

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 127/2018-T

Tema: IRC – Dupla tributação jurídica internacional.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Filipa Barros e Miguel Patrício, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 20 de Março de 2014, A... S.A., NIPC..., com sede na ... n.º..., ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017..., que teve como objecto o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2015..., relativo ao exercício de 2014, num valor a pagar de € 4.268,27, tendo sido anteriormente efectuado um pagamento por autoliquidação no valor de € 545.331,20.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese a ocorrência de erro nos pressupostos de facto e de direito, por violação dos artigos 13.º do Código das

- Sociedades Comerciais e artigo 4.º, n.º 1, artigo 17.º, n.º 1, artigo 68.º, n.º 1, artigo 90.º, n.º1, alínea a) e n.º 2 e artigo 91.º, n.º1 do Código do IRC.
3. No dia 21-03-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 11-05-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 01-06-2018.
 7. No dia 05-07-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
 8. No dia 11-10-2018, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente, e onde foi proferido despacho a prorrogar por 2 meses, nos termos do art.º 21.º/2 do RJAT, o prazo previsto no n.º 1 do mesmo artigo.
 9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2/b), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente dedica-se, e dedicava-se em 2014, à actividade de fabricação de equipamentos e aparelhos de rádio e comunicação (emissores de rádio, telegrafia e telefonia), estudos, projectos, comercialização, instalação e conservação de equipamentos de telecomunicações, eléctricas e electromecânicos e construção de obras públicas e particulares.
- 2- A Requerente é, e era à data dos factos, um sujeito passivo de IRC, com sede e direcção efectiva em Portugal.
- 3- Em 28-05-2015, a Requerente submeteu a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, referente ao período de tributação de 2014.
- 4- Da referida declaração de rendimentos resultou o seguinte:
 - colecta total de IRC: €887.126,02;
 - montante a pagar: €545.331,20.
- 5- Na referida declaração, a Requerente não indicou qualquer crédito de imposto por rendimentos obtidos no estrangeiro.
- 6- Na referida declaração não foi efectuada qualquer dedução à colecta a título de dupla tributação jurídica internacional.

- 7- A Requerente constituiu uma representação permanente em Angola sob a forma de Sucursal: a B..., S.A. – Sucursal em Angola (doravante, “Sucursal”).
- 8- A Requerente promoveu o registo da Sucursal em Angola, tendo sido atribuída a matrícula n.º ... –..., com a apresentação “Ap...– Sucursal”, sendo identificados a sede, o objecto, o capital afecto e o representante.
- 9- A principal actividade da Sucursal consiste na prestação de serviços de instalação e conservação de equipamentos de telecomunicações, electricidade e electromecânica.
- 10-Do Certificado de Registo de Investimento Privado (“CRIP) emitido pelas autoridades angolanas, consta que o promotor do investimento foi a Requerente, “visando o registo de uma Sucursal, cuja actividade principal é a prestação de serviços de instalação e conservação de equipamentos e telecomunicações, electricidade e eletromecânica”.
- 11-No Certificado de Registo de Investimento Privado, a Agência Nacional para o Investimento Privado (ANIP) refere que o investimento da Requerente em Angola assume a forma de Sucursal.
- 12-As Autoridades Fiscais da República da Angola atribuíram o número de identificação fiscal ... à Sucursal da Requerente.
- 13-As operações da Sucursal encontram-se reflectidas na contabilidade da Requerente, referente ao exercício de 2014, da seguinte forma:

Conta SNC (integração)	Descrição	Saldo em AKZ B... (sucursal) em 31.12.14	Saldo em Euros integrado na A... (casa mãe) com base no câmbio médio de 131,393	Saldo apresentado no balancete da A... (casa mãe) em Euros (31-12-2014)	Balancete A... (Documento 3)	Extratos de conta (Documento 4)
618	SUCURSAL ANGOLA	-889.648.608,40	-6.770.898,06	-5.128.257,16	página 1	página 1
62688	SUCURSAL ANGOLA	-867.380.995,66	-6.601.424,70	-6.398.873,37	página 12	página 2
639	SUCURSAL ANGOLA	-390.275.860,87	-2.969.913,62	-3.030.014,23	página 14	página 3
648	SUCURSAL ANGOLA	-109.144.843,99	-830.674,72	-872.823,59	página 14	página 4
6819	SUCURSAL ANGOLA	-27.323.674,87	-207.953,81	-210.786,59	página 15	página 5
6839	SUCURSAL ANGOLA	-6.921.666,16	-52.679,11	-245.832,86	página 15	página 6
68888	SUCURSAL ANGOLA	-77.508.884,33	-589.901,17	-37.684,05	página 16	página 7
699	SUCURSAL ANGOLA	-12.167.550,86	-92.604,25	-111.754,58	página 17	página 8
719	SUCURSAL ANGOLA	968.448.698,12	7.370.626,27	7.471.029,99	página 18	página 9
729	SUCURSAL ANGOLA	1.634.131.007,34	12.436.971,58	11.924.141,13	página 19	página 10
76219	SUCURSAL ANGOLA	2.606.935,75	19.840,75	134.062,92	página 20	página 11
7819	SUCURSAL ANGOLA	11.160.000,00	84.936,03	86.093,04	página 21	página 12
78688	SUCURSAL ANGOLA	3.716.776,34	28.287,48	262.567,43	página 22	página 13
7879	SUCURSAL ANGOLA	7.295.489,88	55.524,19	56.280,55	página 22	página 14
7889	SUCURSAL ANGOLA	30.571.049,16	232.668,78	64.683,24	página 22	página 15
799	SUCURSAL ANGOLA	2.343.485,68	17.835,70	18.078,66	página 22	página 16
Total (RAI) > (+) positivo/(-) negativo		279.951.357,13	2.130.641,34	3.980.910,53	-	-

- 14- A Sucursal não é sujeito passivo de IRC em Portugal, em virtude de não exercer qualquer actividade em território português nem aí auferir qualquer rendimento.
- 15- A Sucursal, em 2014, estava sujeita ao imposto sobre o rendimento vigente em Angola, o imposto industrial.
- 16- Em 2014, a Sucursal apresentou às Autoridades Fiscais da República de Angola a declaração modelo 1 de imposto industrial.
- 17- Da declaração modelo 1 de imposto industrial apresentada pela Sucursal, resulta o seguinte:
- resultado antes de impostos de kwanza 279.951.357,13;
 - colecta de imposto industrial de kwanza 61.361.808,00.
 - total de imposto a pagar nulo em resultado da existência de retenções na fonte sofridas (dedutíveis à colecta do imposto municipal) no montante de kwanza 207.091.181,19, correspondente a €1.576.120,35.
- 18- O imposto sobre o rendimento pago pela Sucursal da Requerente em Angola correspondeu a Akz. 61.361.808,00.
- 19- Dado que as retenções na fonte apresentadas na declaração modelo 1, ascenderam a Akz 207.091.181,19, a Sucursal não procedeu ao pagamento do imposto industrial à data da entrega da referida declaração.
- 20- O imposto liquidado foi integralmente pago por via das referidas retenções na fonte suportadas pela Sucursal na sequência de serviços por esta prestados localmente.
- 21- As Autoridades Fiscais da República de Angola não emitiram qualquer documento comprovativo do efectivo pagamento de imposto industrial, ainda que o mesmo tenha tido lugar através da retenção na fonte.
- 22- As Autoridades Fiscais da República de Angola procederam ao carimbo da declaração modelo 1, como forma de comprovar a sua entrega.
- 23- A Requerente solicitou à entidade que maior montante reteve a título de retenções na fonte, no exercício de 2014 – C... S.A.R.L. -, que emitisse uma declaração atestando as referidas retenções na fonte efectuadas.

- 24- Foi emitido pela C... um ofício dirigido à Administração Geral Tributária Angolana, que declara o montante de retenção na fonte retido à Sucursal da Requerente em Angola, no anos de 2014, ascendeu a Akz 91.209.144,96.
- 25- O referido ofício deu entrada na Administração Geral Tributária Angolana em 16-08-2016.
- 26- Ao emitir o referido documento, a C... indicou à Administração Geral Tributária Angolana o montante das retenções efectuadas mensalmente, através dos diferentes DARs (Documentos de Arrecadação de Receita), suportados por mapas cuja paginação termina em “A”.
- 27- Em 23-05-2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa n.º ...2017... da autoliquidação de IRC, referente ao período de tributação de 2014, na qual solicitou a restituição de imposto indevidamente cobrado naquele período, por referência a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional não deduzido à coleta de IRC.
- 28- Em 13-11-2017, a Requerente foi notificada do projecto de indeferimento da reclamação graciosa e para, querendo, exercer o seu direito de audição.
- 29- Em 22-11-2017, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia e apresentou os seguintes elementos:
- Fotocópias do balancete (gastos e rendimentos) antes do apuramento de resultados, com referência ao período de tributação de 2014;
 - Fotocópias dos extractos de contas de gastos e rendimentos da Sucursal, incorporadas nas contas da Requerente;
 - Quadro resumo dos rendimentos e gastos imputáveis à Sucursal e a sua correspondência nas contas da Requerente em SNC;
 - Certificado de Registo de Investimento Privado;
 - Certidão da Conservatória do Registo Comercial de Luanda;
 - Fotocópia da atribuição do n.º de identificação fiscal da Sucursal
 - Ofício emitido C... S.A.R.L.
- 30- A Requerente, mediante notificação datada de 20-12-2017, foi notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa.
- 31- Da referida decisão consta, para além do mais, o seguinte:

“Em primeiro lugar, a reclamante não faz qualquer prova quanto à sua relação com esta entidade que alegadamente terá pago imposto em Angola.

De facto, não dispõe a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de quaisquer elementos que lhe permita cabalmente assegurar a relação entre a reclamante e aquela entidade, seja qual for o seu estatuto jurídico.

Em segundo lugar, não foram carreados ao processo com a petição quaisquer elementos contabilísticos e de suporte que permitam assegurar e confirmar que os lançamentos contabilísticos correspondentes à contabilidade da alegada sucursal se encontram reflectidos na contabilidade da reclamante.

Por fim, referir ainda que nem tão-pouco a declaração junta pela reclamante como modelo 1 de imposto industrial prova o imposto pago por aquela entidade. Isto é, não é demonstrada à AT a liquidação emitida em nome daquela entidade, residente para efeitos fiscais em Angola, nem tao pouco se efetivamente suportou e entregou um eventual imposto daí decorrente.

Por conseguinte, verificamos encontrar-se violada a norma do n.º 1 do artigo 74.º da LGT porquanto a reclamante não faz prova em sede de procedimento de reclamação graciosa do alegado e peticionado, pelo que restará apenas indeferir o respetivo pedido.”

32-Do procedimento de reclamação graciosa consta, para além do mais, parecer, da autoria da coordenadora da Divisão de Justiça Administrativa da DF de Lisboa com o seguinte teor: “atento o teor da petição de reclamação, bem como os elementos que instruem os autos, verifica-se que a reclamante não logrou carrear para estes autos prova idónea das alegações ora produzidas, nomeadamente elementos contabilísticos e de suporte, ou como a própria liquidação do imposto alegadamente suportado em angola, conforme lhe competia em conformidade com o disposto no art.º 74º da LGT. Como tal, deve a reclamação ser INDEFERIDA, e em consequência manter-se a liquidação adicional de IRC no 2015..., respeitante ao exercício de 2014.”.

33-No decurso do presente processo arbitral, a Requerente obteve o carimbo em falta e juntou ao processo a mesma declaração modelo 1 de imposto industrial,

anteriormente apresentada, assinada pelo mesmo funcionário do Fisco Angolano, mas com o carimbo das Autoridades Fiscais Angolanas e com um selo branco.

34- A referida declaração modelo 1 foi também assinada e carimbada pelo Cartório Notarial de ..., Província de Luanda.

35- Após o início do presente processo arbitral, a Requerente foi notificada da decisão proferida pela Autoridade Tributária num procedimento de revisão oficiosa de acto tributário, que teve como objecto o acto de autoliquidação de IRC referente ao período de tributação de 2012.

36- Da referida decisão consta, para além do mais, o seguinte:

Analísado o documento junto ao processo no âmbito do exercício do direito de audição, (declaração Modelo 1 do período de tributação de 2012) como prova de pagamento do imposto industrial na República de Angola relativo aos rendimentos líquidos obtidos pelo estabelecimento estável da requerente situado nesse país, considera-se que foi feita a prova exigida, na medida em que o documento em causa composto por quatro folhas, cumpre com os requisitos exigidos no ponto 2. do Ofício Circulado 20030, de 18 de dezembro de 2000.

- A requerente, registou na sua contabilidade os rendimentos e gastos respeitantes à sua sucursal situada na República de Angola, os quais têm correspondência com as quantias inscritas na Declaração Mod. 1.

A.2. Factos dados como não provados

1- As correspondências entre as quantias em Kwanzas Angolanos (Akz) constantes dos factos dados como provados, e os valores em euros indicados pela Requerente.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções

plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal e por declarações de parte produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Em especial, os factos dados como provados nos pontos 7 a 9 e 14 da matéria de facto, dizendo respeito à existência da Sucursal Angolana da Requerente, foram afirmados taxativamente pelas testemunhas e declarante ouvidos, e são coerentes com a prova documental disponível, não se podendo deixar de assinalar que a própria AT o reconheceu já, conforme resulta do ponto 36 da matéria de facto.

O ponto 13 dos factos dados como provados, referente à integração das contas da Sucursal nas contas da Requerente, resulta da documentação junta com a reclamação graciosa, designadamente dos balancetes da Requerente, cuja genuinidade não foi questionada pela AT, e foi afirmada pelos depoentes e declarante aquando da respectiva audição, notando-se, ainda, que relativamente ao ano de 2012, a própria AT aceitou que os rendimentos e gastos da sucursal eram, já então, registados na contabilidade da Requerente.

Os pontos 15 a 19 e 21 da matéria de facto, dizem respeito ao pagamento do Imposto em Angola, e resulta suficientemente da documentação apresentada pela Requerente a esse respeito, conjugada com a prova testemunhal que corroborou a sua autenticidade, notando, também aqui, que relativamente ao ano de 2012 a AT aceitou, para prova de factualidade idêntica, o mesmo tipo de documentação.

Os pontos 23 a 26, relativos à documentação relativa à sociedade Angolana C..., resultam dessa mesma documentação, conjugada com a prova testemunhal que denotou conhecimento pessoal e directo sobre a forma com a mesma foi produzida e obtida.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

O facto dado como não provado deve-se à insuficiência de prova a seu respeito, sendo que a circunstância de a Requerente ter utilizado uma determinada taxa de câmbio nos seus registos contabilísticos, não permite, *de per si*, concluir que tal é a taxa correcta.

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.

B. DO DIREITO

a. da excepção

Começa a Requerida a sua defesa arguindo a incompetência material do Tribunal para a apreciação do pedido formulado pela Requerente para que seja condenada a AT a proceder ao reembolso das importâncias indevidamente pagas pela requerente, a título de IRC, no montante de €467.009,72, enquanto excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Como refere a Requerida, a *“requerente pretende que sejam acolhidos os cálculos por si efectuados e que seja ordenada a reforma da liquidação de IRC, aliás em vários artigos da petição é essa mesmo a expressão que utiliza, de acordo com esses mesmos cálculos procedendo-se ao reembolso de uma quantia que, no fundo, corresponde, na totalidade, ao reembolso de um suposto imposto pago em Angola como contribuição industrial.”*

Como também refere a Requerida, *“inexiste qualquer suporte legal que permita que sejam proferidas pelos tribunais arbitrais condenações de outra natureza que não as decorrentes dos poderes fixados no RJAT: poderes declaratórios com fundamento em ilegalidade.”*, sendo que *“a definição dos actos em que se deve concretizar a execução de julgados arbitrais compete, em primeira linha, à AT, com possibilidade de recurso aos tribunais tributários para requerer coercivamente a execução, no âmbito do processo de*

execução de julgados, previsto no artigo 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).”

Conclui a Requerida que *“que a condenação da AT a reformar uma liquidação de acordo, e a proceder à restituição de uma quantia que apenas resulta de cálculos apresentados pela requerente, bem como, a emitir um reembolso de um hipotético crédito de imposto que no caso corresponde, na totalidade, ao imposto supostamente pago em Angola, se encontra excluída do âmbito da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.”*

Assiste, efectivamente, razão à Requerida na matéria em causa.

Com efeito a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária a funcionar no CAAD é uma competência essencialmente anulatória, que legitima a confirmação ou anulação de determinados actos tributários, em função da sua (i)legalidade, bem como a condenação da AT em determinados efeitos directos e imediatos das decisões de anulação, como seja o pagamento de juros compensatórios e/ou a compensação pela prestação de garantia indevida.

Ora, o pretendido pela Requerente no pedido assinalado pela Requerida, e acima indicado, como se verá adiante, extravasa já aqueles efeitos directos e imediatos da anulação, requerendo a realização de determinadas operações materiais cuja execução não cumpre aos tribunais arbitrais realizar ou sancionar.

Tal não conduz, todavia, à consequência jurídica retirada pela Requerida.

Com efeito, o pedido formulado, para se *“ordenar o reembolso das importâncias indevidamente pagas, pela Requerente, a título de IRC no valor total de Euro 467.009,72 (quatrocentos e sessenta e sete mil e nove euros e setenta e dois cêntimos)”*, é, por regra, verificados os respectivos pressupostos – ou seja de que houve efectivamente imposto indevidamente pago – um pedido que decorre directa e imediatamente da decisão anulatória, integrando, por isso, o âmbito da competência dos tribunais arbitrais tributários.

O que está em causa, na questão assinalada pela Requerida, não será, portanto, uma questão de competência do Tribunal para apreciar o pedido em questão, mas, antes a verificação, ou não, dos pressupostos de tal pedido.

Face ao exposto, haverá que julgar improcedente a arguida incompetência material deste Tribunal para apreciar o pedido para se *“ordenar o reembolso das importâncias*

indevidamente pagas, pela Requerente, a título de IRC no valor total de Euro 467.009,72 (quatrocentos e sessenta e sete mil e nove euros e setenta e dois cêntimos)”, formulado pela Requerente.

Lateralmente, e ainda no âmbito da mesma questão, refere ainda a Requerida que *“Aliás, a pretensão da requerente se bem se entende, nem sequer contempla um pedido de anulação de liquidação, mas antes um pedido de reembolso de imposto em determinado montante quase como se tratasse de um pedido de entidade não residente que pretende recuperar o alegado imposto pago, neste caso, em Angola.”.*

Ora, como tem sido jurisprudência recorrente dos tribunais superiores da jurisdição estadual tributária *“Na interpretação das peças processuais devem observar-se os critérios impostos pelos princípios do moderno processo e bem assim pelo princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, pelo que o tribunal deve extrair da redacção dada ao pedido na petição inicial o sentido mais favorável aos interesses do peticionante, estabelecendo, ainda que com recurso à figura do pedido implícito, qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica.”*²

A Requerente pede expressamente a anulação da *“decisão da Autoridade Tributária de indeferimento da reclamação graciosa supra identificada, por erro nos pressupostos de facto e de direito”*, estando perfeitamente claro, até para a Requerida, crê-se, que a ilegalidade daquele indeferimento está directamente relacionado com a posição aí tomada sobre a legalidade dos actos tributários que foram o seu objecto, e de que conheceu, pelo que se crê manifesto que, conforme, de resto, a própria Requerente esclareceu no seu articulado de resposta à excepção, naquele pedido está implícita a anulação daqueles actos tributários, que era o peticionado na reclamação graciosa, cuja anulação da decisão final de indeferimento a Requerente expressamente pede.

De resto, a parte mais substancial da resposta e alegações da Requerida incidem sobre tal matéria, denotando que, também a Requerida, compreendeu que assim era, e que, na medida do que entendeu necessário, exerceu todos os direitos que, como parte lhe assistem.

Deste modo, e como previamente se indicou, haverá que julgar improcedente a arguida excepção da incompetência material deste Tribunal arbitral.

*

b. do fundo da causa

Em causa nos presente autos, como é consensual, está a aplicação dos art.ºs 90.º e 91.º do CIRC aplicável (versão 2014), cujo teor, no que para o caso interessa, é o seguinte:

“

Artigo 90.º

Procedimento e forma de liquidação

1 - A liquidação do IRC processa-se nos termos seguintes:

- a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;
- b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efetuada até 30 de novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo que se encontre determinada;
- c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.

2 - Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;”

“Artigo 91.º

Crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional

1 - A dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

² Ac. do STA de 16-12-2015, proferido no processo 01508/14.

b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do artigo 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.”

Como a própria Requerida, certamente, sintetiza, “*o exercício do direito ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos previstos no n.º 1 do art.º 91.º do Código do IRC, depende de: (i) os rendimentos (ilíquidos, i.e., acrescidos do imposto pago no estrangeiro) se encontrarem incluídos na matéria colectável; e (ii) da existência de imposto pago no estrangeiro sobre os rendimentos em causa.*”.

É isto que cumpre, portanto, no caso apurar.

*

Relativamente ao primeiro dos requisitos que se vem de apontar, atentos os elementos constantes do processo, devidamente reflectidos na matéria de facto dada como provada, crê-se não haver matéria susceptível de fundar qualquer dúvida razoável a seu respeito.

Sendo certo que, como aponta a Requerida:

- “*a requerente apresentou declaração nos termos da al. a) do no 1 do art. 90º do CIRC e não indicou qualquer crédito de imposto por rendimentos obtidos no estrangeiro*”;

- “*também não apresentou qualquer declaração de substituição, nos termos do nº 2 do art. 122º do CIRC no prazo aí estabelecido.*”;

- “*não foi a AT que lhe desconsiderou qualquer dedução à colecta referente a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, mas sim a requerente que optou, por razões que se desconhecem, (...) que não contribuísem para a determinação do seu lucro tributável os lucros e os prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português*”;

e que, portanto, “*este facto não pode irreleva, designadamente, em termos da presunção da veracidade das declarações dos contribuintes, (...) e da distribuição do ónus de prova*”, menos certo não é que tal equivale a uma proibição ou impossibilidade de prova.

Dito de outro modo, a circunstância de a Requerente não ter feito constar o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional que ora pretende fazer valer, da sua

declaração de IRC, não preclude a possibilidade de, demonstrados os respectivos pressupostos, o correspondente direito ser-lhe reconhecido.

Ora, no caso, e no que ao pressuposto relativo à exigência de que “*os rendimentos (ilíquidos, i.e., acrescidos do imposto pago no estrangeiro) se encontrarem incluídos na matéria colectável*”, não se têm dúvidas de que o mesmo se encontra demonstrado, como dúvidas não teve a própria AT, desde logo, aquando da apreciação do pedido de revisão oficiosa, com o mesmo objecto, relativo ao exercício de 2012 (cfr. ponto 36 dos factos dados como provados), e mesmo aquando da apreciação efectuada, a esse respeito, na reclamação graciosa *sub iudicie*.

Efectivamente, após o exercício do direito de audição, na decisão final da reclamação graciosa apenas se fez constar o seguinte:

26. Quanto ao segundo tópico de indeferimento, enquanto evidência contabilística de que as operações da sucursal se encontram integralmente refletidas na contabilidade da reclamante, são juntas fotocópias do balancete da reclamante, quanto ao exercício de 2014, antes do apuramento do resultado líquido do período (a fls. 83 a 104).
27. Carreou-se ainda aos autos fotocópias dos extratos de contas de gastos e rendimentos da sucursal, incorporados nas contas estatutárias da reclamante (a fls. 106 a 121).
28. Segundo a reclamante, do quadro introduzido no artigo 18.º do seu requerimento de audição prévia, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais, resulta um resultado antes de imposto (RAI) positivo da sucursal de kwanzas (Akz.) 279.951.357,13, inscrito na modelo 1 das autoridades fiscais angolanas.
29. Este valor foi integrado nas contas da reclamante, no montante de € 2.130.641,34.
30. Em paralelo, foram feitas harmonizações, integrando nas contas da reclamante um lucro superior em € 1.850.269,19 ao apurado pela sucursal angolana, ascendendo a € 3.980.910,53.

Ou seja, não colocou em causa a AT o quadro introduzido no art.º 18.º do pedido de reclamação graciosa, nem as demais alegações que a ora Requerente fez a este propósito, sustentadas na documentação que apresentou em sede de audiência prévia naquele procedimento, ao contrário do que aconteceu relativamente aos primeiro (ter sido a Requerente quem suportou o imposto em Angola) e terceiro (efectivo pagamento do imposto em Angola) fundamentos de indeferimento projectados (cfr. pontos 23 a 25 e 31 a 36 da decisão de indeferimento da reclamação graciosa).

Também aqui, se considera que a documentação junta pela Requerente em sede de audiência prévia do procedimento de reclamação graciosa (balancetes e extractos de

contas), que, reitera-se, não foi questionada nem – como lhe competiria se suspeitasse de alguma falha ou irregularidade – objecto de qualquer pedido de esclarecimento ou comprovação da parte da AT, é adequada à demonstração de que a contabilidade da Sucursal em Angola se encontrava, em 2014, integrada na contabilidade da Requerente, sendo, portanto, correspondentemente computada para efeitos do cálculo do lucro tributável daquela.

*

Assente, então, que “(i) os rendimentos (ilíquidos, i.e., acrescidos do imposto pago no estrangeiro) se encontrarem incluídos na matéria colectável”, cumpre aferir da comprovação da “(ii) da existência de imposto pago no estrangeiro sobre os rendimentos em causa.”.

Essencialmente, o indeferimento da reclamação graciosa *sub iudice* radica na doutrina veiculada pelo Ofício-Circulado n.º 20.022 de 19/05/2000, segundo o qual a efectivação do crédito de imposto por dupla tributação internacional deve ter como suporte “documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respectivo Estado de onde são originários os rendimentos”.

Com efeito, e como se viu, após a realização da audiência prévia, concluiu a AT, em suma, que não se encontrava devidamente provado:

- ter sido a Requerente quem suportou o imposto em Angola; nem
- o efectivo pagamento do imposto em Angola.

Ou seja, a final, em sede de reclamação graciosa, a AT concede a existência de uma sucursal da Requerente em Angola (“aceitando-se a qualidade de sucursal desta entidade”), e não coloca em causa, como se viu, a integração das respectivas contas na contabilidade da Requerente, tudo se reconduzindo à questão da prova do efectivo pagamento do imposto em Angola pela Requerente, apreciada à luz da supra-citada circular.

Relativamente ao entendimento daquela circular, diga-se, desde logo, que a AT é livre de consagrar, de forma genérica, a aceitação de determinado tipo de documentação como idónea a demonstrar certos pressupostos de normas tributárias constitutivas de

direitos dos contribuintes, devendo, até, mesmo proceder dessa forma, em homenagem aos princípios da certeza e segurança jurídica, da igualdade e da eficácia e simplicidade de procedimentos.

Não haverá, assim, qualquer óbice de natureza legal – antes pelo contrário – a que a AT, como acontece no referido Ofício-Circulado, se auto-vincule a aceitar determinado tipo de documentação para determinados efeitos.

Pelo contrário, todavia, não se deverá aceitar que a AT, como acontece no caso, de forma genérica ou na aplicação de instruções internas da índole das referidas, vede aos contribuintes a utilização de meios de prova que a lei admite e não defere à AT a faculdade de restringir, com o argumento de haver formas “*mais seguras*”, ou “*inequívocas*” de demonstrar os factos em crise.

Ou seja, e em suma, se à AT é lícito definir que determinados meios de prova serão, por si, considerados aptos à demonstração de determinados factos, assim transmitindo aos contribuintes a segurança de que, munidos do mesmos, a AT não levantará quaisquer objecções ao teor dos mesmos, já não será legítimo àquela Autoridade, de forma abstracta e *a priori*, crismar – directamente ou por exclusão – outros meios de prova como inidóneos, nos casos em que tal não resulte da lei, nem esta lhe confira a faculdade de o fazer.

Deste modo, confrontada, como acontece no caso, com documentação ou outros meios de prova, legalmente admissíveis mas que não correspondem ao que se encontra previamente por si definido como apto às finalidades de prova pretendidas, não poderá a AT demitir-se de analisar criticamente tal prova, e fundar devidamente as dúvidas que, em concreto, a mesma lhe suscita, e limitar-se, simplesmente, a recusá-la por não corresponder àquela que genericamente foi reputada como idónea para os fins em causa.

De resto, no caso o requisito formal criado pela AT não consta de previsão expressa do Código do IRC, mormente das normas dos artigos 91.º e 123.º.

Argumenta a Requerida, que no artigo 51.º-B do CIRC, relativo à “*Prova dos requisitos de aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos*”, são indicados como documentos relevantes, “*declarações ou documentos confirmados e autenticados pelas autoridades públicas competentes do*

Estado, país ou território onde a entidade que distribui os lucros ou reservas tenha a sua sede ou direcção efectiva.”.

A argumentação em causa é, todavia, insusceptível de ser acolhida, desde logo, porquanto o raciocínio, que perpassa a referida argumentação, segundo o qual se o legislador para efeitos do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos entendeu como necessária determinada documentação, a mesma se há-de considerar, igualmente necessária para efeitos do regime relativo ao crédito de imposto por dupla tributação (no caso jurídica) internacional, é perfeitamente reversível, já que se poderá, com igual fundamento e legitimidade, argumentar que se o legislador o fez no primeiro caso, e não o fez no segundo, quando podia perfeitamente fazê-lo, será porque não pretendeu que assim fosse.

Daí que o argumento em causa, à míngua de outros que o corroborem, não se poderá ter como determinante.

Relativamente à documentação apresentada pela Requerente, argumenta a Requerida que *“os documentos apresentados revelam que foi efectuada uma retenção na fonte do imposto sobre o rendimento (...) para ser entregue ao Estado”* mas que tal *“não permite concluir de forma inequívoca que o imposto retido esteja calculado em plena conformidade com o disposto nos normativos legais aplicáveis, (n)em que tenha sido efectivamente pago, justamente, por inexistir uma confirmação ou autenticação por parte das autoridades fiscais competentes.”.*

Sucedem que este entendimento da AT tem subjacente uma mundividência que pressupõe que todos os estados estrangeiros são organizados em quadros burocráticos e legais análogos ao nacional/europeu ocidental, o que, notoriamente, e sobretudo, mas não só, em países menos desenvolvidos não é o caso. Por outro lado, assume também que as administrações tributárias estrangeiras, a nível global, estão ao dispor de todos quantos aí auferem rendimentos, para emitir as declarações e certidões que a AT portuguesa entenda necessárias, assumindo um quadro legal – não demonstrado, todavia – análogo ao nacional.

Acresce que, como se referiu já, a circunstância de haver meios probatórios susceptíveis de, no entender da AT, demonstrar de forma *“inequívoca”* determinados factos, não poderá fundamentar a preclusão de outros, e que, como é consabido, os juízos de prova assentam num juízo de razoabilidade (a prova para lá de qualquer dúvida

razoável), e não de inequívocidade, formulado em concreto, ou seja, face às circunstâncias específicas de caso, e não *a priori* ou de forma abstracta.

Assim, e no caso, não se poderá descurar que está em causa um estado estrangeiro, que à data, tinha terminado uma guerra civil que durou 27 anos, há menos de 15 anos, com as consabidas e notórias dificuldades de organização da máquina estadual e fiscal daí decorrente.

Ainda no que diz respeito à alegação de que “*nada (...) garante que o montante de imposto calculado pela requerente seja efectivamente o montante legalmente devido tendo em conta as leis fiscais angolanas*”, nota-se que mesmo uma liquidação emitida pela autoridade fiscal competente, inclusive no nosso país, não é susceptível de assegurar a demonstração *inequívoca* de tal facto, bastando para tal atentar que há liquidações, por exemplo, que são subsequentemente anuladas, por via graciosa ou contenciosa, sendo certo que o deferimento do crédito fiscal em causa nos presentes autos não requer ou pressupõe que os beneficiários esgotem, ou accionem por qualquer forma, os eventuais meios de impugnação do imposto, ou parte deste, retido ou pago no estrangeiro.

No caso, a Requerente, entre outra prova documental e testemunhal que a corroboram, apresenta a declaração de rendimentos, comprovadamente entregue às autoridades fiscais angolanas, onde constam – de forma inquestionavelmente perceptível por ser utilizada a língua portuguesa e por se tratar de um modelo de declaração razoavelmente detalhado, inspirado, inclusivamente, em modelos já utilizados pelas autoridades portuguesas – dados suficientes para perceber o cálculo do imposto devido às autoridades angolanas e a forma como o mesmo foi liquidado (por intermédio de retenções na fonte sobre os recebimentos por serviços prestados).

Tal documento, afigura-se suficiente, no contexto probatório em que é apresentado, para demonstrar que a Requerente se constitui, pela apresentação do mesmo, como responsável perante o Estado Angolano pelo pagamento do imposto indicado como devido no mesmo, bem como que, como forma de pagamento do mesmo, a Requerente indicou a compensação com retenções na fonte que, formalmente, declarou em montante superior.

Ora, tendo em conta que, como se indicou já, para efeitos do art.º 91.º/1/a) do CIRC aplicável não está, desde logo, em causa demonstrar que o imposto pago é aquele que

resulta da correcta aplicação das leis fiscais locais, mas, antes, que *juridicamente* o contribuinte português se constituiu devedor de tal imposto perante o Estado estrangeiro e que saldou tal dívida, e que, no caso, os dados constantes da declaração de imposto comprovadamente entregue às autoridades fiscais estrangeiras, são coerentes com os dados contabilísticos apresentados pela Requerente, e que não foram colocados em causa pela AT, não se vislumbra nenhum motivo razoável para duvidar que, como se referiu, a Requerente se constituiu juridicamente devedora do Estado angolano, a título de imposto sobre o rendimento da sua Sucursal, do valor constante como tal da declaração de imposto entregue, nem que tal dívida foi saldada por compensação com retenções na fonte, conforme o próprio formulário da declaração de imposto evidencia ser admissível.

Desta forma, deve concluir-se que as liquidações de imposto objecto da reclamação graciosa n.º ...2017... enfermam de erro nos pressupostos de facto, e correspondente erro de direito, por desconsideração, para efeitos do disposto no art.º 91.º/1/a) do CIRC aplicável, do montante de Akz. 61.361.808,00, pagos pela Requerente, ao estado Angolano, a título de imposto sobre o rendimento da sua sucursal naquele país, no ano de 2014.

Assim, deve a decisão da referida reclamação graciosa, bem como as liquidações de imposto que a mesma teve por objecto, serem, nessa parte, anuladas, o que se determina.

*

Cumula a Requerente com o pedido anulatório, como se viu já, o pedido de condenação da AT na restituição do montante de € 467.009,72 (quatrocentos e sessenta e sete mil e nove euros e setenta e dois cêntimos), a título de imposto indevidamente pago, bem como no pagamento de juros indemnizatórios sobre tal montante, até ao seu reembolso.

Tendo em conta a matéria de facto dada como provada e não provada, não é possível a este Tribunal determinar que o montante de imposto pago pela Requerente ao estado Angolano, no montante de Akz. 61.361.808,00, corresponda, efectivamente àquele montante em Euros.

Assim, e como refere a Requerida, não pode este Tribunal arbitral “*acolher, (...) os cálculos apresentados pela requerente, já que os mesmos teriam sempre que ser revistos*”

pela AT, desde logo, a nível da taxa de câmbio utilizada.”, o que, evidentemente, deverá ocorrer em sede de execução, voluntária ou coerciva, do presente julgado.

Deverão, por isso, improceder os referidos pedidos de restituição do montante de € 467.009,72 e de pagamento dos respectivos juros compensatórios.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Julgar improcedente a excepção da incompetência do Tribunal arbitral, arguida pela Requerida;
- b) Anular a decisão da reclamação graciosa n.º ...2017..., bem como as liquidações de imposto que aquela teve como objecto, na medida em que não reflectem, nos termos e para efeitos do art.º 91.º/1/a) do CIRC aplicável o montante de Akz. 61.361.808,00, suportado pela Sucursal em Angola, a título de imposto sobre o rendimento naquele país;
- c) Julgar improcedentes os pedidos de condenação da Requerida na restituição do montante de € 467.009,72 e no pagamento dos respectivos juros indemnizatórios;
- d) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de €734,00 a cargo da Requerente e de € 6.610,00 a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 467.009,72, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 7.344,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Janeiro de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

A Árbitro Vogal

(Filipa Barros)

O Árbitro Vogal

(Miguel Patrício)