

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 875/2019-T

Tema: IRC – Não residente; Retenção na fonte; Benefício fiscal; Estabelecimento estável – art. 30.º do EBF.

SUMÁRIO:

Uma legislação nacional que trate de forma desigual a tributação dos juros exclusivamente com base no factor diferenciador da residência da entidade pagadora, em desfavor dos juros pagos por entidade não residente com estabelecimento estável localizado em território nacional, em relação aos juros pagos por entidades residentes em território nacional, como sucede com o n.º 1 do artigo 30.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, redundando numa restrição à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais, não consentida pelos artigos 48.º e 56.º do Tratado de Roma (actuais artigos 49.º e 63.º do TFUE).

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 19 de Dezembro de 2019, A... PLC - Sucursal em Portugal, NIPC..., com representação permanente na Rua..., ... Piso, ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 11.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro e 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 liquidação adicional de IRC de 2008,

com n.º 2010..., de 3 de Janeiro de 2011, no valor total de € 2.608.996,60, bem como da decisão do recurso hierárquico que teve aquele acto como objecto.

2. Para fundamentar o seu pedido alega o Requerente, em síntese, que:
- a. É ilegal o entendimento da AT, quanto ao âmbito e alcance do artigo 30.º do EBF aplicável, nos termos do qual a isenção constante do artigo mencionado não é aplicável a juros pagos por sucursais portuguesas de entidades não residentes em Portugal, sendo discriminatório em função da natureza organizacional da instituição financeira devedora e pagadora de juros;
 - b. Tal entendimento é contrário aos princípios constitucionais da igualdade e da liberdade de organização empresarial, respectivamente plasmados nos artigos 13.º e 80.º da CRP, por um lado, e ao princípio da legalidade tributária constante o n.º 2 do artigo 103.º da CRP, por outro;
 - c. A posição da AT é frontalmente contrária às disposições basilares do Direito da União Europeia, *maxime*, à liberdade de estabelecimento prevista no artigo 43.º do TCE e, atualmente, no artigo 49.º do TFUE, e restringe essa mesma liberdade de estabelecimento na medida em que dissuade a opção pela criação de sucursais - em claro privilégio da constituição de sociedades de direito português -, na medida em que o exercício da mesma se torna prejudicial às contrapartes instituições financeiras não residentes, impedindo-as de usufruir um benefício fiscal que se lhes encontraria acessível caso a mutuária fosse uma sociedade de direito português;
 - d. Impõe-se a conclusão de que a sucursal portuguesa terá de ser considerada, para efeitos fiscais, designadamente para efeitos de aplicação do artigo 30.º do EBF, de forma plenamente equiparada às entidades residentes em território nacional (como aliás já o é para efeitos de apuramento do seu próprio IRC);
 - e. Qualquer outra interpretação do artigo 30.º do EBF revelar-se-á desconforme à CRP e ao Direito da União Europeia, de tal modo que, caso se venha a concluir ser impossível interpretar o referido preceito em sentido conforme à CRP e ao

- Direito da União Europeia, cumpre concluir pela inconstitucionalidade e ilegalidade do mesmo;
- f. Verifica-se a violação quer do direito interno (artigos 30.º do EBF, 5.º, 87.º e 94.º do CIRC e 13.º e 80.º da CRP), quer do Direito da União Europeia.
3. No dia 20-12-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. A Requerente procedeu à indicação de árbitro, tendo indicado o Exm.º Sr. Dr. José Almeida Fernandes, nos termos do artigo 11.º n.º 2 do RJAT. Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a Requerida indicou como árbitro o Exm.º Sr. Dr. João Menezes Leitão.
 5. Os árbitros indicados pelas partes foram nomeados e aceitaram os respectivos encargos.
 6. Na sequência da indicação pelos Árbitros designados pelo Requerente e pela Requerida, como árbitro presidente do tribunal arbitral colectivo a constituir, foi designado árbitro-presidente nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro e do artigo 5.º do Regulamento de Selecção e de Designação de Árbitros em Matéria Tributária, o ora relator, que, no prazo aplicável, também aceitou o encargo.
 7. Em 21-02-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 8. Em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 06-07-2020.
 9. A Requerida não apresentou resposta.

10. Tendo em atenção que o presente processo foi apresentado ao abrigo do regime de “cometimento de processos tributários pendentes para a arbitragem”, previsto no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, o Tribunal Arbitral, por despacho de 21-10-2020, considerando que: i) do processo n.º .../15...BELRS do Tribunal Tributário de Lisboa poderão constar elementos de prova úteis à boa decisão da causa; ii) que ambas as partes têm acesso, em condições de igualdade, aos elementos juntos e que integram o referido processo; e iii) que a cada uma das partes no processo arbitral, incumbe o ónus de carrear os elementos probatórios que julgue pertinentes e necessários à sustentação das posições por si defendidas em juízo, facultou às partes o prazo de 20 dias para, querendo, juntarem aos autos os elementos documentais que tiverem por pertinentes, designadamente eventuais certidões de peças ou documentos que façam parte do referido processo n.º .../15...BELRS do Tribunal Tributário de Lisboa.

11. Por despacho de 19-11-2020, atendendo a que a Requerida não apresentou resposta nos autos, que, facultada às partes a possibilidade de juntarem prova documental adicional, as mesmas quedaram-se inertes, que não está requerida a produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos, que não existe matéria de excepção sobre a qual as partes careçam de se pronunciar e que no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

12. Por requerimento de 25-11-2020, a Requerida juntou aos autos elementos documentais provenientes do processo n.º .../15...BELRS do Tribunal Tributário de Lisboa, os quais, porém, consistiam, tão simplesmente, nos mesmos dez documentos apresentados pelo Requerente com o seu pedido de constituição do Tribunal Arbitral. O Requerente, na sequência de despacho do Tribunal Arbitral para o efeito, pronunciou-se sobre esta documentação por requerimento de 27-11-2020, no qual procedeu ainda à junção das

decisões arbitrais proferidas nos processos n.ºs 876/2019-T, 877/2019-T e 882/2019-T, em que o Requerente foi igualmente parte e que respeitam também à matéria das correções efetuadas em sede de retenções na fonte de IRC. Por último, por requerimento de 11-01-2021, o Requerente juntou aos autos certidão emitida pela Unidade dos Grandes Contribuintes recebida em 31-12-2020 em que se consigna que no processo de execução fiscal n.º ...2011... instaurado para cobrança coerciva da liquidação adicional n.º 2010..., sindicada nestes autos, se verificou o pagamento coercivo em 12-11-2012 e em 20-11-2012 e um pagamento voluntário pelo valor remanescente em 30-11-2015.

13. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as eventuais prorrogações nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, o que veio a suceder por despacho de 06-01-2021 (a que se seguiu a entrada em vigor com efeitos a 22-01-2021 do artigo 6.º-B da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, introduzido pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de Fevereiro).

14. 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, alínea a), 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- Em 2008, o Requerente era a sucursal (estabelecimento estável) em Portugal do banco inglês B..., entidade residente para efeitos fiscais no Reino Unido, mas também tributada em Portugal tendo por base os proveitos e os custos imputáveis à actividade desenvolvida em território nacional através da referida sucursal.
- 2- Em 1 de março de 2019, o Requerente encerrou a sua representação permanente em Portugal, passando o A... - Sucursal em Portugal a ser o seu representante em Portugal em virtude da cessação.
- 3- A actividade do Requerente em Portugal consistia, em 2008, na prestação de serviços da banca comercial e de investimento - em especial, na concessão de crédito a clientes particulares e a empresas.
- 4- No desenvolvimento desta actividade, o Requerente necessitou de se financiar nos mercados monetários, para assim assegurar as necessidades de crédito dos seus clientes.
- 5- Para tal, o Requerente obtinha financiamento junto de entidades financeiras residentes e não residentes em Portugal.
- 6- Esses financiamentos foram obtidos tanto no mercado interno como no mercado internacional, junto de entidades terceiras ou de empresas do grupo do Requerente.
- 7- O Requerente privilegiou a tomada de fundos junto das empresas do seu grupo, quer junto da sociedade-mãe inglesa, quer de outras filiais do grupo, utilizando o excesso de liquidez detido por algumas entidades, contra o pagamento dos correspondentes juros, a taxas de mercado, designadamente a duas sociedades do grupo F... não residentes em Portugal, a saber, o C..., S.A. (C... Espanha), residente em Espanha e o D..., S.A. (D... Suíça), residente na Suíça.
- 8- No que se refere aos montantes de juros devidos a título de empréstimo concedido pelo D... Suíça ao ora Requerente, estava em causa, no ano de 2008, uma soma que ascendia a um total de € 15.180.832,00.
- 9- Relativamente ao financiamento concedido pelo C... Espanha tal montante fixou-se em € 10.909.134,00.
- 10- O Requerente foi sujeito a uma acção inspectiva externa, de carácter geral, realizada pela Divisão de Inspeção a Bancos e Outras Instituições de Crédito da Direção de

Serviços de Inspeção Tributária ("DSIT"), que culminou com a elaboração do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) exarado no Ofício n.º..., de 29 de Dezembro de 2010, da Direção de Serviços de Inspeção Tributária, tendo, conseqüentemente, sido efectuadas correções técnicas à matéria tributável em sede de IRC e a retenções na fonte do exercício de 2008.

11- Destacam-se, em especial, com relevância para os autos, as seguintes considerações constantes do RIT (pp. 62 e seguintes):

“III.1.3 - Retenções na Fonte

III.1.3.1 – Pagamentos a entidades não residentes (artigos 80º n.º 2 2 e 88.º do CIRC)

III.1.3.1.1 – Pagamento de juros provenientes de empréstimos (artigos 80.º n.º 2 – c) e 88.º do CIRC)

€ 5 217 993,20

Conforme consta no seu Dossier de Preços de Transferência relativo ao exercício de 2008, o E..., no âmbito do normal desenvolvimento da sua atividade bancária, obtém junto de determinadas entidades do grupo, nomeadamente o C..., SA, sociedade de direito espanhol, adiante designado por C... Espanha, e o D... (...), SA, sociedade de direito suíço, adiante designada por D... Suíça, recursos financeiros essenciais à cobertura das suas necessidades de concessão de crédito.

De acordo com o mesmo dossier, o Banco declarou, relativamente àquelas entidades não residentes, e por contrapartida das operações de *funding*, o pagamento e colocação à disposição, a título de juros, das importâncias de € 15 180 832,00 e € 10.909 134,00, respectivamente, no total de € 26 089 966,00.

As quantias então pagas e colocadas à disposição das beneficiárias não residentes configuram, na óptica destas, um rendimento de capital, tributável por intermédio do

mecanismo da retenção na fonte. E a título definitivo. Isto ao abrigo do preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 2º, na alínea d) do n.º 1 do art. 3º,

bem como dos artigos 80º e 88º, todos do CIRC, na redacção vigente à data dos factos.

Assim, considerando os citados normativos, verifica-se que, não sendo conhecidas quaisquer causas de excepção à tributação ou de aproveitamento de taxa reduzida, caberia reter na fonte as quantias de € 3 036 166,40 e € 2 181 826,80, respetivamente, no total de € 5 217 993,20, correspondente à aplicação da taxa de 20% ao montante total das importâncias pagas e colocadas à disposição das entidades C... Espanha e D... Suíça.

Ora, da análise aos elementos recolhidos no âmbito da presente acção de inspecção, nomeadamente os valores mencionados na declaração Modelo 30 (que discrimina os pagamentos de rendimentos a entidades não residentes), as rubricas de apuramento de retenção na fonte, bem como as correspondentes guias de pagamento utilizadas para entrega das retenções efetuadas, constata-se a ausência de qualquer entrega de retenção na fonte relativa àqueles rendimentos e pelo referido montante. (...)

“o Banco não poderia nunca justificar a ausência de retenção invocando quer as respectivas convenções destinadas a eliminar a dupla tributação (CDT), quer o disposto na alínea g) do n.º 2 do art. 80.º do CIRC, uma vez que, nos termos do disposto no art. 90.º-A do CIRC (art. 98.º na sua redacção actual), a dispensa total ou parcial de retenção na fonte depende de um conjunto de condicionalismos que não se mostram verificados, pelo que, de acordo com o n.º 4 da mesma norma, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

Mais: nem se diga que na situação em apreço caberia o benefício constante no actual art. 30.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Isto pelas razões que passamos a explicar:

O actual art. 30º do EBF, sob a epígrafe “Swaps e empréstimos de instituições financeiras não residentes”, dispõe no seu n.º 1 que "Ficam isentos de IRC os juros decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes a instituições de crédito residentes, bem como os

ganhos obtidos por aquelas instituições, decorrentes de operações de swap, efectuadas com instituições de crédito residentes, desde que esses juros ou ganhos não sejam imputáveis a estabelecimento estável daquelas instituições situado em território português".

Este preceito consagra, portanto, e é cristalino, um tratamento fiscalmente mais favorável em matéria de tributação de rendimentos obtidos por instituições financeiras não residentes em resultado de operações de financiamento a instituições residentes de equivalente objecto.

E para tal, o referido normativo consigna a exigibilidade cumulativa do preenchimento dos seguintes pressupostos: i) tratar-se de rendimentos que configurem juros ou ganhos de *swaps*; ii) decorrentes de operações de financiamento, ou com estas conexas; iii) os sujeitos da operação sejam instituições financeiras; iiiii) resultem em benefício de entidades não residentes, excepto sucursais em território nacional; e, por último, iiiiii) sejam pagos por entidades residentes. (...)"

“a ratio da norma inserta no actual art 30 ° do EBF, resulta de uma verdadeira lógica de incremento de capitais oriundos do exterior, induzido e fiscalmente concretizado através de um tratamento privilegiado correspondente à isenção integral, em matéria de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, dos respectivos réditos.

Portanto, aqui chegados, e verificada a ratio do benefício em causa, cumpre, agora, aferir do conteúdo da noção de residente subjacente aos requisitos plasmados na norma. Isto considerando que o *thema decidendum* gira em torno de saber se, para os termos do art 30 ° do EBF, uma sucursal em território nacional de uma instituição financeira não residente é, ela própria, considerada residente em território nacional. (...)

Ora, no que diz respeito ao benefício in casu estatuído no referido art 30 ° do EBF, a norma, prevendo os requisitos de concessão do benefício, faz, para esse efeito, ênfase na distinção entre instituições financeiras residentes e não residentes. Porém, não reivindica para si a determinação do conceito de

residente. E não precisava, visto se estar perante um benefício em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e o conceito em causa se encontrar plenamente definido no n.º 3 do art. 2.º do código daquele imposto. Deste modo temos que, para efeitos do presente benefício fiscal, são consideradas residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português. O que, *a contrario*, corresponde a dizer que as sucursais em território nacional de empresas estrangeiras não são consideradas residentes; nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 5.º do CIRC, as sucursais são apenas considerados meros "estabelecimentos estáveis", logo não residentes. Aliás, todo o *iter* do legislador prossegue neste sentido, uma vez que excluiu da isenção os rendimentos que sejam imputáveis a estabelecimento estável das instituições financeiras não residentes em território português, o que significa que considera as sucursais como não residentes para efeitos da isenção.

Assim sendo, quando se refere às entidades que obtêm o empréstimo como instituições residentes, não pode estar a incluir nesse conceito as sucursais de entidades não residentes estabelecidas em território nacional.

Desta forma se conclui que as sucursais instaladas em Portugal de instituições financeiras não residentes são também consideradas não residentes, pelo que se encontra vedada a isenção prevista no n.º 1 do art. 30.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais quando a entidade pagadora dos rendimentos configure uma sucursal de uma instituição financeira não residente, como sucede in casu.

Em suma, atendendo ao declarado pelo Banco, e considerando que estamos perante pagamentos efectuados por um estabelecimento estável em território nacional – o B..., Sucursal em Portugal - em benefício de entidades não residentes, decorrentes de rendimentos provenientes de operações de financiamento que ascendem a € 26 089 966,00, sem que haja sido efectuada a devida retenção de imposto ou invocada razão para sua dispensa, procedemos à correcção técnica no montante de € 5 217.993,20, resultante da

aplicação da taxa de 20% ao valor dos pagamentos então efectuados, ao abrigo do disposto na alínea c) do n.º 2 do art. 80.º e do números 1 a 6 do art. 88.º, ambos do CIRC.”.

- 12- Em conformidade com estas conclusões do RIT, foi emitido o acto de liquidação adicional de IRC de 2008, com n.º 2010..., de 3 de Janeiro de 2011, no valor total de € 5.618.277,60, sendo € 5.217.993,20 relativos a retenções na fonte e € 400.284,40 relativos a juros compensatórios.
- 13- O Requerente não procedeu ao pagamento da referida liquidação no correspondente prazo, pelo que foi instaurado Processo de Execução Fiscal n.º ...2011... .
- 14- O Requerente apresentou, em 6 de Junho de 2011, reclamação graciosa contra a referida liquidação.
- 15- Através de despacho concordante do Director da DSIT, datado de 27 de Fevereiro de 2012, a Reclamação Graciosa foi deferida.
- 16- A AT, através da Informação n.º 100/AT5/2012, preparada pela UGC e à qual foi apostado despacho concordante do Director da referida Unidade no dia 6 de Setembro de 2012, revogou parcialmente o Despacho de Deferimento da Reclamação Graciosa.
- 17- O Despacho de Revogação Parcial da Reclamação Graciosa determinou a anulação da diferença de imposto resultante da aplicação das taxas convencionais de 10% e 15%, prevista nos ADT's com a Suíça e com a Espanha, face à taxa de 20% prevista na alínea c) do n.º 4 do artigo 87.º do CIRC na redação e numeração aplicável.
- 18- Do referido despacho resultou a anulação do montante de € 2.063.539,90, mantendo correcções no montante de € 3.154.453,30.
- 19- Em 12 de Novembro de 2012 ocorreu o pagamento coercivo parcial da liquidação adicional de IRC de 2008, com n.º 2010... no montante de €248.674,25, ao qual correspondia o pagamento no montante de €35.089,37 de imposto, €179.429,21 de juros de mora, €34.147,85 de taxa de justiça e €7,82 de despesas.
- 20- Em 20 de Novembro de 2012 ocorreu um adicional pagamento coercivo parcial da liquidação adicional de IRC de 2008, com n.º 2010... no montante de €113.940,67.

-
- 21- O Requerente, em 12 de Maio de 2015, apresentou o recurso hierárquico n.º ...2012... contra o Despacho de Revogação Parcial da Reclamação Graciosa.
- 22- O Requerente foi notificado do Despacho de Indeferimento Parcial do Recurso Hierárquico, nos termos do qual a AT determinou uma redução adicional de 5% da taxa de retenção na fonte àquela apurada nos termos do Despacho de Revogação Parcial da Reclamação Graciosa, aplicável aos rendimentos obtidos pelo C... Espanha (mantendo, contudo, o entendimento quanto aos rendimentos obtidos pelo D... Suíça), por força da aplicação do regime transitório consagrado no artigo 6.º da Directiva n.º 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003.
- 23- Da referida decisão resultou a anulação do valor adicional de € 545.456,70, permanecendo uma correcção remanescente no montante total de € 2.608.996,60.
- 24- Destacam-se, com relevo para os autos, da fundamentação do referido Despacho de Indeferimento do Recurso Hierárquico as seguintes afirmações:

“6. Relativamente às alegações efectuadas sobre a aplicabilidade à situação em presença do artigo 30º do EBF, temos de mencionar que não se mostram verdadeiras as afirmações efectuadas pelo sujeito passivo.

Com efeito, todos os argumentos por si expendidos foram tomados em linha de conta na apreciação ao recurso interposto.

Tal, não significa, contudo, que tenha que se concordar com o referido pelo contribuinte.

A opinião da AT sobre esta matéria, está expressa como já antes mencionado na Informação n.º 2072/10 desta DSIRC, elaborada a pedido da DSIT a propósito de inspecção realizada a este contribuinte, e sancionada por Despacho da Exm.ª Senhora Subdirectora-Geral da AT, datado de 22.10.10, na qual se refere e podemos transcrever de forma sucinta:

2. A letra da norma do n.º 1 do artigo 30º do EBF é muito clara ao estatuir a isenção de IRC relativamente aos juros pagos por instituições de crédito residentes decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes, desde que esses juros não sejam imputáveis a

estabelecimento estável destas últimas instituições situado em território português.

3. Ao proibir expressamente o benefício quando os juros são imputáveis a estabelecimento estável situado em território português (sucursal) das citadas instituições financeiras não residentes, o legislador demonstrou que o entendimento que subjaz é o de que um estabelecimento estável de uma entidade não residente é sempre considerado não residente e, portanto, tornou-se necessária esta especificação no artigo, de modo a que os objectivos do benefício fossem cumpridos.

4. Assim, não há qualquer possibilidade de incluir no conceito de instituições de crédito residentes (pagadoras dos juros) as sucursais de instituições de crédito não residentes.

5. Nos termos do n.º 5 do artigo 13.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, sucursal é o estabelecimento de uma empresa desprovido de personalidade jurídica que efectue directamente, no todo ou em parte, operações inerentes à actividade da empresa.

6. Estamos, pois, perante um estabelecimento comercial de uma instituição de crédito sem sede ou direcção efectiva em território português.

7. De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 2.º do CIRC, estas entidades não são consideradas residentes.

Face ao exposto parece-nos que se pode concluir que o benefício fiscal em causa não aproveita ao caso em apreço.”.

25- O Requerente impugnou a liquidação remanescente no processo de impugnação judicial n.º .../15... BELRS do Tribunal Tributário de Lisboa.

26- Em 30 de Setembro de 2015, o Requerente procedeu ao pagamento da quantia em execução no Processo de Execução Fiscal n.º ...2011... no montante de € 3.026.924,43, o que incluía €2.573.907,23 a título de imposto, €200.142,21 a título de juros compensatórios e €252.874,499 de juros de mora.

27-O Requerente, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 81/2018, apresentou naquele processo, em 16 de Dezembro de 2019, requerimento de extinção de instância.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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, e a prova documental junta aos autos (aliás, em termos coincidentes por ambas as partes – cfr. acima n.º 12), a saber, petição inicial no processo de impugnação judicial n.º .../15...BELRS, certidão emitida pelo Tribunal Tributária de Lisboa-Unidade Orgânica 1 relativa a requerimento para extinção de instância no processo n.º .../15...BELRS, certidão emitida pela Unidade dos Grandes Contribuintes remetida pelo Ofício n.º..., de 29-12-2020 com referência ao Processo de Execução Fiscal n.º ...2011..., Despacho de Indeferimento Parcial do Recurso Hierárquico n.º ...2012... proferido no procedimento n.º .../14, Despacho de Revogação Parcial da Reclamação Graciosa e Informação n.º ...-AT/2012, Despacho de Deferimento do Processo de Reclamação Graciosa ...2011..., Liquidação adicional n.º 2010..., de 03-01-2011 e Relatório de Inspeção Tributária exarado no Ofício n.º..., de 29-12-2010, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

O litígio a dirimir nos presentes autos relaciona-se com a existência, ou não, da obrigação de retenção na fonte sobre juros provenientes de empréstimos devidos pelo Requerente, na qualidade de sucursal portuguesa da sociedade inglesa B., a duas sociedades do grupo F... não residentes em Portugal, sendo antes residentes para efeitos fiscais em Espanha e na Suíça: o C..., S.A. ("C... Espanha") e o D..., ..., S.A. ("D... Suíça"), respectivamente.

Entende, em suma, o Requerente, que tal obrigação não existe, por força do disposto no art.º 30.^{o1} do EBF vigente à data, que dispunha que:

“1 - Ficam isentos de IRC os juros decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes a instituições de crédito residentes, bem como os ganhos obtidos por aquelas instituições, decorrentes de operações de swap, efectuadas com instituições de crédito residentes, desde que esses juros ou ganhos não sejam imputáveis a estabelecimento estável daquelas instituições situado em território português.

2 - Ficam igualmente isentos de IRC os ganhos obtidos por instituições financeiras não residentes, decorrentes de operações de swap, efectuadas com o Estado, actuando através do Instituto de Gestão do Crédito Público, desde que esses ganhos não sejam imputáveis a estabelecimento estável daquelas instituições situado no território português.”

Já a AT considerou que sendo o aqui Requerente, enquanto entidade devedora e pagadora, uma sucursal (em Portugal) de uma instituição financeira não residente, não pode o mesmo beneficiar do disposto no artigo 30.º do EBF, porquanto uma sucursal não será uma "entidade residente" para efeitos do disposto naquela norma.

Para a AT “*todo o iter do legislador prossegue neste sentido, uma vez que excluiu da isenção os rendimentos que sejam imputáveis a estabelecimento estável das instituições financeiras não residentes em território português, o que significa que considera as sucursais como não residentes para efeitos da isenção*”, concluindo que “*assim sendo, quando se refere*

¹ Correspondente ao artigo 29.º, na redacção que se encontrava em vigor previamente à republicação pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26/06.

às entidades que obtêm o empréstimo como instituições residentes, não pode estar a incluir nesse conceito as sucursais de entidades não residentes estabelecidas em território nacional”, e que “as sucursais instaladas em Portugal de instituições financeiras não residentes são também consideradas não residentes, pelo que se encontra vedada a isenção prevista no n.º 1 do art. 30.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais quando a entidade pagadora dos rendimentos configure uma sucursal de uma instituição financeira não residente, como sucede in casu”.

Vejamos.

*

A matéria em questão nos presentes autos de processo arbitral foi já objecto de decisão no acórdão arbitral proferido no processo n.º 876/2019T, do CAAD², entre as mesmas partes, tendo, ali, ao contrário do que se verifica nos presentes autos, a AT apresentado resposta ao pedido, sendo que foi decidido naquele acórdão que:

“No presente processo, a Administração Tributária mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária e na decisão do recurso hierárquico sobre a interpretação do artigo 30.º do EBF, que se sintetiza nas conclusões na Informação n.º 2072/10:

«2. A letra da norma do n.º 1 do artigo 30º do EBF é muito clara ao estatuir a isenção de IRC relativamente aos juros pagos por instituições de crédito residentes decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes, desde que esses juros não sejam imputáveis a estabelecimento estável destas últimas instituições situado em território português.

3. Ao proibir expressamente o benefício quando os juros são imputáveis a estabelecimento estável situado em legislador demonstrou que o entendimento que subjaz é o de que um estabelecimento estável de uma entidade não residente é sempre considerado não residente e, portanto, tornou-se necessária esta especificação no artigo, de modo a que os objectivos do benefício fossem cumpridos.

4. Assim, não há qualquer possibilidade de incluir no conceito de instituições de crédito residentes (pagadoras dos juros) as sucursais de instituições de crédito não residentes.

² Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

5. Nos termos do n.º 5 do artigo 13.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, sucursal é o estabelecimento de uma empresa desprovido de personalidade jurídica que efectue directamente, no todo ou em parte, operações inerentes á actividade da empresa.

6. Estamos, pois, perante um estabelecimento comercial de uma instituição de crédito sem sede ou direcção efectiva em território português.

7. De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 2.º do CIRC, estas entidades não são consideradas residentes».

A sucursal que constitui um estabelecimento estável não constitui uma empresa autónoma em relação à empresa-mãe, sendo apenas autonomizada, para efeitos fiscais, com aplicação de um regime especial de tributação.

Os estabelecimentos estáveis de sociedades comerciais não residentes em Portugal têm personalidade tributária, integrando-se no conceito de «património autónomo» para efeitos de direito tributário.

O alcance deste conceito de «património autónomo» para efeitos fiscais foi analisado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-05-2008, proferido no processo n.º 0200/08, em que se refere o seguinte:

“Porém, o alcance da atribuição da personalidade jurídica tributária é relevante exclusivamente para efeitos de tributação, para determinação das obrigações fiscais, não transformando as entidades sem personalidade jurídica em pessoas distintas, para efeitos das suas relações com os devedores.

A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica, designadamente a estabelecimentos estáveis de não residentes em território português, constitui uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação, justificada por razões de equidade na repartição interestadual de receitas fiscais, que se reconduz a que a entidade sem personalidade jurídica seja tratada como se fosse um ente distinto da pessoa singular ou colectiva que o cria, para efeitos da determinação da tributação que deve incidir sobre a sua actividade em Portugal.

Isto é, a atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direcção efectiva em território português tem em vista apenas

determinar a «extensão da obrigação de imposto», na terminologia do art. 4.º, do CIRC, em cujo n.º 2 se refere que «as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos».

Mas, a atribuição de personalidade tributária a um «estabelecimento estável» sem personalidade jurídica não tem quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens que forem afectados à actividade desse estabelecimento estável, continuam a pertencer à sociedade que o criou. (...)

Quando se fala em «património autónomo» para efeitos de direito tributário, não é com o sentido que o conceito de património autónomo assume para efeitos do direito civil, que se traduz num regime especial de afectação de determinados bens ao pagamento de determinadas dívidas.

No âmbito do direito tributário, «o que imprime a separação ou autonomia, ao património em causa, não é a sua afectação especial, nem carácter separado da sua administração, nem a sua sujeição a um dado regime de responsabilidade por dívidas, mas o facto de a lei submeter uma massa de bens e direitos a um tratamento fiscal unitário». (...) «A autonomia patrimonial de Direito Tributário – e que é vulgarmente designada por “equiparação a empresa independente” – revela-se enquanto a lei submete a tributação independente os lucros que lhe são directamente imputáveis, ao invés de tributar a pessoa colectiva no seu conjunto ou de tributar analiticamente o residente no estrangeiro por cada um dos rendimentos isolados que auferir, através da retenção na fonte».

«Todavia, entre nós, a autonomia patrimonial dos estabelecimentos não conduziu à atribuição de personalidade jurídica, para efeitos fiscais, de tal sorte que o contribuinte continua a ser o residente no estrangeiro, só que tributado no país em que a sucursal se situa através de uma metodologia idêntica à das pessoas colectivas aí residentes. Com efeito, o artigo 13.º, n.º 1, do CIRS, e o artigo 2.º do CIRC, consideram sujeito passivo do imposto, não o estabelecimento estável, em si mesmo considerado, mas as pessoas singulares ou colectivas, residentes no estrangeiro, que sejam os seus titulares.»

Assim, como diz o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão citado, «o contribuinte continua a ser o residente no estrangeiro, só que tributado no país em que a sucursal se situa através de uma metodologia idêntica à das pessoas colectivas aí residentes».

Esta ficção de autonomia do estabelecimento estável em relação à empresa não residente só existe para efeitos da tributação com base no rendimento e no âmbito da determinação do lucro tributável, para que se prevê, nos artigos 55.º e 56.º do CIRC, um regime especial.

Com efeito, ressalta do artigo 4.º, n.ºs 2 e 3, do CIRC, que prevêem a «extensão da obrigação de imposto» a entidades não residentes em território português «apenas quanto aos rendimentos nele obtidos», considerando como tal «os imputáveis a estabelecimento estável aí situado», que não se estabelece uma generalizada equiparação do estabelecimento estável a uma entidade independente da empresa-mãe (designadamente para efeitos das tributações previstas no CIRC que não incidem sobre rendimentos, como é o caso das tributações autónomas).

À face do que se expôs, não é correcta a conclusão a que chega a Administração Tributária no sentido de «um estabelecimento estável de uma entidade não residente é sempre considerado não residente».

Na verdade, desde logo, um estabelecimento estável (neste caso sucursal) nem é considerado residente nem não residente, pois, como se referiu, «o contribuinte continua a ser o residente no estrangeiro, só que tributado no país em que a sucursal se situa através de uma metodologia idêntica à das pessoas colectivas aí residentes».

Por outro lado, para efeitos de IRC os rendimentos imputáveis a estabelecimentos estáveis em Portugal de entidades não residentes têm o tratamento das entidades residentes, no que concerne à extensão da obrigação de imposto, sendo precisamente o afastamento as regras da tributação dos não residentes sem estabelecimento estável que justifica a utilização do conceito de estabelecimento estável.

É a esta luz que há que interpretar o artigo 30.º do EBF, que na parte que se refere a juros, o texto do artigo 30.º do EBF é o seguinte:

Ficam isentos de IRC os juros decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes a instituições de crédito residentes (...), desde que esses juros (...) não sejam imputáveis a estabelecimento estável daquelas instituições situado em território português.

Analisando a verificação dos requisitos de aplicação desta norma à situação em apreço, devem ter-se como assentes os pontos seguintes:

– os juros têm de ser decorrentes de empréstimos concedidos por instituição financeira não residente: o que aqui se verifica, pois, foi uma instituição financeira espanhola que concedeu os empréstimos;

– os juros não são imputáveis a estabelecimento estável: o que aqui também se verifica pois os juros, isto é, o rendimento de capitais em causa, não é imputado à sucursal para efeitos de determinação do lucro tributável, mas à sim à instituição espanhola que os recebeu; a expressão juros «imputáveis a estabelecimento estável» reporta-se aos casos em que é a sucursal que recebe os juros e não àqueles em que esta que os paga.

Assim, só podem suscitar-se dúvidas sobre a verificação do último requisito, que é o de os empréstimos terem sido concedidos a instituição de crédito residente, o que se reconduz a saber se a sucursal deve ser equiparada a entidade residente ou a não entidade não residente, para este efeito.

Na delimitação do âmbito do benefício fiscal, para efeitos de imputação do rendimento a quem concede os empréstimos, equipara-se o estabelecimento estável às entidades residentes, pois, em relação a ambos está afastada a aplicação do benefício fiscal: tanto os juros obtidos por estabelecimento estável como os obtidos por entidades residentes estão excluídos do âmbito da isenção.

Como bem diz o Requerente, no que concerne à entidade que concede os empréstimos, a distinção que se estabelece não é entre o estabelecimento estável e as entidades residentes, mas sim, «entre instituições financeiras não residentes com e sem estabelecimento estável em Portugal através do qual obtenham tais rendimentos – recusando às primeiras a isenção que confere às segundas, precisamente porque o estabelecimento estável das primeiras opera como uma instituição residente».

Por outro lado, o afastamento da aplicação do benefício fiscal aos estabelecimentos estáveis concedentes de empréstimos sintoniza-se com a regra de que, para efeitos de determinação do lucro tributável, aqueles são equiparados aos residentes, justificando-se, assim, que não lhes seja aplicável um benefício fiscal que visa afastar a relevância de rendimentos para a determinação do lucro tributável de não residentes apenas.

Para além disso, o artigo 23.º, n.º 3, da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa em 27 de Março de 1968, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 48497, de 24-07-1968 (“CDT”), impõe que «a tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas actividades».

Assim, é seguro que o estabelecimento estável não pode deixar de ser equiparado às empresas residentes, para efeito de tributação em IRC.

No entanto, esta conclusão não basta para resolver o problema da interpretação do artigo 30.º do EBF, pois não está em causa a tributação do estabelecimento estável, mas sim a da entidade não residente que fez o empréstimo e o âmbito do benefício fiscal depende de a entidade a quem o empréstimo foi feito ser uma das «instituições de crédito residentes».

E sobre este ponto, interpretação não é tão clara, pois, o teor literal desta expressão não tem qualquer alusão aos estabelecimentos estáveis de não residentes.

Afigura-se, porém, que, numa perspectiva que tenha em mente a coerência valorativa da unidade do sistema jurídico, ínsita na sua unidade, que é elemento interpretativo primacial (artigo 9.º, n.º, 1, do Código Civil), a interpretação a fazer não pode deixar de ser no sentido de que, também para este efeito, tem de ser efectuada a da equiparação dos estabelecimentos estáveis a entidades residentes, designadamente porque a igualdade de tratamento é necessária para afastar um tratamento fiscal menos favorável para o estabelecimento estável do que o que é dado às empresas residentes que exerçam as mesmas actividades.

Com efeito, numa perspectiva teleológica, para apurar se é dado um tratamento fiscal menos favorável ao estabelecimento estável não basta ter em conta apenas a tributação que lhe é imposta directamente, sendo também de considerar a que recai sobre os actos que pratica que, embora não constituam directamente encargo seu, têm potencialidade para se repercutirem na sua esfera jurídica, pois, em qualquer dos casos, estar-se-á perante uma discriminação ao arrepio da equiparação que a CDT pretende assegurar.

Ora, como é óbvio, a tributação em IRC dos juros recebidos pelo mutuante tem potencialidade para se repercutir na esfera jurídica do mutuário, pois aqueles juros passarão a

ser um custo adicional a suportar pelo mutuante que, à face das regras da vida e da experiência comum, tendencialmente se traduzirá em alguma medida num aumento da taxa de juro a suportar pelo mutuário, como, aliás, implicitamente é reconhecido pela Administração Tributária na citada Informação n.º 2072, ao dizer que ao benefício fiscal «subjaz uma intenção de incrementar a captação de capitais oriundos do exterior, através do desagravamento do custo dos empréstimos obtidos por instituições de crédito residentes junto de instituições de crédito não residentes».

Assim, à face da àquela regra da CDT, os desagравamentos fiscais do custo dos empréstimos obtidos pelas instituições de crédito residentes têm de ser reconhecidos também aos estabelecimentos estáveis de instituições de crédito residentes no Reino Unido.

Pelo exposto, a interpretação correcta do artigo 30.º, n.º 1, do EBF, é a de que a referência às «instituições de crédito residentes» abrange, por mera interpretação declarativa, os estabelecimentos estáveis em Portugal de instituições de crédito residentes no Reino Unido.

Pelo exposto, os empréstimos subjacentes à liquidação impugnada não estavam sujeitos a retenção na fonte de IRC, pelo que aquela liquidação enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação nos termos do artigo 134.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 1991, a que corresponde o artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 2015, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A decisão do recurso hierárquico que manteve parcialmente a liquidação, enferma do mesmo vício pelo que também se justifica a sua anulação, na parte respectiva.”

*

Também aqui se chegará à mesma solução, mas com fundamentação ligeiramente diferenciada.

Efectivamente, e como se escreveu no processo arbitral 1/2013-T do CAAD³:

“O conceito de estabelecimento estável não se reporta, independentemente do que parece sugerir a sua formulação, a algo de físico e palpável com uma existência separada do sujeito passivo a que diz respeito. Este conceito visa tão-só determinar se a atividade de um

³ Igualmente disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>.

não residente num determinado sistema fiscal é suficientemente relevante para justificar que esse não residente seja aí tributado, em termos semelhantes àqueles em que são tributados os residentes.

Para o cabal esclarecimento da questão é importante ter como assente a ideia de que o estabelecimento estável é somente um teste que visa determinar se a presença de um sujeito passivo estrangeiro, neste caso no território português, é suficientemente expressiva para que esse sujeito seja aí tributado”.

Como detalhadamente se explica no acórdão arbitral referido, a figura do estabelecimento estável configura-se, essencialmente, como um instrumento para determinar se um não residente num determinado Estado deve ser aí tributado em termos semelhantes àqueles em que são tributados os residentes.

Daqui resulta, desde logo, que, *prima facie*, assistiria razão à AT, na medida em que, efectivamente, uma sucursal/estabelecimento estável não se configura, especificamente em atenção ao disposto no n.º 3 do artigo 2.º, nos n.ºs 2 e 3 do artigo 4.º e no artigo 5.º do Código do IRC, como uma sociedade residente.

Todavia, devidamente configurada, a questão não será a de saber se, na norma ora em questão constante do n.º 1 do art. 30.º do EBF, o legislador português quis utilizar um conceito estrito e restritivo de estabelecimento estável mas, antes, apurar se, sendo esse o caso, o poderia fazer em atenção às vinculações que resultam das liberdades fundamentais reconhecidas pelo direito comunitário, atualmente direito da União Europeia.

Ora, a resposta a tal pergunta não poderá deixar de ser, crê-se, negativa, ou seja, que mesmo que tenha sido propósito do legislador restringir o benefício fiscal do n.º 1 do art.º 30.º do EBF, ora em causa, a entidades residentes *stricto sensu*, tal sempre se terá de concluir como sendo contrário ao direito da União Europeia, nomeadamente à proibição de restrições à liberdade de estabelecimento e à liberdade de circulação de capitais, que veda, como princípio, as discriminações contra entidades não residentes, designadamente as que exercem a sua atividade por intermédio de estabelecimento estável localizável em território nacional.

Neste sentido, e como se escreveu no Acórdão do STA de 08-02-2017, proferido no processo 0678/16, “*Atendendo ao primado do direito comunitário e resultando da jurisprudência do TJUE (i) que os tratamentos desiguais permitidos pela al. a) do nº 1 do art.*

58º do Tratado CEE devem ser distinguidos das discriminações proibidas pelo nº 3 deste mesmo artigo e (ii) que para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral”⁴.

Ora, no caso, e como se demonstrou já no *supra* referido acórdão arbitral proferido no processo 876/2019-T, não existe qualquer justificação em razões imperiosas de interesse geral admitidas pela jurisprudência europeia para que a previsão do art.º 30.º, n.º 1 do EBF não se aplique aos juros recebidos por entidades não residentes, quando pagos por sucursais/estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, localizáveis em território português, sendo, para os efeitos em causa, não só comparáveis como, no essencial, idênticas as situações dos residentes e dos estabelecimentos estáveis localizáveis em território nacional.

Razão pela qual parece-nos que, quer se entenda que a isenção prevista no artigo 30.º, n.º 1 do EBF tem como beneficiário *in casu* o substituto ou o substituído tributário, a restrição da sua aplicação nos casos em que os juros são pagos por sucursais/estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, localizáveis em território português, não é admissível por contrário ao direito da União Europeia.

Assim, a legislação nacional aqui em causa, respeitante ao artigo 30.º, n.º 1 do EBF, ao tratar de forma desigual a tributação dos juros exclusivamente com base no factor diferenciador da residência da entidade pagadora, em claro desfavor dos juros pagos por entidade não residente mas com estabelecimento estável localizável em território nacional, em relação aos juros pagos por entidades residentes em território nacional, redundando numa restrição à livre circulação de capitais, não consentida pelo artigo 56.º do Tratado de Roma (actual artigo 63.º do TFUE).

Acresce que a interpretação de que a isenção se aplica no caso do pagamento de juros por entidades residentes mas não no caso de idêntico pagamento de juros por sucursais/estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, localizáveis em território português, implica um tratamento discriminatório destas últimas entidades com incidência na

⁴ Disponível em www.dgsi.pt, assim como toda a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

forma jurídica de desenvolvimento das actividades, o que, na medida em que consubstancia um tratamento desfavorável de uma situação transfronteiriça em relação a uma situação puramente interna, viola a liberdade de estabelecimento consagrada nos artigos 43.º e 48.º do Tratado de Roma (actuais artigos 49.º e 54.º do TFUE).

Anote-se, a este respeito, que a liberdade de estabelecimento compreende, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal no interior da União Europeia, o direito de exercerem a sua atividade noutro Estado-Membro por intermédio de uma sucursal ou de uma agência, o que implica garantir o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento (vd. designadamente, os acórdãos de 21.9.1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, n.º 34 e de 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, n.ºs 17 e 18).

Ora, a liberdade de estabelecimento é obstruída se, por força do regime fiscal do Estado-Membro, uma sociedade não residente que escolheu como forma jurídica apropriada para o exercício das suas actividades a detenção de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro sofre uma diferença de tratamento fiscal desvantajosa em relação a uma sociedade residente desse Estado-Membro.

Pelo exposto, e atento o incontestado primado do direito comunitário, cujo pleno efeito interno se impõe assegurar, afastando *in casu* a aplicabilidade das disposições da lei nacional que lhe sejam contrárias, como sucede com o art. 30.º, n.º 1 do EBF, não se pode concluir senão pela anulação dos actos tributários impugnados, por ilegais, com a conseqüente procedência do pedido arbitral e ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pelo Requerente.

Cumula, ainda, o Requerente com o pedido anulatório, os pedidos acessórios de restituição do valor de imposto indevidamente pago, bem como de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração

Tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, sendo consequentemente devida a restituição da quantia paga pelo Requerente.

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência da declaração de ilegalidade do acto de liquidação objecto da presente decisão arbitral, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que o Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

O Requerente formula ainda um pedido de indemnização por garantia indevida, alegando ter prestado uma garantia para suspender a execução fiscal instaurada para cobrança da quantia liquidada.

O artigo 171.º do CPPT estabelece que «*a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*» e que «*a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência*».

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia

processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «*legalidade da dívida exequenda*», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

Assim, o Requerente formulou o seu pedido de indemnização por garantia indevida no presente processo arbitral.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

No caso em apreço, verifica-se, porém, que o Requerente não apresentou qualquer prova da prestação de garantia bancária ou equivalente para efeitos da suspensão do processo de execução fiscal n.º ... 2011... instaurado para cobrança coerciva da liquidação adicional n.º 2010

... aqui sindicada, pelo que, à face dos factos provados, não há fundamento para condenar a Requerida em indemnização por prestação de garantia indevida.

Por isso, tem de se julgar improcedente o pedido de indemnização por garantia indevida formulado no presente processo arbitral, sem prejuízo de, se necessário, em sede de execução de julgado, caso se provem os pressupostos do direito à indemnização por garantia indevida, ser reconhecido esse mesmo direito.

Efectivamente, o pedido de condenação em indemnização por garantia indevida, tal como o pedido de condenação ao pagamento de juros indemnizatórios ou à restituição do imposto indevidamente pago, é um mero pedido acessório do pedido principal anulatório, sendo uma consequência automática, *ope legis*, da procedência do pedido anulatório.

Como tem sido reconhecido pela jurisprudência, “*o direito aos juros indemnizatórios, desde que verificados os respectivos pressupostos, deve ser reconhecido pela AT ao sujeito passivo, independentemente do pedido por ele formulado nesse sentido (cfr. art. 100.º da LGT e art. 61.º, n.º 2, do CPPT).*”⁵, sendo o referido entendimento integralmente transponível para o direito à indemnização por garantia indevida.

*

C. DECISÃO

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

- a) Anular o acto de liquidação adicional de IRC de 2008, com o n.º 2010..., de 3 de Janeiro de 2011, no valor total de € 2.608.996,60, bem como a decisão do recurso hierárquico que teve aquele acto como objecto;
- b) Condenar a Requerida na restituição do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;

⁵ Ac. do STA de 03-05-2018, proferido no processo 0250/17.

- c) Julgar improcedente o pedido de pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, sem prejuízo de o mesmo ser reconhecido, se necessário e verificados os respectivos pressupostos, em sede de execução do julgado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 2.608.996,60, 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.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de Março de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(José de Almeida Fernandes)

O Árbitro Vogal

(João Menezes Leitão)