discriminatório entre sociedades que auferem rendimentos de fonte insular, apenas em função da localização da sede ou estabelecimento estável, sem fundamento material que o justifique. Tal diferenciação, além de violar o princípio da igualdade, constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento e, por essa via, ao primado do Direito da União consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP.

Afirma que:

“O entendimento veiculado pela Administração Tributária conduz ao tratamento diferenciado do sujeito passivo com atividade comercial nas Regiões Autónomas em função da localização da sua sede ou estabelecimento estável no território continental ou insular, o que se reputa constitucional e legalmente inadmissível à luz do princípio da igualdade insito no artigo 13.º da CRP.

Cumpre, então, indagar se existe algum motivo justificativo que legitime a aplicação de um regime tributário distinto a situações fundamentalmente idênticas – i.e., se existe algum motivo que justifique que duas sociedades residentes em Portugal, perceptoras de rendimentos de fonte insular, sejam sujeitas a diferente tributação (derrama estadual vs. derrama regional) sobre tais rendimentos.

No entender da Requerente, o lugar da sede ou do estabelecimento estável do sujeito passivo (no Continente ou nas Regiões Autónomas) não é suscetível de consubstanciar um motivo justificativo idóneo – e, por conseguinte, legitimador – do tratamento desfavorável provocado pela tributação agravada em sede de derrama estadual.

Não se concebe, pois, que duas sociedades residentes em Portugal, ambas perceptoras de rendimentos de fonte insular, sejam sujeitas a diferente tributação (derrama estadual vs. derrama regional) sobre tais rendimentos apenas e só porque uma está sediada ou tem estabelecimento estável no Continente – lembre-se que, em 2019, a taxas de derrama estadual oscilaram entre 3% e 9%, enquanto a taxas de derrama regional da Região Autónoma dos Açores não ultrapassou os 7,2%.

Diversamente, dever-se-á (tão-só e apenas) atender à origem/proveniência do lucro tributável gerado pela atividade lucrativa que se pretende tributar, independentemente do local da sede

ou estabelecimento estável do sujeito passivo.

Neste contexto, não se descortina qualquer motivo justificativo razoável que fundamente legitimamente uma diferença de tratamento tributário, em função da localização da sede ou estabelecimento estável do sujeito passivo, em sede de IRC (derrama), sendo, por isso, materialmente inconstitucional, por violação do princípio da igualdade inscrito no artigo 13.º da CRP, uma interpretação normativa do artigo 87.º-A do CIRC que tal propugne.

No limite, a diferença de tratamento em função da localização da sede ou estabelecimento estável do sujeito passivo poderá redundar na violação da liberdade de estabelecimento consagrada no artigo 49.º do TFUE – e, por via disso, na preterição do princípio do primado do Direito Europeu consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP.”

Conclui, assim, que o regime decorrente do artigo 87.º-A do CIRC, interpretado no sentido de sujeitar a derrama estadual os lucros gerados nas Regiões Autónomas, é inconstitucional por violação dos princípios da igualdade, da liberdade de estabelecimento e do primado do Direito da União. Em consequência, os atos tributários e o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, na parte em que sujeitam a derrama estadual o montante de 83.135,20 EUR correspondente ao lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas, padecem de vício de violação de lei e devem ser anulados nos termos do artigo 163.º do CPA.

Termina peticionando que o Tribunal Arbitral condene também a Requerida no reembolso à Requerente do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios vencidos e vincendos, nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, e, subsidiariamente, com fundamento em inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legal, nos termos dos artigos 43.º, n.º 3, alínea d), da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, bem como no pagamento das custas do processo arbitral.

5.2. Posição da Requerida

A Requerida defende a manutenção, na ordem jurídica, dos atos impugnados, por entender que estes consubstanciam uma correta aplicação do direito aos factos. Para fundamentar essa posição, alega, em síntese, o seguinte.

A Requerida contesta a alegação da Requerente segundo a qual o GRUPO B... prossegue a sua atividade através de instalações físicas situadas nas Regiões Autónomas. Sustenta que não existe, nos autos, qualquer prova da existência de tais instalações na Região Autónoma dos Açores (RAA) ou na Região Autónoma da Madeira (RAM), nem tal resulta dos relatórios de gestão do Grupo.

Ainda que assim não fosse, a Requerida questiona a própria base legal da fragmentação da atividade proposta pela Requerente. Entende que não existe fundamento jurídico para considerar que uma empresa nacional, que fabrica no território continental e comercializa os seus produtos em todo o país e no estrangeiro, possa autonomizar pontos de venda na RAA e na RAM como “estabelecimentos estáveis” apenas para efeitos de beneficiar das taxas de derrama regional.

Acrescenta que, mesmo admitindo a existência de tais estabelecimentos, a Requerente não demonstrou possuir contabilidade organizada relativamente a cada um deles, nos termos exigidos pelo artigo 123.º do CIRC e pelo artigo 17.º, n.º 3, do mesmo Código. Recorda que as entidades não residentes com estabelecimento estável em Portugal são tributadas pelo lucro imputável ao estabelecimento estável e estão obrigadas a possuir contabilidade organizada, regime que considera aplicável, por analogia, à situação invocada pela Requerente.

A Requerida afirma, assim, que a Requerente não comprovou o lucro tributável imputável a cada alegado estabelecimento na RAA e na RAM, requisito que considera indispensável para qualquer repartição territorial do lucro tributável. Entende, por isso, que não existe qualquer desigualdade de tratamento, uma vez que a Requerente não demonstrou cumprir os requisitos legais aplicáveis às entidades com estabelecimentos estáveis.

Sublinha ainda que o conceito de “estabelecimento estável” é um conceito técnico do Direito Fiscal Internacional, cuja interpretação não pode ser desvirtuada para efeitos de derrama regional. Para o efeito, cita doutrina segundo a qual o conceito só pode ser compreendido à luz das razões que justificaram a sua criação, defendendo que os pontos de venda ou estruturas comerciais referidas pela Requerente não preenchem os critérios materiais que caracterizam um estabelecimento estável, como infra se transcreve.

A Requerente tem a sua sede e residência fiscal em Portugal Continental e exerce a sua atividade sujeita a tributação em IRC, de acordo com as regras de determinação do lucro tributável previstas nos artigos 17.º e seguintes do Código do IRC. Verifica-se, deste modo, que o requisito de incidência subjetiva previsto no n.º 1 do artigo 87.º-A do CIRC se encontra preenchido, estando a Requerente obrigada a liquidar derrama estadual nos termos e às taxas ali previstas. Assim, no caso dos autos, tendo a Requerente, no exercício de 2019, apurado lucro tributável superior a € 1.500.000,00, encontra-se sujeita a derrama estadual por aplicação das disposições constantes do artigo 87.º-A do Código do IRC, e não às taxas reduzidas previstas nos Decretos Legislativos Regionais que estabeleceram as derramas regionais.

Para fundamentar esta conclusão, a Requerida refere-se à legislação aplicável e, na Resposta, menciona decisões arbitrais proferidas em processos com contornos fácticos semelhantes: processos n.º 38/2023-T, n.º 923/2023-T, n.ºs 610/2014-T, 611/2014-T, 612/2014-T e a mais recente, proferida no processo n.º 341/2024-T.

Nas alegações, a Requerida procede à transcrição da legislação em vigor em 2019:

“Não é possível definir Estabelecimento Estável sem analisar as circunstâncias que determinam a sua origem, “pois só podemos compreender um conceito a partir do momento em que conhecemos as razões que justificaram a sua criação.

“O conceito de Estabelecimento Estável foi uma consequência da necessidade de resolução de problemas de dupla tributação entre os Estados. Com base na Convenção Modelo da OCDE, o estabelecimento estável surgiu assim como elemento de conexão constante das normas de direito tributário internacional.”

“Ora, o conceito de estabelecimento estável é um dos mecanismos que permite a tributação de rendimentos estrangeiros num determinado Estado. Trata-se de um conceito essencial no domínio da tributação internacional que permite fixar quais os rendimentos de não residentes tributáveis num dado território”.

(...)

Com a crescente preocupação com o facto de a dupla tributação internacional, estar a inibir o comércio internacional e o investimento, decidiu-se desenvolver o conceito de estabelecimento estável através da Liga das Nações.

“A Liga chegou a um consenso e desenvolveu o conceito de estabelecimento estável, que ficou consagrado no modelo fiscal de convenção de 1927 e, posteriormente foi adotado em 1963 no modelo de convenção fiscal da Organização do Comércio e Desenvolvimento Económico (OCDE) e ao longo das suas revisões em 1977 e 1992.”.

“Desde que passou a constar da convenção modelo da OCDE, o conceito de estabelecimento estável passou também a figurar nas várias convenções bilaterais sobre dupla tributação entre os Estados, (...)”

“O Estabelecimento Estável apresenta-se, assim, como fundamental para a tributação dos lucros comerciais ou industriais, sendo por isso, o índice de participação da empresa na vida do Estado.

A existência de estabelecimento estável supõe a verificação cumulativa de três condições, a saber: - existência de um local através do qual seja exercida atividade; - a sua localização noutra Estado contratante; - a sua manutenção com um certo grau de permanência.”.

De salientar que Portugal tem seguido, com uma ou outra reserva, o artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, com alusão ao conceito no artigo 5.º do CIRC.”

Considera a Requerida que:

“Ora, nada disto ocorre no caso sub judice, pois a requerente tem sede e direcção efectiva no Território Continental Português e não nas ilhas, exerce a sua atividade por todo o território nacional (quer continental, quer insular), pelo que, conforme resulta diretamente da letra da lei, está sujeito a derrama estadual e não a derrama regional, como se evidencia ao longo desta Resposta.

Em primeiro lugar, importa salientar que, de acordo com o n.º 1 do art.º 5.º da CRP, Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira, os quais constituem regiões autónomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprio (cfr. n.º 2 do artigo 6.º da CRP).

Apesar da consagração de reserva de competência legislativa atribuída, em matéria fiscal, à Assembleia da República, a CRP, no artigo 227.º, reconhece às regiões autónomas, entre outros, os seguintes poderes:

“(…)

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 efectiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afectá-las às suas despesas; (...)*”.

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

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

Esta Lei Orgânica abrange as matérias relativas à administração financeira, às receitas regionais, ao poder tributário próprio das regiões autónomas, à adaptação do sistema fiscal nacional e às relações financeiras entre as regiões autónomas e as autarquias locais nelas sediadas (artigo 2.º).

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

De acordo com o n.º 2 do artigo 56.º da LFRA, “a competência legislativa regional, em matéria fiscal, é exercida pelas Assembleias Legislativas das regiões autónomas, mediante decreto legislativo, e compreende os seguintes poderes:

a. O poder de criar e regular impostos, vigentes apenas nas regiões autónomas respetivas, definindo a respetiva incidência, a taxa, a liquidação, a cobrança, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, nos termos da presente lei;

b. O poder de adaptar os impostos de âmbito nacional às especificidades regionais, em matéria de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, dentro dos limites fixados na lei e nos termos dos artigos seguintes.”.

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

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

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

Sobre a possibilidade de o poder tributário regional incluir o poder de alterar o sistema fiscal da República (extinguindo ou modificando um imposto) pronunciou-se o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 91/84, no sentido de considerar 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”.

No que se refere ao direito das Regiões Autónomas às receitas fiscais, determina o artigo 24.º da LFRA que “(...) 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”.

Para efeitos de concretização da distribuição de receitas fiscais entre o Estado e as regiões autónomas, no artigo 23.º da LFRA considera-se que: a) “Território nacional”, é o território português tal como definido no artigo 5.º da Constituição; b) “Circunscrição”, é o território

do continente ou de uma região autónoma, consoante o caso e c) “Região autónoma”, é o território correspondente aos arquipélagos dos Açores e da Madeira.

Por sua vez, relativamente às receitas fiscais das Regiões Autónomas, nomeadamente do IRC, estabelece o n.º 1 do artigo 26.º da LFRA, que constitui receita de cada região autónoma o 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.”.

No que respeita às pessoas coletivas mencionadas na alínea b), do n.º 1 do artigo 26.º da Lei Orgânica, determinam o n.º 2 e n.º 3, daquela disposição legal 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” entendendo-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)”.

No âmbito do sistema fiscal nacional às especificidades de cada região, designadamente da região Autónoma da Madeira (RAM), através do Decreto Legislativo Regional (DLR) n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da região, “continuando a favorecer o investimento produtivo e contribuindo para a correção das assimetrias de distribuição de rendimento resultantes da insularidade e para a melhoria das condições de vida dos seus residentes”.

Foi este diploma que teve por objeto a definição do regime de redução da taxa geral do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, prevista no CIRC, para vigorar na RAM (cfr. artigo 1.º).

A taxa de IRC para os anos de 2021 e 2022, que exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, em vigor na RAM, estabelecida no n.º 1 do artigo 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de fevereiro, com a redação dada pelo DLR n.º 18/2020/M, de 31 de dezembro, aplicável aos primeiros € 25 000 de matéria coletável era de 11,9 %, aplicando -se a taxa de 14,7% ao excedente, sendo de 14,7% para as grandes empresas.

Transcrevem-se em seguida, pela sua importância, as disposições legais dos números 2 a 4 do artigo 2.º daquele DLR, na redação em vigor nos períodos de tributação em análise:

“2 - As taxas referidas no número anterior são aplicáveis aos sujeitos passivos do IRC que:

- a. Tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira;*
- b. tenham sede ou direção efetiva noutra circunscrição e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria na Região Autónoma da Madeira;*
- c. tenham sede ou direção efetiva fora do território nacional e possuam estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira. (redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 45/2008/M).*

3 - Incluem-se na noção de representação permanente, um local, ou estaleiro de construção, de instalação ou de montagem e as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos, se a sua duração ou a duração da obra ou da atividade exceder seis meses. (redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 34/2009/M, de 31 de dezembro).

4 - Para efeitos da contagem do prazo referido no número anterior, no caso dos estaleiros de construção, de fiscalização ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de actividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes

as interrupções voluntárias ou a empreitada ter sido encomendada a diversas pessoas ou ainda, as

subempreitadas. (redação dada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 34/2009/M, de 31 de dezembro) (...).”

Relativamente à Região autónoma dos Açores (RAA), a taxa de IRC para as entidades que exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, em vigor

na RAA, estabelecida no n.º 1 artigo 5.º do DLR n.º 2/99/A de 20 de janeiro, com a redação dada pelo DLR n.º 15-A/2021/A, de 31 de maio:

“1 - Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 30%.” aplicável aos primeiros € 25 000 de matéria coletável era de 11,9%, aplicando -se a taxa de 14,7% ao excedente, sendo de 14,7% para as grandes empresas.

Nos termos daquela disposição legal resulta ainda, que:

(...) 2 – A diminuição na taxa nacional aplica-se ao IRC:

a) Devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores;

b) Devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição;

c) Retido, a título definitivo, os rendimentos gerados na Região Autónoma dos Açores, relativamente às pessoas coletivas ou equiparadas que não tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional.

3 - O imposto devido nos termos da alínea b) do n.º 2 é determinado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas nos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício.

4 - Na aplicação da alínea b), relativamente aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, o volume de negócios efectuado no estrangeiro será imputado à Região se o estabelecimento estável, onde se centraliza a escrita, se situar nos Açores.

Assim, tal como relativamente à Região Autónoma da Madeira, das disposições legais aplicáveis à Região Autónoma dos Açores, resulta que, relativamente às pessoas coletivas com sede em Portugal, no território continental, apenas beneficiam da redução de taxa de IRC, aquelas que possuam uma “representação permanente sem personalidade jurídica próprias” em mais de uma circunscrição, ou seja, em território da região autónoma e desde que, não integrem um grupo de sociedades, tributado, por opção, pelo RETGS previsto no art.º 69.º do CIR.

Relativamente à matéria sub judice, em relação à RAA e no que concerne à Derrama Regional, constata-se que a mesma foi criada pelo DLR n.º 21/2016/A, de 17 de outubro, tendo as taxas, aplicáveis ao exercício em análise, sido alteradas pelo DLR n.º 15-A/2021/A, de 31 de maio. (Orçamento da Região Autónoma dos Açores para o ano de 2021).

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

Portanto, decorre do n.º 1 do art.º 2.º do DLR n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, que a derrama regional, com as taxas nela revistas, apenas se aplica a:

c. Residentes na AA,

d. não residentes com Estabelecimento estável na RAA.

(...)

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

Assim, à semelhança do que se concluiu relativamente à RAA, verifica-se que a derrama regional, com as taxas nela previstas se aplica a:

e. Residentes na RAM,

f. Não residentes com estabelecimento Estável na RAM.”

A Requerida entende que “a derrama regional, com as taxas nela revistas apenas se aplica a residentes na RAA (não é o caso da Requerente) e a não residentes em território Português com Estabelecimento Estável na RAA, dois requisitos cumulativos.

Ora, a Requerente não é uma entidade não residente, logo não pode invocar o pressuposto de ter estabelecimento estável na RAA.

Desde logo se conclui que, no caso sub judice, através da alínea a), única aplicável ao caso da Requerente não é possível aplicar a referida norma porquanto a Requerente não tem sede na RAA.

Quanto à Derrama Regional, relativamente à RAM, o Regime jurídico da Derrama Regional, foi criado pelo DLR n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, tendo sido republicado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de julho, e tendo as taxas aí previstas sido alteradas, sucessivamente, pelos Decretos Legislativos Regionais n.ºs 18/2014/M de 31 de dezembro 2/2018/M de 9 de janeiro, 26/2018/M, de 31 de dezembro, e 18/2020/M de 31 de dezembro.

(...)

Ou seja, e com o devido respeito, resulta evidenciado que a Requerente não tem sede nas Regiões Autónomas nem é sociedade não residente com estabelecimento estável em qualquer das Regiões Autónomas, pelo que, contrariamente ao longamente arguido na sua petição, não se lhes aplica a derrama regional.

(...)

Em conclusão

- A. A Derrama Estadual, foi aprovada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, por aditamento ao Código do IRC, dos artigos 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A do CIRC.*
- B. 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.*
- C. No que respeita à sua natureza jurídico-fiscal, a Derrama Estadual configura-se como uma receita do Estado e constitui um imposto acessório relativamente ao IRC tendo a natureza de IRC, que incide sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000,00€ e não isento de IRC apurado pelos sujeitos passivos residentes em território Português que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por não residentes com estabelecimento estável em território português.*
- D. É o que sucede, com o devido respeito, no caso sub judice.*

E. Não se logrando compreender, com o devido respeito, qual o suporte legal que lhe permita cindir o lucro tributável global tendo apenas como rácio o volume de vendas quando o local onde fabrica e a partir do qual comercializa toda a sua produção se localiza na sua sede em Portugal continental, sociedade que exerce a título principal, uma atividade de natureza comercial sujeita a tributação em IRC, de acordo com as regras de determinação do lucro tributável expressas nos artigos 17.º e ss. Código do IRC, verificando-se, deste modo, cumprido o requisito de incidência subjetiva previsto n.º 1 do artigo 87.º-A do CIRC, e que integrando um grupo de sociedades integrando um grupo de sociedades tributado pelo RETGS por opção, nos termos do n.º 3 do art.º 87.º-A do Código do IRC, as taxas a que se refere o n.º 1 do mesmo artigo incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante, sendo que, relativamente às taxas de derrama estadual é aplicável o disposto na alínea d), do n.º 4 do art.º 69.º do Código do IRC, que estabelece que, no RETGS, não podem fazer parte do grupo as sociedades que, no início ou durante a aplicação do regime, estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação.

F. Mostrando-se corretas e em conformidade com a lei as liquidações objeto de impugnação nos presentes autos, não procedendo os argumentos da Requerente.

No que se refere aos juros indemnizatórios, para que haja direito aos mesmos, de acordo com o disposto no art.º 43.º da LGT, é necessário que se verifique a ocorrência de um erro que seja imputável aos serviços, o que, no caso sub judice, não se verificou.”

5.3. Apreciação

O Tribunal Arbitral, tendo presente o enquadramento normativo claramente descrito pela Requerida, e fazendo a apreciação em articulação com a matéria de facto fixada, considera que resulta da matéria de facto que a Requerente não demonstrou dispor de estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, nem apresentou nem no pedido de Revisão Oficiosa nem nos presentes autos, qualquer meio de prova suscetível de se permitir a determinação, para efeitos de cálculo dos lucros imputáveis a rendimentos obtidos em cada uma das Regiões Autónomas.

A Requerente alega, ainda, que a Requerida, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa, não colocou em causa a veracidade das declarações Modelo 22 nem da sua contabilidade, entendendo que tal omissão equivaleria a um reconhecimento implícito da existência de atividade nas Regiões Autónomas. Todavia, tal circunstância não é suscetível de exonerar a Requerente do ónus de demonstrar - como lhe competia - a existência de estabelecimentos estáveis, nem permite inferir, a partir da mera aceitação formal das declarações fiscais, a verificação dos pressupostos materiais exigidos pelo conceito de estabelecimento estável.

Com efeito, as declarações Modelo 22 refletem apenas o apuramento global do lucro tributável e não constituem prova bastante da existência dos elementos que caracterizem um estabelecimento estável.

Face à prova produzida o Tribunal decide em conformidade com o disposto no artigo 74.º da LGT, segundo o qual o ónus da prova dos factos constitutivos do direito invocado recai sobre quem os alega.

Ora se no caso vertente, é a Requerente que se arroga um direito, cabendo-lhe o ter de provar os factos em que assenta esse direito cabendo-lhe a si o ónus da prova - pelo que não vale aqui, a invocação da Requerente, de que deveria ter sido a AT, ao abrigo do princípio do inquisitório (58.º LGT), a validar os factos por si alegados.

Assim, competia à Requerente e não à AT demonstrar a existência de estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

A alegação de que o Grupo exerce atividade em todo o território nacional, desacompanhada de prova documental idónea, não satisfaz o ónus probatório que impende sobre a Requerente.

O princípio do ónus da prova consubstancia-se no princípio de que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo. (cfr. art.º 342.º do Código Civil – CC e n.º 1 do art.º 74.º da LGT).

Refere, ainda, Manuel de Andrade a propósito deste princípio geral de prova:

“para a parte a quem compete, no encargo de fornecer a prova do facto visado, incorrendo nas desvantajosas consequências de se ter como líquido o facto contrário, quando omitiu ou não logrou realizar essa prova: ou na necessidade de, em todo o caso, sofrer tais consequências se os autos não contiverem prova bastante desse facto (trazida ou não pela mesma parte)” (cfr. Manuel de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, 1956, pág. 184).

Assim, é à Parte que alega determinados factos que compete fornecer a demonstração da realidade dos factos alegados, necessários à procedência do pedido por si deduzido em juízo.

A existência de estabelecimentos estáveis constitui o pressuposto essencial para a aplicação do regime de derrama regional invocado pela Requerente, sendo igualmente condição necessária para a imputação territorial de lucros e para a eventual exclusão desses montantes da base de incidência da derrama estadual.

Não tendo sido feita prova bastante desse pressuposto essencial, fica inviabilizada a possibilidade de proceder à repartição territorial do lucro tributável nos termos defendidos pela Requerente.

Assim, atendendo ao quadro legal aplicável e à matéria de facto apurada, conclui-se que não se encontram verificados os pressupostos necessários para acolher a pretensão formulada pela Requerente.

Em particular, a ausência de prova quanto a possuir estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas - elemento essencial para a aplicação do regime de derrama regional invocado - impede qualquer repartição territorial do lucro tributável nos termos defendidos pela Requerente em termos de derrama (estadual e regional).

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral que o pedido de pronúncia arbitral improcede, devendo manter-se na ordem jurídica o ato de indeferimento da reclamação graciosa em dissídio e as autoliquidações de IRC, na parte contestada.

Em consequência do decidido, fica prejudicado o conhecimento dos demais pedidos formulados.

6. Decisão

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral Coletivo julga totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência decide:

a) Julgar improcedentes as exceções invocadas;

- b) Manter na ordem jurídica o mencionado ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2024...;
- c) Manter na ordem jurídica as declarações periódicas de rendimentos Modelo 22 de IRC (“declarações Modelo 22”) n.os ... e...;
- d) Absolver a Requerida do pedido;
- e) Condenar a Requerente nas custas do processo.

7. Valor do Processo

Fixa-se o valor da acção em € **83.135,20** (oitenta e três mil, cento e trinta e cinco euros e vinte cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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.

8. Custas

Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € **2.754,00** (dois mil setecentos e cinquenta e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente¹.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de maio de 2026

Os Árbitros

¹ De acordo com o despacho de retificação de 2026-05-07

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente; Relatora nos termos do artigo 40.º, n.º 1, da LAV, (por inicialmente não ter sido possível formar maioria) e do artigo 22.º, n.º 1, do RJAT; com declaração de voto de vencida)

(Sónia Martins Reis – Ajunta com declaração de voto de vencida)

(Alexandra Iglésias – Adjunta com declaração de voto de vencida)

Declaração de voto de vencida de Regina de Almeida Monteiro

1. Da intempestividade do PPA

Na decisão sobre a tempestividade do pedido de pronúncia arbitral está em causa a natureza do prazo e, conseqüentemente, as regras aplicáveis à sua contagem.

O presente processo arbitral tem como objeto imediato a declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (RO) apresentado pela Requerente.

O presente Tribunal Arbitral considerou como factos provados os seguintes, no que aqui nos interessa:

- a) A Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa (RO) relativo ao exercício de 2019, através de correio eletrónico, que deu entrada na AT em 30 de julho de 2024, foi registado na UGC em 31 de julho de 2024 e recebeu o n.º ...2024... .
- b) O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho proferido em 31-12-2024, pelo Diretor do Serviço Central, ao abrigo de competência própria. O despacho foi comunicado à Requerente, na pessoa do então seu mandatário no procedimento de revisão oficiosa, Dr. I..., pelo ofício n.º...-DJT/2024, de 07-01-2025, através de carta registada (registo postal RH...PT), aceite pelos CTT no dia 8 de janeiro de 2025.
- c) O referido mandatário da Requerente tinha, a essa data, como morada a sede da Requerente, conforme consta da procuração junta aos autos e do ofício da AT.
- d) O PPA foi apresentado em 21-04-2025;
- e) A Requerente pagou a taxa inicial em 14-04-2025;

Quanto à eficácia da notificação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, consideramos que esta foi feita nos termos legais, atendendo a que, nos termos do artigo 40.º, n.º 1 do CPPT: *“As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário são feitas na pessoa deste da seguinte forma:*

- a) Nos procedimentos tributários, por carta registada, dirigida para o seu escritório ou por transmissão eletrónica de dados na respetiva área reservada do Portal das Finanças;”*

Na situação em análise, trata-se de uma notificação dirigida ao mandatário constituído, regida pelas normas do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

1.2. Do Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) e a contagem do prazo

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto imediato o ato de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, com o n.º ...2024... . Consequentemente, é relativamente a esse ato que deve ser apreciada a tempestividade do direito de ação.

O artigo 10.º, n.º 1 a) do RJAT dispõe:

“1 - O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.os 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”

O pedido de constituição de Tribunal Arbitral é apresentado mediante requerimento enviado por via eletrónica ao Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (artigo 10.º, n.º 2 do RJAT), sendo a data da sua apresentação aquela que o sistema de envio certificar, por aplicação analógica do disposto no artigo 103.º, n.º 6 do CPPT. O prazo de 90 dias conta-se a partir da notificação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (artigo 10.º, n.º 1 do RJAT e artigo 102.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, por remissão do mesmo artigo do RJAT). Os prazos relativos ao procedimento de revisão oficiosa contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil, por remissão do artigo 57.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária, que, na redação da Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, determina:

“No procedimento tributário, os prazos são contínuos e contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil”

Com a notificação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, o termo inicial para a contagem do prazo para a apresentação do PPA ocorre em 13-01-2025 (artigo 279.º, alínea b), do Código Civil), porquanto o terceiro dia posterior à notificação ocorreu em 11-01-2025, que, por ter sido sábado, transfere o termo para o primeiro dia útil seguinte, isto é, 13-01-2025.

Como não se conta, dentro do prazo, o dia em que ocorre o evento que lhe dá início - no caso, a notificação do despacho de indeferimento expresso da revisão oficiosa (artigo 279.º, alínea b), do Código Civil) - o termo inicial ocorreu em 14-01-2025. O termo final do prazo de 90 dias (artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT) ocorreu em 13-04-2025, que foi domingo e se transferiu para o dia 14-04-2025. Este dia encontrava-se compreendido no período de férias judiciais, que decorreu de 12 a 21 de abril, isto é, do domingo de Ramos à segunda-feira de Páscoa, conforme calendário disponibilizado pela Direção-Geral da Administração da Justiça.

Temos de atender ao disposto no artigo 20.º do CPPT, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, quando determina:

“1 - Os prazos do procedimento tributário e interposição da impugnação judicial contam-se de modo contínuo e nos termos do artigo 279.º do Código Civil, transferindo-se o seu termo, quando os prazos terminarem em dia em que os serviços ou os tribunais estiverem encerrados, para o primeiro dia útil seguinte.

2 - Os prazos para a prática de atos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil.”

Vejamos o que dispõe o RJAT relativamente ao procedimento arbitral:

“CAPÍTULO II

Procedimento Arbitral

SECÇÃO I

Constituição de tribunal arbitral

Artigo 10.º

Pedido de constituição de tribunal arbitral

1. Pedido de constituição de tribunal arbitral

arbitral pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.os 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;

b) No prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos actos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º, nos restantes casos.

É no artigo 10.º do RJAT - inserido no Capítulo II, sob a epígrafe “Procedimento arbitral” - que se encontra fixado o prazo para a apresentação do pedido arbitral, não existindo qualquer outra norma que estabeleça o prazo de impugnação de atos administrativos tributários dirigidos ao CAAD. Assim, o prazo imperativo de 90 dias deve ser entendido como prazo subsequente ao ato administrativo de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

Se o sujeito passivo opta por impugnar um ato administrativo tributário na jurisdição tributária arbitral do CAAD, tem de cumprir com as normas jurídicas constantes do RJAT, nomeadamente as que se referem ao procedimento arbitral, que definem o prazo para apresentação do PPA.

E, quanto à contagem do prazo é o próprio RJAT, que no artigo 3.º-A do RJAT, determina que no procedimento arbitral, os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo (CPA), com as necessárias adaptações.

Se o sujeito passivo opta por impugnar um ato administrativo tributário perante o CAAD, tem de cumprir as normas constantes do RJAT, designadamente as relativas ao procedimento arbitral, que definem o prazo para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral. Quanto à contagem desse prazo, é o próprio RJAT que, no artigo 3.º-A, determina que, no procedimento arbitral, os prazos se contam nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações.

Assim, os prazos são contados de acordo com o disposto no artigo 87.º do CPA, pelo que a tramitação obedece às regras sobre prazos do procedimento administrativo, onde se estabelece, na alínea f) do mesmo artigo, que, quando o prazo procedimental termine em dia em que o serviço perante o qual deva ser praticado o ato não esteja aberto ao público, ou não funcione durante o período normal, esse prazo se transfere para o primeiro dia útil seguinte, ainda que este ocorra durante o período das férias judiciais.

No nosso entender, a norma do artigo 3.º-A do RJAT é aplicável ao período que se inicia com a notificação dos atos tributários suscetíveis de impugnação autónoma, bem como com a notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico,

prolongando-se até à apresentação do pedido de pronúncia arbitral. Por outro lado, o artigo 3.º-A, n.º 2, do RJAT, ao determinar que “os prazos para a prática de atos no processo arbitral contam-se nos termos do Código de Processo Civil”, estabelece uma distinção clara entre a fase procedimental e a fase processual, sendo que esta última se inicia com a constituição do Tribunal Arbitral e se estende até à notificação da decisão arbitral, momento em que o Tribunal Arbitral se dissolve.

A esta fase subsequente ao ato administrativo tributário de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, em que o contribuinte recorre à apresentação do pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD para reagir contra esse ato, é aplicável, na contagem do prazo, o disposto no artigo 3.º-A do RJAT, que determina que, no procedimento arbitral, os prazos se contam nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações. Assim, os prazos são contados de acordo com o disposto no artigo 87.º do CPA e, consequentemente, a tramitação obedece às regras sobre prazos do procedimento administrativo, onde se estabelece, na alínea f) do mesmo artigo, que, quando o prazo procedimental termine em dia em que o serviço perante o qual deva ser praticado o ato não esteja aberto ao público, ou não funcione durante o período normal, esse prazo se transfere para o primeiro dia útil seguinte, ainda que este ocorra durante o período das férias judiciais.

Não podemos deixar de considerar que a norma do artigo 3.º-A do RJAT é aplicável ao pedido de pronúncia arbitral, e não poderia ser de outro modo, dado que é o artigo 10.º, n.º 1, do RJAT - que, como vimos, regula o procedimento arbitral - que estabelece o prazo para a apresentação do PPA.

E aderimos ao decidido no processo n.º 530/2021-T, com o qual concordamos, transcrevendo-se o seguinte trecho:

“O artigo 3.º-A do RJAT regula no sentido de no procedimento arbitral, os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, quer dizer, todos os atos do procedimento têm os seus prazos regulados nos termos do CPA, obviamente se norma especial não regular em sentido diferente. Técnica legislativa semelhante é utilizada no mesmo regime jurídico para a prática de atos no processo arbitral que contam-se nos termos do CPC (artigo 3.º-A, n.º 2), que estipula uma regra geral de dez dias, que não determina exatamente a que atos se aplica (artigo 149.º-1 do CPC) e seria fastidioso enumerar aqui as dezenas de atos

*processuais com prazos diferentes fixados no CPC e que não obstante este Código conter a regra geral da continuidade dos prazos (138.º-1), sem identificar a que atos se aplica, não deixa por isso de regular situações especiais em que os prazos são contados em dias úteis[11] (v.g. artigo 139.º-5). A mesma metodologia é seguida no Código Civil, que contendo o regime geral (279.º), que estipula como regra a contagem do prazo sem suspensões (ou “em dias seguidos” como é uso dizer-se), sem identificar a que atos concretos se aplica, não deixa por isso de regular todos os atos previstos no Código, não obstante conter, por vezes, disciplina que, em situações especiais, segue regra diferente [12]. E esta técnica legislativa não é apenas usada nos regimes que o artigo 3.º-A do RJAT referencia, mas em toda a legislação subsidiária a este regime [13]. A técnica de indicar um regime de fixação ou contagem de prazos, para um instituto, um procedimento ou determinada espécie de atos é comumente usada no direito português e não suscita dúvidas a sua aplicação geral a todos os atos que se contenham nesse instituto, procedimento ou espécie, sempre sem prejuízo do velho princípio *o lex specialis derogat legi generali*.”*

Para fundamentar o nosso entendimento de que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é um prazo contínuo - e não se suspende durante as férias judiciais - podemos ainda referir as diferenças entre a impugnação judicial apresentada perante os Tribunais Administrativos e Fiscais e a impugnação apresentada no CAAD para ser decidida por um Tribunal Arbitral.

Em primeiro lugar, importa salientar que os TAFs integram a organização judiciária do Estado, dispondo de juízes permanentes e de uma estrutura institucional que permite assegurar a resposta atempada a pedidos urgentes, como sucede com as providências cautelares.

No CAAD, os árbitros que podem fazer parte de um Tribunal Arbitral singular ou coletivo fazem parte de listas compostas por juristas e economistas sem qualquer vínculo laboral ao CAAD, que podem ou não aceitar a designação para formar um Tribunal Arbitral e que só poderão conhecer o processo depois das partes aceitarem a sua nomeação (caso de processos sem nomeação de árbitros). Por outro lado, existe a possibilidade de nos Tribunais Arbitrais que funcionam no âmbito do CAAD, o Requerente indicar um árbitro, caso em que a AT indicará também um árbitro e o Presidente ser escolhido por esses árbitros ou podem remeter para o Conselho Deontológico a sua nomeação. Assim, os Tribunais que funcionam no âmbito

do CAAD não têm uma disponibilidade imediata e permanente de poderem atuar num processo arbitral.

O procedimento de constituição do tribunal arbitral tem um regime privativo, que decorre da necessidade de procedimento prévio para constituir um tribunal específico, para determinada causa e conferir-lhe poderes jurisdicionais.

Os árbitros que integram as mencionadas listas estão sujeitos às normas jurídicas estabelecidas no Código Deontológico do CAAD, aprovado por deliberação do Conselho Deontológico ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 10.º-A dos Estatutos do CAAD, após consulta pública e mediante parecer da Direção-Geral da Política de Justiça. A legislação aplicável aos processos nos Tribunais Administrativos e Fiscais estabelece o prazo de três meses para a apresentação da petição inicial destinada a impugnar atos tributários, enquanto o RJAT fixa, para o procedimento arbitral, o prazo de 90 dias para a apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

Ficam assim descritas algumas distinções entre os TAF e os tribunais arbitrais que funcionam no âmbito do CAAD, distinções essas que são determinantes quanto à celeridade processual e que evidenciam a inexistência de paralelismo entre os dois sistemas. Ora, estão em causa processos com tramitação procedimental e processual distintas e alternativas, como expressamente resulta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o RJAT, o qual não estabelece qualquer paralelismo geral entre a jurisdição administrativa e fiscal e a arbitragem tributária, tanto mais que o recurso à via arbitral, como já referido, obedece a regras próprias, entre as quais se incluem os prazos de apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

De salientar que as impugnações dos atos tributários dirigidos aos TAFs são dirigidas a um Tribunal já constituído, enquanto as impugnações dirigidas ao CAAD, e em linha com o suprarreferido, determina que após a sua receção seja desencadeado um procedimento sujeito a regras próprias com o fim de constituir um Tribunal Arbitral, que terá de proferir uma decisão a tempo de ser notificada às partes no prazo de 6 meses após a constituição do Tribunal Arbitral, permitindo nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT a prorrogação do prazo por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, sendo o objetivo primordial a prolação de uma decisão em que impera o objetivo de uma maior celeridade na resolução de litígios que

opõem a administração tributária ao sujeito passivo tal como estabelecido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro que regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

Neste sentido, e conforme se refere no processo n.º 530/2021-T, importa citar o seguinte excerto da respetiva decisão:

“Aliás, a criação de paralelismos entre a impugnação judicial e o processo arbitral, ao nível processual, é um exercício muito difícil, se verificarmos a raiz do RJAT, que é a autorização legislativa que consta da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, no seu artigo 124.º. Com efeito, na definição dos efeitos da instauração do processo arbitral, esta lei faz uma expressa harmonização entre os dois regimes (artigo 124.º, n.º 4, d) mas não segue o mesmo princípio ao nível da regulação de natureza processual, afirmando a natureza independente e alternativa, do processo arbitral, expressando claramente que princípios devem enformar este novo processo, sem nunca remeter ou aludir a qualquer identidade entre este e a impugnação judicial (cfr. artigo 124.º, n.2). Se a lei pretendesse essa identidade de regimes, seria certamente mais fácil ao legislador equiparar os dois processos, por mera remissão, fixando algumas especialidades; mas não foi essa a opção legislativa. Aliás, a ideia de recorrer à tramitação da impugnação judicial, para apoiar o esclarecimento de dúvidas que surjam na interpretação do RJAT não pode nunca deixar de ter em conta que o legislador, de forma clara e expressa, proclamou a pretensão de criar um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, manifestou a intenção de como regra, a existência de três árbitros, com disciplina própria, designadamente a dispensa de formalidades essenciais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, e consagrando, em regra, a irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral.

Não se conhece jurisprudência dos tribunais administrativos sobre a aplicação a casos semelhantes da norma do n.º 1 do artigo 3.º-A do RJAT, que não tem paralelo no regime da impugnação judicial, pela singela razão de a impugnação correr nos tribunais estaduais, já constituídos. As referências legislativas mais próximas constam do Título VIII do CPTA, que regula a atividade dos tribunais administrativos e centros de arbitragem e da Lei da Arbitragem Voluntária aprovada pela Lei n.º 63/2011, de 14 de Dezembro, regime para o qual

o próprio CPTA remete (artigo 181.º-1). A questão da tempestividade da celebração do compromisso arbitral, que nos parece ser o ato análogo ao pedido de constituição do tribunal arbitral, não se coloca certamente do mesmo modo que temos de enfrentar neste processo, atendendo à natureza convencional desse instrumento e ao alargado espetro que podem ter essas convenções (artigo 1.º, n.ºs 1 e 2), em sentido divergente do que acontece com a arbitragem tributária, onde as partes não podem estabelecer as regras de dirimir os seus conflitos com a AT.”

Pelo exposto, concluímos que o prazo estabelecido no RJAT para apresentação do pedido de pronúncia arbitral é um prazo de 90 dias, de natureza contínua, que exclui a aplicação das normas jurídicas que determinam a suspensão dos prazos processuais durante as férias judiciais. Nos presentes autos, o prazo para apresentar o requerimento de constituição do tribunal arbitral terminava em 14-04-2025, dado que a notificação do ato administrativo de indeferimento do pedido de revisão oficiosa ocorreu em 11-01-2025. Por coincidir essa data com um sábado, a notificação considerou-se efetuada no primeiro dia útil seguinte, isto é, em 13-01-2025, pelo que o termo final do prazo ocorreu em 14-04-2025.

Ultrapassado esse dia, o requerimento de constituição do tribunal arbitral - enquanto primeiro ato do procedimento - passou a ser intempestivo. Como ficou provado, consta do SGP que o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado pela Requerente em 21-04-2025, às 18h53, ou seja, depois do termo final para o poder fazer, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. De mencionar que a Requerente pagou a taxa arbitral em 14-05-2025, mas apenas enviou o pedido de pronúncia arbitral em 21-05-2025; contudo, o pagamento antecipado da taxa arbitral não tem o efeito de antecipar ou substituir a apresentação tempestiva do pedido de pronúncia arbitral.

A intempestividade da apresentação do PPA, consubstancia a exceção da caducidade do direito à ação.

2. A exceção da caducidade do direito à ação – exceção dilatória ou perentória

Antes de mais, temos de referir que a doutrina se divide quanto à caducidade do direito à ação ser uma exceção dilatória ou perentória, em especial no Processo Administrativo.

E a caducidade do direito de ação é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria que se encontra excluída da disponibilidade das partes por ser estabelecida em matéria que se encontra excluída da disponibilidade das partes - artigo 333.º, do Código Civil.

Atendendo ao disposto no artigo 89.º, n.º 4 K) do CPTA, esta exceção é definida como uma exceção dilatória, que de modo genérico é aplicável a todos os processos que correm os seus termos nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

O artigo 89.º n.º 3, dispõe: *“As exceções perentórias consistem na invocação de factos que impedem, modificam ou extinguem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, são de conhecimento oficioso quando a lei não faz depender a sua invocação da vontade do interessado e importam a absolvição total ou parcial do pedido”*.

O prazo fixado para a dedução da ação, porque aparece como extintivo do respetivo direito (subjeto) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, é um prazo de caducidade.

Como supramencionado, o sujeito passivo dispõe de 90 dias para reagir contra esse ato, mediante a apresentação do PPA junto do CAAD, e de 3 meses nos TAFs. Entendemos, assim, que a caducidade do direito de ação, no caso da intempestividade da apresentação do PPA, implica a extinção do respetivo direito (subjeto) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, sendo, assim, um prazo de caducidade.

Deste modo, entendemos que a caducidade do direito à ação, nos processos tributários que correm os seus termos nos tribunais arbitrais do CAAD, constitui um pressuposto processual negativo, em rigor, uma exceção perentória que, nos termos do artigo 576.º, n.º 3, do CPC, consiste na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos articulados pelo autor, assim sobrevindo o não conhecimento *de meritis* e a consequente absolvição oficiosa do pedido. Aderimos ao decidido no Acórdão do TCAS de 18-12-2025, proferido no Proc. 2717/10.2BELRS, que transcrevemos:

“I - O prazo fixado para a dedução da acção, porque aparece como extintivo do respetivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de uma certa

pretensão, é um prazo de caducidade. E a caducidade do direito de acção é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria (prazos para o exercício do direito de sindicar judicialmente a legalidade do acto tributário) que se encontra excluída da disponibilidade das partes (cfr.artº.333, do C.Civil). É, pois, um pressuposto processual negativo, em rigor, uma excepção peremptória que, nos termos do artº.576, nº.3, do C.P.Civil, consiste na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos articulados pelo autor, assim sobrevindo o não conhecimento "de meritis" e a conseqüente absolvição oficiosa do pedido.

É certo que a caducidade do direito de acção é tratada no CPTA como excepção dilatória – cf. artigo 89.º, n.º 4 alínea k), anterior alínea h) do art.º 89.º, do Código.

Porém, a jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, tem qualificado a caducidade do direito de acção como excepção peremptória, como recentemente reafirmado no Ac. daquele alto tribunal, de 04/12/2023, tirado no Proc.º 01257/17.3BELRS.

Ali se deixou consignado: «O prazo fixado para a dedução da acção, porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de uma certa pretensão, é um prazo de caducidade. E a caducidade do direito de acção é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria (prazos para o exercício do direito de sindicar judicialmente a legalidade do acto tributário) que se encontra excluída da disponibilidade das partes (cfr. artº.333, do C. Civil). É, pois, um pressuposto processual negativo, em rigor, uma excepção peremptória que, nos termos do artº.576, nº.3, do C.P.Civil, consiste na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos articulados pelo autor, assim sobrevindo o não conhecimento "de meritis" e a conseqüente absolvição oficiosa do pedido.». Na mesma linha decisória, pode ver-se o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 10/17/2012, tirado no Proc.º 0187/12 em que se refere, “a sentença recorrida que julgou procedente a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnação, não merece qualquer censura”.

De resto, tem sido também essa a posição maioritária da Secção do Contencioso Tributário deste TCA, como expressado designadamente no Ac. de 09/16/2008, tirado no Proc.º 01696/07, em cujo sumário se deixou consignado: «I) - O prazo fixado para a dedução da

acção, porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de, «in casu», pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, é um prazo de caducidade. II) -A caducidade do direito de acção é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria que se encontra excluída da disponibilidade das partes (art. 333º do CC) e determina o indeferimento liminar da petição. É, pois, um pressuposto processual negativo, em rigor, uma excepção peremptória que, nos termos dos artºs 493º nº 3 e 495º do CPC, consistindo na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, o não conhecimento de meritis pela existência de obstáculos que o impeçam na disponibilidade do recorrente, importa a absolvição oficiosa do pedido. III) -Tal excepção pode ser conhecida mesmo depois do despacho liminar a mandar prosseguir a impugnação pois o mesmo não faz caso julgado.».

No mesmo sentido pode ver-se ainda, entre muitos outros, os Acórdãos deste TCA, de 10/11/2018, tirado no Proc.º 1060/16.8BESNT e de 03/21/2019, tirado no Proc.º 132/14.8BEALM.

Pelo exposto, a nossa posição é que, no presente Pedido de Pronúncia Arbitral, procede a exceção da caducidade do direito à ação, que qualificamos como exceção perentória, a qual impõe a absolvição da Requerente do pedido nos termos do artigo 89.º n.º 3 do CPTA.

Regina de Almeida Monteiro

Declaração de voto de vencida

(Alexandra Iglésias – Árbitra adjunta com declaração de voto de vencida)

Com o devido respeito por opinião diversa, e salvo melhor entendimento, incluo um par de notas prévias quanto à aludida aplicação do artigo 40.º, n.º 1 da Lei da Arbitragem Voluntária (“LAV”) à arbitragem tributária:

De notar que a LAV não consta do elenco de direito subsidiário previsto no artigo 29.º do RJAT, inexistindo remissão expressa ou implícita para a Lei da Arbitragem Voluntária, em matéria de deliberação na arbitragem tributária, ao contrário do que acontece com outros regimes arbitrais;

Nesta, como em outras, o RJAT possui regra própria contemplada no artigo 22.º do RJAT, que se traduz na decisão por maioria no processo arbitral, sem voto de qualidade (o chamado “casting vote”). Tal permite que os árbitros concordem parcialmente gerando uma maioria por seguimentos, e será a decomposição da decisão em pronúncias parciais, admitida pelo artigo 22.º, que permitirá superar eventuais bloqueios decisórios.

Efetuada a dita consideração prévia, votei vencida na presente decisão arbitral pelas razões abaixo aduzidas, considerando que o entendimento aí expresso é o que melhor interpreta o entorno jurídico-tributário do caso em análise.

1. Fundamentação

1.1. Dos Factos

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente é uma sociedade comercial anónima que exerce, a título principal, a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas, designadamente, de fabrico de cerveja e outras bebidas alcoólicas; (cfr. PPA e PA).
- B) Em 2019, a Requerente era a sociedade dominante do GRUPO B..., o qual era tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (“RETGS”) previsto nos artigos 69.º e seguintes do CIRC; (facto não controvertido).
- C) No exercício de 2019, para além da Requerente (enquanto sociedade dominante), o GRUPO B... era ainda constituído pelas seguintes sociedades dominadas:
- C..., S.A. (NIPC...);
 - D..., S.A. (NIPC...);
 - E..., S.A. (NIPC...);
 - F..., S.A. (NIPC...);
 - G..., LDA. (NIPC...); e
 - H..., UNIPessoal, LDA. (NIPC...); (facto não controvertido).
- D) O GRUPO B... prossegue a sua atividade comercial através de instalações físicas (estabelecimentos estáveis) localizadas por todo o território nacional (quer continental, quer insular); (cfr. o ponto 57 da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferido pela Unidade de Grandes Contribuintes da AT, quanto ao território insular; facto não controvertido quanto ao território continental).
- E) A sociedade dominada C..., SA, NIPC..., exerce atividade tanto no Continente como nas Regiões Autónomas; (cfr. PA).

- F) Os atos de autoliquidação de IRC objeto dos presentes autos resultam do preenchimento e submissão das declarações Modelo 22 do GRUPO B... e da C..., S.A., referentes ao exercício de 2019; (cfr. docs. n.ºs 1 e 2 juntos com o PPA).
- G) A Requerente, enquanto sociedade dominante, procedeu à entrega da declaração Modelo 22 do GRUPO B... à qual foi atribuído o n.º...-, tendo declarado, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, o montante de 4.247.625,00 EUR, a título de derrama estadual; (cfr. doc. 1 junto com o PPA).
- H) A Declaração Modelo 22 n.º ... 2020 ... foi submetida em 31-07-2020, pela sociedade Requerente tendo declarado, a título de derrama estadual, no campo 373 do quadro 10 daquela declaração, o montante de 3.355.809,60 EUR; (cfr. Resposta e PA).
- I) O montante de derrama estadual refletido na declaração Modelo 22 do GRUPO B... corresponde ao somatório dos montantes de derrama estadual apurados nas declarações Modelo 22 individuais das sociedades dominadas (cfr. doc. 1 junto com o PPA).
- J) No exercício de 2019, a sociedade dominada C..., S.A. apurou o seguinte montante de

Sociedade	Montante de derrama estadual apurado	Identificação da declaração Modelo 22 individual
C... S.A.	3.387.427,89 EUR	<input type="text"/>

derrama estadual:

(cfr. doc. 2 junto com o PPA).

- K) O GRUPO B... detém instalações físicas nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores; (cfr. o ponto 57 da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferido pela Unidade de Grandes Contribuintes da AT, onde se refere que o GRUPO B... detém instalações físicas nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, nos seguintes termos: *A forma de apuramento das receitas fiscais das Regiões Autónomas encontra-se disciplinada na referida lei, que, no que toca ao IRC devido por pessoas coletivas com sede no Continente e instalações nas Regiões, como é o caso da Requerente (sublinhado nosso), dispõe que o seu apuramento se faz por referência à 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 (artigo 26.º, n.º 2 e 3 da LFRA).)

- L) Em 31 de julho de 2020, a Requerente procedeu ao pagamento da totalidade do imposto autoliquidado no exercício de 2019; (cfr. cópia do comprovativo de pagamento, doc. 4 junto com o PPA).
- M) A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa (RO) relativo ao exercício de 2019, através de correio eletrónico, que deu entrada na AT em 30 de julho de 2024 e foi registado na UGC em 31 de julho de 2024; e a que foi atribuído o n.º ...2024...; (cfr. PA).
- N) O Pedido de Revisão Oficiosa foi indeferido por despacho proferido em 31-12-2024, pelo Diretor do Serviço Central ao abrigo de competência própria, comunicado à Requerente, na pessoa do seu mandatário, Dr. I..., pelo ofício ...-DJT/2024, de 07-01-2025, (registo postalRH...PT); (cfr. PPA e PA).
- O) O correio postal registado foi aceite junto dos CTT, no dia 8 de janeiro de 2025, com o código de registo RH...5PT (cfr. print de *tracking* do *site* dos CTT incorporado no contraditório exercido pelo Requerente e Requerida, e imagem do envelope junto como Documento 1, no contraditório da Requerente).
- P) A Requerente no PPA afirma que foi notificada em 13-01-2025 (artigo 17.º do PPA).
- Q) O presente PPA foi apresentado em 21-04-2025 (cfr. SGP do CAAD).
- R) A Requerente pagou a taxa inicial em 14-04-2025 (cfr. SGP do CAAD).
- S) O Tribunal Arbitral no dia 05-01-2026, notificado no dia 06-01-2026, proferiu o despacho em que comunicava às partes a sua intenção de poder vir a apreciar e decidir a exceção da caducidade do direito à ação. Nesse despacho foi concedido às partes o prazo de 5 dias para se pronunciarem, querendo.
- T) A AT apresentou requerimento em que exerceu o contraditório, relativamente à exceção suscitada oficiosamente pelo Tribunal Arbitral, admitindo que o PPA “quando a

Requerente apresenta o seu pedido de pronúncia arbitral, já tinha terminado o prazo legal para o efeito, considerando que a exceção da caducidade do direito à ação é uma exceção dilatória.

- U) A AT nesse requerimento, refere: *A reapreciação dos autos, despoletada pelo despacho arbitral em referência, permitiu ainda à Requerida verificar a exceção da inimpugnabilidade, a qual, sendo uma exceção dilatória, conforme n.º 2 e alínea i) do n.º 4 do art. 89.º do CPTA (aplicável ex vi art. 29.º, 1, c), do RJAT, e art. 2.º, c), do CPPT), é de conhecimento oficioso, e por respeitar a matéria excluída da disponibilidade das partes pode ser alegada em qualquer fase do processo.*
- V) No dia 19-01-2019 a Requerente apresentou um requerimento em exerceu o exercício ao contraditório relativamente à exceção da caducidade do direito à ação e da inimpugnabilidade do ato impugnado, nos seguintes termos: *uma vez que o pedido de revisão oficiosa não foi apresentado no prazo de 2 anos e, por conseguinte, não deu cumprimento à exigência legal de reclamação graciosa prévia à impugnação, no caso impugnação arbitral.*
- W) A Requerente defendeu a improcedência de ambas as exceções afirmando: *conclui não estarem verificadas as exceções de caducidade do direito de ação e de inimpugnabilidade do ato impugnado, impondo-se a prossecução dos autos até à prolação de decisão que se pronuncie sobre o mérito da causa, o que requer, tudo com as demais consequências legais.*
- X) O sistema informático da AT de preenchimento, validação e entrega da DM22 não permite o preenchimento desta declaração de acordo com o entendimento que os contribuintes possam ter sobre determinado facto tributário. Face às limitações do sistema informático da Requerida no modo de apuramento da coleta de derrama, a AT considera (...) *que se está perante um “erro imputável aos serviços”, na medida em que existe um condicionamento da conduta do sujeito passivo cuja responsabilidade cabe à AT.* (cfr. os pontos 22 a 24 da INFORMAÇÃO N.º 265-AIR1/2024, da UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUINTES (UGC), da AT, que apreciou o pedido de RO).

Y) AT considerou admissível a apresentação da RO no prazo de 4 anos (cfr. os pontos 22 a 24 da INFORMAÇÃO N.º 265-AIR1/2024, da UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUÍNTES (UGC), da AT, que apreciou o pedido de RO).

1.2. Factos não provados

Entende-se não ter resultado provado que a Requerente, tal como afirma a AT, *comercializa os seus produtos para diferentes partes do país e do mundo, simplesmente pelos diversos pontos de venda localizados na RAA e na RAM* (sublinhado nosso).

Não existem mais factos que não se tenham considerado provados com relevância para a decisão.

1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, 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. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, no consenso das partes.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7, do CPPT (aqui aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º 1, alínea a), do RJAT), a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

2. Do Direito

2.1. Da eventual intempestividade do pedido de pronúncia conhecida oficiosamente pelo Tribunal Arbitral (cfr. CPC aplicável *ex vi* CPTA, e por remissão do artigo 29.º do RJAT)

O prazo para solicitar a apreciação da legalidade das liquidações junto do Tribunal Arbitral é de 90 dias, contado dos factos previstos no artigo 102.º, n.º 1, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Neste caso, deverá contar-se a partir da notificação à Requerente do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa ("PRO").

A notificação em causa foi realizada mediante ofício remetido por correio postal registado, nos termos do artigo 38.º, n.º 3, do CPPT.

Nestas situações, estabelece o artigo 39.º, n.º 1, do CPPT que a notificação “presume-se feita no 3.º dia posterior ao do registo, ou no 1.º dia útil seguinte a esse quando esse dia não seja útil”.

Trata-se de uma presunção legal de perfeição da notificação, estabelecida em benefício e proteção do contribuinte, visando assegurar que a contagem de prazos não depende de fatores

externos ou imprevisíveis relacionados com o serviço postal, garantindo segurança jurídica e estabilidade.

Dispõe o artigo 39.º, n.º 2, do CPPT: “A presunção estabelecida no número anterior pode ser ilidida pelo notificado quando este demonstre que a notificação ocorreu em data posterior.”

A letra da lei é taxativa: a presunção só pode ser ilidida pelo notificado (o contribuinte), e apenas pode ser ilidida para demonstrar que a notificação ocorreu em data posterior à presumida.

Assim, a AT não pode ilidir a presunção no sentido inverso, isto é, não pode invocar prova de entrega anterior para encurtar o prazo legal de reação do contribuinte, para efeitos de antecipação da perfeição da notificação. É esta a interpretação dominante na doutrina e nos tribunais.

No caso concreto, a Requerida juntou *print* do serviço CTT indicando que o objeto postal teria sido entregue, em 09-01-2025, pretendendo assim antecipar a data de perfeição da notificação.

Contudo, tal prova é juridicamente irrelevante para efeitos de contagem do prazo, porque não foi o contribuinte a apresentá-la, e não visa demonstrar uma data posterior, mas sim anterior.

Com efeito, o artigo 39.º, n.º 2 do CPPT, só admite ilisão para a frente no tempo (“data posterior”), e não para trás.

A AT, portanto, não pode antecipar o *dies a quo* com base em prova de entrega antecipada, sob pena de violação direta do artigo 39.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, e do princípio da proteção da confiança.

Como a Requerente não alegou nem provou ter recebido a notificação em data posterior ao 3.º dia após o registo, a presunção legal mantém-se.

O ofício remetido por correio postal registado foi dirigido ao mandatário da Requete constituído no procedimento de PRO, no endereço da sede da Requerente. Pese embora o artigo 40.º do CPPT indique que a notificação deve ser dirigida ao escritório do mandatário, a jurisprudência tem entendido que, se o mandatário tem a sua morada profissional na sede da

empresa representada, a notificação aí recebida (e dirigida ao mandatário) é válida e considera-se operada na pessoa do mandatário, produzindo os efeitos na esfera do representado.

Tendo o objeto postal sido registado em 08-01-2025 (não obstante o ofício ter data de 07-01-2025), a notificação presumiu-se efetuada no 11-01-2025 (3.º dia posterior), que recaiu num sábado, transferindo-se, nos termos do mesmo artigo, para o 1.º dia útil seguinte, ou seja, 13-01-2025.

Esta é, portanto, a única data legalmente relevante para o início da contagem do prazo do artigo 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT. Todos os cálculos posteriores devem partir desta data, conduzindo inevitavelmente ao termo em 22/04/2025 em virtude das férias judiciais da Páscoa de 2025, nos termos do artigo 279.º, alínea e), do Código Civil.

Partindo da data legal de notificação (13/01/2025), o prazo de 90 dias terminou durante as férias judiciais, sendo transferido para 22-04-2025.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia foi apresentado, em 21-04-2025.

Em linha com a jurisprudência dominante e perfeitamente consolidada do STA segundo a qual o primeiro dia útil seguinte será o do primeiro dia pós-férias se o termo do prazo se verificar no decurso do período de férias, uma vez que é feita a equiparação do período de férias aos dias em que o tribunal está encerrado, concluiu-se que ao processo arbitral são aplicadas as regras do processo de impugnação judicial, aplicando-se ao prazo para propositura da ação o disposto no artigo 279.º do Código Civil ("CC"), *ex vi* o artigo 20.º n.º 1 do CPPT.

Na ausência de regra expressa no RJAT para contagem do referido prazo, é subsidiariamente aplicável o disposto no artigo 279.º do CC para a contagem do prazo para exercer o direito de ação com a apresentação de pedido de pronúncia, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e do artigo 20.º, n.º 1 do CPPT, pelo que, o último dia do prazo que termine em período de férias judiciais se transfere para o primeiro dia útil após férias.

A factualidade do caso concreto foi analisada à luz do entendimento *supra*, considerando este Tribunal Arbitral coletivo, e a signatária desde o primeiro momento, que o pedido de pronúncia

arbitral é tempestivo, devendo o processo prosseguir os seus termos para apreciação do mérito da causa.

2.2. Da exceção da inimpugnabilidade do ato suscitada pela AT

O objeto mediato do presente pedido de pronúncia arbitral consiste na autoliquidação de IRC de 2019, a qual foi apresentada a 31-07-2020 pela Requerente, na qualidade de sociedade dominante do Grupo.

A Requerida, alega em suma, o seguinte:

Determina o n.º 1 do art. 131.º do CPPT que a impugnação da autoliquidação de imposto depende de reclamação graciosa necessária a apresentar no prazo de 2 anos.

E o art. 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112- A/2011, de 22 de março (diploma que, em aplicação do artigo 4.º do RJAT, regulamenta o âmbito de vinculação da administração tributária aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD) determina a vinculação à jurisdição arbitral excepcionando, entre outros, a “declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Assim sendo, resulta forçoso concluir pela inimpugnabilidade do acto tributário em crise, uma vez que o pedido de revisão oficiosa não foi apresentado no prazo de 2 anos e, por conseguinte, não deu cumprimento à exigência legal de reclamação graciosa prévia à impugnação, no caso impugnação arbitral.

Vejamos, começando por debater um ponto prévio:

Questão que se prende com esta é a de saber se onde a lei exige a reclamação graciosa necessária o intérprete se pode bastar com a submissão ao entendimento administrativo através de pedido de revisão oficiosa.

Esta temática merece uma análise especial, na medida em que por longos anos, se discutiu na Doutrina e jurisprudência dos tribunais tributários, quais os efeitos da sua interposição e subsequente indeferimento por, entre outras razões, o pedido de revisão oficiosa ter um prazo de apresentação deveras mais alargado do que a reclamação graciosa ou do que o recurso hierárquico. A questão colocava-se, em especial, quanto a actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Faça-se, antes de mais, um enquadramento da questão, tal como ela foi abordada nos tribunais tributários. Ora, o STA pronunciou-se, repetidamente, no sentido da equiparação do pedido de revisão do acto tributário à reclamação graciosa sobre actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Veja-se, por todos, o Acórdão do STA de 12 de Julho de 2006, proferido no âmbito do processo n.º 0402/06 (as mais das vezes citado pelos tribunais arbitrais) [...].

[...]

É de acompanhar esta jurisprudência corrente do STA que vê no pedido de revisão do acto tributário — meio impugnatório administrativo com prazo mais alargado que os restantes — um mecanismo de abertura da via contenciosa, perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária. Com efeito, e no seguimento do que se disse, as reclamações graciosas necessárias, previstas nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, justificam-se pela necessária de uma filtragem administrativa, prévia à via judicial, por estarem em causa actos que não são da autoria da Administração Tributária, mas do próprio sujeito passivo e nos quais esta não teve, ainda, qualquer intervenção. Nesse sentido, o pedido de revisão oficiosa serve o propósito dessa filtragem administrativa, porque aí a Administração já terá possibilidade de se pronunciar sobre o acto de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta. Excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado não foi efectivamente uma reclamação graciosa seria violar o princípio da tutela jurisdicional efectiva, tal como consagrado no artigo 20.º da CRP. E esta admissibilidade vale, por maioria de razão, tanto para o pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo previsto para a reclamação graciosa necessária (que é de 2 anos nos termos daqueles artigos do CPPT), como para o pedido que é realizado quando ainda era possível a apresentação de reclamação

graciosa. [sublinhados e realces nossos] — cfr. CARLA CASTELO TRINDADE, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: Anotado, Coimbra, 2016, Almedina, páginas 96 e 97.

É esta a posição que a jurisprudência arbitral tem acolhido, e que subscrevemos na íntegra. É, pois de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, no caso, nos termos do artigo 132.º do CPPT, a Requerente podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a poderia efetuar e também impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento, como aconteceu.

Admitindo que o Tribunal Arbitral pode conhecer a exceção da inimpugnabilidade do ato suscitada mais recentemente pela AT, a coberto de requerimento de 19-01-2026, que por se tratar de uma exceção dilatória pode ser conhecida oficiosamente pelo tribunal em qualquer estado do processo, independentemente de ser invocada pelas partes (cfr. o artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea i) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ("CPTA"), e o o artigo 578.º do CPC, aplicável *ex vi* CPTA, e por remissão do artigo 29.º do RJAT) – é factual que própria AT considerou admissível a apresentação do pedido de revisão oficiosa (doravante RO) no prazo de 4 anos (cfr. os pontos 22 a 24 da INFORMAÇÃO N.º 265-AIR1/2024, da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), da AT, que apreciou o pedido de RO), afigurando-se, pois, surpreendente que a AT venha invocar a exceção da inimpugnabilidade.

Com efeito, aquando da apreciação do pedido de RO, escreveu a AT: *Assim, ultrapassado o prazo para a impugnação judicial ou reclamação graciosa, o artigo 78.º, n.º 1, 2.a parte da LGT estabelece como requisito essencial da revisão oficiosa que o erro seja imputável aos serviços. O «erro imputável aos serviços» poderá consistir num erro sobre os pressupostos de facto ou de direito, sendo que a ilegalidade não pode ser imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à AT.*

Porém, para que exista erro imputável aos serviços numa situação de autoliquidação, é necessário que ocorra alguma intervenção por parte da administração que defina ou condicione a atuação do sujeito passivo, conforme sustentado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 19.01.2023, no âmbito do processo n.º 1917/21.4BELRS (...)

Concluindo: Com efeito, atendendo ao fundamento evocado pela Requerente, o qual reside nas limitações do sistema informático da AT no modo de apuramento da coleta de derrama decorrente das instruções contidas nos Despacho n.º 616/2019 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, considera-se que se está perante um “erro imputável aos serviços”, na medida em que existe um condicionamento da conduta do sujeito passivo cuja responsabilidade cabe à AT. 24. Assim, pelas razões expostas, considera-se tempestivo (sublinhado nosso) o presente requerimento na parte respeitante à inclusão do lucro tributável gerado nas Regiões Autónomas no apuramento da derrama estadual, dado ter sido apresentado no dia 30 de julho de 2024, respeitando o prazo previsto na 2ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, contado a partir 12 de agosto de 2020.

Termos em que se conclui pela impugnabilidade do acto tributário em crise, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado no prazo de 4 anos, com fundamento em "erro dos serviços", assim considerado pela AT que admitiu a tempestividade do pedido e apreciou o pedido de RO. (sublinado nosso)

Por conseguinte, deu-se cumprimento à exigência legal de reclamação graciosa ou equiparada (RO) prévia à impugnação, no caso, impugnação arbitral, improcedendo a exceção deduzida pela Requerida.

Tudo visto, inexistente, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

3. Mérito

3.1. Questões a apreciar

Considerando a ordem de conhecimento dos vícios estabelecida no artigo 124.º do CPPT, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, importa apreciar, em primeiro lugar, as ilegalidades substantivas, por erro nos pressupostos de facto e de direito, por conferirem a tutela

mais estável e eficaz dos interesses em presença, pois, em caso de procedência, impedem a reedição ou renovação dos atos tributários impugnados nos presentes autos.

3.2. Do erro nos pressupostos de facto e de direito

Segundo a Requerente (cfr. artigo 7.º do PPA) o GRUPO B... prossegue a sua atividade comercial através de instalações físicas (estabelecimentos estáveis) localizadas por todo o território nacional (quer continental, quer insular). A Requerente juntou ao PPA documentos onde se inclui o Mod. 22, respondendo afirmativamente à questão constante do respetivo Campo 11-B, onde se pergunta se *A empresa possui sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais do que uma circunscrição?*

Quando a empresa declara no Modelo 22 de IRC que tem, por exemplo, representação nos Açores e na Madeira (equiparado a estabelecimento estável), cria uma presunção de que a atividade aí exercida justifica a aplicação das taxas reduzidas de IRC vigentes na respetiva região, nos termos do artigo 75.º da Lei Geral Tributária (“LGT”). Ora, esta presunção de veracidade pode ser ilidida pela AT, invertendo o ónus da prova e demonstrando, nos termos do artigo 74º, n.º 1, da LGT, que os valores declarados não correspondem à realidade (e.g. realizando ações inspetivas para verificar a existência real da representação).

In casu, a AT vem apenas, alegar na sua Resposta, o seguinte: *Ora, desde logo sublinhamos que não existem nos autos qualquer prova da existência das alegadas instalações físicas localizadas na RAA e na RAM, nem tal decorre da análise aos seus relatórios de gestão.*

Sem conceder, coloca-se a seguinte questão: Tem assentamento legal esta fragmentação da atividade de uma empresa nacional que fabrica em Território Continental e depois comercializa os seus produtos para diferentes partes do país e do mundo, simplesmente pelos diversos pontos de venda localizados na RAA e na RAM simplesmente para efeitos de poder beneficiar das taxas de derrama regional? (sublinhado nosso).

Aqui chegados, importa esclarecer que a "representação" e "ponto de venda" são conceitos diferentes dentro do canal de distribuição de uma marca como a A...: um representante é o intermediário que atua em nome da marca vendendo-a a grossistas ou retalhistas, e mantendo uma relação estável com o representado normalmente através de um contrato de agência. Por sua vez, o ponto de venda (PDV) é o local físico ou digital onde o consumidor final compra o produto. Exemplos incluem supermercados, bares, cafés e restaurantes.

Como se viu, a AT alega que a Requerente *comercializa os seus produtos para diferentes partes do país e do mundo, simplesmente pelos diversos pontos de venda localizados na RAA e na RAM*. Mas alega, sem provar. Tendo meios para o fazer jamais chegou a demonstrar nos autos, que assim é, como resulta do probatório.

De resto, a AT na sua Resposta entra em contradição direta com o ponto 57 da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa proferido pela Unidade de Grandes Contribuintes da mesma AT, como vimos no probatório, onde refere que o GRUPO B... detém instalações físicas nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

A nosso ver, a AT deveria ter levado mais longe a sua actividade instrutória, no âmbito da qual está sujeita ao princípio da prossecução da verdade material. Não o fazendo, não logrou ilidir a presunção de verdade que emana da declaração Mod. 22, nos termos do disposto no artigo 75.º da LGT.

No mesmo sentido, o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 892/12.OBELRS, de 08-02-2018, que subscrevemos na parte em que, com as necessárias adaptações, pode ser aplicável ao caso em análise, e que transcrevemos parcialmente:

Vejamos, agora, o disposto no art. 75º da LGT: Nos termos do disposto na norma supra transcrita, a presunção de veracidade das declarações apresentadas pelo contribuinte pressupõe que os elementos delas constantes se considerem, por um lado, verdadeiros e, por outro, bastantes, refletindo fidedignamente a sua situação tributária.

A referida presunção cessa nos casos expressamente previstos no n.º 2 do preceito legal em referência.

Donde resulta que, salvo prova em contrário, deve entender-se que os factos tributários expressos nas declarações apresentadas pelo contribuinte são verdadeiros e que nenhuns outros podem relevar, relativamente a esse contribuinte, para efeitos de incidência tributária e, por conseguinte, de sujeição a imposto.

No entanto, tratando-se de uma presunção legal, o legislador admite, contudo, a sua ilisão através da produção, por parte da Administração Tributária, de prova em sentido contrário.

Pelo que apenas se admite o afastamento da veracidade das declarações apresentadas quando a AT demonstre inequivocamente a existência de um facto tributário não refletido nessas declarações ou divergente do declarado, através de elementos carreados para o procedimento, tendo em vista ilidir a presunção da veracidade das mesmas.(...)

Quanto ao disposto no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, refere o mesmo Acórdão: «No n.º 1 do presente artigo estabelece-se o princípio de que as dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário são valoradas a favor do contribuinte, conduzindo à anulação do acto impugnado. Trata-se da concretização prática da eliminação no domínio do contencioso tributário da presunção de legalidade dos actos da administração tributária, substituída por uma presunção de veracidade dos actos do cidadão-contribuinte, que foi anunciada no ponto 1. do preâmbulo do CPT. Esta regra consubstancia uma aplicação no processo de impugnação judicial da regra geral sobre o ónus da prova no procedimento tributário enunciada no art. 74.º, n.º 1 da LGT, em que se estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.»

(...) Competindo à AT a prova dos factos constitutivos do direito de tributar, nos termos já referidos do art. 74.º, n.º 1, da LGT, e não tendo a mesma recolhido prova suficiente da existência do facto tributário, ou melhor dizendo no presente caso, de que a dimensão do facto tributário é diferente da declarada, não poderia a mesma proceder à correcção da matéria tributável cuja declaração respeita os termos legais nem à consequente liquidação adicional, pelo que a mesma é ilegal.

Neste pressuposto, e voltando ao caso concreto, um sujeito passivo de IRC que exerce parte da sua atividade nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira através de formas estáveis de

representação, mesmo sem personalidade jurídica, não sendo residente nessas regiões mas sim no território continental português, está sujeito às derramas regionais previstas naquelas circunscrições pela parcela do lucro tributável imputável àqueles estabelecimentos.

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

Tal entendimento tem como base a fundamentação desenvolvida, em particular, na decisão arbitral do Processo n.º: 1321/2024-T (no qual a signatária foi relatora), e bem assim, nas decisões arbitrais proferidas nos Processos 970/2024-T e 805/2023-T, que nos permitimos reproduzir para todos os efeitos legais.

Pelo exposto, considera-se procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, e bem assim da autoliquidação sindicada, na parte relativa à derrama estadual que incidiu sobre o lucro tributável imputável às regiões autónomas dos Açores e da Madeira, no exercício de 2019, com todas as consequências legais daí decorrentes (sublinhado nosso).

A "talho de foice" tem-se presente que o princípio do inquisitório consagrado no artigo 114.º do CPPT, é com as suas limitações intrínsecas, aplicável ao presente processo, *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea a), do RJAT.

A este propósito, afirma-se que *[p]ara além das diligências requeridas, o tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que lhe afiguram úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer. Sem embargo, a valia preceptiva do princípio do inquisitório postula a precisão do sentido de outro princípio, o qual estrutura também o processo judicial fiscal, a saber: o princípio do dispositivo.*

O princípio da investigação jurisdicional dos factos da causa (ou princípio do inquisitório) constitui-se como simétrico do princípio do dispositivo, enquanto máxima que impõe ao juiz o dever de julgar secundum allegata et probata, isto é, que veda ao juiz qualquer poder de interferir na delimitação do tema da prova (cfr. Acórdão do TCA Sul, n.º 08707/15, de 24-11-2026).

O princípio do inquisitório não implica, assim, a livre iniciativa de apuramento por parte do Tribunal Arbitral dos factos, perante a necessidade jurídica da parte alegar e demonstrar factos concretos que contrariem a presunção de veracidade da Declaração Mod. 22. Sem a observância do referido ónus da prova invertido a cargo da AT, não se vê como, em nome do invocado princípio do inquisitório, é admissível tomar a iniciativa da prova e da construção fáctica, aí onde a parte decaiu ou claudicou.

Na medida em que a Requerente obteve já o efeito útil pretendido com o seu pedido, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios invocados no PPA, por representarem a prática de um ato inútil no processo proibida nos termos conjugados dos artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

4. Pedido de reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente peticionou igualmente o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária (LGT), com fundamento em erro imputável aos serviços da Requerida.

De acordo com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT *é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.* Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Face ao entendimento assumido acima - quanto à ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, da autoliquidação em análise, e ainda, quanto ao sistema informático da AT de preenchimento, validação e entrega da DM22 não permitir o preenchimento desta declaração de acordo com o entendimento que os contribuintes possam ter sobre determinado facto tributário, conforme a Requerente alegou em sede de revisão oficiosa (facto não controvertido), e que tal como referido no âmbito do processo 805/2023-T "*trata-se de uma situação que se enquadra no n.º 2 do artigo 43.º da LGT, por interpretação declarativa e maioria de razão, pois mais eficaz do que orientações administrativas que influenciem o comportamento do contribuinte é a sua imposição, por inadmissibilidade física de adopção de outro comportamento*" -, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, calculados com base na quantia a restituir.

Quanto à contagem dos juros indemnizatórios, a Requerente preencheu as modelos 22 do IRC, referentes a 2019, de acordo com as instruções da AT. Em consequência, a Requerente liquidou e pagou (indevidamente) derrama estadual sobre o lucro tributável imputável às regiões autónomas dos Açores e da Madeira. Note-se que a Requerente não sonegou informações sobre os factos em que se alicerça a tributação, ou deixou de cumprir qualquer dever de declaração pelos meios adequados. Assim sendo, temos que o pagamento indevido não lhe é imputável, sendo, ao invés imputável à AT. Neste sentido, acompanhamos a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 26/2016-T:

Não houve um comportamento revelado pelo Requerente no preenchimento e entrega da declaração de rendimentos no modelo 3 de IRS em 29 de Maio de 2011 – porque não lhe foi concedida, seja nos formulários disponíveis seja nas respectivas instruções de preenchimento, qualquer alternativa, tendo-se ele limitado, por isso, a seguir o único caminho possibilitado. Se o erro que afecta uma declaração ou uma liquidação for resultado de constrangimentos presentes nos formulários disponíveis, ou de vícios ou incorrecções contidos nas respectivas instruções de preenchimento, esse erro não poderá deixar de considerar-se imputável à AT, já que a lei impõe a esta o rigor formulário nas declarações e a correcção na prestação de informações, pelo que, na falta disso, haverá

uma actuação da sua parte de incumprimento dos seus deveres, que apenas a ela pode ser imputada.

Assim, temos que os juros indemnizatórios se deviam contar desde a data de pagamento indevido, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos, o que se determina nos termos do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Alexandra Iglésias

DECLARAÇÃO DE VOTO

Com o devido respeito que saliento, acompanho a decisão de improcedência do pedido arbitral. Em concreto, atendendo aos contornos específicos da factualidade apresentada, considero como provados todos os factos elencados na presente decisão arbitral. No que concerne à matéria de direito, considero como improcedentes as exceções invocadas pela AT pelas razões que em seguida elenco e que implicam necessariamente que se conheça do mérito da causa, como, em seguida, concretizo.

1. Do Direito

1.1. Da exceção da inimpugnabilidade do ato suscitada pela AT

O objeto mediato do presente pedido de pronúncia arbitral consiste na autoliquidação de IRC de 2019, a qual foi apresentada a 31-07-2020 pela Requerente, na qualidade de sociedade dominante do Grupo.

A Requerente, alega em suma, o seguinte:

Determina o n.º 1 do art. 131.º do CPPT que a impugnação da autoliquidação de imposto depende de reclamação graciosa necessária a apresentar no prazo de 2 anos.

E o art. 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112- A/2011, de 22 de março (diploma que, em aplicação do artigo 4.º do RJAT, regulamenta o âmbito de vinculação da administração tributária aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD) determina a vinculação à jurisdição arbitral excepcionando, entre outros, a “declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Assim sendo, resulta forçoso concluir pela inimpugnabilidade do acto tributário em crise, uma vez que o pedido de revisão oficiosa não foi apresentado no prazo de 2 anos e, por conseguinte, não deu cumprimento à exigência legal de reclamação graciosa prévia à impugnação, no caso impugnação arbitral”.

Vejamos.

“Questão que se prende com esta é a de saber se onde a lei exige a reclamação graciosa necessária o intérprete se pode bastar com a submissão ao entendimento administrativo através de pedido de revisão oficiosa.

Esta temática merece uma análise especial, na medida em que por longos anos, se discutiu na Doutrina e jurisprudência dos tribunais tributários, quais os efeitos da sua interposição e subsequente indeferimento por, entre outras razões, o pedido de revisão oficiosa ter um prazo de apresentação deveras mais alargado do que a reclamação graciosa ou do que o recurso hierárquico. A questão colocava-se, em especial, quanto a actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Faça-se, antes de mais, um enquadramento da questão, tal como ela foi abordada nos tribunais tributários. Ora, o STA pronunciou-se, repetidamente, no sentido da equiparação do pedido de revisão do acto tributário à reclamação graciosa sobre actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Veja-se, por todos, o Acórdão do STA de 12 de Julho de 2006, proferido no âmbito do processo n.º 0402/06 (as mais das vezes citado pelos tribunais arbitrais) [...].

[...]

*É de acompanhar esta jurisprudência corrente do STA que vê no pedido de revisão do acto tributário — meio impugnatório administrativo com prazo mais alargado que os restantes — um mecanismo de abertura da via contenciosa, **perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária**.*

Com efeito, e no seguimento do que se disse, as reclamações graciosas necessárias, previstas nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, justificam-se pela necessária de uma filtragem administrativa, prévia à via judicial, por estarem em causa actos que não são da autoria da Administração Tributária, mas do próprio sujeito passivo e nos quais esta não teve, ainda, qualquer intervenção. Nesse sentido, o pedido de revisão oficiosa serve o propósito dessa filtragem administrativa, porque aí a Administração já terá possibilidade de se pronunciar sobre o acto de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta. Excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado não foi efectivamente uma reclamação graciosa seria violar o princípio da tutela jurisdicional efectiva, tal como consagrado no artigo 20.º da CRP.

*E esta admissibilidade vale, por maioria de razão, tanto para o pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo previsto para a reclamação graciosa necessária (que é de 2 anos nos termos daqueles artigos do CPPT), como para o **pedido que é realizado quando ainda era possível a apresentação de reclamação graciosa**. [sublinhados e realces nossos] — cfr.*

CARLA CASTELO TRINDADE, "Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: Anotado", Coimbra, 2016, Almedina, páginas 96 e 97."

É esta a posição que a jurisprudência arbitral tem acolhido, e que subscrevemos na íntegra. É, pois de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, no caso, nos termos do artigo 132.º do CPPT, a Requerente podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efetuar e podia impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento, como aconteceu.

Pelo que improcede a exceção deduzida pela Requerida. Pelo que, se considera que deve o processo prosseguir os seus termos para apreciação do mérito da causa.

1.2. Da eventual intempestividade do pedido de pronúncia conhecida oficiosamente pelo Tribunal Arbitral

O prazo para solicitar a apreciação da legalidade das liquidações junto do Tribunal Arbitral é de 90 dias, contado dos factos previstos no artigo 102.º, n.º 1, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Neste caso, deverá contar-se a partir da notificação à Requerente do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa ("PRO").

A notificação em causa foi realizada mediante ofício remetido por correio postal registado, nos termos do artigo 38.º, n.º 3, do CPPT.

Nestas situações, estabelece o artigo 39.º, n.º 1, do CPPT que a notificação “presume-se feita no 3.º dia posterior ao do registo, ou no 1.º dia útil seguinte a esse quando esse dia não seja útil”.

Trata-se de uma presunção legal de perfeição da notificação, estabelecida em benefício e proteção do contribuinte, visando assegurar que a contagem de prazos não depende de fatores externos ou imprevisíveis relacionados com o serviço postal, garantindo segurança jurídica e estabilidade.

Dispõe o artigo 39.º, n.º 2, do CPPT: “A presunção estabelecida no número anterior pode ser ilidida pelo notificado quando este demonstre que a notificação ocorreu em data posterior.”

A letra da lei é taxativa: a presunção só pode ser ilidida pelo notificado (o contribuinte), e apenas pode ser ilidida para demonstrar que a notificação ocorreu em data posterior à presumida.

Assim, a AT não pode ilidir a presunção no sentido inverso, isto é, não pode invocar prova de entrega anterior para encurtar o prazo legal de reação do contribuinte, para efeitos de antecipação da perfeição da notificação. É esta a interpretação dominante na doutrina e nos tribunais.

No caso concreto, a Requerida juntou print do serviço CTT indicando que o objeto postal teria sido entregue em 09-01-2025, pretendendo assim antecipar a data de perfeição da notificação. Contudo, tal prova é juridicamente irrelevante para efeitos de contagem do prazo, porque não foi o contribuinte a apresentá-la, e não visa demonstrar uma data posterior, mas sim anterior. Com efeito, o artigo 39.º, n.º 2 do CPPT, só admite ilisão para a frente no tempo (“data posterior”), e não para trás.

A AT, portanto, não pode antecipar o *dies a quo* com base em prova de entrega antecipada, sob pena de violação direta do artigo 39.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, e do princípio da proteção da confiança.

Como a Requerente não alegou nem provou ter recebido a notificação em data posterior ao 3.º dia após o registo, a presunção legal mantém-se.

O ofício remetido por correio postal registado foi dirigido ao mandatário da Requete constituído no procedimento de PRO, no endereço da sede da Requerente. Pese embora o artigo 40.º do CPPT indique que a notificação deve ser dirigida ao escritório do mandatário, a jurisprudência tem entendido que, se o mandatário tem a sua morada profissional na sede da empresa representada, a notificação aí recebida (e dirigida ao mandatário) é válida e considera-se operada na pessoa do mandatário, produzindo os efeitos na esfera do representado.

Tendo o objeto postal sido registado em 08-01-2025 (não obstante o ofício ter data de 07-01-2025), a notificação presumiu-se efetuada no 11-01-2025 (3.º dia posterior), que recaiu num sábado, transferindo-se, nos termos do mesmo artigo, para o 1.º dia útil seguinte, ou seja, 13-01-2025.

Esta é, portanto, a única data legalmente relevante para o início da contagem do prazo do artigo 10.º, n.º 1, al. a), do RJAT. Todos os cálculos posteriores devem partir desta data, conduzindo

inevitavelmente ao termo em 22/04/2025 em virtude das férias judiciais da Páscoa de 2025, nos termos do artigo 279.º, alínea e), do Código Civil.

Partindo da data legal de notificação (13/01/2025), o prazo de 90 dias terminou durante as férias judiciais, sendo transferido para 22-04-2025.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia foi apresentado, em 21-04-2025, pelo que foi tempestivo, no entender deste Tribunal Arbitral Coletivo.

Em linha com a jurisprudência dominante e perfeitamente consolidada do STA segundo a qual o primeiro dia útil seguinte será o do primeiro dia pós-férias se o termo do prazo se verificar no decurso do período de férias, uma vez que é feita a equiparação do período de férias aos dias em que o tribunal está encerrado, concluiu-se que ao processo arbitral são aplicadas as regras do processo de impugnação judicial, aplicando-se ao prazo para propositura da ação o disposto no artigo 279.º do Código Civil ("CC"), *ex vi* o artigo 20.º n.º 1 do CPPT.

Na ausência de regra expressa no RJAT para contagem do referido prazo, é subsidiariamente aplicável o disposto no artigo 279.º do CC para a contagem do prazo para exercer o direito de ação com a apresentação de pedido de pronúncia, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e do artigo 20.º, n.º 1 do CPPT, pelo que, o último dia do prazo que termine em período de férias judiciais se transfere para o primeiro dia útil após férias.

A factualidade do caso concreto foi analisada à luz do entendimento *supra*, considerando este Tribunal Arbitral Coletivo, como acima foi descrito, que o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, devendo o processo prosseguir os seus termos para apreciação do mérito da causa. Tudo visto, inexistente, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

1.3. Da invocada ilegalidade fundada na errónea aplicação do artigo 87.º-A do CIRC e na violação da autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas e do artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas

Questão idêntica a que é assim colocada à apreciação deste Tribunal já foi objeto de desenvolvida análise e resolução no âmbito deste CAAD nos processos n.º 38/2023-T e n.º 341/2024-T, em termos que inteiramente se subscrevem.

A Constituição da República Portuguesa (CRP) consagra um conjunto de direitos e poderes às Regiões Autónomas, sem prejuízo da sua concretização em sede de Estatuto. Assim, dispõe o artigo 227.º da CRP:

“Artigo 227.º

(Poderes das regiões autónomas)

1. As regiões autónomas são pessoas colectivas territoriais e têm os seguintes poderes, a definir nos respectivos estatutos: (...)

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

j) Dispor, nos termos dos estatutos e da lei de finanças das regiões autónomas, das receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado, estabelecida de acordo com um princípio

que assegure a efectiva solidariedade nacional, e de outras receitas que lhes sejam atribuídas e afectá-las às suas despesas; (...)

p) Aprovar o plano de desenvolvimento económico e social, o orçamento regional e as contas da região e participar na elaboração dos planos nacionais;

r) Participar na definição e execução das políticas fiscal, monetária, financeira e cambial, de modo a assegurar o controlo regional dos meios de pagamento em circulação e o financiamento dos investimentos necessários ao seu desenvolvimento económico-social; (...)

Os direitos das Regiões Autónomas incluem o poder de dispor livremente das receitas fiscais cobradas nas respetivas regiões, de acordo com os Estatutos e com a Lei das Finanças das Regiões Autónomas.

O artigo 26.º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA, aprovada pela Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, alterada pela Lei n.º 82-B/2014 de 31 de Dezembro), determina o seguinte:

“Artigo 26.º

Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

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

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

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

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

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

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

Note-se que o direito constitucional das Regiões Autónomas de dispor das receitas fiscais contempla a afetação ao seu orçamento da receita de IRC (i) devido por pessoas coletivas com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável na respetiva região; ii) devido por pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português, com sucursais ou representações em várias circunscrições, sendo a receita determinada pela proporção do volume de negócios em cada região; iii) retido, a título definitivo, pelos rendimentos gerados na região por entidades sem sede, direção efetiva ou estabelecimento em Portugal.

Como tal, o critério relevante para determinar a afetação da receita tributária é o local onde o sujeito passivo de imposto tem a sua sede, direção efetiva ou estabelecimento estável.

O artigo 87-A do CIRC, na redação vigente em 2019, estabelecia o seguinte:

Artigo 87.º-A

Derrama estadual

1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território

português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

Rendimento tributável (euros)	Taxa (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.

No que concerne à Derrama Estadual, remete este Tribunal para a já referida decisão arbitral proferida no processo n.º 38/2023-T, que estabelece que “63. A Derrama Estadual constitui um imposto acessório relativamente ao IRC, com a natureza de “adicionamento” e não de adicional. No sentido de o ancorar adequado se mostra trazer aqui à colação os ensinamentos de Nuno Sá Gomes, in “Manuel de Direito Fiscal”, Volume I, 12.ª Edição, Editora Rei dos Livros, 2003, pp. 135-136, ao dizer a dado passo o seguinte: “Os impostos “principais” gozam de autonomia, existem por si, não dependem da existência de qualquer relação tributária anterior. Diversamente, os “acessórios” acrescem aos impostos principais, de cuja existência

prévia dependem. Os impostos acessórios ou são calculados sobre a coleta do imposto principal (os “adicionais”) ou então calculam-se sobre a matéria coletável (“adicionamento”). Já os impostos dependentes têm lugar, ainda que não seja devida, em concreto, a prestação tributária principal, de cujo objeto dependem.” Segundo José Casalta Nabais, in “Direito Fiscal”, 7.ª Edição, 2014, Almedina, Pág. 81, a Derrama Estadual é caracterizada como um imposto acessório ao IRC, mais precisamente, como um adicional, 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. E ainda a decisão arbitral tirada no Processo n.º 784/2019-T, de 30 de Abril de 2021, (...) onde se refere: “No plano estritamente jurídico, a derrama estadual caracteriza-se como um imposto acessório relativamente ao IRC, e que, não obstante ser definido pela lei como adicional, reveste a modalidade de adicional, na medida em que incide sobre a matéria coletável do imposto principal e não sobre a sua coleta”.

64. Em tese, a derrama de IRC (não distinguindo por ora se Estadual ou Regional) liquidada como adicional ou adicional (incidindo, respetivamente, sobre a matéria coletável ou sobre a coleta de outros impostos) constitui receita da circunscrição a que tenham sido afetados os impostos principais sobre que incidiram, sendo proporcionalmente afetados a cada circunscrição e podendo de acordo com o diploma que os criar, ser afetados exclusivamente a uma ou mais circunscrições se a situação excecional que os legitima ocorrer ou se verificar apenas nessa ou nessas circunscrições. A lei admite excecionalmente que possam ser afetados de forma diferente da que resulta da territorialidade do facto gerador de imposto, quer na sua existência (impostos apenas vigorando numa determinada circunscrição) quer na afetação da receita resultante.”

A Derrama Estadual é assim um imposto acessório ao IRC, que não possui uma natureza de "adicional", que incide sobre o lucro tributável apurado por sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território português e por não residentes com estabelecimento estável em território português.

As já mencionadas disposições legais respeitantes ao poder tributário das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, previstas na CRP e na LFRA determinam claramente que as Regiões

Autónomas têm um poder tributário próprio e o direito a receber determinadas receitas transferidas pelo Estado.

Acresce que as Regiões Autónomas têm também o poder de adaptar o sistema fiscal nacional à realidade regional tal como se encontra previsto no artigo 20.º do Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores (Lei n.º 39/80, de 5 de Agosto) que refere: “*A Região (...) pode adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos da lei quadro da Assembleia da República*” e no artigo 107.º do Estatuto Político-administrativo da Região Autónoma da Madeira (Lei n.º 13/91, de 5 de Junho e alterado pelas Leis n.ºs 130/99 de 21 de Agosto e 12/2000, de 21 de Junho), que determina que: “*A Região tem ainda o poder de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais nos termos da lei.*”

Neste contexto, foram criadas as derramas regionais, inicialmente introduzidas na Região Autónoma da Madeira com o Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto, e na Região Autónoma dos Açores através do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, adaptando o modelo da Derrama estadual à realidade da região.

Contudo, é fundamental considerar que as Regiões Autónomas têm o poder de adaptação do sistema fiscal nacional às suas especificidades regionais, mas tal competência não permite que estas alterem os elementos essenciais do imposto, como a incidência subjetiva e objetiva prevista no artigo 87.º-A do CIRC.

A este propósito veja-se o decidido na decisão arbitral emitida no processo n.º 38/2023-T:

“102. A Derrama Estadual prevista no artigo 87.º-A do Código do IRC, sendo um imposto acessório não deixa de ser verdadeiramente um imposto, incidindo sobre uma parte do lucro tributável 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, foi criada por lei, em obediência ao princípio da legalidade consagrado no artigo 103.º da CRP e no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (LGT).

103. Devendo notar-se 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.

104. O poder tributário das Regiões Autónomas está neste particular restringido à criação de impostos relacionados com um interesse específico das Regiões Autónomas e à adaptação do sistema fiscal nacional. Claro está que estamos aqui nos antípodas e, portanto, apartados da criação de impostos relacionados com um interesse específico de qualquer uma das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

105. Sobrando a possibilidade das Regiões Autónomas poderem adaptar a Derrama Nacional em Derrama Regional, não caindo no âmbito de tal possibilidade a 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 subjectiva. 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.

106. E tal adaptação, no que tange à Região Autónoma dos Açores, foi levada à prática pelo Decreto legislativo regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, que criou a Derrama Regional a vigorar nos Açores e aprovou o respetivo regime jurídico. A adaptação referida consubstanciou-se, no essencial, numa redução de 20 % nas taxas da Derrama Regional face às atualmente aplicadas em sede da Derrama Estadual, sendo que o Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, praticamente replica, no âmbito regional, o disposto no art.º 87.º-A do CIRC.

107. 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.

108. 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 CIRC (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.

110. O regime jurídico da Derrama Regional aplicável na Região Autónoma da Madeira, aprovada pelos artigos 3.º a 6.º do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto, na redação republicada pelo Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de Julho, alterada pelos Decretos Legislativos Regionais n.ºs 2/2018/M, de 9 de Janeiro, 26/2018/M, de 31 de Dezembro, e 18/2020/M, de 31 de Dezembro.

111. E tal adaptação, no que tange à Região Autónoma da Madeira, foi levada à prática pelo Decreto legislativo regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto, que criou a Derrama Regional a vigorar na Madeira e aprovou o respectivo regime jurídico. A adaptação referida consubstanciou-se, no essencial, na aplicação de uma taxa de 2,5% ao lucro tributável superior a 2.000.000,00 € sujeito e não isento de IRC apurado pelos sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do art.º 20.º da Lei Orgânica 1/2010, de 29 de Março, sendo que tal Decreto Legislativo Regional, praticamente replica, no âmbito regional, o disposto no art.º 87.º-A do CIRC e demais artigos que regulamentam a Derrama Estadual no CIRC.

112. O n.º 1 do art.º 20.º da Lei Orgânica 1/2010, de 29 de Março, dispõe: “1 - Constitui receita de cada Região Autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas: a) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável numa única Região; b) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição, nos termos referidos no n.º 2 do presente artigo; c) Retido, a título definitivo, pelos rendimentos gerados em cada circunscrição, relativamente às pessoas colectivas ou equiparadas que não tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional.” A derrama Regional remete hoje para o n.º 1 do art.º 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro que no essencial se reporta aos sujeitos passivos abrangidos por aquela derrama nos mesmo termos em que o fazia o n.º 1 do art.º 20.º da Lei Orgânica 1/2010, de 29 de Março.

113. O Decreto Legislativo Regional n.º 5-A/2014/M, de 23 de Julho, alterado pelos Decretos Legislativos Regionais n.ºs 2/2018/M, de 9 de Janeiro, 26/2018/M, de 31 de Dezembro, e o Decreto Legislativo Regional n.º18/2020/M, de 31 de Dezembro e ainda o Decreto Legislativo Regional n.º 14/2022/M, de 27 de Julho, e o Decreto Legislativo Regional n.º 26/2022/M de 29 de Dezembro, alteraram (e/ou renovaram a sua vigência), sucessivamente, o regime da Derrama Regional aplicável na Região Autónoma da Madeira. A lei actualmente em vigor dispõe como segue: “1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

Rendimento tributável (em euros)	Taxa (em percentagem)
De mais de 1 500 000 até 7 500 000	2,1
De mais de 7 500 000 até 35 000 000	3,5
Superior a 35 000 000	6,3

2 - O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda (euro) 1 500 000: a) Quando superior a (euro) 7 500 000 e até (euro) 35 000 000, é dividido em duas partes: uma, igual a (euro) 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 2,1 %; outra, igual ao lucro tributável que exceda (euro) 7500 000, à qual se aplica a taxa de 3,5 %; b) Quando superior a (euro) 35 000 000, é dividido em três partes: uma, igual a (euro) 6 000 000, à qual se aplica a taxa de 2,1 %; outra, igual a (euro) 27 500 000, à qual se aplica a taxa de 3,5 %, e outra igual ao lucro tributável que exceda (euro) 35 000 000, à qual se aplica a taxa de 6,3 %. 3 - Quando seja aplicável o regime especial de 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. 4 - Os sujeitos passivos referidos nos números anteriores devem proceder à liquidação da derrama adicional na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do CIRC.”

114. Isto dito e também no que diz respeito à Região Autónoma da Madeira, 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 da Madeira), ou seja, estão sujeitos a Derrama Regional os sujeitos passivos residentes na Região Autónoma da Madeira e os não residentes com estabelecimento estável na Região.

115. Mantendo-se o elemento de conexão residência, só muda, na adaptação da letra do art.º 87.º-A do CIRC (constante do Decreto legislativo regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto e alterações subsequentes) o local da residência: i) na derrama Estadual, o território Nacional; ii) na derrama Regional, o território da Região Autónoma da Madeira.

116. Ora, in casu, a Requerente tem efetivamente sede no território continental de Portugal, tendo, tão-só, em laboração nos territórios das Regiões Autónomas diversos estabelecimentos comerciais que ali realizam parte do seu objecto societário.

117. Ainda assim, o que é incontornável é que não estamos 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.

118. É bem certo que a alínea b) do número 1 do artigo 20.º da LFRA dispõe no sentido de que constitui receita da Região Autónoma dos Açores e da Região Autónoma da Madeira, o IRC devido “por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição”. É também incontornável que o n.º 2 da referida disposição legal estatui no sentido de 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”.

119. 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.

120. O Anexo C é obrigatoriamente apresentado: i) Por qualquer pessoa coletiva ou equiparada, com sede, estabelecimento estável ou direção efetiva em território português, que possua sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou qualquer forma de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição. Entende-se por circunscrição, o território do continente ou de uma região autónoma, consoante o caso; ii) Pelos sujeitos passivos não residentes com estabelecimentos estáveis em mais de uma circunscrição; iii) Pelos sujeitos passivos que tenham rendimentos imputáveis à Região Autónoma dos Açores, e/ou rendimentos imputáveis à Região Autónoma da Madeira.

121. Com o preenchimento do referido Anexo C à declaração Modelo 22 é efetuada a operacionalização do previsto no artigo 20.º da LFRA, uma vez que os sujeitos passivos indicam no Anexo C à Declaração Modelo 22 de IRC, a matéria coletável correspondente a valores globais e a coleta correspondente às instalações situadas no Continente e nas RAM e RAA, obtendo a Autoridade Tributária, desta forma, os elementos necessários para o correcto cálculo do imposto a transferir para as respetivas Regiões Autónomas.

122. A Requerente parece defender que a Derrama Estadual deveria ser determinada 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.

123. Claro está que o Tribunal Arbitral Coletivo refuta tal inusitada hermenêutica.

124. 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.

125. 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”.

126. 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.

127. 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.

128. 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.”

Importa, assim, ressaltar que a residência é o elemento fundamental para determinação da incidência tanto da Derrama Estadual como da Derrama Regional.

A Derrama Estadual incide sobre o lucro tributável apurado por sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território continental ou por não residentes com estabelecimento estável em território nacional.

Por sua vez, a Derrama Regional incide sobre o lucro tributável apurado por sujeitos passivos com sede ou direção efetiva na respetiva Região Autónoma ou por não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma.

Existe, portanto, um único elemento de conexão — a residência — que determina a sujeição a uma ou outra derrama, dependendo da localização da sede ou da direção efetiva da sociedade. O sistema jurídico-tributário nacional não é permeável a uma sobreposição ou duplicação de elementos de conexão em sede de derrama. Se a sede ou direção efetiva da sociedade se localizar no território continental, o sujeito passivo fica sujeito à Derrama Estadual. Se a sede ou direção efetiva se localizar numa Região Autónoma, o sujeito passivo fica sujeito à Derrama Regional.

Como tal, a competência fiscal das Regiões Autónomas não permite que as mesmas alterem o critério de incidência subjetiva ou objetiva da Derrama Estadual, sob pena de violação do princípio da coerência do sistema fiscal nacional.

Acresce que na medida em que tal competência, exercida necessariamente através de decretos legislativos regionais, pretendesse fazê-lo, violaria o disposto no n.º 4 do artigo 112.º da Constituição nos termos do qual:

*"Os decretos legislativos **têm âmbito regional** e versam sobre matérias enunciadas no estatuto político-administrativo da respectiva região autónoma que não estejam reservadas aos órgãos de soberania, sem prejuízo do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 227.º".*

Assim, qualquer pretensão de transferir para o território do continente efeitos decorrentes de legislação regional teria de ser sempre qualificada como inconstitucional.

Tal implica que, embora as Regiões Autónomas tenham o direito de receber a parte que lhes cabe da receita da Derrama Estadual — exatamente como acontecia antes de criarem as suas próprias derramas —, não lhes é permitido criar, na prática, isenções de tributação ou alterar os pressupostos de incidência da Derrama Estadual, uma vez que estes são definidos ao nível da legislação nacional.

O direito das Regiões Autónomas à receita adveniente da Derrama Estadual decorre da repartição constitucional e legal das receitas fiscais, não podendo ser usado como fundamento para alterar a natureza do imposto ou os critérios que fixam a sua incidência.

Admitir que as Regiões Autónomas pudessem excluir determinados sujeitos passivos da Derrama Estadual, com fundamento em critérios de incidência fiscal diferentes dos definidos na lei nacional, equivaleria a permitir a criação de isenções adicionais, o que ultrapassaria os limites constitucionais e legais da autonomia regional.

O direito das Regiões Autónomas de receberem a parte da receita da Derrama Estadual a que têm direito é garantido através de um mecanismo específico de repartição consagrado na LFRA. Para garantir o cumprimento da imputação das receitas, o artigo 20.º da LFRA determina que os sujeitos passivos de IRC que auferirem rendimentos imputáveis às Regiões Autónomas, quer haja, ou não, lugar à aplicação das taxas regionais, são obrigados a preencher o Anexo C (Regiões Autónomas) à Declaração Modelo 22 de IRC.

O preenchimento do Anexo C permite que os sujeitos passivos indiquem a matéria coletável correspondente a valores globais e a coleta correspondente às instalações situadas no Continente e nas Regiões Autónomas, permitindo à Autoridade Tributária apurar corretamente o montante da receita a transferir para as Regiões Autónomas.

Assim, assegura-se que as Regiões Autónomas recebem a parte da receita da Derrama Estadual que lhes é devida, sem que seja necessário ou admissível alterar o critério de incidência do imposto, que continua a depender do elemento de conexão que é a residência. Tal como já mencionado, a Derrama Estadual incide sobre o lucro tributável apurado a nível nacional, sendo atribuída à receita do Estado. Por sua vez, a Derrama Regional, prevista na legislação regional, incide sobre o lucro tributável apurado nas Regiões Autónomas, sendo atribuída às receitas regionais.

Pelo exposto, improcede a invocação da ilegalidade fundada na errónea aplicação do artigo 87.º-A do CIRC bem como a invocada violação da autonomia legislativa e financeira das Regiões Autónomas.

1.4. Da alegada ilegalidade das liquidações sindicadas por preterição do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP

A Requerente sustenta que o artigo 87.º-A do CIRC viola o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP ao resultar num tratamento fiscal diferenciado de sociedades com sede ou estabelecimento estável em território continental e insular.

No que concerne à ilegalidade que agora importa analisar, o Tribunal adere igualmente à decisão já citada, proferida no processo n.º 38/2023-T e secundada no processo 341/2024-T, no âmbito do CAAD, cuja análise e resolução se subscrevem integralmente.

Tal como ensina José Casalta Nabais (Direito Fiscal, 7.ª Edição, 2014, Almedina, pág. 155), o princípio da igualdade tributária pode ser visto como *“igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).”*

O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 695/2013, de 10 de Outubro, reforça este entendimento, esclarecendo que o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através da generalidade da lei de imposto (quando se aplica a todos os contribuintes sem exceção) e da uniformidade da lei de imposto (quando situações idênticas devem ser tratadas de forma igual e situações diferentes devem ter um tratamento distinto, na medida dessa diferença). Para garantir esta uniformidade, o legislador deve definir o objeto de tributação e a matéria coletável com base em critérios económicos que reflitam a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

A Requerente vem arguir que a aplicação da Derrama Estadual com base na localização da sede ou estabelecimento estável conduz a um tratamento desigual entre sociedades que recebam rendimentos de fonte insular e aquelas que apenas operem em território continental.

Argumenta que duas sociedades residentes em Portugal que obtenham rendimentos de fonte insular são sujeitas a regimes fiscais distintos (Derrama Estadual versus Derrama Regional), o que, de acordo com o seu entendimento, configura uma violação do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP.

Porém, não é esse o entendimento deste Tribunal.

A Requerente e a C..., S.A. auferem rendimentos tanto de fonte insular como decorrentes da sua atividade societária no território continental. Ora, atendendo a que o elemento de conexão relevante para a incidência da Derrama Estadual, e também da Derrama Regional, é a

localização da sede do titular do lucro tributável, conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 87.º-A do CIRC, é indiferente a origem territorial do rendimento.

A este propósito remeta-se para o decidido na decisão arbitral emitida no processo n.º 38/2023-T:

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.º-A 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.

A Derrama Estadual é um imposto autónomo em relação ao IRC, sendo a residência o elemento de conexão escolhido pelo legislador para estabelecer a incidência subjetiva desse imposto, independentemente da origem do lucro tributável. Como tal, pode senão impropriedade a invocada ilegalidade das liquidações sindicadas por preterição do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP.

Acresce que como referido na decisão arbitral em sede do processo n.º 341/2024-T *também as taxas de IRS* – que dependem da residência, mesmo que o sujeito ou agregado familiar em causa reparta a sua vida entre o Continente e (uma d) as Regiões Autónomas – *dependem estritamente desse mesmo elemento de conexão e diferem nas três circunscrições, sem que alguma vez se aventasse uma questão de desigualdade entre os residentes delas.*

1.5. Da invocada ilegalidade das liquidações sindicadas por preterição da liberdade de estabelecimento prevista no art.º 49.º do TFUE

No que concerne à alegada ilegalidade das liquidações sindicadas por restrição à liberdade de estabelecimento prevista no artigo 49.º do TFUE, o Tribunal Arbitral Coletivo adere integralmente à decisão já proferida no processo n.º 38/2023-T, no âmbito deste CAAD, na qual essa questão foi amplamente analisada e resolvida, e que concluiu desta forma:

“159. (...) não consegue o Tribunal Arbitral Coletivo vislumbrar a aventada restrição da liberdade de estabelecimento, na medida em que entende que a decisão de localização para o exercício das respetivas atividades societárias de uma sociedade residente noutra Estado-Membro da U.E. na Região Autónoma da Madeira ou na Região Autónoma dos Açores, só a poderia beneficiar atenta a menor carga fiscal que sobre ela incorria, mas, ainda que assim não fosse, dados outros custos de contexto que sobrelevassem a aludida vantagem da redução de taxa, sempre se poderá dizer que tal ente societário sempre poderia localizar as suas atividades num outro local do território continental, ou seja, o regime instituído, jamais poderia vir em prejuízo da referida sociedade quando em comparação com os restantes contribuintes sujeitos à Derrama Estadual (igualmente submetidos à mesma derrama em função dos lucros tributáveis obtidos, não havendo tratamento diferenciado com os residentes em Portugal continental), não se confirmando assim a efetivação da restrição, bem ao invés do que sustenta a Requerente.

160. Ademais, o fundamento para a redução das taxas da Derrama Regional por via da adaptação acima sobejamente tratada, radica no quadro normativo comunitário acima explicitado e na ratio que permite a sua reiterada vigência, i.e., a liberdade de estabelecimento que está ancorada na vigência de um mercado comum comunitário não pode deixar de ceder às razões que justificam e legitimam o quadro normativo que está a conformar os auxílios de Estado que são conferidos às regiões ultraperiféricas como a RAM e a RAA.

161. Não obstante e ainda que se pudesse vislumbrar aqui uma restrição à liberdade de estabelecimento, sempre teria se de concluir que as razões que levaram o legislador a introduzir a Derrama Estadual no sistema fiscal não se revelam excessivas, desproporcionais

ou desrazoáveis para alcançar os fins prosseguidos de consolidação orçamental acima explicitados.

162. Concluindo o Tribunal Arbitral Coletivo no sentido de que o interesse público prosseguido com a Derrama Estadual versus a Derrama Regional se revela mais valioso do que um hipotético constrangimento ou restrição das escolhas dos operadores económicos, nomeadamente, da referida pela Requerente liberdade de estabelecimento, falecendo, assim, o argumentário por aquela esgrimido no PPA.”

Acresce nesta sede se subscreve na integralidade a decisão arbitral em sede do processo n.º 341/2024-T nos termos da qual se considerou que “A tributação diferenciada nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, nomeadamente através das taxas de Derrama Regional, resulta de um quadro normativo comunitário legítimo, previsto no artigo 107.º, n.º 3, alíneas a) e c), do TFUE.

Este artigo permite à Comissão Europeia autorizar medidas de auxílio de Estado com finalidade regional de modo a promover o desenvolvimento económico de regiões desfavorecidas, reconhecendo as especificidades das regiões ultraperiféricas, como o grande afastamento, a insularidade, a pequena superfície, o relevo e o clima difíceis, e a dependência económica de alguns produtos.

O regime de Derrama Regional aplicável nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores está alinhado com o quadro legal europeu e é compatível com as orientações comunitárias relativas aos auxílios estatais com finalidade regional.

A decisão de localização de uma sociedade numa região autónoma, beneficiando de um regime fiscal mais favorável devido à redução das taxas de tributação, não configura, por si só, uma violação da liberdade de estabelecimento, uma vez que o regime instituído aplica-se de forma coerente e não cria uma situação de desvantagem para sociedades residentes em território continental.

A fixação de uma taxa de Derrama Estadual sobre os lucros tributáveis obtidos em território continental ou insular, com base no critério da residência, é uma opção legislativa legítima e justificada pelo interesse público de consolidação orçamental.

Diga-se, por último, que a própria ideia de que a diferenciação, ou não, de taxas de um adicionamento a um imposto incidente sobre empresas nacionais (uma vez que as Requerentes

o são) consoante as regiões diferenciadas e ultra-periféricas de um mesmo país pode ser reconduzida a uma eventual limitação da liberdade de estabelecimento consagrada no artigo 43.º do TFUE, não se afigura minimamente consistente.

Por um lado, porque não se percebe porque é que haveria tal restrição, se qualquer empresa tem a mesmíssima liberdade de escolher a sua sede em qualquer das circunscrições. Por outro lado, porque tal disposição do Tratado prevê claramente que o que está em causa são “restrições à liberdade de estabelecimento **dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro.**”, e no caso tal alteralidade estadual está arredada. Finalmente, porque o Tribunal de Justiça já constatou o óbvio: “as disposições do Tratado em matéria de estabelecimento e de prestação de serviços não podem ser aplicadas a situações puramente internas de um Estado-membro” (n.º 24 do Acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de Fevereiro de 1979 no processo 115/78, *Knoors contra Staatssecretaris van Economische Zaken*, ECLI:EU:C:1979:31).

2. Pedido de reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios

Julgando-se totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, fica prejudicada, por inútil, o reembolso da quantia paga e a apreciação da questão do pagamento dos juros indemnizatórios.

Assim, considera-se totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, bem como o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Sónia Martins Reis