

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1116/2025-T

Tema: IRC - Entidades financeiras sediadas na R.A. dos Açores - taxas reduzidas de IRC – derrama estadual e derrama regional

SUMÁRIO

I. Os Tribunais Arbitrais em matéria tributária podem pronunciar-se sobre a legalidade de liquidações de impostos, e sobre a legalidade de actos de indeferimento proferidos contra reacções dos sujeitos passivos, por via administrativa, àquelas liquidações.

II- Os Tribunais Arbitrais em matéria tributária não têm, em absoluto, competência para sindicarem Decisões da Comissão Europeia, seja por força da sua adstrição à legalidade estrita, seja em resultado de serem tribunais nacionais.

III- Pelo que qualquer pronúncia, por parte de um Tribunal Arbitral em matéria tributária, sobre o mérito de uma Decisão da Comissão Europeia, acarretaria, caso ocorresse, a imediata verificação da excepção dilatória da incompetência absoluta do tribunal, em razão da matéria, a qual, sendo de conhecimento oficioso, conduziria à absolvição da instância.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., C.R.L. (doravante “A...” ou “Requerente”), NIPC ..., apresentou, no dia 22 de Dezembro de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

2. A Requerente pediu, por cumulação de pedidos, a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade dos actos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa n.ºs ...2025... e ...2025..., e das reclamações graciosas n.ºs ...2025..., ...2025... e ...2025...; e, indirectamente, sobre a ilegalidade dos actos tributários consubstanciados nas liquidações de IRC n.ºs 2021 ..., 2022..., 2023..., 2024 ... e 2025..., relativas, respectivamente, aos exercícios de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, e que tinham sido objecto daqueles pedidos de revisão e daquelas reclamações graciosas; peticionando a anulação parcial de tais liquidações, no montante total de imposto indevidamente liquidado de € 2.569.319,08 (IRC no montante de € 2.336.866,84 e derrama regional de € 232.452,24).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 3 de Março de 2026.
7. Por Despacho de 9 de Março de 2026, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. A AT apresentou a sua Resposta em 21 de Abril de 2026.
9. Instada, por Despacho de 24 de Abril de 2026, a pronunciar-se sobre a matéria de excepção suscitada pela Requerida na sua resposta, a Requerente fê-lo por requerimento de 8 de Maio de 2026.
10. Por Despacho de 18 de Maio de 2026, foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, e convidadas as partes a apresentar alegações escritas.
11. A Requerente apresentou alegações em 2 de Junho de 2026.
12. A Requerida apresentou alegações em 12 de Junho de 2026.
13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.

14. A cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes actos, é admissível, já que o juízo sobre a sua procedência depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (art. 3.º, 1 do RJAT)
15. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
16. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
17. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
18. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é um sujeito passivo de IRC que actua no sector financeiro, tendo sede em Ponta Delgada, na Região Autónoma dos Açores (“RAA”), e dedicando-se a actos inerentes à actividade bancária, nomeadamente a concessão de crédito a clientes residentes na RAA (CAE único “Outra Intermediação Monetária “- código 64190).
2. Relativamente ao período de tributação de 2020, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC com o número de identificação..., apurando-se um resultado fiscal positivo no montante de €2.467.669,91, uma coleta de IRC no montante de €518.210,68 e uma derrama estadual no montante de €29.030,10, conforme demonstração de liquidação de IRC n.º 2021
3. Relativamente ao período de tributação de 2021, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC com o número de identificação..., apurando-se um resultado fiscal positivo no montante de €3.839.852,12, uma coleta de IRC no montante de €806.368,95 e uma derrama estadual no montante de €70.195,56, conforme a demonstração de liquidação de IRC n.º 2022... .

4. Relativamente ao período de tributação de 2022, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC com o número de identificação..., apurando-se um resultado fiscal positivo no montante de €4.118.620,51, uma coleta de IRC no montante de €864.910,31 e uma derrama estadual no montante de €78.558,62, conforme a demonstração de liquidação de IRC n.º 2023... .
5. Relativamente ao período de tributação de 2023, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC com o número de identificação..., apurando-se um resultado fiscal positivo no montante de €12.679.540,91, uma coleta de IRC no montante de €2.662.703,59 e uma derrama estadual no montante de €438.977,05, conforme demonstração de liquidação de IRC n.º 2024... .
6. Relativamente ao período de tributação de 2024, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC com o número de identificação..., apurando-se um resultado fiscal positivo no montante de €14.809.997,45, uma coleta de IRC no montante de €3.110.099,46 e uma derrama estadual no montante de €545.499,87, conforme demonstração de liquidação de IRC n.º 2025... .
7. A Requerente apresentou ainda uma declaração de substituição com o número de identificação..., que, no entanto, não alterou nenhum dos referidos montantes.
8. Em síntese:

	2020	2021	2022	2023	2024
Lucro tributável A...	2.467.669,91	3.839.852,12	4.118.620,51	12.679.540,91	14.809.997,45
Volume de negócios total A...	12.351.266,57	12.931.062,36	14.512.083,43	25.182.187,39	32.448.808,06
Volume de negócios A... imputável ao Continente	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Volume de negócios A... imputável à RAA	12.351.266,57	12.931.062,36	14.512.083,43	25.182.187,39	32.448.808,06
Volume de negócios A... imputável à Região Autónoma da Madeira ("RAM")	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Rácio Continente	0	0	0	0	0
Rácio RAA	1	1	1	1	1
Rácio RAM	0	0	0	0	0
Coleta A...	518.210,68	806.368,95	864.910,31	2.662.703,59	3.110.099,46
Coleta A... imputável ao Continente	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Coleta A... imputável à RAA	518.210,68	806.368,95	864.910,31	2.662.703,59	3.110.099,46

Coleta A... imputável à RAM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Derrama Estadual A...	29.030,10	70.195,56	78.558,62	438.977,05	545.499,87

9. O volume de negócios da Requerente é integralmente gerado na RAA, sendo o respectivo lucro tributável apurado em função da proporção do volume de negócios gerado nessa região, conforme detalhado nas declarações de rendimentos Modelo 22 por ela submetidas:

	2020	2021	2022	2023	2024
Lucro tributável total	2.467.669,91	3.839.852,12	4.118.620,51	12.679.540,91	14.809.997,45
Lucro tributável imputável ao território continental	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lucro tributável imputável à RAA	2.467.669,91	3.839.852,12	4.118.620,51	12.679.540,91	14.809.997,45
Lucro tributável imputável à RAM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

10. Não obstante a alocação exclusiva dos lucros à RAA, tanto a colecta de IRC apurada como o montante de derrama estadual foram apurados considerando, respectivamente, as taxas previstas nos artigos 87.º e 87.º-A do CIRC – em linha com o modelo oficial da declaração Modelo 22, bem como das respetivas instruções de preenchimento, as quais estabelecem que, sendo o contribuinte uma instituição financeira, deverá preencher o Anexo C do quadro 06 da Modelo 22 com o título de “*Regime Geral Sem Aplicação das Taxas Regionais*”. Sendo que, de resto, a Requerente não poderia apurar estes tributos de forma distinta, dadas até as limitações inerentes ao sistema informático da AT [docs. 11 a 16].
11. Entendendo que essa aplicação da taxa geral de IRC de 21% e das taxas de derrama estadual foi excessiva, e que tinha direito à aplicação das taxas reduzida de IRC, e de derrama regional, em vigor para os sujeitos passivos localizados na RAA, na medida em que todo o seu lucro é imputável à RAA, a Requerente apresentou, contra as referidas liquidações [docs. 6 a 10], pedidos de revisão oficiosa referentes aos exercícios de 2020 e 2021, e reclamações graciosas, referentes aos exercícios de 2022, 2023 e 2024.
12. Os pedidos de revisão oficiosa e as reclamações graciosas vieram a ser expressamente indeferidos (em 10, 18 e 22 de Setembro, e 3 de Dezembro, de 2025), com o fundamento de que, por força da Decisão da Comissão n.º 2003/442/CE, a redução da taxa de IRC, que é um auxílio de Estado com finalidade regional, não é aplicável a entidades que exerçam a actividade financeira, como é o caso da Requerente, o mesmo se aplicando, por extensão,

às derramas estaduais ou regionais, na medida em que são meros adicionais ao IRC [docs. 1 a 5].

13. Inconformada, por manter o seu entendimento de que o imposto liquidado fora excessivo, por se ter desconsiderado, na liquidação, seja a aplicação das taxas reduzidas de IRC estabelecidas na Lei aplicável aos sujeitos passivos localizados na Região Autónoma dos Açores, seja a aplicação das taxas de derrama regional, em 22 de Dezembro de 2025 a Requerente apresentou o pedido de pronúncia que deu origem ao presente processo.

II. B. Matéria não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante CPPT) e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do Código de Processo Civil (doravante CPC), aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da Lei Geral Tributária (doravante LGT), 90º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).

4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre a Matéria de Excepção

III. A. Argumentos da Requerida

1. Na sua resposta, a Requerida apresenta uma defesa por excepção, invocando a incompetência material do Tribunal Arbitral: a) para apreciação do pedido de condenação da AT no apuramento do IRC segundo determinado cálculo da derrama estadual / regional; b) para conhecimento dos pressupostos de indeferimento da revisão oficiosa.
2. Começando pela excepção relativa ao alegado pedido de condenação da AT no apuramento do IRC segundo determinado cálculo da derrama estadual / regional, a Requerida refere o pedido da Requerente, de que o seu lucro seja tributado pelas taxas reduzidas de IRC aplicáveis aos sujeitos passivos residentes na RAA (16,80% no período de tributação de 2020, e 14,70% nos períodos de tributação de 2021, 2022, 2023 e 2024), e não pela taxa de IRC em vigor para os sujeitos passivos residentes em Portugal continental – visto que todo o seu lucro tributável é imputável à RAA.
3. Daqui retira a Requerente a conclusão de que foi apurado um valor de colecta de IRC superior ao que seria devido relativamente aos períodos de tributação de 2020 a 2024: um

excesso de € 103.642,14 em 2020, de € 241.910,69 em 2021, de € 259.473,10 em 2022, de € 798.811,08 em 2023 e de € 933.029,83 em 2024:

Valores em Euro

	2020	2021	2022	2023	2024
Coleta A... liquidada, considerando a taxa de IRC em vigor no continente (21%)	518.210,68	806.368,95	864.910,31	2.662.703,59	3.110.099,46
Coleta A... corrigida, considerando a taxa de IRC em vigor na RAA (16,8% / 14,7%)	414.568,54	564.458,26	605.437,21	1.863.892,51	2.177.069,63
Diferença	103.642,14	241.910,69	259.473,10	798.811,08	933.029,83

4. O mesmo tendo sustentado quanto ao excesso de derrama estadual, face à derrama regional que teria sido a devida:

Valores em euro

	2020	2021	2022	2023	2024	Total
Derrama estadual declarada	29.030,10	70.195,56	78.558,62	438.977,05	545.499,87	1.161.261,20
Derrama regional (RAA)	23.224,08	56.156,45	62.846,89	351.181,64	436.399,90	929.808,96
Diferença	5.806,02	14.039,11	15.711,73	87.795,41	109.099,97	232.452,24

5. Só que a Requerida entende que o art. 2.º do RJAT não inclui a apreciação de pedidos deste tipo; não podendo, no seio de um processo arbitral, adoptar-se uma interpretação que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente – o que significaria, da parte da AT, uma renúncia ao recurso jurisdicional pleno (cfr. art. 124.º, 4, h) da Lei n.º 3-B/2010, e arts. 25.º e 27.º do RJAT, que impõem uma restrição dos recursos da decisão arbitral).
6. Examinando o art. 2.º da “Portaria de Vinculação” (Portaria nº 112/2011, de 22 de Março), a Requerida faz notar que lá não estão abarcados pedidos como o do presente processo – o pedido de que a AT seja condenada a calcular o IRC em função da imputação dos lucros exclusivamente à RAA, e a excluir dos seus cálculos qualquer derrama estadual.
7. Tratar-se-ia, em suma, segundo a Requerida, de afirmar o direito da Requerente a proceder a um determinado cálculo do imposto e da derrama, uma condenação à prática de um acto devido – sendo que a apreciação do pedido representaria a substituição do presente Tribunal Arbitral nas competências próprias da AT.
8. Não consubstanciando um meio próprio, o pedido da Requerente redundaria, segundo a Requerida, na existência de uma excepção dilatória, traduzida na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deveria determinar

a absolvição da instância, atento o disposto nos arts. 576.º, 1 e 577.º, a) do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT.

9. Quanto à excepção relativa à incompetência material do tribunal arbitral para conhecer dos pressupostos de indeferimento da revisão oficiosa, a Requerida entende que não houve erro imputável aos serviços (e, com a revogação do art. 78.º, 2 da LGT, tal imputação do erro aos serviços deixou de se presumir), pelo que a Requerente só poderia ter apresentado os seus pedidos de revisão oficiosa dentro dos prazos da reclamação administrativa, nos termos do art. 78.º, 1 da LGT – o que a Requerida entende justificado pela necessidade de atempada consolidação dos actos tributários.
10. Além disso, sustenta a Requerida que os indeferimentos das reclamações graciosas e dos pedidos de revisão oficiosa não comportaram a apreciação da legalidade dos actos de liquidação, pelo que o meio adequado de reacção teria sido a acção administrativa especial, e não a impugnação judicial (no caso, a impugnação arbitral).
11. Como o pedido de pronúncia arbitral é dirigido em primeira linha contra os indeferimentos das reclamações graciosas e dos pedidos de revisão oficiosa, entende a Requerida que o que se pede é a apreciação dos pressupostos desses indeferimentos, e mormente dos pressupostos de aplicação do art. 78.º da LGT – tarefa para a qual um tribunal arbitral é incompetente. E novamente a Requerida insiste que toda a interpretação “ampliativa” da vinculação da AT conduz a uma leitura inconstitucional.
12. Conclui a Requerida que, também neste segundo caso, se verifica a existência de uma excepção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido, e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos arts. 576.º, 1 e 577.º, a) do CPC.

III. B. Argumentos da Requerente

13. No requerimento de 8 de Maio de 2026, a Requerente responde à defesa por excepção.
14. Quanto à alegada incompetência material do Tribunal para apreciar o concreto montante de reembolso computado pelo contribuinte, e quanto à alegação de que o pedido não se destina a obter a anulação parcial da liquidação de IRC mas apenas a obter uma condenação da AT

a adoptar um determinado procedimento no cálculo da derrama, a Requerente contrapõe que o objecto do litígio é claramente a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IRC, tendo a requerente tido o cuidado de calcular, ela mesmo, os montantes daquilo que ela considera terem sido liquidações excessivas.

15. Estando os contribuintes legalmente obrigados a proceder às autoliquidações de IRC, incluindo da Derrama Estadual, ou Regional, não se afigura juridicamente admissível, para a Requerente, que lhes seja negada legitimidade para obter tutela jurisdicional efectiva quanto à correcta quantificação dos reembolsos daí decorrentes. – uma legitimidade reforçada pela circunstância de terem sido previamente utilizados os meios gratuitos legalmente previstos.
16. Acrescenta que uma anulação parcial, como a que está em causa, envolve logicamente um cálculo cuidadoso de montantes por parte do contribuinte, como forma de demonstração rigorosa dos seus direitos, e daquilo que é peticionado. Tais cálculos não são um monopólio da AT, nem proceder a eles, ou invocá-los, é um atentado às suas prerrogativas, ou à separação de poderes, como a Requerida chega a alegar.
17. Dado que o que se pretende é a apreciação da ilegalidade das liquidações, a requerente sublinha que o recálculo do IRC e da Derrama Regional não é um fim autónomo ou arbitrário, mas sim um simples meio, um passo instrumental, em direcção àquela conclusão.
18. Uma conclusão que a Requerente visa, interpondo um pedido no único meio processual adequado para permitir a apreciação, e consequente anulação, dos actos de liquidação de IRC.
19. Relativamente à excepção de incompetência do tribunal arbitral para conhecer os pressupostos de indeferimento da revisão oficiosa, a Requerente infere que se trata de colocar em causa, da parte da Requerida, a legitimidade do uso do meio originário de reacção da Requerente, a Revisão Oficiosa.
20. Contudo, desde logo assinala que também houve reclamações gratuitas, pelo que o argumento da Requerida só tem um alcance parcelar, relativo aos anos de 2020 e 2021. Além de ser desconsiderado que o que está verdadeiramente em causa, ainda que de forma necessariamente mediata, é a ilegalidade das liquidações.

21. Lembrando que tem vindo a ser uniforme a posição da jurisprudência no sentido de que, independentemente do meio administrativo ter sido o procedimento de Revisão Oficiosa ou a Reclamação Graciosa, a legalidade das liquidações deverá ser apreciada pelo Tribunal Arbitral; e ainda que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (doravante STA) tem vindo a seguir uma linha de raciocínio assente na ideia de que é irrelevante, para a questão do meio processual adequado, saber se a decisão administrativa chegou, ou não, a pronunciar-se sobre as ilegalidades imputadas à liquidação – relevando somente, e unicamente, saber se a petição do contribuinte tem por objecto a apreciação da legalidade de uma liquidação de imposto.
22. Referindo a Requerente o Acórdão do STA, de 18 de Novembro de 2020 (Proc. n.º 0608/13.BEALM0245/18), onde se conclui que:
- “(...) versando, sem dúvidas, o pedido de revisão, apresentado à entidade liquidadora, pela impugnante, em 18 de fevereiro de 2013, “... liquidação da taxa municipal (...), a decisão do mesmo, ainda que, de indeferimento por extemporaneidade, tinha, como foi, de ser, judicialmente, atacada, no mesmo processo impugnatório, em que, a lesada, insistiu na ilegalidade do ato de liquidação da taxa, pelos vícios não avaliados pela entidade administrativa.”*
23. E o Acórdão do STA, de 13 de Janeiro de 2021 (Proc. n.º 0129/18.9BEAVR), no qual se reitera a ideia de que
- “a impugnação judicial é o meio processual adequado quando se pretende discutir a legalidade da liquidação, ainda que seja interposta na sequência do indeferimento do meio gracioso e independentemente do(s) seu(s) fundamento(s) (formais ou de mérito) (...) : “A impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade do ato de liquidação – artigo 99.º do CPPT - independentemente de ter sido ou não precedida de meio gracioso e, no caso de assim ter acontecido, independentemente do teor da decisão que sobre ele recaiu, ou seja, de ser uma decisão formal ou de mérito – acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/11/2020, proferido no processo 0608/13.4BEALM 0245/18. E visa a anulação total ou parcial do ato tributário (a liquidação). Ao invés, a ação administrativa, meio contencioso comum à jurisdição administrativa e tributária, será o meio processual a usar quando a pretensão do interessado não implique a apreciação da legalidade do ato de liquidação. Assim, se na sequência do indeferimento do meio gracioso, o interessado pedir ao tribunal que aprecie a legalidade da liquidação e que, em consequência, a anule (total ou parcialmente), o meio processual adequado é a impugnação judicial”.*
24. Ou no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (doravante TCAS), de 9 de Janeiro de 2025 (Processo n.º 105/20.1BCLSB), através do qual o Tribunal expõe que

“este Tribunal Central Administrativo, por diversas vezes já se pronunciou no sentido de que não incorre em pronúncia indevida, por incompetência material, a decisão arbitral que aprecie a legalidade da decisão proferida em procedimento de revisão oficiosa da liquidação, no caso, da autoliquidação de IRC/2003, podendo ver-se, nomeadamente, o ac. deste TCA de 05/12/2022, proferido no proc.º 3/18.9BCLSB”.

25. Ou ainda a Decisão Arbitral proferida no âmbito do Proc. n.º 711/2021-T:

“Abra-se agora um breve parêntesis para referir ainda que, como antecipado supra, o nosso STA tem vindo, mais recentemente, pronunciar-se no sentido de a competência material dos Tribunais perante os quais venha a ser interposta acção de impugnação de actos de liquidação se não dever considerar coartada quando – se for esse o caso – o impugnante recorra à via contenciosa fazendo uso do prazo para o efeito despoletado pela notificação de decisão em sede de procedimento administrativo e, nessa decisão, a Autoridade Tributária não tenha chegado a conhecer do mérito. Não tenha chegado, pois, a apreciar e decidir da legalidade do acto. Mantendo-o na Ordem Jurídica, decidindo, mas por razões que não de fundo”.

26. A Requerente recorre a uma citação mais longa da Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 28/2024-T:

“há restrições à competência dos tribunais arbitrais, derivadas das excepções que constam da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, operada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, mas não têm aplicação no caso em apreço, em que está em causa a apreciação da legalidade de actos de autoliquidação que foram objecto de pedido de revisão oficiosa.

(...)

Da nossa jurisprudência, sem querermos ser fastidiosos, retira-se que além dos Tribunais Tributários serem os competentes para apreciar reclamações e revisões em que se discutem questões tributárias, ainda “Na impugnação judicial subsequente a decisão da AT que recaia sobre reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa do acto tributário, podem, e devem, os órgãos jurisdicionais conhecer de todas as ilegalidades de substância que afectem o acto tributário em crise, quer essas ilegalidades tenham ou não sido suscitadas na fase graciosa do litígio, impondo-se-lhes um dever acrescido quando se tratem de questões de conhecimento oficioso.”, tendo pois os órgãos jurisdicionais um dever acrescido. De harmonia com o exposto, no caso em apreço, estando-se perante indeferimento expresso de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objecto directo actos de autoliquidação e os aprecia, pronunciando-se sobre a sua legalidade, é de considerar que o acto conhece expressamente da legalidade desses actos e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa, nos tribunais estaduais, é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo a acção arbitral

(...)

o requisito de prévio recurso à via administrativa exigido pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112/-A/2011, de 22 de março, com remissão para o artigo 131.º do CPPT, deve considerar-se preenchido caso tenha sido concretizado o procedimento de revisão oficiosa, como sucede na situação vertente. Com efeito, o procedimento de revisão é, neste âmbito, equiparado à apresentação prévia de reclamação graciosa, prevista no artigo 131.º, n.º 1 do CPPT.

Neste sentido, v. os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 29 de outubro de 2014, processo n.º 01540/13, e de 12 de setembro de 2012, processo n.º 476/2012, e, especificamente em relação à ação arbitral, os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27 de abril de 2017, processo n.º 08599/15, de 25 de junho de 2019, processo n.º 44/18.6BCLSB, de 11 de julho de 2019, processo n.º 147/17.4BCLSB, de 13 de dezembro de 2019, processo n.º 111/18.6BCLSB, de 11 de março de 2021, processo n.º 7608/14.5BCLSB, de 26 de maio de 2022, processo n.º 97/16.6BCLS, e de 12 de maio de 2022, processo n.º 96/17.6BCLSB, bem como as decisões arbitrais de 6 de outubro de 2022, n.º 678/2021-T, e de 11 de julho de 2024, n.º 941/2023-T.

É verdade que o artigo 131.º do CPPT, para o qual a Portaria n.º 112-A/2011 remete, faz referência à reclamação graciosa, mas não à revisão oficiosa dos atos tributários. Não obstante, deve ser entendido como abrangendo, além da reclamação, a via da revisão dos atos tributários aberta pelo artigo 78.º da LGT, pois a finalidade visada pela norma é a de garantir que a autoliquidação seja objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a racionalizar o recurso à via judicial, que só se justifica se existir uma posição divergente, um verdadeiro “litígio”. Por isso, concede-se à AT a oportunidade (e o direito) de se pronunciar sobre o erro na autoliquidação do contribuinte e de fundamentar a sua decisão antes de ser confrontada com um processo contencioso.

O legislador tributário consagrou a via administrativa como condição necessária e prévia do recurso à via jurisdicional, porquanto os atos de autoliquidação (assim como os atos de retenção na fonte e de pagamento por conta) decorrem da iniciativa do contribuinte, sem que a administração tributária tenha tido qualquer intervenção, ou seja, são atos em relação aos quais a administração tributária ainda não tomou posição, razão pela qual se justifica a obrigatoriedade de recurso à via administrativa prévia, como se infere dos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de setembro de 2012, processo n.º 476/12, e de 12 de julho de 2006, processo n.º 402/06.

(...)

Por outro lado, seria incoerente e antissistemático que os artigos 131.º a 133.º do CPPT revestissem distintos significados consoante estivessem a ser aplicados nos Tribunais Administrativos e Fiscais e nos Tribunais Arbitrais.

Aliás, sob idêntica perspetiva se pode afirmar que a alegada falta de suporte literal também se verificaria quanto àqueles Tribunais (administrativos e fiscais), pois as normas interpretandas são as mesmas, o que poria em causa a jurisprudência consolidada do STA, solução a que não se adere, até porque é inequívoco que a revisão oficiosa consubstancia um procedimento de segundo grau que se insere na “via administrativa”, locução empregue pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º

122-A/2011, que, em rigor, não menciona a “reclamação graciosa” – v. neste sentido a decisão proferida no processo arbitral n.º 245/2013-T, de 28 de março de 2014.

De igual modo, o Tribunal Central Administrativo Sul pronuncia-se sobre a questão no sentido da admissibilidade do recurso à arbitragem tributária quando se reaja a indeferimento de pedido de revisão oficiosa contra ato de liquidação – v., a título ilustrativo, os acórdãos de 27 de abril de 2017, processo n.º 08599/15, e de 25 de junho de 2019, processo n.º 44/18.6BCLSB.”

27. Concluindo a Requerente que, em suma, nos termos da mais recente jurisprudência do STA, e acolhida pelos demais tribunais, é irrelevante o teor da decisão da AT no precedente procedimento administrativo, designadamente, é irrelevante se indeferiu a pretensão dirigida a um ato de liquidação.
28. Além de sustentar ser inequívoca a ocorrência de erro imputável aos serviços, o que torna aplicável a segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
29. Rematando que, sendo assim, improcede também essa segunda exceção, tal como a primeira, por não se verificar qualquer incompetência material do Tribunal Arbitral.

III. C. Apreciação da Matéria de Exceção

30. O art. 124.º do CPPT não faz alusão às questões processuais, diversamente do que sucede no art. 608.º, 1, do CPC, o qual estabelece um critério de precedência lógica, que impõe ao tribunal a apreciação prioritária das questões que possam obstar ao conhecimento do mérito da causa. Considera-se aplicável ao processo arbitral o estabelecido no art. 608.º, 1, do CPC, *ex vi* art. 29.º, 1, e), do RJAT. E o art. 18.º, 1, b) do RJAT, refere-se expressamente às “*exceções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido*”.
31. Quanto às exceções, há duas linhas argumentativas dominantes na argumentação da Requerida: uma relativa à incompetência do tribunal para condenar a AT à prática de um acto, nomeadamente à adopção de um critério de cálculo do IRC e da derrama diferente daquele que adoptou; outra relativa à incompetência do Tribunal arbitral para conhecer os pressupostos de indeferimento da revisão oficiosa, assente na convicção de que existe inimpugnabilidade, por intempestividade, dos meios gratuitos anteriormente empregues pela Requerente.

32. No primeiro caso, teríamos uma excepção de incompetência absoluta do Tribunal em razão da causa de pedir, pelo facto de o pedido de pronúncia arbitral ter por objeto a apreciação em abstracto de critérios de cálculo pressupostos nos tributos impugnados, e não a mera anulação, por ilegalidade, de actos de liquidação.
33. Esta excepção não se verifica: o que está em causa não é, manifestamente, o método de cálculo, mas sim o tipo de tributo aplicável – sendo que o método de cálculo é o próprio do tipo de tributo que se entenda dever ser o legalmente aplicável.
34. A Requerente não quer que o tribunal estabeleça que, mantendo-se o mesmo tipo de tributo, não obstante a Requerida seja condenada a adoptar, para o mesmo tipo de tributo, critérios de cálculo diferentes daqueles que resultam da lei – se assim fosse, tal pedido seria claramente ilegítimo, e soçobriria certamente.
35. Mas o que é pedido é, antes, que se declare que foi ilegal a adopção de um certo tipo de tributo – porque o deveria ter sido outro tipo de tributo. É um puro problema de ilegalidade dos actos de liquidação; e jamais um tribunal arbitral poderia pronunciar-se pela existência, ou não, de ilegalidade, a partir de simples métodos de cálculo que sejam inerentes a um tipo de tributação, por contraposição aos métodos de cálculo de outros tipos de tributação – seja no sentido de lhe ser vedado esse tipo de apreciação abstracta, desligada da liquidação concreta que um determinado contribuinte tenha pretendido impugnar; seja no sentido de não lhe caber, evidentemente, ordenar à AT que adopte métodos de cálculo que não sejam os que resultam da lei.
36. Improcede, portanto, esta primeira defesa por excepção.
37. Quanto à segunda linha argumentativa, relativa à incompetência do Tribunal arbitral para conhecer os pressupostos de indeferimento da revisão oficiosa, assente na convicção de que existe inimpugnabilidade, por intempestividade, dos meios graciosos anteriormente empregues pela Requerente, ela também não procede, desde logo porque parece assentar no entendimento errado de que o pedido de pronúncia se esgota no seu objecto imediato, que é a anulação dos actos de indeferimento das reclamações graciosas e dos pedidos de revisão oficiosa apresentados contra as liquidações de IRC e derramas, e não abarca o seu objecto mediato, que é a anulação das próprias liquidações impugnadas através daqueles meios graciosos.

38. Ora, o que está verdadeiramente em causa é a apreciação da ilegalidade concreta de actos de liquidação de impostos, sendo a impugnação dos actos de indeferimento um mero passo instrumental, conquanto necessário, para aquela finalidade.
39. Aliás, nem a verificação desse pressuposto seria decisiva: porque muitas vezes a ilegalidade de uma liquidação resultará directamente da ilegalidade de um determinado quadro legal empregue para fundamentar uma liquidação. Nesse caso, estaríamos perante o que se designa por ilegalidade abstracta, ou absoluta, da liquidação, que se distingue da ilegalidade em concreto pela circunstância de na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo, e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação. Na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação se consumou, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada, nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado.
40. Por essa mesma razão, a própria ilegalidade abstracta pode ser objecto de impugnação em tribunal arbitral, na medida em que “qualquer ilegalidade” – entenda-se, tanto a concreta como a abstracta – pode ser fundamento de impugnação judicial, nos termos do art. 99º do CPPT; e essa possibilidade é expressamente reconhecida, por exemplo nas decisões arbitrais dos Processos n.ºs 275/2016-T, 656/2016-T e 48/2017-T do CAAD.
41. Lembremos ainda que a Constituição admite o controlo difuso de constitucionalidade pelos tribunais (art. 204.º da CRP) e prevê o recurso para o Tribunal Constitucional das decisões dos tribunais que recusem a aplicação de norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, ou apliquem norma cuja inconstitucionalidade haja sido suscitada durante o processo (art. 280.º, 1 da CRP): pelo que a desaplicação de normas pelos tribunais, por iniciativa oficiosa ou por suscitação das partes, corresponde a uma forma de fiscalização concreta de constitucionalidade para a qual os tribunais têm competência própria, não se confundindo com a competência do Tribunal Constitucional, que intervém em sede de recurso de constitucionalidade, ou no âmbito da fiscalização abstracta da constitucionalidade (art. 281.º da CRP).
42. Ao admitir o controlo difuso da constitucionalidade, o art. 204º da CRP refere-se genericamente aos tribunais, não distinguindo entre tribunais estaduais e tribunais arbitrais, e o artigo 280º da CRP, ao definir o âmbito da fiscalização concreta de constitucionalidade,

admite o recurso de constitucionalidade relativamente a decisões dos tribunais, referindo-se a decisões de quaisquer tribunais.

43. Como o Tribunal Constitucional tem também vindo a afirmar, os tribunais arbitrais dispõem do poder-dever de verificar a conformidade constitucional de normas aplicáveis no decurso de um processo arbitral, e de recusar a aplicação das que considerem inconstitucionais (entre outros, o Acórdão n.º 181/2007, de 8 de Março de 2007, Processo n.º 343/2005).
44. Logo, ainda que tivesse sido suscitada, no pedido arbitral, a inconstitucionalidade de qualquer das normas em que assentaram as liquidações impugnadas, nada obstava a que o tribunal arbitral se pronunciasse sobre a questão de constitucionalidade no âmbito do controlo difuso a que se refere o artigo 204.º da CRP; por maioria de razão, nada obstaría a que o tribunal arbitral se pronunciasse sobre a legalidade abstracta do quadro legal que fundamentou as liquidações impugnadas.
45. Assim, mesmo que fosse verdadeira e susceptível de prova a alegação de que o objecto do processo não é aquele que foi expresso no pedido de pronúncia, mas algo que está meramente implícito nela, ainda assim não decorreria imediatamente dessa circunstância a incompetência absoluta deste tribunal – desde que se mantivesse o foco exclusivamente na legalidade, ou ilegalidade, das liquidações.
46. Por seu lado, a alegação de que indeferimentos *expressos* não comportaram a apreciação da legalidade dos actos de liquidação é factualmente errada, não necessitando de ulteriores considerações quanto ao meio processual adequado.
47. Como a própria Requerente assinala na sua reacção à defesa por excepção, o que verdadeiramente pretende atingir-se é a legitimidade do uso do meio originário de reacção da Requerente, a Revisão Oficiosa – assinalando-se, de passagem, que a Requerida omite que também houve reclamações graciosas, e não somente pedidos de revisão oficiosa.
48. Ora, da jurisprudência dominante, quer no STA quer noutros tribunais – alguma dela citada pela Requerente –, resulta que, para efeitos de legitimação de uma impugnação arbitral, o requisito de precedência de um meio gracioso, da “via administrativa”, quando esteja legalmente consagrado – como é o caso nas autoliquidações –, se reporta indiferentemente a reclamações graciosas e a pedidos de revisão oficiosa, não se justificando qualquer discriminação entre estes meios.

49. É hoje pacífico que existe, para efeitos de permitir o acesso à via judicial (ou mais especificamente para efeitos de verificação do cumprimento do ónus de reclamação necessária previsto no art. 131.º do CPPT), uma equiparação substantiva entre o recurso ao instituto da reclamação graciosa e ao do pedido de revisão oficiosa: porquanto, em ambos os casos, se dá igual oportunidade à AT para expressamente se pronunciar sobre a legalidade dos actos tributários que foram praticados por ela ou por comissários seus, e se os “confirma” ou revoga (salvaguardando-se o interesse que aqui sobreleva, que é o de evitar que a AT seja demandada judicialmente “de surpresa”, por factos que não estavam inteiramente no seu conhecimento ou no seu domínio).

50. Como se lê na decisão arbitral do Proc. n.º 1000/2023-T:

“Conferindo a lei ao interessado dois meios alternativos de reacção administrativa contra o ato tributário, com idênticos efeitos de direito, nenhum motivo existe para que não possa estabelecer-se a equiparação entre esses meios para o efeito de sujeitar o litígio à arbitragem”.

51. Igualmente na decisão arbitral proferida no Proc. n.º 72/2021-T:

“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. Mas essa função é perfeitamente suprida através do pedido de revisão oficiosa ou o uso de outro meio. 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)”

52. E o TCAS acrescenta, no acórdão de 27 de Abril de 2017 (Proc. n.º 08599/15):

“o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de actos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os actos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos actos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária [...] Sendo certo que nos

casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação é proporcionada à Administração Tributária, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adoptadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 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”.

53. Esse entendimento culmina no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 244/18, de 11 de Maio de 2018 (Proc. n.º 636/17), que decidiu

“não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD”.

54. Não se alcança, com efeito, que deva ser outro o propósito da norma de remissão da “Portaria de Vinculação” que indica expressamente as pretensões *“que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, ou seja, referindo-se com clareza a um procedimento administrativo prévio e não, em exclusivo, à reclamação graciosa; e, por outro lado, seria incoerente que os arts. 131.º a 133.º do CPPT revestissem distintos significados consoante estivessem a ser aplicados nos Tribunais Administrativos e Fiscais e nos Tribunais Arbitrais.

55. E também é jurisprudência dominante que, independentemente de ter havido um indeferimento expresso ou meramente tácito / presumido, na verdade é irrelevante que tenha ocorrido, ou não, nos actos que consubstanciam os indeferimentos, uma pronúncia de mérito sobre a legalidade dos actos impugnados: relevando unicamente que, no processo em causa, seja peticionada, pelo contribuinte, a apreciação da legalidade de uma liquidação de imposto. E só no caso de o pedido não se reportar a essa apreciação de legalidade de actos tributários de imposto é que verdadeiramente se colocará a questão da idoneidade do meio processual, pois passará a figurar-se mais adequada a acção administrativa.

56. Como se estabeleceu no Acórdão do STA de 2 de Fevereiro de 2022 (Proc. 0848/14.9BEAVR):

“O meio processual tributário de impugnação judicial é de acionar em todas as situações onde se visem atos relativos a questões tributárias que impliquem, contendam com a apreciação (de qualquer ilegalidade) do ato de liquidação, ainda que, no mesmo processo se tenham de versar e dirimir questões relacionadas, em exclusivo, com um procedimento de cariz administrativo, quando este tenha tido, previamente, lugar; por contraposição, o meio processual da ação administrativa só pode utilizado, quando as questões tributárias levantadas (no procedimento administrativo e no tribunal) não impliquem apreciar-se da legalidade do ato de liquidação”.

57. Seguindo esta jurisprudência, decidiu-se, no processo 1130/2024-T do CAAD, o seguinte:

“À face desta jurisprudência, que está consolidada, desde que a pretensão formulada no processo jurisdicional tenha por objecto a legalidade de acto de liquidação ou autoliquidação, o processo de impugnação judicial é meio adequado para sua apreciação independentemente de a petição ter sido antecedida de um meio de impugnação administrativa em que não foi apreciada a legalidade do acto impugnado.

E, sendo o processo de impugnação judicial o meio adequado, também o será o processo arbitral, que é meio alternativo.

No caso em apreço, a pretensão formulada é de anulação da liquidação de IRC referente ao período de 2021, com fundamento em ilegalidade da autoliquidação por nela ter sido considerada matéria tributável diferente da que deveria ser para cálculo da derrama municipal.

Por isso, está-se perante uma pretensão que podia ser objecto de processo de impugnação judicial e, consequentemente, de processo arbitral.

Para além disso, é manifesto que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa comporta a apreciação da legalidade da autoliquidação, baseando o indeferimento na afirmação da sua legalidade, com o consequente afastamento de ela ter conduzido a uma situação de injustiça grave ou notória.

Assim, improcede a excepção de inidoneidade do meio processual.”

58. Se o que se pretende deveras atingir é a legitimidade do uso do meio originário de reacção da Requerente, a Revisão Oficiosa, então cabem ainda alguns esclarecimentos complementares.

59. A alegação, velada embora, de que se verifica a intempestividade da “via administrativa” utilizada pela Requerente e, consequentemente, ocorre a caducidade do direito à acção arbitral, assente no argumento da inexistência de erro imputável aos serviços, que permitisse o recurso ao meio processual utilizado num prazo superior ao de dois anos, o prazo previsto para a reclamação administrativa, não procede: desde logo, porque os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a AT tem de observar na globalidade da sua actividade, impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham

- conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei (cfr. acórdão do STA de 07.04.2022, Proc. n.º 02555/13), estabelecendo-se, no art. 78.º, 1 da LGT, o dever oficioso de revogar os actos tributários ilegais.
60. Por isso se tornou pacífico na jurisprudência (cfr. acórdão do STA de 19.11.2014, Proc. n.º 0886/14) que tal revisão por iniciativa de administração tributária pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º, 7 da LGT, e também arts. 49.º, 1 da LGT e 86.º, 4 do CPPT), e que o indeferimento, expresso ou tácito, desse pedido de revisão é susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º, 1 e 2, d) da LGT e do art. 97.º, 1, d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação, não ficando essa possibilidade prejudicada pela circunstância de a “via administrativa” ter sido utilizada depois de esgotado o prazo de impugnação administrativa, mas não o prazo dos 4 anos para a revisão do acto de liquidação “*por iniciativa da Administração Tributária*” – sendo que a única diferença para o contribuinte é a de que, se impugnar o acto dentro do prazo de reclamação administrativa, pode invocar qualquer ilegalidade; enquanto que, depois daquele prazo, estará limitado a invocar erro imputável aos serviços, ou duplicação de colecta.
61. Em suma, a revisão do acto tributário por iniciativa da Administração Tributária pode ser efectuada, a pedido do contribuinte, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso de o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), sendo-lhe reconhecido o direito a uma decisão sobre o pedido formulado (Acórdãos do STA de 14.03.2012, Recurso n.º 01007/11, e de 09.11.2016, Recurso n.º 01524/15).
62. Nessa medida, tendo-se respeitado, na reclamação graciosa, o prazo de “quatro anos após a liquidação” consignado no artigo 78.º da LGT, impõe-se concluir que inexiste qualquer intempestividade que obste à sua apreciação – desde que se admita ter ocorrido “*erro imputável aos serviços*”.
63. Quanto ao requisito da verificação de “*erro imputável aos serviços*”, é jurisprudência do STA que:

“[e]mbora o conceito de erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços

independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do ato afetado pelo erro” – Acórdão de 06.02.2013, Proc. n.º 0839/11.

64. Ora, entende a Requerente nos presentes autos que os actos impugnados são inválidos, tendo o direito de ver apreciados e julgados contenciosamente, por via judicial ou arbitral, os fundamentos da sua pretensão.

65. A jurisprudência do STA estabelece que:

“existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração” – Acórdão de 19.11.2014, Proc. n.º 0886/14.

66. E estabelece ainda que:

“não pode bastar para atribuir o erro à actuação do sujeito passivo, entre o mais, a existência de uma declaração apresentada ou a prestação de uma informação, por este, aos serviços da AT, porquanto se trata de comportamentos a que está, legalmente, vinculado, sendo imprescindível avaliar, ainda, o grau de determinabilidade e/ou essencialidade do conteúdo de tal conduta/elementos, no sentido da posição final, errónea, traduzida no ato tributário praticado (e a rever).” – Acórdão de 07.04.2022, Proc. n.º 02931/16BEBRG.

67. Portanto, quando se esteja perante um acto tributário cuja legalidade é contestada, independentemente da respectiva autoria ou de quem o praticou, e de ser ou não favorável ao Estado, esse acto não deve subsistir na ordem jurídica se vier a verificar-se a sua ilegalidade, pelo que a Requerida tem o dever de impulsionar o procedimento tributário nesse sentido.

68. Ora, como vem entendendo uniformemente o STA, sendo alegado um “erro na liquidação”

“é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços” – Acórdão de 12.12.2001, Proc. n.º 026.233.

69. Como assinala a doutrina, na autoliquidação a lei institui

“uma delegação dos poderes administrativos tributários nos próprios contribuintes e a forçosa consideração do seu exercício como um verdadeiro acto tributário, credor da presunção legal da verdade declarativa a favor do contribuinte (artigo 75.º, n.º 1, da LGT). A escolha sobre a forma concreta de liquidação de imposto depende assim da vontade do Estado-legislador. Pelo que lançando mão de uma justificada e pertinente interpretação sistemática, em conformidade com o princípio da coerência e unidade do sistema jurídico (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), podemos concluir que o contribuinte não está impedido de deduzir o pedido de revisão do acto tributário (artigo 78.º, da LGT) em relação à autoliquidação, apesar de já não beneficiar actualmente da ficção legal de «erro imputável aos serviços».

Ou, dito de outro modo, pela eliminação do n.º 2, do artigo 78.º, da LGT, não nos parece arredada a autoliquidação do objecto do procedimento de revisão.

A revogação do mencionado preceito legal apenas colocou termo, expressamente, à determinação legal que considerava imputável aos serviços o erro na autoliquidação, para efeitos de revisão oficiosa, introduzindo-se agora uma maior paridade entre o contribuinte e o fisco. Mas nada nos leva a entender que deva existir um desequilíbrio garantístico entre a liquidação efectuada pelo próprio contribuinte e a liquidação administrativa. Ambas poderão assim ser sindicadas mediante a revisão do acto tributário (artigo 78.º, da LGT)”¹.

70. Nada disto tem a ver com a decisão de mérito a que se chegará adiante; trata-se apenas de reconhecer que não há fundamento para qualquer alegação de intempestividade da “via administrativa” a que a ora Requerente recorreu anteriormente, como pressuposto de impugnabilidade contenciosa dos actos de liquidação que identificou no seu Pedido de Pronúncia.

71. Trata-se apenas, nesta sede, de reconhecer que, não procedendo as alegações de intempestividade e de inimpugnabilidade, também não procede a excepção de incompetência, em razão de matéria, do tribunal arbitral, na parte em que ela era feita decorrer da alegada intempestividade da prévia “via administrativa”.

72. Isto porque, insista-se, a revisão do acto tributário por iniciativa da Administração Tributária pode ser efectuada, a pedido do contribuinte, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso de o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), sendo-lhe

¹ Paulo Marques, “A Revisão do Acto Tributário: Requiem pela Autoliquidação?”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal do IDEFF*, 9 / 1, pp. 209-229.

reconhecido o direito a uma decisão sobre o pedido formulado (Acórdãos do STA de 14.03.2012, Recurso n.º 01007/11, e de 09.11.2016, Recurso n.º 01524/15).

73. Ou seja, trata-se de assegurar, dado o entendimento jurisprudencial dominante nessa matéria de tempestividade e impugnabilidade resultantes do emprego precedente da “via administrativa”, que o indeferimento do meio gracioso utilizado assegura que o objecto imediato da impugnação judicial não constituirá – não poderá constituir – obstáculo à apreciação, mesmo que em sede de contencioso de mera anulação, do mérito do objecto mediato, a legalidade das liquidações impugnadas, naquilo que também poderá considerar-se ser um afloramento do *princípio da prevalência da impugnação judicial* (ou mais amplamente o princípio *pro actione*, ou mesmo o reconhecimento constitucional do direito de impugnação de todos os actos lesivos), sem – evidentemente – garantir um resultado específico, no mérito, do acesso à justiça que é assim garantido à Requerente.
74. Entre outras consequências, este entendimento sobre a imputação do erro aos serviços permite somente enquadrar a tempestividade do recurso à 2.ª parte do art. 78.º, 1 da LGT, com o seu prazo de 4 anos – e até permite sustentar a subordinação da AT ao poder-dever de convolar oficiosamente a reclamação graciosa extemporânea em pedido de revisão oficiosa, enquanto esteja em curso esse prazo de quatro anos do art. 78.º, 1, da LGT².
75. Porque, como oportunamente se recordou no acórdão do STA de 08 de Junho de 2022 (Proc. n.º 0174/19.7BEPDL):
- “sem hesitações, objetivamente, em função do respetivo, integral, conteúdo normativo, o art. 78.º da LGT consubstancia, no âmbito da proteção dum Estado de Direito, um depósito de garantias, acrescidas, de defesa e reposição da legalidade, concedidas aos sujeitos de relações jurídico-tributárias, pelo que, a sua operação deve, na nossa perspetiva, visar obter o equilíbrio (possível) entre exercício dos poderes fiscais/tributários do Estado e defesa dos interesses, subjetivos, dos contribuintes (latu sensu).”*
76. Mais amplamente, hoje é quase unânime o entendimento de que o pedido de revisão oficiosa pode ser espoletado, no prazo de quatro anos, pelo próprio contribuinte e com fundamento

² Lê-se no sumário da decisão arbitral no Proc. n.º 780/2025-T: “4. Recai sobre a Autoridade Tributária o poder-dever de convolar o requerimento administrativo do contribuinte em pedido de revisão oficiosa, quando esteja ainda em curso o prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, segunda parte, da Lei Geral Tributária, por força dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da colaboração procedimental com os contribuintes, consagrados nos artigos 266.º, n.º 2, da Constituição e 55.º da Lei Geral Tributária.”

em qualquer ilegalidade – podendo o contribuinte pedir que seja cumprido esse dever de revisão oficiosa, dentro dos limites temporais em que a AT o pode exercer. Sustentando também a jurisprudência do STA que o indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em que não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a AT pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte.

77. Permitindo a lei a revisão do acto tributário, nem sequer se dá uma estabilização definitiva dos efeitos do acto tributário sem que todos os prazos da sua reclamação, pedido de revisão oficiosa e de recurso contencioso estejam esgotados; e é por isso que, mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido dos contribuintes, tendo a administração tributária o dever de proceder a ela, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais.
78. É assim jurisprudência consolidada que, tal como a AT deve, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário, nos termos do art. 78.º, 1 da LGT, com fundamento em erro imputável aos serviços, também o contribuinte pode, dentro dos mesmos prazos, pedir que seja cumprido esse dever.
79. E também corresponde à jurisprudência consolidada do STA que a imputabilidade aos serviços é independente de culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, visto a AT estar genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, 1 da CRP e 55.º da LGT), pelo que, independentemente da prova de culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços – tornando aplicável o n.º 1 do art. 78.º da LGT, possibilitando que a revisão oficiosa do acto de autoliquidação seja solicitada pelo contribuinte, com base em erro de direito imputável aos serviços, no prazo de quatro anos a contar da data do acto tributário.
80. Voltando à questão da inimpugnabilidade, lembremos que a exigência legal de uma impugnação administrativa necessária (“necessária” nos termos do art. 185.º do Código do Procedimento Administrativo, doravante CPA) tem em vista obter, por via de um procedimento de segundo grau, a reapreciação da legalidade dos actos impugnados,

permitindo que a Administração possa ainda tomar uma posição definitiva sobre a questão antes de o interessado poder suscitar um litígio judicial (e daí que a impugnação administrativa necessária suspenda automaticamente os efeitos do acto, nos termos do art. 189.º, 1 do CPA); e recordemos igualmente que o pedido de revisão oficiosa constitui, também ele, um procedimento de segundo grau, que tem o mesmo efeito jurídico da reclamação necessária a que se refere o art. 131.º do CPPT, na medida em que permite o reconhecimento pela Administração da existência de ilegalidade na prática do acto tributário, e que pode ser deduzido no mesmo prazo e desencadear, em idênticos termos, em caso de indeferimento, o recurso à via contenciosa – não havendo razão para discriminar, quanto a esses efeitos, os dois meios alternativos de reacção administrativa contra o acto tributário (como o estabeleceu o acórdão do TCAS de 27 de Abril de 2017, Proc. n.º 08599/17).

81. Nestas circunstâncias, a extemporaneidade do pedido de revisão impediria o tribunal arbitral de conhecer do mérito apenas com o fundamento da inimpugnabilidade, por haver “caso decidido ou caso resolvido”. Como se esclarecia já no acórdão do STA de 14 de Outubro de 2020 (Proc. n.º 0937/02.2BTLRS 0318/15),

“Se a reclamação graciosa é intempestiva tudo se passa como se não tivesse sido apresentada, e o ato tributário (a liquidação) consolida-se na ordem jurídica. Logo, a concluir-se pela extemporaneidade da reclamação graciosa, a posterior impugnação judicial terá de improceder por inimpugnabilidade do ato e não por caducidade do direito de deduzir impugnação judicial (cf. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31/05/2017, recurso 01609/13).”

82. Verdadeiramente decisivo é o acórdão do STA, de 13 de Janeiro de 2021 (Proc. n.º 0129/18.9BEAVR), que estabeleceu que a discussão da legalidade de um acto de liquidação torna legítima a impugnação judicial / arbitral, independentemente de ter havido, ou não, prévio recurso a um meio gracioso, e independentemente, também, do teor da decisão que sobre ele caiu, expressa ou presumida – pois tal precedente jurisprudencial bastaria, por si só, para sustentar que o presente Tribunal é materialmente competente para julgar o pedido.
83. Improcedendo as excepções, concluir-se-á que este Tribunal é materialmente competente, e o meio usado pela Requerente é apropriado. Os indeferimentos expressos das “vias administrativas” precedentes são impugnáveis perante este Tribunal Arbitral, tal como o

são, em termos de legalidade, as liquidações contra as quais a ora Requerente iniciara esses procedimentos.

IV. Sobre o Mérito da Causa

IV. A. Posição da Requerente

1. A Requerente começa por sustentar que a aplicação da taxa geral de IRC de 21% aos períodos de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 se deve ao facto de os formulários não permitirem que ela agisse de outra forma – mas que a legislação aplicável naqueles períodos (Decreto Legislativo Regional n.º 2/2014/A, de 29 de Janeiro e Decreto Legislativo Regional n.º 15-A/2021/A, de 31 de Maio, alicerçados no disposto no art. 59.º da Lei n.º 2/2013, de 2 de Setembro (Lei das Finanças das Regiões Autónomas, LFRA), alterada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, estabelece que a matéria colectável sujeita a IRC dos sujeitos passivos residentes na RAA, como é o caso da Requerente, deverá ser sujeita às seguintes taxas reduzidas de IRC:

Taxas de IRC					
Anos	2020	2021	2022	2023	2024
Taxa da RAA	16,80%	14,70%	14,70%	14,70%	14,70%

2. Sublinha que essa elaboração de medidas fiscais de redução de taxas gerais de imposto já envolveu o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e a própria Comissão Europeia, relativamente aos casos do País Basco, de Bolzano, ou de Gibraltar.
3. Particularmente relevante para o presente processo, o Caso Açores (Acórdão do TJUE, Processo C-88/03, de 6 de Setembro de 2006), que concluiu que as taxas reduzidas de IRC definidas para a Região Autónoma dos Açores no Decreto Legislativo Regional n.º 33/99/A, de 30 de dezembro de 1999, constituem um auxílio de Estado ao funcionamento no mercado único.
4. Todavia, faz notar a Requerente, o caso que ora se discute é distinto daquele apreciado no Caso Açores, visto que o quadro legal é inteiramente novo, e que decisões subsequentes à do Caso Açores vieram fixar jurisprudência nesta matéria, nomeadamente quanto aos

critérios que uma determinada medida fiscal deve preencher para ser considerada um auxílio de Estado, densificando, em particular, o critério de “autonomia económica”, estabelecendo que, para que uma medida fiscal aplicável a uma determinada região autónoma seja classificada como auxílio de Estado, é determinante a existência de uma conexão directa entre as diminuições de receita associadas às reduções das taxas de imposto e o aumento das transferências do Estado Central para os entes regionais.

5. No caso, a Requerente entende que não existe essa conexão directa, pelo que a redução das taxas fiscais na RAA, definidas à data dos factos pelo Decreto Legislativo Regional n.º 2/2014/A, de 29 de Janeiro, e pelo Decreto Legislativo Regional n.º 15-A/2021/A, de 31 de Maio, não deverá qualificar-se como um auxílio de Estado, para efeitos do art. 107.º, 1 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).
6. Sustenta a Requerente que, para que se possa concluir pela existência de um auxílio de Estado, têm de se encontrar preenchidos cumulativamente os seguintes requisitos:
 - a) A medida em questão tem de conferir uma vantagem financeira aos seus destinatários, acabando por contribuir para aliviar os encargos que, de outro modo, passariam pelos seus orçamentos;
 - b) A vantagem tem de ter sido concedida por um Estado-Membro, ou através de recursos estatais;
 - c) A medida deve ser *selectiva*, favorecendo certas empresas ou a produção de determinados bens;
 - d) A medida tem de falsear, ou ameaçar falsear, a concorrência, afectando o comércio entre os Estados-Membros.
7. O art. 108.º, 3 do TFUE estabelece ainda que a Comissão Europeia deve ser notificada, a menos que se trate de um auxílio de *minimis* ou um auxílio de Estado justificado pelo Regulamento Geral de Isenção por Categoria.
8. Dos critérios enumerados, a Requerente reconhece que estão verificados os dois primeiros: é conferida uma vantagem financeira aos seus destinatários, aliviando os orçamentos destes; e a vantagem é concedida por um Estado-Membro.
9. Quanto ao terceiro critério, o da “selectividade”, a Requerente entende que ele deve ser objecto de uma análise cuidada, para se determinar se há discriminações materiais

injustificadas. Assim, por exemplo, se a Região Autónoma tiver capacidade para determinar a receita necessária para satisfazer a despesa que tem a seu cargo, e, consequentemente, os meios para ajustar esta última, então estaremos perante medidas cuja selectividade deve ser aferida à luz do quadro autónomo de referência orçamental, aplicável a todas as empresas estabelecidas no território da Região Autónoma.

10. E refere também que a comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios de Estado que respeitam à fiscalidade directa das empresas (JO C 384, de 10 de Dezembro de 1998, “Comunicação da Comissão”) fornece orientações que permitem avaliar se uma medida de natureza tributária pode ser qualificada, ou não, como um auxílio de Estado, nos termos do art. 107.º, 1 do TFUE – sendo o critério principal o facto de essa medida instituir, a favor de determinadas empresas, uma excepção à aplicação do sistema fiscal comum de um Estado-Membro, o que por sua vez reclama que se proceda a uma análise do sistema fiscal comum desse Estado, para se saber se as excepções, ou quaisquer diferenciações relativamente a este regime, se justificam pela natureza ou economia do seu sistema fiscal (aplicando-se na totalidade do território, sem selectividade territorial); sendo que, na falta de tal justificação, se impõe a conclusão de que se trata de um verdadeiro auxílio de Estado.
11. A Requerente assinala, detidamente, as especificidades da RAA, com situação de insularidade e ultraperiférica, reflectida no seu estatuto constitucional – arts. 225.º e seguintes da CRP. E lembra que as Regiões Autónomas, na vertente financeira e tributária, têm competência para (i) criar impostos, contribuições, e arrecadar receitas fiscais apenas nos respetivos territórios (cfr. artigos 24.º a 32.º da LFRA) e (ii) adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos da própria Lei e da sua legislação complementar (cfr. artigo 59.º da LFRA).
12. Além disso, o Orçamento de cada Região Autónoma é financiado não apenas pelas respectivas receitas fiscais próprias, mas também, em conformidade com o princípio da solidariedade nacional, por transferências provenientes do Orçamento do Estado relativo ao território de Portugal Continental, calculadas nos termos da fórmula prevista no artigo 48.º da LFRA.

13. A Requerente lembra ainda que, no plano de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais, o art. 59.º da LFRA prevê que as Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas podem, no quadro constitucional (art. 227.º, 1, i) da CRP, que consagra o poder tributário próprio das Regiões Autónomas), nos termos da lei e tendo em conta a situação financeira e orçamental da região autónoma, diminuir as taxas nacionais do IRS, do IRC, e do IVA, até ao limite de 30%, e dos impostos especiais de consumo, de acordo com a legislação em vigor.
14. De tudo, deduz a Requerente que não se pode considerar que as reduções fiscais em causa no presente processo preencham os critérios necessários à sua qualificação como auxílios de Estado.
15. Para a densificação do conceito de “Auxílios de Estado” contribuiu uma tradição jurisprudencial: o “Caso do País Basco”, o “Caso Gibraltar”, o “Caso Bolzano”.
16. No “Caso do País Basco” (Acórdão de 11 de setembro de 2008, Processos n.ºs C-428/06 a C-434/06), o TJUE, respondendo a um reenvio prejudicial, veio aprofundar os três critérios de autonomia que se encontram ligados à selectividade territorial, nomeadamente:
 - a) Autonomia Processual Formal ou Institucional – O Governo central não deve ter uma ingerência directa no processo legislativo fiscal, isto é, i) não tem de autorizar as normas, ii) não dispõe de direito de veto contra a sua adoção, e iii) não pode avocar a competência para a sua apreciação.
 - b) Autonomia Processual Material – refere-se à extensão das competências da entidade intraestatal, considerando o enquadramento jurídico que a conforma, mesmo com as limitações constitucionais, estatuto de autonomia e acordo económico a que os territórios históricos estejam sujeitos.
 - c) Autonomia Económica – a este respeito, o TJUE sustenta que uma entidade intraestatal só goza de autonomia plena se as consequências económicas resultantes da redução da taxa de imposto não forem compensadas, por ligação directa, por contribuições do Governo central.
17. No “Caso Gibraltar” (acórdão do TJUE de 18 de Dezembro de 2008, Procs. n.ºs T-211/04 e T-215/04), a Comissão começou por considerar que a reforma fiscal era selectiva, tomando o sistema fiscal do Reino Unido como referência apropriada para avaliar a selectividade

territorial, acabando o TJUE por dar razão a Gibraltar e ao Reino Unido, fixando-se o entendimento de que a prova do nexo causal caberia à Comissão, e não à entidade intraestatal, e reconhecendo-se que a política de “auxílios de Estado” não pode fazer-se sem reconhecimento de algum poder dos Estados de escolherem a sua política económica e, portanto, o sistema fiscal e o regime fiscal ou “normal” que considerarem mais adequados e, nomeadamente, de repartirem como entenderem a carga fiscal pelos diferentes factores de produção e sectores económicos.

18. No “Caso Bolzano”, a Comissão Europeia já adoptou o critério propugnado pelo TJUE relativamente à necessidade de (i) aferir a autonomia processual da autoridade intraestatal e (ii) a existência de um nexo causal no que se refere à autonomia financeira. Reforça-se a ideia de que o critério da selectividade regional depende do facto de a medida em causa ser tomada por uma Região com poder institucional e processual, e com autonomia financeira, e da inexistência de nexo de causalidade entre a redução da receita tributária arrecadada pela Província e as contribuições provenientes do Governo central.
19. A Comissão veio a concluir, pois, que a taxa de imposto aplicável às empresas presentes na Província de Bolzano não constitui um auxílio de Estado, uma vez que não se trata de uma medida que apresente selectividade material, tampouco regional porquanto (i) a medida em discussão foi adoptada por uma autoridade local com autonomia processual e institucional e (ii) não existe um nexo de causalidade entre a redução da receita tributária arrecadada pela Província e as contribuições provenientes do Governo central italiano, ou seja, verifica-se autonomia financeira.
20. Examinando esta evolução jurisprudencial e decisória, a Requerente adianta que, no seu entender, a RAA não só possui autonomia processual e institucional face ao Governo central, como, relativamente às taxas reduzidas de IRC, não se verifica uma conexão directa, ou “nexo causa-efeito”, entre a redução de receita fiscal decorrente desta redução de taxas e o aumento das transferências pecuniárias que a região recebe do Governo central.
21. Em termos de selectividade, a redução tributária aplica-se a todos os sujeitos passivos localizados na RAA, sem qualquer discriminação subjectiva, especificamente sem excluirmos as instituições financeiras – o que, no entender da Requerente, preenche os requisitos propostos pelo TJUE, e pela Comissão no “Caso Bolzano”.

22. Quanto à autonomia institucional e processual, insiste que a RAA é inequivocamente dotada dela, e que a LFRA, uma lei de valor reforçado, é que prevê, no seu art. 59.º, que as Assembleias Legislativas Regionais possam diminuir as taxas de IRS e IRC até ao limite de 30%.
23. No que respeita à autonomia económica, no entender da Requerente a RAA é uma entidade intraestatal capaz de assumir as consequências da perda de receita resultante da aplicação de uma taxa de imposto inferior, sem que exista uma compensação directa por parte do Estado central.
24. Quanto a um “nexo causa-efeito” entre a perda de captação de receita e os apoios do Governo central, a Requerente lembra que, à luz do princípio da solidariedade nacional, o Governo central é obrigado a destinar verbas específicas no Orçamento de Estado para as Regiões Autónomas, com o objectivo de mitigar as desigualdades existentes provocadas pelas suas características de insularidade e ultraperifericidade.
25. Tais transferências a título de “custos de insularidade” são essenciais para a prestação de serviços públicos básicos e para a promoção do desenvolvimento, sob pena de não se reunirem os recursos necessários para que estas regiões possam acompanhar o progresso do restante país.
26. No que respeita à RAA, as suas características específicas tornam inviável a possibilidade de subsistência sem nenhum tipo de apoio por parte do Estado central – mas isso não obsta a que estas regiões exerçam plenamente os poderes tributários constitucionalmente consagrados.
27. A LFRA e os Decretos Legislativos Regionais prevêem que os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas constituem receitas próprias das Regiões Autónomas, nas condições por elas determinadas, pelo que a perda resultante da redução da carga fiscal onera exclusivamente as Regiões Autónomas.
28. Logo, sublinha a Requerente, as transferências do orçamento central são uma manifestação do princípio da solidariedade presente na CRP, cujo objectivo em nada se prende com a compensação de perdas de receita tributária – não podendo sequer as Regiões Autónomas contar com transferências concretas decorrentes de uma fórmula. Até porque, nos termos do art. 48.º da LFRA, o montante total a transferir é fixado com total independência das

receitas fiscais das regiões, sendo apenas dependente da despesa corrente do Estado central. Em suma, a actualização do montante a transferir está indexado à despesa corrente do Estado central, sem mais.

29. Por isso, em suma, a Requerente considera que as Regiões Autónomas reúnem as condições necessárias para serem qualificadas como entidades dotadas de suficiente autonomia institucional, processual e económico-financeira.
30. Pelo que, caso a taxa reduzida de IRC seja aplicável a todas as empresas com sede nas regiões, esta não se configurará como uma medida selectiva, nem, consequentemente como um “auxílio de Estado”, uma vez que beneficiará as empresas integradas no respectivo quadro de referência, ou seja, todas as empresas com estabelecimento na Região Autónoma que estabeleceu a medida de alívio da carga fiscal.
31. A Requerente reconhece que não há coincidência de pontos de vista com a AT: porque enquanto para ela tudo se resolve através da constatação de que as reduções fiscais operadas na RAA não se enquadram no conceito de auxílio de Estado, para a AT as empresas que exerçam actividades financeiras não podem beneficiar dessa redução de taxas, por força da Decisão da Comissão (2003/442/CE) tomada para as entidades residentes na RAA com base no acórdão “Caso Açores” do TJUE.
32. Todavia, a Requerente entende que não há qualquer relação de caso julgado entre tal acórdão e decisão e o presente caso – desde logo porque entrou em vigor uma nova redacção da LFRA, nos termos da qual a fórmula aplicável ao montante total das verbas a inscrever no Orçamento de Estado para as Regiões Autónomas passou a depender exclusivamente da despesa corrente do Estado, deixando de ser influenciada por parâmetros como a receita fiscal de cada Região Autónoma.
33. Por outro lado, sustenta a Requerente que, no acórdão “Caso Açores”, o TJUE não se debruçou devidamente sobre o “nexo causa-efeito” entre a redução de taxas de IRC na RAA e as transferências para a RAA provenientes do Governo central – porque, no seu entender, se o tivesse feito teria chegado à conclusão de que o referido “nexo causal” não existe, não ocorrendo, pois, a selectividade definidora da presença de um auxílio de Estado.

34. Entende a Requerente que, também à data dos factos do Caso Açores, o critério de autonomia económica e financeira estava cumprido, não existindo qualquer “nexo causa-efeito” entre a perda de captação de receita e os apoios do Governo central.
35. Lembra a Requerente que, com especial relevância para os períodos de tributação que aqui se discutem, no que diz respeito à RAA, o Decreto Legislativo Regional n.º 2/2014/A, de 29 de Janeiro, consagra no n.º 1 do seu artigo 31.º que, “*Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 20 %*”.
36. E que o Decreto Legislativo Regional n.º 15-A/2021/A, de 31 de maio, estabelece no n.º 1 do seu artigo 47.º que, “*Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 30 %*”.
37. Sublinhando que, quer no caso da RAA, quer no da RAM, os Decretos Legislativos Regionais não apresentam qualquer exclusão de aplicação das taxas reduzidas de IRC às instituições financeiras.
38. Lembra a Requerente que, e em termos de hierarquia, a Lei, o Decreto-Lei e o Decreto Legislativo Regional têm o mesmo valor na ordem jurídica portuguesa (*cfr.* artigo 112.º da CRP), sendo que, em caso de conflito, aplica-se, entre eles, o que for mais recente ou o que contiver uma regra que, por ser mais específica, se adequa melhor ao caso concreto (ou seja, a regra especial). Por sua vez, o Despacho tem valor inferior às Leis e aos Decretos-Lei, e não os pode contrariar.
39. Ora, sendo a LFRA uma lei de valor reforçado, a lei posterior que se afaste do regime estabelecido pela lei de valor reforçado não a derroga, apenas infringe o nela estabelecido – pelo que, conclui a Requerente, deveriam ter sido aplicadas as taxas estabelecidas na LFRA e no Decreto Legislativo Regional aplicável à RAA, ao invés da taxa geral de IRC.
40. Lembra a Requerente que, nos períodos de tributação de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, as taxas de IRC em vigor no continente e nas Regiões Autónomas eram as seguintes:

Anos	2020	2021	2022	2023	2024
Taxa Portugal Continental	21%	21%	21%	21%	21%
Taxa da RAM	20%	20%	14,7%	14,7%	14,7%
Taxa da RAA	16,8%	14,7%	14,7%	14,7%	14,7%

41. Tendo ficado comprovado, segundo a Requerente, que as taxas reduzidas de IRC em vigor na RAA não consubstanciam um auxílio de Estado, infere ela que tais são as taxas reduzidas que lhe deveriam ter sido aplicadas. Daí teriam resultado os montantes de colecta de IRC:

	2020	2021	2022	2023	2024
Lucro tributável imputável ao território continental	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lucro tributável imputável à RAA	2.467.669,91	3.839.852,12	4.118.620,51	12.679.540,91	14.809.997,45
Lucro tributável imputável à RAM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Coleta ... imputável ao Continente	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Coleta ... imputável à RAA	414.568,54	564.458,26	605.437,21	1.863.892,51	2.177.069,63
Coleta ... imputável à RAM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

42. E por isso terá sido apurado um valor de colecta de IRC superior ao que seria devido.
43. Em suma, e no cômputo dos cinco períodos de tributação aqui em discussão, a Requerente concluiu que suportou IRC excessivo no montante global de € 2.336.866,84, conforme evidenciado abaixo:

	2020	2021	2022	2023	2024
Coleta A... liquidada, considerando a taxa de IRC em vigor no continente (21%)	518.210,68	806.368,95	864.910,31	2.662.703,59	3.110.099,46
Coleta A... corrigida, considerando a taxa de IRC em vigor na RAA (16,8% / 14,7%)	414.568,54	564.458,26	605.437,21	1.863.892,51	2.177.069,63
Diferença	103.642,14	241.910,69	259.473,10	798.811,08	933.029,83

44. E por isso a Requerente solicita a declaração de ilegalidade e anulação dos actos tributários de liquidação de IRC dos períodos de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, e o correspondente reembolso do montante global de €2.336.866,84, referente ao somatório dos montantes de IRC suportados em excesso.
45. No que respeita à Derrama, a Requerente começa por recapitular o respectivo enquadramento jurídico: a derrama estadual foi criada através da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, por via do aditamento ao CIRC dos arts. 87.º-A, 104.º-A e 105.º-A, visando a obtenção de receita adicional em contexto de excepcional instabilidade económico-financeira; e paralelamente foram criadas as derramas regionais dos Açores e da Madeira,

respectivamente através do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, e do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de Agosto.

46. A derrama estadual é devida sobre a parte do lucro tributável superior a €1.500.000, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art. 87.º-A do CIRC).
47. E a derrama regional a vigorar na RAA incide sobre a parte do lucro tributável superior a €1.500.000, sujeito e não isento de IRC, apurado por sujeitos passivos residentes na RAA, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento naquela região, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art. 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, de 17 de Outubro, com as alterações introduzidas pelo Decreto Legislativo Regional n.º 1/2018/A, de 3 de Janeiro).
48. A Requerente sustenta que, de acordo com a jurisprudência judicial e arbitral, a derrama regional aplica-se: a) aos sujeitos passivos residentes nas Regiões Autónomas, e aos sujeitos passivos residentes no estrangeiro (ou seja, não residentes em território nacional) mas que mantenham estabelecimento estável nas Regiões Autónomas; b) aos sujeitos passivos de IRC que, não sendo residentes nas Regiões Autónomas, aí exerçam parte da sua actividade através de estabelecimentos estáveis aí existentes, ficando sujeitos às derramas regionais previstas naquelas circunscrições pela parcela do lucro tributável imputável àqueles estabelecimentos.
49. Ora, infere a Requerente, se esta lógica é aplicável a sujeitos passivos que apenas exercem uma parte da sua actividade na RAA, impõe-se que o seja a quem integralmente exerça aí a sua actividade, e aí se encontre sediado.
50. A Requerente apresenta um quadro que sintetiza as percentagens em causa:

Lucro tributável	2020	2021	2022	2023	2024
Derrama estadual aplicável no território continental					
Desde €1.500.000 até €7.500.000	3%	3%	3%	3%	3%
Mais de €7.500.000 até €35.000.000	5%	5%	5%	5%	5%
Superior a €35.000.000	9%	9%	9%	9%	9%
Derrama estadual aplicável na RAA					

Desde €1.500.000 até €7.500.000	2,4%	2,4%	2,4%	2,4%	2,4%
Mais de €7.500.000 até €35.000.000	4%	4%	4%	4%	4%
Superior a €35.000.000	7,2%	7,2%	7,2%	7,2%	7,2%
Derrama estadual aplicável na RAM					
Desde €1.500.000 até €7.500.000	3%	2,1%	2,1%	2,1%	2,1%
Mais de €7.500.000 até €35.000.000	5%	3,5%	3,5%	3,5%	3,5%
Superior a €35.000.000	9%	6,3%	6,3%	6,3%	6,3%

51. A Requerente insiste que, se ela reparte a sua colecta de IRC pela Região Autónoma no Anexo C da declaração Modelo 22, por forma a imputar o imposto subjacente ao volume de negócios aí gerado, também o adicional ao IRC – as derramas estadual e regionais – deveria seguir a mesma lógica de repartição. De onde decorre que a totalidade do lucro tributável apurado pela Requerente, o qual é integralmente alocado à RAA, não deveria ter sido considerado para efeitos do apuramento da derrama estadual a vigorar no território continental, sendo relevante apenas para efeitos de apuramento das derramas regionais a vigorar na RAA.
52. E insiste que, não tendo carácter selectivo, e dispondo a RAA de autonomia institucional e processual e económica, a aplicação das taxas de derrama regional não se traduzem num “auxílio de Estado”.
53. A Requerente especifica os montantes que, no seu entender, estariam em causa:

	2020	2021	2022	2023	2024
Lucro tributável imputável ao território continental	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lucro tributável imputável à RAA	2.467.669,91	3.839.852,12	4.118.620,51	12.679.540,91	14.809.997,45
Lucro tributável imputável à RAM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Derrama estadual	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Derrama regional (RAA)	23.224,08	56.156,45	62.846,89	351.181,64	436.399,90
Derrama regional (RAM)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

54. E estes seriam os valores finais do excesso de derrama:

	2020	2021	2022	2023	2024	Total
Derrama estadual declarada	29.030,10	70.195,56	78.558,62	438.977,05	545.499,87	1.161.261,20

Derrama regional (RAA)	23.224,08	56.156,45	62.846,89	351.181,64	436.399,90	929.808,96
Diferença	5.806,02	14.039,11	15.711,73	87.795,41	109.099,97	232.452,24

55. Sendo desse valor de derrama de € 232.452,24 que a Requerente peticiona a devolução.
56. Quanto aos argumentos utilizados pela AT para indeferir as revisões oficiosas e as reclamações graciosas, a Requerente destaca aquele que se refere à aplicação da Decisão da Comissão, que exclui das reduções de taxas de IRC as empresas que exerçam actividades financeiras e as empresas que prestem serviço intragrupo.
57. Entende a Requerente que a derrama não é uma sobretaxa de IRC, pelo que a questão da Derrama não está abrangida pela Decisão da Comissão, nem pode sê-lo por recurso a analogia, que é vedada em Direito Fiscal (art. 11.º, 4 da LGT).
58. Reconhecendo que as Decisões da Comissão são um acto de direito derivado que, nos termos do art. 288.º TFUE, constituem um acto vinculativo em todos os elementos que as integram – no caso, a aplicação das taxas reduzidas de IRC –, elas não são vinculativas em elementos que não as integram – como é o caso das Derramas –.
59. Pelo que, conclui, deve ser aplicada à Requerente, nos períodos considerados, a derrama regional da RAA, visto que não se trata de um “Auxílio de Estado”.
60. A Requerente assinala ainda que, no processo arbitral n.º 1300/2024-T, se procedeu a um reenvio prejudicial para o TJUE para obter deste uma interpretação vinculativa sobre estes dois pontos:
- (i) a qualificação da taxa reduzida e da derrama regional como auxílio de Estado, nos termos da Decisão 2003/442/CE; e
 - (ii) caso se conclua pela existência de auxílio de Estado, se essa qualificação se mantém, atendendo, por exemplo, à existência de transferências financeiras do Estado Central para as Regiões Autónomas, não dependentes de decisão destas últimas.
61. Entende a Requerente que a pronúncia do TJUE permitirá clarificar esses pontos, deles permitindo inferir que, caso se entenda não estarem em causa “auxílios de Estado”, deixa de se justificar a exclusão das entidades financeiras do âmbito de aplicação das taxas reduzidas de IRC e da derrama regional, pelo que recomenda que, suspendendo-se a instância no presente processo, se aguarde pela referida pronúncia do TJUE.

62. A Requerente reclama ainda juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da LGT, pois, não obstante tratar-se de autoliquidações, ela alega que há um erro imputável à AT, porquanto são as próprias instruções de preenchimento publicadas pela AT no modelo oficial da declaração Modelo 22 que obrigaram a Requerente a enveredar pelo preenchimento do Anexo C, Quadro 06, da declaração Modelo 22, com o título de “*Regime Geral sem Aplicação das Taxas Regionais*”.
63. Termina peticionando a declaração de ilegalidade dos indeferimentos das revisões oficiais e das reclamações graciosas, e, mediatamente, das liquidações de IRC relativamente aos montantes indevidamente suportados (i) devido à errada aplicação à Requerente da taxa geral de IRC, ao invés das taxas reduzidas aplicáveis à RAA; e (ii) devido à errada aplicação à Requerente da taxa de derrama estadual, ao invés das taxas de derrama regional aplicáveis à RAA, tudo por referência aos períodos de tributação de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, invocando ainda o direito ao reembolso do montante total indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios contados, à taxa legal, desde a data do pagamento do imposto-
64. Em alegações, a Requerente retoma os argumentos do pedido de pronúncia arbitral, agora aditados do argumento de que a Decisão da Comissão, sendo explícita, assenta no pressuposto errado de que vigora ainda a anterior LFRA, sendo que a nova redacção da LFRA introduziu, a partir de 2013, reformas significativas no quadro orçamental e financeiro das Regiões Autónomas, de entre as quais a alteração à fórmula de cálculo do montante das transferências orçamentais, a qual é manifestamente distinta daquela examinada pelos Tribunais à data do “Caso Açores” – sendo que, no entender da Requerente, a Decisão da Comissão está confinada aos pressupostos do acórdão proferido no “Caso Açores”.
65. A Requerente insiste que o próprio TJUE laborou num equívoco ao excepcionar as empresas do sector financeiro e aquelas que prestam serviços intragrupo, por não ter dissecado suficientemente a existência, ou não, de uma relação, de um “nexo causa-efeito”, entre a diminuição da receita tributária da RAA, decorrente da redução da taxa do IRC, e as transferências oriundas do Governo Central – pois de uma análise mais aprofundada resultaria, crê ela, que se concluiria pela não-selectividade da medida, pela não-existência de “auxílios de Estado”, e portanto se teria optado pela não exclusão das referidas empresas.

66. Lembra a Requerente, além disso, que, ao contrário daquilo que a Requerida alega, desde que foi consagrada a autonomia regional que os montantes a alocar às Regiões Autónomas têm por base indicadores macroeconómicos que em nada estão relacionados com a receita fiscal de cada uma das Regiões Autónomas, mas sim com o alinhamento daquelas economias ultraperiféricas com a de Portugal Continental.

IV. B. Posição da Requerida

67. Na sua Resposta, a Requerida, ao mesmo tempo que reconhece que as Regiões Autónomas exercem poder tributário próprio, têm a prerrogativa de adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, e dispõem de receitas fiscais nelas cobradas ou geradas, bem como de uma participação nas receitas tributárias do Estado (art. 227.º, 1 da CRP), lembra que, em contrapartida, as Regiões Autónomas não dispõem do poder de revogar ou afastar leis gerais da República em matéria fiscal (Acórdão n.º 91/84 do Tribunal Constitucional).

68. A Requerida faz notar que é a própria Requerente que reconhece que o regime em vigor é o da exclusão, das reduções de taxas de IRC praticadas nas Regiões Autónomas, das empresas que exerçam actividades financeiras, ou de “serviço intragrupo”, e as entidades enquadradas no regime especial de tributação de grupos de sociedades, e que tal regime foi repetidamente reafirmado pelo TJUE e pela Comissão Europeia.

69. Especificamente, a adopção pela RAA de taxas reduzidas de IRC foi objecto de escrutínio pela Comissão, conduzindo à Decisão da Comissão 2003/442/CE, de 11 de Dezembro de 2002, relativa à parte do regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónoma dos Açores referente à vertente das reduções das taxas do imposto sobre o rendimento, onde se pode ler (capítulo VI, conclusão):

“(45) A Comissão verifica que Portugal pôs em execução ilegalmente a parte do regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónoma dos Açores a que se refere a vertente relativa às reduções das taxas do imposto sobre o rendimento, em violação do disposto no n.º 3 do artigo 88.º do Tratado. Contudo, com base na apreciação que precede e após ter examinado tal regime à luz das orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional, a Comissão considera que os auxílios acima referidos satisfazem as condições para poderem ser considerados compatíveis com o mercado comum, ao abrigo das derrogações do n.º 3, alínea a), do artigo 87.º do Tratado e do n.º 3, alínea a), do

artigo 61.º do Acordo EEE, com excepção dos auxílios atribuídos a favor de empresas que exerçam actividades financeiras ou do tipo «serviços intragrupo» (centros de coordenação, de tesouraria ou de distribuição)”.

70. E a decisão consistiu no seguinte:

“Artigo 1.º

A parte do regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónoma dos Açores a que se refere a vertente relativa às reduções das taxas do imposto sobre o rendimento, posta em execução com base nos artigos 4.º e 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º2/99/A, de 20 de janeiro de 1999, é compatível com o mercado comum, sob reserva do disposto no artigo 2.º

Artigo 2.º

A parte do regime de auxílios referida no artigo 1.º é incompatível com o mercado comum desde que seja aplicável a empresas que exerçam as actividades financeiras previstas na secção J (códigos 65, 66 e 67) da nomenclatura estatística das actividades económicas na comunidade europeia (NACE REV. 1.1), bem como a empresas que exerçam as actividades previstas na secção K, código 74, da mesma nomenclatura, cujo fundamento económico é prestar serviços a outras empresas pertencentes ao mesmo grupo, como centros de coordenação, de tesouraria ou de distribuição.

Artigo 3.º

1. Portugal deve adoptar as medidas necessárias para recuperar, junto das empresas que exercem as actividades mencionadas no artigo 2.º, os auxílios pagos a título da parte do regime de auxílios referida no artigo 1.º

2. A recuperação deve efetuar-se imediatamente e segundo as formalidades do direito nacional, desde que estas permitam a execução imediata e efetiva da presente decisão. Os auxílios a recuperar incluem juros a partir da data em que foram colocados à disposição dos beneficiários e até ao momento da sua recuperação. Os juros são calculados com base na taxa de referência utilizada para o cálculo do equivalente-subvenção no âmbito dos auxílios com finalidade regional.

Artigo 4.º

Portugal deve informar a Comissão, num prazo de dois meses a contar da data da notificação da presente decisão, das medidas tomadas para lhe dar cumprimento.

Artigo 5.º

A República Portuguesa é a destinatária da presente decisão”.

71. Em suma, a redução de taxas do imposto sobre o rendimento nas Regiões Autónomas, incluída no regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades daquela Região Autónoma, é compatível com o mercado comum, desde que não beneficie empresas do sector financeiro (como é o caso da Requerente) nem empresas que exerçam as actividades elencadas na Decisão.

72. A Requerida realça que a Decisão da Comissão é explícita e precisa nos seus termos, dirige-

- se a um Estado-Membro concreto, Portugal, e identifica claramente as excepções, sendo assim de aplicação directa no ordenamento jurídico nacional.
73. E, mais ainda, realça que a Requerente preenche o pressuposto de exclusão da redução de taxa de IRC praticada na RAA, em cumprimento da referida Decisão da Comissão.
74. A Decisão 2003/442/CE vincula directamente Portugal e tem efeito directo, independentemente de qualquer acto de transposição para o direito interno, obrigando, portanto, o Estado português a excluir as entidades financeiras da aplicação da taxa reduzida de IRC e da derrama regional.
75. A exclusão das empresas do sector financeiro deveu-se à falta de informação, por parte do Estado Português, relativa à existência de quaisquer distorções na rendibilidade destas entidades pelo facto de estarem sediadas nas Regiões Autónomas, e à convicção da Comissão de que *“tendo em conta a extrema mobilidade dos serviços que oferece, o sector financeiro encontra-se numa situação diferente do resto da economia dos Açores”*.
76. E a Requerida sustenta que, embora a legislação nacional que deu origem à Decisão 2003/442/CE tenha sido alterada pelos diplomas regionais e pela nova Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei n.º 2/2013), o regime jurídico em causa permanece fundamentalmente idêntico ao que estava em vigor aquando da Decisão 2003/442/CE.
77. E que essa Decisão foi mantida pelo Acórdão do TJUE, de 06.09.2006, proferido no Processo n.º C-88/03, e ainda no acórdão do STA de 2011-03-02, no âmbito do Processo n.º 0911/10. O referido acórdão do TJUE voltou a considerar incompatível com o mercado comum a aplicação duma taxa de imposto reduzida às empresas que exerçam actividades financeiras (tal como a Requerente) bem como do tipo “serviço intragrupo” (centros de coordenação de tesouraria e de distribuição) localizadas na região.
78. O que, segundo a Requerida, remove quaisquer dúvidas que pudessem subsistir sobre a exclusão da Requerente de qualquer benefício de taxas reduzidas de imposto sobre o rendimento, e sobre a sua efectiva sujeição às taxas gerais de IRC e à derrama estadual, o que decorre directamente da decisão da Comissão.
79. A Requerida contesta ainda a ideia de uma inexistência de “nexo causa-efeito” entre as medidas de redução das taxas e as transferências estatais, pois todas as perdas de receita fiscal determinarão necessariamente uma transferência financeira superior do Estado

central, em aplicação, aliás, de uma fórmula estabelecida no quadro legal aplicável (art. 48.º da LFRA, onde se estabelece um cálculo que integra um factor relativo ao esforço fiscal de cada Região, que tem uma ponderação de 5%, e que resulta do rácio entre receitas fiscais da Região Autónoma e o produto interno bruto, a preços correntes no ano t-4).

80. Essa tese de inexistência estaria na base do pedido de reenvio prejudicial no âmbito do processo n.º 1300/2024-T, e, portanto, para a Requerida, esse reenvio assenta numa alegação totalmente incorrecta e desprovida de sustentação na legislação aplicável: a de que a política fiscal seguida nas RA é totalmente para efeitos de cálculo das transferências financeiras do Estado.
81. Ou seja, os pressupostos daquele reenvio prejudicial são erróneos, falseando qualquer interesse ou relevância que pudesse pretender-se extrair da pronúncia do TJUE relativamente ao presente processo.
82. Em suma, a redução das taxas dos impostos sobre o rendimento na RAA (regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da Região) é incompatível com o mercado comum quando aplicável a empresas que exerçam actividades financeiras: a questão é clara e não suscita quaisquer dúvidas de interpretação do direito europeu, pelo que, no entender da Requerida, não se justificou o reenvio prejudicial.
83. Pelo que, a não proceder a excepção invocada, a Requerida peticiona a absolvição dos pedidos.
84. Conclusão que é singelamente reiterada em alegações.

IV. C. Fundamentação da decisão

IV. C. 1. Objecto

A questão a decidir no presente processo coloca-nos perante uma certa ambiguidade que tem de ser rapidamente, e categoricamente, desfeita, e pode ser sucintamente caracterizada em dois pontos:

- a) No pedido da Requerente, o que está em causa é a legalidade das liquidações impugnadas, e a legalidade das decisões de indeferimento proferidas relativamente às reacções da Requerente, por via administrativa, contra tais liquidações.
- b) Na fundamentação da Requerente, o que está em causa é muito mais do que uma questão de legalidade: é uma questão de política legislativa, que se prende com um alegado erro de avaliação em que terá assentado a Decisão 2003/442/CE da Comissão Europeia, sustentando a Requerente que os fundamentos da vigência dessa Decisão, não obstante essa legalidade, devem ser sindicados por este Tribunal Arbitral, seja directamente, seja por recurso ao TJUE por via de reenvio.

I- Quanto ao primeiro ponto, que é o único sobre o qual este Tribunal poderá pronunciar-se, resulta inequívoco que não há qualquer ilegalidade nas liquidações impugnadas, nem nos indeferimentos proferidos contra os meios de reacção administrativa a tais liquidações.

E isto porque é pacificamente admitido por ambas as partes no presente litígio que o regime que resulta da Decisão 2003/442/CE da Comissão Europeia está em vigor, vincula o Estado Português, determina a solução legislativa adoptada e é absolutamente claro do ponto de vista do regime jurídico aplicável à Requerente: como entidade que exerce actividade financeira, ela está excluída das reduções de taxas de IRC praticadas nas Regiões Autónomas, nomeadamente na RAA.

Lembremos que o Estado Português já teve ocasião de impugnar a referida Decisão 2003/442/CE da Comissão Europeia, e perdeu em última instância, por via de recurso, em Acórdão do TJUE de 6 de Setembro de 2006 (Proc. n.º C-88/03).

Lê-se nessa decisão:

“101 É indicado neste ponto que compete ao Estado-Membro avaliar a importância desses custos adicionais e demonstrar a sua correlação com os referidos factores. Tais auxílios devem justificar-se pelo seu contributo para o desenvolvimento regional e pela sua natureza, e o seu nível deve ser proporcional aos custos adicionais que visam compensar.

102 Importa sublinhar que, quando alega que as medidas em causa preenchem os critérios previstos pelas referidas orientações não só no que respeita aos sectores da actividade económica que não sejam serviços financeiros, como admite a Comissão na decisão impugnada, mas também no que respeita ao referido sector, o Governo português não contesta os termos das orientações sobre os auxílios

estatais com finalidade regional. Este governo contesta unicamente o modo como a Comissão aplicou estas últimas ao sector financeiro da Região dos Açores. Considera, com efeito, ter demonstrado que as empresas que exercem actividades financeiras devem fazer face aos mesmos custos decorrentes da especificidade geográfica da região em causa que qualquer outra empresa que aí esteja estabelecida.

103 Como se recordou no n.º 101 do presente acórdão, segundo as orientações sobre os auxílios estatais com finalidade regional, compete ao Estado-Membro que concedeu os auxílios avaliar a sua importância e demonstrar que se justificam pelo seu contributo para o desenvolvimento regional e que o nível das vantagens assim concedidas é proporcional aos custos adicionais que visam compensar. Ora, resulta dos autos e do ponto 18 dos fundamentos da decisão impugnada que as autoridades portuguesas não forneceram tais elementos em relação ao sector financeiro.

104 Embora seja verdade que a decisão impugnada não indica a razão pela qual a Comissão tinha considerado necessário dispor de elementos de prova quantificados no que respeita ao sector financeiro, não se pode daí concluir que esta instituição tenha excedido os limites do seu poder de apreciação.

105. Assim, ao declarar incompatível com o mercado comum a parte do regime de auxílios referida no artigo 1.º da decisão impugnada na medida em que se aplica às empresas que exercem actividades financeiras, a Comissão não cometeu um erro manifesto de apreciação.”

Não parecem subsistir dúvidas quanto à pronúncia, pelas instâncias apropriadas, sobre a legalidade do regime estabelecido pela Decisão 2003/442/CE da Comissão Europeia.

Mas há mais: no seu acórdão de 2 de Março de 2011 (Proc. n.º 0911/10), o STA determinou que

“Tendo o TJUE decidido que a Comissão das Comunidades Europeias, ao declarar incompatível com o mercado comum a parte do regime de auxílios referida no n.º I, na medida em que se aplica às empresas que exercem actividades financeiras, não cometeu um erro manifesto de apreciação, quer quanto aos factos, quer quanto ao direito, a liquidação impugnada nos autos limitou-se a dar cumprimento à decisão da Comissão, pelo que, não lhe sendo assacados vícios próprios, não é susceptível de anulação”.

E na fundamentação, o STA tece considerações que são igualmente relevantes para o segundo segmento da nossa própria fundamentação:

“Ou seja, o que está em causa é a decisão da Comissão Europeia. E esta não é sindicável pelos tribunais portugueses. É sim sindicável pelos tribunais comunitários, seja pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (art.º 230º do Tratado de Roma), seja pelo Tribunal de 1ª Instância da UE (art.º 225º do Tratado de Roma), não importando aqui precisar qual o órgão jurisdicional concretamente competente.

É certo que, como é óbvio, a pretensão do recorrente visa o acto de liquidação, porque é esse que o afecta directamente.

Mas o recorrente não assaca a esse acto de liquidação vícios próprios.

O que o recorrente defende é que o acto da Comissão Europeia, que está na base do acto de liquidação, é ilegal, violando normas constitucionais portuguesas.

Ou seja: a recorrente não vem dizer que o acto de liquidação impugnado contenha vícios próprios.

No caso concreto, o acto de liquidação não é mais do que um acto de execução da determinação comunitária.

É um acto de execução de uma decisão da Comissão Europeia.

Que não foi objecto de recurso perante os tribunais comunitários.

Assim, e porque o acto de liquidação não foi atacado por vícios próprios (sendo, como vimos, e na hipótese concreta, um acto executivo), e não excede a determinação comunitária, poderá fazer-se apelo à doutrina do art.º 151.º, n.ºs. 3 e 4, do CPA), defendendo-se aqui a irrecorribilidade do acto de liquidação. Acto ao qual não vêm assacados vícios próprios, antes se limitando tal acto a executar uma decisão comunitária definitiva e executória, contendo-se nos precisos termos e limites dessa decisão.

No caso concreto, e limitando-se a dar execução a uma decisão comunitária, e não mais do que isso, não enfermado de vícios próprios, poderemos dizer que o acto de liquidação não é mais do que um acto de execução dessa decisão.

Ora, os actos de execução que se limitam a pôr em prática o já decidido no acto exequendo são, em regra irrecorribéis, por serem meramente confirmativos, não assumindo autonomamente a natureza de actos lesivos ou interesses legalmente protegidos, lesão essa que, a existir, deriva do acto que anteriormente definiu a situação do interessado (Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4ª Edição, pág. 488, e jurisprudência aí citada.).

Transportando-nos à hipótese dos autos, logo vemos que o acto de liquidação, balizando-se pela decisão comunitária, não enferma de qualquer vício.”

Tudo isto já na vigência da nova Lei das Finanças das Regiões Autónomas (Lei n.º 2/2013), que a Requerente argumentou que teria modificado as premissas em que assentou a Decisão 2003/442/CE da Comissão Europeia.

Decorre directamente da Decisão 2003/442/CE da Comissão Europeia que, como entidade que exerce actividade financeira, a Requerente está igualmente excluída da aplicação da taxa da derrama regional, aplicando-se-lhe a derrama estadual prevista no artigo 87º-A do CIRC – não fazendo sentido que, procurando a Comissão Europeia eliminar os “auxílios de Estado” que beneficiariam as entidades que, nas Regiões Autónomas, exercem actividade financeira, proscrevesse a taxa reduzida de IRC e não proscrevesse, para elas, pela mesmíssima razão, a taxa inferior da derrama regional.

Não devendo esquecer-se que o art. 59.º da LFRA prevê que as Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas podem diminuir as taxas de certos impostos de âmbito nacional e até certos limites, mas não prevê que possam excluir as Regiões Autónomas da incidência de impostos de âmbito nacional – quaisquer impostos, como o imposto extraordinário que é a derrama estadual; não se admitindo que qualquer norma de um Decreto Legislativo Regional possa ser interpretada no sentido de que exclui, do objecto de incidência da derrama estadual, o lucro tributável imputável ao território de uma Região Autónoma (o que, por sua vez, não se compatibilizaria com o art. 57.º, 1 da LFRA).

A esse propósito, veja-se o recente Acórdão do STA, de 24 de Junho de 2026 (Proc. n.º 0217/25.5BALS), no qual, estabelecendo-se que derrama estadual e derrama regional são impostos distintos, que derivam integralmente de diplomas distintos e que não podem ser sobrepostos, afasta a interpretação da derrama regional como uma mera “bonificação” da derrama estadual, e daí retira a conclusão de que todas as entidades que exercem actividades nas Regiões Autónomas (e não somente aquelas que exercem actividade financeira, ou de serviços intragrupo) estão indiscriminadamente sujeitas a derrama estadual.

Concluindo esse Acórdão:

“A derrama estadual, a que alude o artigo 87.º-A do Código do IRC, incide sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português, incluindo a que for imputável a estabelecimentos estáveis nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira”

Logo, quanto à legalidade das liquidações impugnadas, e à legalidade das decisões de indeferimento proferidas contra as reacções da Requerente, por via administrativa, contra tais liquidações, não descortinamos nenhum vício face ao regime em vigor, pelo que é totalmente improcedente o pedido da Requerente, absolvendo-se dele a Requerida.

II- Sobre o segundo ponto, o do alegado erro de avaliação em que terá assentado a Decisão 2003/442/CE da Comissão Europeia, sustentando a Requerente que os fundamentos da vigência dessa Decisão, não obstante essa legalidade, devem ser sindicados neste processo, seja directamente, seja por recurso ao TJUE por via de reenvio, o presente Tribunal não vai pronunciar-se, e somente esclarece o seguinte.

Trata-se de matéria que nem sequer é sindicável pelos tribunais portugueses, como sublinha o acórdão do STA acabado de citar.

Mas, mesmo que o fosse, não poderia sê-lo por um tribunal arbitral em matéria tributária, que está limitado a apreciações de estrita legalidade: “*Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade*” (art. 2.º, 2 do RJAT).

As partes podem tecer, livremente, considerações sobre a oportunidade política ou principiológica do regime legal em vigor, incluindo as Decisões da Comissão Europeia que vinculam o Estado Português; podem livremente apreciar, tanto no plano do Direito constituído como no plano do Direito a constituir, nos seus contornos políticos, se o “Caso Açores” condicionou, ou não, a Decisão da Comissão Europeia; se esse condicionamento foi, ou não, erróneo; se existe, ou não, um “nexo causa-efeito” entre as medidas de redução das taxas e as transferências estatais; se o sector financeiro está, ou não, sujeito às mesmas condições económicas que têm determinado as peculiaridades do regime tributário das Regiões Autónomas; se as condições mudaram entretanto, e se isso aconselharia, ou não, uma nova iniciativa de contestação, por parte do Estado Português, da Decisão da Comissão Europeia.

Mas tais considerações estão rigorosamente vedadas a este tribunal.

Logo, se o pedido não se tem reportado à legalidade das liquidações impugnadas, e à legalidade das decisões de indeferimento proferidas contra as reacções da Requerente, por via administrativa, contra tais liquidações, conduzindo à decisão que acabámos de formular, ter-se-ia tornado imperativo invocarmos a excepção de incompetência absoluta do tribunal, em razão da matéria, excepção dilatória que é de conhecimento oficioso e levaria à absolvição da Requerida da instância (arts. 16.º do CPPT e 96.º, a), 97.º, 1, 99.º, 1, 577.º, a) e 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, c) e e) do RJAT).

Lembremos que, ao contrário do que sucede na arbitragem voluntária, na arbitragem em matéria tributária não é a vontade das partes que define a competência, é a lei (art. 4.º do RJAT e “Portaria de Vinculação”).

O que significa, entre outras coisas, que o tribunal arbitral não pode ampliar, por acordo das partes nem por omissão destas, o âmbito da jurisdição que o Estado decidiu conferir-lhe – pelo que a incompetência material, que é um limite objectivo do exercício da sua função jurisdicional, é de conhecimento prioritário e oficioso, a partir do momento em que se torne

certo que o que é pedido, da sua parte, é uma pronúncia sobre matéria em que o tribunal é absolutamente incompetente.

Da combinação destes dois pontos resulta que não tem cabimento recorrer-se ao reenvio prejudicial, nem suspender-se a instância para aguardar a pronúncia do TJUE suscitada por reenvio prejudicial num outro processo arbitral.

É verdade que o presente tribunal é um órgão jurisdicional para efeitos do disposto no artigo 267.º do TFUE, como resulta do acórdão *Ascendi*, do TJUE, de 12 de Junho de 2014 (Proc. n.º C-377/13), no qual se concluiu pela qualificação dos tribunais arbitrais em matéria tributária, constituídos sob a égide do CAAD, como órgãos jurisdicionais de um Estado Membro, para efeitos do previsto nos artigos 19.º, 3, b) e 267.º do TFUE.

E também é verdade que as decisões arbitrais proferidas pelos tribunais arbitrais em matéria tributária constituídos sob a égide do CAAD são, em regra, irrecorríveis quanto ao mérito, o que determinaria, em princípio, a obrigatoriedade do reenvio.

Todavia, mesmo que nos confinemos aos pressupostos da legalidade das liquidações – novamente, para não cairmos na incompetência absoluta deste tribunal –, há que reconhecer que o TJUE já se pronunciou de modo firme sobre a questão susceptível de ser objecto de reenvio, no citado (e parcialmente transcrito) acórdão de 6 de Setembro de 2006 (Proc. n.º C-88/03), e que essa é uma das excepções à obrigatoriedade do reenvio, reconhecidas pelo próprio TJUE no seu acórdão *Cilfit*, de 6 de Outubro de 1982 (Proc. n.º C-283/81).

Assim sendo, não há fundamento para proceder a um reenvio prejudicial para o TJUE; e, por maioria de razão, não há fundamento para suspensão da instância como forma de se aguardar pelo resultado de um reenvio prejudicial decidido noutro processo arbitral.

IV. C. 2. Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil (como as questões relativas a juros indemnizatórios) – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

V. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar inverificadas as exceções apresentadas pela Requerida;
- b) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo-se de todos os pedidos a Requerida, mantendo na ordem jurídica os actos impugnados, tanto os de liquidação (liquidações de IRC n.ºs 2021..., 2022..., 2023..., 2024 ... e 2025..., relativas, respectivamente, aos exercícios de 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024) como os de indeferimento de reclamações graciosas e de pedidos de revisão oficiosa (indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa n.ºs ...2025... e ...2025...; indeferimento das reclamações graciosas n.ºs 2025..., ...2025... e ...2025...);
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 2.569.319,08 (dois milhões, quinhentos e sessenta e nove mil, trezentos e dezanove euros e oito cêntimos), nos termos do disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, a), do RJAT e art. 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. Custas

Custas no montante de € 33.048,00 (trinta e três mil e quarenta e oito euros) a cargo da Requerente (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, 2 e 22.º, 4, do RJAT).

Lisboa, 3 de Agosto de 2026

Os Árbitros

Fernando Araújo

Luis Baptista

Nuno Pombo