

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 42/2018-T

Tema: IRC – crédito por dupla tributação internacional: dedução à coleta da derrama municipal - Reforma da Decisão Arbitral (anexa à decisão).

*Substitui a Decisão Arbitral de 02 de novembro de 2018.

DECISÃO ARBITRAL

1. A..., SA., NIPC..., com sede na Av. ... n.º ..., ...-..., ..., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º e segs. do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade de parte do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2017..., referente ao exercício de 2014, consubstanciada no documento de compensação n.º 2017... e bem assim do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra tal ato tributário.

O pedido teve por base a dedutibilidade à coleta da derrama municipal de um crédito por dupla tributação internacional, que a Requerida não admitiu e originou uma liquidação adicional em IRC.

Por acórdão de 2 de Novembro de 2018, o tribunal arbitral decidiu julgar procedente o pedido arbitral no tocante à dedutibilidade à coleta da derrama municipal do crédito de imposto por dupla tributação internacional e anular a liquidação impugnada, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o acto de liquidação.

Inconformada com essa decisão, a Autoridade Tributária deduziu impugnação perante o Tribunal Central Administrativo Sul, alegando que, na resposta e nas alegações, havia suscitado a exceção dilatória de litispendência e requerido a suspensão da instância arbitral e invocado que a interpretação segundo a qual a derrama municipal, à semelhança da derrama estadual, integra o cálculo da “fração do IRC” prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º do Código do IRC, independentemente de os rendimentos serem obtidos em países com os quais Portugal celebrou, ou não, Convenção para Evitar a Dupla Tributação, viola o princípio da

igualdade e da legalidade tributária e, como seu corolário, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários. Concluindo ter existido omissão de pronúncia por o tribunal arbitral não ter apreciado e decidido qualquer dessas questões.

Por acórdão de 13 de Dezembro de 2019, o Tribunal Central Administrativo Sul julgou procedente a impugnação e declarou nula a decisão arbitral por ter omitido pronúncia sobre as referidas questões.

Cabe, em consequência, suprir a nulidade e reformar a decisão, o que faz nos seguintes termos.

2. Na resposta ao pedido arbitral, a Autoridade Tributária alegou que a Requerente havia solicitado um pedido de informação vinculativa ao abrigo do disposto no artigo 68.º da LGT, colocando a questão de saber se, nos casos em que uma sociedade desenvolve a sua atividade em Portugal e em diversos outros países através de sucursais e paga o imposto correspondente no Estado da fonte dos rendimentos, no cálculo da fração prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 91.º do CIRC, relativa ao crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, para além do imposto principal (IRC) e da derrama estadual, se se considera, igualmente, a derrama municipal, independentemente de Portugal ter celebrado Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) com os países onde foram obtidos os rendimentos.

Em resposta, foi emitida informação vinculativa, sancionada por despacho de 24 de março de 2017 do Subdirector-Geral, comunicada à requerente pelo ofício n.º..., de 28 de Março seguinte, no sentido de que apenas nos casos em que estejam em causa rendimentos abrangidos por CDT, a dedução correspondente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional é efetuada à soma resultante do IRC liquidado segundo as normas do CIRC e do montante da derrama municipal liquidada nos termos da legislação respetiva.

Em 24 de maio de 2017, a Requerente interpôs uma ação administrativa especial (Processo n.º .../17...BEPNF), que corre termos no TAF de Penafiel contra a referida decisão administrativa datada de 24 de Março de 2017, pretendendo obter a sua anulação e o “reconhecimento do direito da Requerente a incluir na fração do IRC a derrama municipal, em relação aos rendimentos obtidos em territórios com os quais Portugal não celebrou

Convenção para Evitar a Dupla Tributação, para efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º do Código do IRC”.

Face à interposição desse meio processual por parte da Requerente, a Autoridade Tributária sustenta que se verifica a exceção da litispendência em relação ao presente pedido arbitral, e, caso assim não se entenda, ocorre uma relação de prejudicialidade entre a acção administrativa especial e o pedido arbitral que torna justificável a suspensão da instância arbitral, nos termos do disposto no artigo 272.º do CPC, até que seja proferida decisão no âmbito da acção a correr termos no tribunal estadual.

Em sede de impugnação, a Autoridade Tributária alega ainda que a interpretação segundo a qual a derrama municipal, à semelhança da derrama estadual, integra o cálculo da “*fracção do IRC*” prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º do Código do IRC, independentemente de os rendimentos serem obtidos em países com os quais Portugal celebrou, ou não, Convenção para Evitar a Dupla Tributação, é inconstitucional por violação dos princípios da igualdade e da legalidade e, como seu corolário, do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários.

Para assim concluir, considera que não é igual nem reclama um tratamento igual a situação de um sujeito passivo residente que tem um crédito de imposto por dupla tributação e que, simultaneamente se encontra abrangido por uma CDT celebrada por Portugal e outro Estado Contratante, e a situação de um sujeito passivo residente que também tem um crédito de imposto por dupla tributação internacional quanto a rendimentos obtidos noutro Estado com o qual Portugal não celebrou uma CDT. Por outro lado, entende que a interpretação normativa adoptada derroga a alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º do Código do CIRC, vindo a criar norma jurídica inovatória, violando o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, 202.º e 203.º da CRP e ainda o artigo 266.º, n.º 2, da CRP,

pondo em causa o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, que constitui uma decorrência direta dos princípios da legalidade e igualdade tributária.

É sobre estas questões que cabe emitir pronúncia.

3. A Requerida entende existir uma situação de litispendência em razão do processo que corre termos no TAF de Penafiel.

Facilmente se constata que tal não acontece.

É certo que a questão de direito invocada pela Requerente como causa de pedir é a mesma em ambos os processos.

Porém, o pedido formulado em cada uma das ações é diferente: no presente processo, a Requerente pede a anulação da liquidação adicional de IRC relativa ao ano de 2014; no processo que corre termos no TAF de Penafiel, a Requerente pede a definição vinculativa da interpretação a atribuir à norma do artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, que, em caso de procedência, apenas poderá ter aplicação para futuro.

Ou seja, tais pedidos não se sobrepõem dado o seu diferente período de aplicação temporal.

Como é bem de ver, o entendimento que venha a ser sufragado pelo TAF de Penafiel nunca terá efeitos retroativos, a força do caso julgado aí formado nunca abrangerá exercícios anteriores à data em que foi formulado o pedido de informação vinculativa que lhe subjaz.

Improcede, pois, a invocada exceção de litispendência.

Pela mesma razão, inexistente a alegada relação de prejudicialidade, uma vez que a decisão que venha a ser tomada pelo TAF de Penafiel de modo algum seria suscetível de condicionar a decisão do presente processo.

É manifesto que, sendo o IRC um imposto periódico (ou seja, cujo facto gerador é continuado, sendo cindido, de forma algo artificial, em períodos anuais para efeitos de tributação), pode acontecer (é situação vulgar) que, relativamente diferentes períodos, seja feita diferente interpretação de normas jurídicas aplicáveis. Mas o risco de tais “contradições” não é suscetível de configurar uma situação de prejudicialidade, ao contrário do que entende a Requerida.

É, assim, indeferido o pedido de suspensão da presente instância.

4. Alega-se ainda que a interpretação segundo a qual a derrama municipal integra o cálculo da “fracção do IRC” prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º do Código do IRC, independentemente de os rendimentos serem obtidos em países com os quais Portugal celebrou, ou não, Convenção para Evitar a Dupla Tributação, é inconstitucional por violação dos

princípios da igualdade e da legalidade e do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários.

O princípio da legalidade tributária, que decorre essencialmente do disposto no artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, da Constituição, pressupõe a exigência formal da reserva de lei parlamentar em matéria fiscal e a exigência de tipicidade e determinabilidade da lei do imposto, de onde resulta que deve ser limitada a discricionariedade da administração na concretização dos elementos essenciais dos impostos, assim como o uso de conceitos indeterminados.

Por outro lado, como pressuposto e critério da tributação, a ideia geral de igualdade tributária está associado ao princípio da capacidade contributiva, e visa aferir a existência e a manutenção de uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico que constitui objeto do imposto, de modo a assegurar um adequado critério de repartição dos impostos, excluindo as situações de desigualdade ou desprovidas de fundamento racional (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 306/2010 e n.º 695/2014).

Nesse plano, o Tribunal Constitucional tem vindo a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária, passando a adotar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos; mas não deixa de aceitar a proibição do arbítrio como um elemento adjuvante na verificação da validade constitucional das soluções normativas de âmbito fiscal, mormente quando estas sejam ditadas por considerações de política legislativa relacionadas com a racionalização do sistema.

Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional.

Na vertente de proibição de discriminação – que aqui está particularmente em foco -, o que se exige é que não haja diferenciações de tratamento baseadas em categorias meramente subjetivas ou em razão dessas categorias e que, a haver discriminação, as medidas de diferenciação sejam materialmente fundadas.

Por seu turno, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, consignado no artigo 30.º, n.º 2, da LGT – ainda que possa entender-se como integrando a ordem constitucional, embora sem expressa consagração constitucional -, é um comando dirigido à Administração Tributária, constituindo uma decorrência do princípio da legalidade – na vertente de obediência da Administração à lei – e do princípio da igualdade – na vertente do igual tratamento dos sujeitos passivos dos impostos independentemente da ponderação do caso concreto. O que o princípio pretende significar é que as obrigações tributárias não podem ser modificadas ou extintas pela Administração e que não admissíveis moratórias ou negociações entre esta e os contribuintes que possam favorecer um tratamento desigual.

Atentas estas considerações gerais, não se vê em que termos é que a interpretação normativa sindicada é suscetível de violar qualquer dos mencionados princípios constitucionais.

A Autoridade Tributária entende que a interpretação segundo a qual a derrama municipal integra o cálculo da “fração do IRC” prevista na alínea b) do nº 1 do artigo 91.º

do Código do IRC, independentemente de os rendimentos serem obtidos em países com os quais Portugal celebrou, ou não, Convenção para Evitar a Dupla Tributação, é inconstitucional por violação dos princípios da igualdade, na vertente da proibição de discriminação, por considerar que existe um fundamento material bastante para distinguir entre sujeitos passivos residentes que se encontram ou não abrangidos por uma CDT. Mas esse argumento apenas revelaria para justificar a exclusão da derrama municipal do cálculo da fração de IRC e assim instituir um tratamento desigual entre sujeitos passivos residentes, no pressuposto de que a simples existência de convenção para evitar a dupla tributação constituiria um fundamento bastante para justificar a diferenciação.

Não pode concluir-se, no entanto, que a desconsideração desse elemento distintivo gera, por si só, a violação do princípio da igualdade na modalidade de proibição da discriminação, visto que - como ficou dito - a proibição de discriminação apenas visa impedir situações de desigualdade com base em fatores discriminatórios ilegítimos, quando o que está aqui em causa não é uma diferença de tratamento jurídico entre contribuintes, mas a aplicação de um tratamento igualitário entre contribuintes.

Ou seja, a interpretação adoptada pelo tribunal não opera uma qualquer discriminação entre os contribuintes, e o que careceria de ser justificado, do ponto de vista da igualdade tributária, seria a solução inversa, pela qual os sujeitos passivos que obtivessem rendimentos noutros Estados ficariam abrangidos por um regime fiscal diferenciado consoante tivesse sido celebrado ou não com esse outro Estado uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação.

Por outro lado, a invocada violação do princípio da legalidade e do princípio da indisponibilidade do crédito tributário é dificilmente compreensível.

Os tribunais arbitrais são uma das categorias de tribunais expressamente consagrada na Constituição (artigo 209.º, n.º 2), e, como tem sido reconhecido pela jurisprudência constitucional, ainda que não sejam órgãos estaduais nem se enquadrem na definição de órgãos de soberania, “nem por isso podem deixar de ser qualificados como tribunais para outros efeitos constitucionais” (acórdãos n.ºs 230/86, 52/92 e 250/96). E enquanto categoria de tribunais constitucionalmente consagrada, eles estão sujeitos aos mesmos limites que impendem sobre os tribunais estaduais, as suas decisões têm natureza jurisdicional, e os árbitros estão submetidos a um estatuto similar ao dos tribunais judiciais, sendo-lhes aplicáveis as exigências constitucionais de independência e imparcialidade como forma de assegurar a confiança na jurisdição arbitral.

Deste modo, o tribunal arbitral, quando define o direito aplicável para apreciar um litígio que lhe é submetido, está a exercer a sua função jurisdicional. E, nesse caso, ao adoptar uma certa interpretação normativa em vista à resolução do caso concreto, não está a derrogar a lei ou a criar uma nova lei ou a sobrepor-se ao princípio da legalidade, mas justamente a exercer a

competência judicial que lhe está cometida.

Por outro lado, como se deixou exposto, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários vincula a Administração Tributária e não os tribunais.

Se a decisão judicial julga procedente o pedido arbitral e anula o acto de liquidação impugnado, a perda do correspondente crédito tributário por parte da Administração é um efeito necessário do julgado, sendo que a decisão arbitral vincula a Administração e esta fica obrigada a restabelecer a situação que existiria se o acto tributário não tivesse sido praticado (artigo 24.º, n.º 1, do RJAT), sem que isso represente – como é óbvio – uma qualquer violação do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, mas antes uma consequência da decisão jurisdicional que dirimiu o conflito.

Não está, por isso, em causa - como se torna evidente - uma qualquer violação de princípios constitucionais.

6. O presente aditamento faz parte integrante da fundamentação da decisão arbitral de 2 de Novembro de 2018.

7. Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de litispendência e indeferir o pedido de suspensão de instância;
- b) Julgar improcedente a alegação relativa a questões de inconstitucionalidade;
- c) Manter a decisão de procedência do pedido arbitral no tocante à dedutibilidade à coleta da derrama municipal do crédito de imposto por dupla tributação internacional, e a anulação da liquidação impugnada, bem como a anulação a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente.

Notifique.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2020.

O Árbitro Presidente

Carlos Cadilha

O Árbitro Vogal

Rui Duarte Morais

O Árbitro vogal

Manuel Pires

(vencido conforme declaração de voto em anexo)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Em aspecto de natureza substantiva, escrevi, na anterior declaração de voto para justificar a minha posição, além de outras considerações relativas à matéria, que também reitero, “as situações são diferentes e o intérprete não pode assumir a posição do judge made treaties”.

Consequentemente, a posição contrária maioritária que conduziu à decisão implica tratar de modo igual situações desiguais ou, de outro modo, completando a enunciação do princípio da igualdade, não tratar de modo desigual situações desiguais na medida dessa desigualdade.

(Manuel Pires)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 42/2018-T

Tema: IRC – crédito por dupla tributação internacional: dedução à coleta da derrama municipal.

*Substituída pela Decisão Arbitral de 14 de janeiro de 2020.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., SA., NIPC..., com sede na Av. ... n.º..., ...-..., ..., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º e segs. do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade de parte do ato de liquidação adicional de IRC n.º 2017..., referente ao exercício de 2014, consubstanciada no documento de compensação n.º 2017... e bem assim do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra tal ato tributário.

Fundamenta o pedido no facto de ser titular de um crédito por dupla tributação internacional, que deduziu à coleta da derrama municipal, o que a Requerida (AT) não aceitou, tendo procedido à consequente liquidação adicional.

A Requerente sustenta tal dedutibilidade com base nos seguintes argumentos: (i) a derrama municipal ter a mesma natureza que a derrama estadual (que a AT, para este efeito, considera ser “fração do IRC”); (ii) O Modelo de Convenção da OCDE servir de instrumento interpretativo nas relações jurídicas internacionais constituídas por Portugal, mesmo em relação a países com os quais Portugal não celebrou uma CDT; (iii) o princípio da não discriminação tributária impedir a interpretação e aplicação de uma norma nacional discriminatória entre

estados membros da Organização Mundial do Comércio; (iii) o princípio da justiça e da capacidade contributiva não poderem aceitar que se tribute duas vezes o mesmo rendimento (no país da fonte e no país da residência).

A Requerente invoca ainda a *exceção do caso julgado*, com base no facto de existir uma outra sentença arbitral (proc. n.º 340/2017–T) que apreciou a mesma questão, tendo decidido favoravelmente a (mesma) pretensão da Requerente.

A Requerida, AT, por seu lado, entende, em suma, que: (i) o IRC e a derrama municipal são impostos distintos e que essa autonomia não permite incluir a coleta desta na expressão “fração do IRC” utilizada pelo artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do CIRC; (ii) que tal dedução só deve ter lugar existindo uma CDT em vigor, o que não é o caso; (iii) que a derrama municipal e a estadual consubstanciam realidades diferentes relativamente ao IRC, sendo que a derrama municipal é um imposto distinto deste porquanto o seu sujeito ativo é o município, o qual tem um papel conformador quanto a alguns dos seus elementos essenciais.

Em alegações, as partes reiteraram as suas anteriores posições.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, os árbitros foram designados pelas partes, tendo estes designado o árbitro presidente.

O tribunal arbitral coletivo ficou, nesses termos, constituídos pelos ora signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.ºs 4 e 5, do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 2 de maio de 2018.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades, tendo sido invocada a exceção do caso julgado.

Por despacho arbitral de 28/06/2018, foi dispensada a reunião a que se refere o art.º 18º do RJAT, por falta de objeto.

3. As partes apresentaram alegações escritas, por prazo sucessivo, em que analisaram a matéria de facto e reiteraram as suas anteriores posições.

Cabe apreciar e decidir.

II -Fundamentação

Matéria de facto

4. A matéria de facto, relevante para a decisão da causa, dada como provada é a seguinte:

a) Requerente foi alvo de uma inspeção incidente sobre o IRC, na sequência da Ordem de Serviço n.º OI 2016... .

b) No Relatório de Inspeção Tributária propôs-se duas correções ao lucro tributável, das quais resultou imposto a pagar no valor total de € 732.059,01, uma relativa à (não) dedução de crédito por dupla tributação internacional e outra relativa à (não) dedução de crédito fiscal extraordinário ao investimento.

- c) A Requerente regularizou voluntariamente o imposto devido em razão desta última correção.
- d) A Requerente reclamou graciosamente da parte da liquidação ora impugnada, tendo sido comunicado o indeferimento pelo ofício n.º..., de 9/11/2017.
- e) A Requerente é titular de um crédito por dupla tributação internacional, resultante do imposto incidente sobre lucros que obteve em Angola e que integram a matéria coletável do seu IRC, no exercício em causa.
- g) Entre Portugal e Angola não foi celebrada uma CDT.
- h) A questão que se suscita nos presentes autos foi apreciada e decidida no processo arbitral proc. n.º 340/2017 –T, do qual a Requerente foi também autora, estando então em causa uma liquidação adicional relativa ao exercício de 2013.

Os factos dados como provados estão documentalmente provados, havendo sobre eles consenso das partes.

Não foram dados como não provados quaisquer factos relevantes para a boa decisão da causa.

5. Exceção do caso julgado

A Requerente começa por suscitar a exceção do caso julgado material resultante da decisão arbitral proferida no Processo n.º 340/2017-T, que incidiu sobre a uma liquidação adicional relativa ao ano de 2013, envolvendo as mesmas partes e as mesmas questões de direito.

Deve começar por dizer-se que o efeito do caso julgado material que a Requerente pretende obter não se caracteriza como exceção. De facto, os efeitos do caso julgado material poderão projetar-se numa relação processual posterior por duas vias: ou através da invocação da força de caso julgado, que vincula o tribunal a aplicar a definição do direito já transitada em

julgado relativamente a uma mesma questão que volte a suscitar-se numa outra ação; ou através da invocação de uma exceção dilatória, que impede que o tribunal se pronuncie noutra processo sobre a questão de mérito já anteriormente decidida, e que conduzirá à absolvição da instância (artigo 577.º, alínea i), do CPC). No primeiro caso, o tribunal limita-se a adotar o conteúdo da decisão anterior relativamente ao aspeto jurídico que se encontra coberto pelo caso julgado; no segundo caso, havendo total identidade do objeto do processo relativamente a um outro já anteriormente decidido (por estar em causa uma mesma pretensão), o tribunal não tem de emitir qualquer pronúncia e declara extinta a instância.

No caso vertente, a Requerente não pretenderá obter o efeito processual negativo da inadmissibilidade da apreciação da causa numa segunda ação (a que corresponderia a exceção do caso julgado), mas antes o efeito positivo da autoridade do caso julgado, levando a garantir a imodificabilidade de decisão anterior já transitada. Não está em causa a proibição de repetição, que a lei previne através da exceção dilatória, mas a proibição de contradição, que é garantida não apenas através da autoridade do caso julgado, mas também através da prevalência da primeira decisão que transitou em julgado quando o tribunal, em processos distintos, venha a emitir sobre a mesma pretensão decisões contraditórias (artigo 625º, n.º 1, do CPC).

Entendido neste plano substantivo, o caso julgado obsta “a que em novo processo o juiz possa validamente estatuir de modo diverso sobre o direito, situação ou posição jurídica *concreta* definida por uma anterior decisão, e portanto, desconhecer no todo ou em parte os *bens* por ela reconhecidos e tutelados” (cfr. MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra, 1976, pág. 317).

Como resulta do disposto no artigo 619.º do CPC, o efeito extraprocessual do caso julgado opera dentro dos limites fixados pelos artigos 580.º e 581.º que definem o conceito e os requisitos do caso julgado. Entende-se que a causa se repete “quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir” (artigo 581º, n.º 1, do CPC). São estes elementos que permitem, por sua vez, definir a extensão do caso julgado. A identidade de sujeitos processuais recorta os limites subjetivos do caso julgado, enquanto os limites

objetivos são definidos pela identidade do pedido e da causa de pedir, ou seja, pelo objeto do processo. O caso julgado cobre assim apenas a pretensão do autor (pedido) à luz do facto invocado como seu fundamento (causa de pedir).

Alega a Requerente que se verificam, no caso, os requisitos do artigo 581.º porquanto o processo decorre entre as mesmas partes, tem a mesma causa de pedir e visa o mesmo efeito jurídico - a não retenção de imposto sobre pagamentos a entidades não residentes associados aos direitos económicos e de imagem -, apenas se constatando que a liquidação se refere a um diferente período temporal.

Este é, no entanto, um elemento decisivo para determinar a extensão do caso julgado. No processo n.º 340/2017-T estava em causa a liquidação adicional relativa ao ano de 2013, ao passo que o presente processo respeita à liquidação relativa ao ano de 2014. Os processos não visam o mesmo efeito jurídico pela linear razão de que, em qualquer deles, se pretende obter a anulação de um diferente ato tributário e, por conseguinte, o efeito substantivo anulatório resultante da decisão transitada em julgado que incidiu sobre um desses atos não pode estender-se a um outro ato que não ainda não foi objeto de pronúncia judicial.

Não se desconhece que no acórdão do STA de 7 de dezembro de 2011 (Processo n.º 0419/11) se decidiu que há identidade de objeto se já existir sentença transitada em julgado que apreciou os mesmos fundamentos de fato e de direito em que se baseia a pretensão anulatória do ato impugnado. Estava-se aí, no entanto, perante uma realidade diferente, visto que na primeira ação estava em causa o ato expresso de liquidação do imposto enquanto que a segunda ação se referia ao indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do mesmo ato de liquidação já anteriormente impugnado. Entendeu o tribunal nessa circunstância, que “sendo o ato tácito desprovido de qualquer conteúdo substantivo, a pretensão anulatória tem por fim a eliminação do ato de liquidação objecto do pedido de revisão, precisamente o mesmo contra o qual a recorrida já havia reagido em processo anterior”.

Não é esta a situação do caso, dado que - como se viu – em ambos os processos estão em causa pretensões anulatórias referentes diferentes a atos tributários.

Importa ter presente, como sublinhou MANUEL ANDRADE, que o “caso julgado só se destina a evitar uma *contradição prática*, e não já a sua *colisão teórica* ou *lógica*”. Pouco interessa que possam ser resolvidas pelos tribunais questões cujos elementos de direito, ou mesmo de facto, sejam idênticos. São outros os institutos processuais que previnem o eventual conflito de jurisprudência sobre a mesma questão fundamental – como é o caso de recurso para uniformização de jurisprudência. O caso julgado, ao contrário, “só pode obstar a decisões *concretamente incompatíveis*”, ou seja, a decisões “que não possam executar-se ambas sem detrimento de alguma delas” (*ob. cit.*, págs. 316-317).

Patentemente, não é esse o caso, pelo que não é invocável a autoridade do caso julgado.

6. O mérito da impugnação

Está em causa saber se na expressão “*fração do IRC*”, constante da al. b) do n.º 1 do art.º 91.º do CIRC, se deve ou não incluir a coleta da derrama municipal.

Sem prejuízo do que atrás ficou dito quanto à exceção do caso julgado, este Tribunal arbitral partilha, quanto à questão substantiva, o entendimento que fundamentou a decisão arbitral n.º 340/2017-T, o qual, com a devida vénia, se passa a transcrever:

Temos, em primeiro lugar, que a derrama municipal é um imposto acessório do IRC (atualmente, um adicionamento), incidindo sobre o lucro dos sujeitos passivos deste imposto. Assim sendo, o texto da lei (“fração” do IRC) é suscetível de abranger a derrama municipal (desde logo, por aplicação do princípio accessorium sequitur principale), ou seja, não exclui (função negativa do elemento gramatical¹) a interpretação sufragada pela Requerente

¹ BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, reimp.2016, pág. 182.

Importará agora tentar na evolução do texto da norma (elemento histórico da interpretação), ou seja, na utilização, pelo legislador, da expressão “fração do IRC”.

Há que começar por assinalar que esta expressão permanece inalterada no texto legal desde a primitiva redação do CIRC². O que assume particular relevo interpretativo porquanto, inicialmente, o crédito de imposto por dupla tributação internacional apenas era conferido aos rendimentos oriundos de países com os quais Portugal tivesse em vigor uma CDT³.

Ou seja, na redação inicial da norma, a expressão “fração de imposto” tinha, necessariamente e em todos os casos, que ser interpretada em conformidade com os textos convencionais, os quais, no seu n.º 2 (impostos visados), independentemente da formulação em concreto utilizada⁴, abrangem a derrama municipal.

Quando, mais tarde, o legislador decidiu que Portugal, enquanto país da residência, passaria a atribuir, unilateralmente (ou seja, independentemente da existência de uma CDT) um crédito de imposto por dupla tributação internacional, não alterou a expressão “fração do IRC”. Ou seja, a análise da evolução do elemento literal não permite, em momento algum, surpreender uma vontade legislativa de distinguir entre a efetivação (as coleta às quais pode ser deduzido) do crédito de imposto nas situações em que existe uma CDT e aquelas em que não existe (em que a concessão de tal crédito é unilateral, resultante da lei interna).

² Artigo 73.º do CIRC (versão do DL 442-B, de 30 de novembro, que aprovou o CIRC):

A dedução a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 71.º é apenas aplicável quando resultar de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal e corresponderá à menor das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

³ A diferença de redação entre o texto inicial e o atual (art.º 91.º, n. 12 do CIRC, igual à do art.º 85.º, vigente em 2013) consistiu na substituição da expressão “é apenas aplicável quando resultar de convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal” pela “é apenas aplicável quando na matéria colectável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro” ou seja, o legislador alargou a concessão do crédito por dupla tributação internacional aos rendimentos, sujeitos a este imposto, obtidos em países com os quais não tenha sido celebrada uma CDT sem alterar a menção à coleta a que seria deduzido.

⁴ MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, 1998, pág. 68 ss.

O elemento teleológico da interpretação também não aponta no sentido defendido pela Requerida. A decisão de Portugal passar a conceder, unilateralmente (i. e., na ausência de uma CDT que o imponha), aos seus residentes com rendimentos oriundos do estrangeiro, um crédito em razão do imposto pago nos países da fonte dá expressão ao chamado princípio da neutralidade na exportação: “os sujeitos passivos que obtenham rendimentos noutros estados devem ficar abrangidos por um tratamento fiscal similar ao aplicável àqueles cujos rendimentos sejam obtidos exclusivamente no estado de residência”⁵. Está, pois, em causa uma igualdade entre residentes, que não deve resultar limitada por interpretações restritivas da lei, por interpretações que restrinjam a possibilidade efetiva de dedução de um tal crédito⁶.

Por último, haverá que considerar o elemento sistemático da interpretação que se traduz em apurar qual a interpretação que se afigura mais coerente com o sistema jurídico em que a norma se insere, considerado no seu todo⁷. Ora não há dúvida que as obrigações assumidas por Portugal, nomeadamente no quadro da OMC quer, em especial, no Acordo sobre a Promoção e a Proteção Recíproca de Investimentos celebrado com Angola (país onde, como provado, se situa o principal estabelecimento estável da Requerente no estrangeiro) - as quais vão no sentido da eliminação de restrições à livre concorrência internacional em matéria de investimento - resultarão mais cabalmente cumpridas se, no plano fiscal, se evitarem diferenciações entre os residentes que invistam no exterior, consoante o país onde tais investimentos aconteçam. Ou seja, mesmo que se possa entender que tais compromissos internacionais não vinculam diretamente o legislador fiscal, o intérprete não poderá deixar de os ter presentes, em nome da unidade do sistema jurídico, considerado no seu todo. A interpretação que assegura a coerência do sistema jurídico é, certamente, a que corresponde “à solução legal mais acertada” que é suposto ter sido acolhida pelo legislador (n.º 3 do art.º 9.º do Código Civil).

⁵ PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios de Direito Fiscal Internacional*, 2010, pág.71

⁶ A única limitação é a resultante da adoção do método da imputação ordinária ou limitada, que fixa o valor do imposto estrangeiro dedutível no montante que seria devido se os rendimentos em causa tivessem tido origem em território nacional.

⁷ O elemento sistemático da interpretação compreende ainda o “lugar sistemático” que compete à norma interpretanda no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico (BAPTISTA MACHADO, *cit.*, pág. 183)

Finalmente, e ainda no quadro do elemento racional/teleológico da interpretação, não se poderá deixar de se ponderar o absurdo que consiste em pretender manter intacta a coleta da derrama municipal em situações em que tal conduziria a uma dupla tributação internacional do rendimento. Diríamos mesmo que, racionalmente, seria esta a coleta relativamente à qual deveria ser efetivada, em primeiro lugar, a dedução correspondente ao crédito por dupla tributação internacional. Na realidade, a derrama municipal visa dotar as autarquias de recursos financeiros próprios, obtidos através de impostos incidentes sobre aqueles que realizam atividades lucrativas na área de determinado município. Assim sendo, indo além da questão concreta em análise, parece destituído de fundamento razoável exigir o pagamento de um tal imposto relativamente a atividades exercidas fora do território nacional. O que, por maioria de razão, reforça o nosso entendimento de que o pagamento deste tributo deve ser “eliminado” por dedução de créditos por dupla tributação internacional sempre que a coleta de IRC, stricto sensu, não se mostre suficiente para os absorver na totalidade, como acontece no presente caso.

Assim é que, na expressão “fração do IRC” constante da então al. b) do n.º 1 do art.º 41.º (hoje, art.º 91.º) se deve incluir a coleta da derrama municipal. O mesmo é dizer que o crédito por dupla tributação internacional pode ser deduzido à fração da coleta de tal imposto originado por rendimentos obtidos no estrangeiro.

7. Resta, por fim, considerar que não obsta à caracterização como fração do IRC, para efeitos da dedução correspondente à dupla tributação jurídica internacional, a atual qualificação da derrama municipal que resulta do disposto no artigo 18.º da Lei do Regime Financeiro das Autarquias Locais. Tradicionalmente, as derramas municipais só podiam ser lançadas para “reforçar a capacidade financeira ou no âmbito da celebração de contratos de reequilíbrio financeiro”, e eram calculadas por aplicação de uma taxa à coleta de IRC, caracterizando-se como uma receita vinculada a despesas determinadas e que assumia a natureza de um imposto extraordinário (cfr. Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, e Lei n.º 42/98, de 6 de agosto).

Na vigência da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro - cujo regime, nesse aspeto, se manteve na atual Lei do Regime Financeiro das Autarquias Locais -, a derrama, ainda que continue a

definir-se como um tributo de lançamento facultativo, passou a constituir um mecanismo de financiamento corrente dos municípios, desligando-se da sua específica consignação a certo tipo de despesas, ainda que tenha passado a incidir não já sobre a coleta mas sobre o lucro tributável.

Face à alteração do regime jurídico, pode entender-se que a derrama não constitui hoje um adicional ao IRC, na medida em que não se trata de um tributo que acresça àquele que tenha sido fixado de acordo com as regras de liquidação de IRC. No entanto, a derrama continua a incidir sobre a proporção do rendimento gerado pelo sujeito passivo na área geográfica do município, mantendo uma base de uma incidência objetiva comum com o IRC, que apenas se deslocou da coleta para o lucro tributável.

Certo é que a derrama conserva a natureza de um imposto autónomo em relação ao IRC no sentido em que todos os seus elementos essenciais ou constam da lei (sujeito ativo, margem de taxas) ou dependem da iniciativa da autarquia local (facultatividade de tributação, definição da taxas concretamente aplicáveis), enquadrando-se no âmbito dos poderes tributários das autarquias que são reconhecidos constitucionalmente (artigo 238.º, n.º 4).

Mas essa autonomia, quer no plano normativo, quer no plano da relação tributária concreta, já ocorria quando a derrama era tida como um adicional ao IRC. No mais, a derrama continua a caracterizar-se como um imposto acessório, na medida em que apenas é devida quando seja exigível, em concreto, a prestação tributária principal, subsistindo nessa mesma medida uma relação de dependência entre o imposto municipal e o imposto estadual.

A diferença significativa que resulta das mais recentes leis de finanças locais é que a derrama passa a incidir não sobre a coleta (isto é, sobre o imposto de IRC já liquidado), mas sobre o lucro tributável (isto é, sobre o rendimento que constitui a base do imposto). Mas essa circunstância não afasta a sua natureza de imposto acessório, podendo apenas dizer-se, do ponto de vista jurídico-financeiro – como também tem sido sublinhado pela doutrina -, que o tributo perdeu a sua natureza de *adicional* para se converter num *adicionamento* ao IRC (RUI DUARTE

MORAIS, “Passado, Presente e Futuro da Derrama”, *Fiscalidade*, n.º 38, págs. 110 e 111); SÉRGIO VASQUES, “O sistema de tributação local e a derrama”, *Fiscalidade*, n.º 38, pág. 121; JÓNATAS MACHADO/PAULO NOGUEIRA DA COSTA, “As derramas municipais e o conceito de estabelecimento estável”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Coimbra, 2011, pág. 854).

Daí não pode concluir-se - contrariamente ao que é afirmado pela Administração Tributária - que as deduções ao montante apurado de IRC, nos termos do disposto no artigo 90.º, n.º 2, do Código de IRC, em que se inclui o crédito por dupla tributação internacional, deva ser reportado à coleta de IRC com exclusão do adicionamento que deriva da derrama municipal. Uma tal interpretação não pode fundar-se, como vimos, na suposta autonomia da derrama municipal, visto que esta se reporta a alguns elementos estruturantes do imposto mas não o descaracteriza como um imposto acessório, que continua a reger-se pelas regras próprias do IRC no que se refere à base de incidência subjetiva e objetiva, à determinação da matéria coletável e à liquidação. E não há sequer que distinguir, nesse ponto, entre a derrama municipal e a derrama estadual, visto que ambas participam da característica comum de tributos que acrescem ao imposto principal, não podendo estabelecer-se um critério distintivo quanto ao âmbito aplicativo do artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC apenas com base na titularidade da receita tributária.

Acresce que a interpretação normativa que permite incluir no inciso “fração de IRC” a coleta da derrama municipal não é de molde a pôr em causa a garantia da autonomia local na dimensão de autonomia financeira e patrimonial dos municípios. Nesse plano, a autonomia local pressupõe que as autarquias disponham de meios financeiros suficientes para o desempenho das suas atribuições e competências e gozem de autonomia de gestão desses meios, e assenta essencialmente num princípio de equilíbrio financeiro entre o Estado e as autarquias que assegure a justa repartição dos recursos públicos. Todavia, a dedução de um crédito por dupla tributação internacional na coleta da derrama municipal, no ponto em que esta se entenda como constituindo fração de IRC, em nada interfere com a autonomia financeira dos municípios. A opção legislativa prende-se com considerações de política fiscal que respeitam

exclusivamente a um imposto estadual e que, podendo determinar a redução do montante do imposto a pagar pelo sujeito passivo, e que não afeta nem restringe a receita que é legalmente atribuída às autarquias locais nem limita os poderes de gestão que se enquadram no poder autonómico.

Conhecimento prejudicado

8. Face à solução a que se chega no plano do direito infraconstitucional, fica prejudicado o conhecimento das questões de constitucionalidade suscitadas pela Requerente.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- d) Julgar procedente o pedido arbitral no tocante à dedutibilidade à coleta da derrama municipal do crédito de imposto por dupla tributação internacional, sendo, nesta medida, anulada a liquidação impugnada, com todas as demais consequências legais.
- e) Consequentemente, anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela requerente.

Valor: € 732.059,01

Lisboa, 2 de novembro de 2018

O Árbitro Presidente

Carlos Cadilha

O Árbitro Vogal

Rui Duarte Morais

O Árbitro vogal (vencido, conforme declaração que junta)

Manuel Pires

DECLARAÇÃO DE VOTO

A consideração da derrama municipal como importância a incluir no crédito do imposto como método para eliminar/prevenir a dupla tributação internacional estabelecido em norma unilateral não pode merecer concordância. De outro modo, não seria tido em consideração o carácter dessa derrama. Se esta estivesse incluída na “fracção do IRC” (elemento literal), não poderia existir sem este, o que pode não suceder, atentas as respectivas regras disciplinadoras (tributação sobre o lucro tributável vs. deduções à colecta e reporte progressivo ilimitado dos prejuízos fiscais, reporte ilimitado que cessou apenas em 2012, por razões totalmente reditícias). Também os valores sobre que esses impostos incidem podem actualmente ser diversos, no caso de existir dedução desses prejuízos. A derrama, se é imposto acessório, não é acessório puro, visto não seguir o IRC necessariamente e na plenitude. Acresce - e não é o menos importante - serem esses impostos ainda diferentes quer no respeitante ao sujeito activo, diferentemente, assim, da derrama estadual quer no relativo a aspectos objectivos, porque a derrama municipal aplica-se e é modelada nos seus elementos essenciais por decisão do ente local, confirmando, no máximo, a sua natureza impura de acessório. Daí não ser possível a aplicação do velho brocardo “o acessório segue o principal”. Essa configuração resulta do poder local, da autonomia financeira consagrada constitucionalmente, afastando, pois, a heteronomia

[artigos 6º nº 1, 238º e 254º da CRP; cfr. ainda como limitação da heteronomia, v.g., artigos 15º, alínea.e) e 16º nºs 4 e 6 da Lei nº 73/2013, de 3 de Setembro, não modificados pela lei nº 51/2018, de 16 de Agosto]. E a circunstância de, a partir da celebração das convenções relativas às duplas tributações, se abranger a derrama municipal na “fracção do IRC” (elemento histórico) deriva de tal derrama ser incluída explicitamente com o IRC no âmbito das convenções. Extrapolar-se a mesma solução para as normas unilaterais com o objectivo da eliminação das duplas tributações dá lugar ao *quod erat demonstrandum*. Acresce implicar esta orientação desconsiderar resultarem as soluções convencionais de vantagens obtidas e cedências aceites, isto é, do equilíbrio encontrado, o que torna inaceitável a sua aplicação em contextos diferentes, isto é, às ditas normas unilaterais, o *law in action* rejeita-a, seria uma aplicação *mutatis mutandis* da cláusula da nação mais favorecida, totalmente de rejeitar, não havendo, portanto, lugar a qualquer discriminação (as situações são diferentes e o intérprete não pode assumir a posição do *judge made treaties*). É que, no âmbito das duplas tributações, como, aliás, em muitos quadros, existem visões próprias que têm de ser apreendidas, que não podem ser desconsideradas, visto imporem-se. Aliás, inexistente princípio que rejeite a se a dupla tributação. Também a tributação no país exportador do capital igualdade de tributação, neste país, dos rendimentos gerados externa e internamente (CEN) - (elemento teleológico) não determina a inclusão da derrama municipal na “fracção do IRC”, visto essa igualdade ter a extensão que esse país estabeleça (por exemplo, para a política do CEN ser adoptada na plenitude, ter-se-ia de acolher, para eliminar a dupla tributação, o método da imputação ou crédito total, o que nunca sucede, em Portugal e nos outros países, visto adoptar-se o método da imputação normal ou crédito ordinário, segundo o qual não se deduz a totalidade do imposto estrangeiro, quando é mais elevado do que o doméstico, não se atingindo, assim, a igualdade do imposto entre os rendimentos externos e internos no Estado da exportação do capital). Igualmente, justifica-se a tributação, na derrama municipal, em virtude do elemento de conexão residência, a par do elemento de conexão fonte, dado, e é apenas um dos muitos fundamentos, a localização da residência ser factor para a produção do rendimento.

Por último, nos domínios internacional fiscal e fiscal internacional não existe o grau de interconexão estrita ou necessária com outros tipos de disciplina legal. e, portanto, não está em

causa a unidade do sistema jurídico (elemento sistemático). Assim, v.g., a protecção do investimento não acarreta necessariamente a resolução da dupla tributação, como tem sucedido, dado serem coisas diversas. As possíveis melhores soluções de *jure condendo* não permitem o intérprete substituir-se ao legislador.

Manuel Pires