

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 939/2019-T

Tema: IRC – dupla tributação económica de dividendos; Acordo Euromediterrânico.

SUMÁRIO:

I. Nos termos da jurisprudência do TJUE (Acórdão C-464/14 de 24 Novembro de 2016) a não eliminação da dupla tributação económica de dividendos com origem em Estados terceiros, quando essa eliminação é permitida a favor de dividendos de origem doméstica constitui uma discriminação e uma restrição aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e países terceiros que, em princípio, é proibida pelo art. 63.º do TFUE;

II. A recusa daquela eliminação não pode ser justificada pela alegada necessidade de assegurar a eficácia dos controlos fiscais, na medida em que existam mecanismos que permitam a verificação da efectiva tributação no Estado terceiro;

III. Ainda que não existam tais mecanismos, essa recusa apenas poderá ser justificada pela impossibilidade de obter tais informações e já não pelo facto de não se terem obtido informações em virtude da inércia da AT para o efeito.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., com sede no ..., S/N, ..., freguesia ..., ... e ..., ...-... ..., titular do número de identificação de pessoa colectiva ..., vem requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a), todos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em

Matéria Tributária (“RJAT”), aplicáveis nos termos e para os efeitos previstos no artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto de liquidação de IRC com o n.º 2014..., referente ao exercício de 2011, e a correspondente liquidação de juros compensatórios, com o n.º 2014..., no total de € 2.036.118,28.

2. Em concreto, a Requerente formulou os seguintes pedidos:

- (i) Ser declarada ilegal e anulada a liquidação de IRC relativa a 2011 com o n.º 2014..., bem como os correspondentes juros, na parte em que incide sobre os rendimentos pagos à Requerente, sob a forma de dividendos, pela B... e pela C..., subsidiárias domiciliadas para efeitos fiscais na Tunísia e no Líbano, respetivamente, neste mesmo período, por violação do princípio da livre circulação de capitais consagrado pelo artigo 63.º, n.º 1, do TFUE (anterior artigo 56.º, n.º 1, do Tratado CE) e também do disposto no artigo 34.º, n.º 1, do Acordo CE- Tunísia e no artigo 31.º do Acordo CE-Líbano;
- (ii) Em consequência, ser determinada a restituição à Requerente do montante de IRC correspondente à diferença entre o montante pago e aquele que deveria ter sido pago em relação aos lucros distribuídos pela B... e pela C... caso tais sociedades tivessem residência fiscal em Portugal; e
- (iii) Ser determinado o pagamento pela Fazenda Pública à Requerente de juros indemnizatórios, à taxa legal anual de 4%, sobre a prestação tributária indevidamente paga por violação das normas de direito da União Europeia e de direito internacional público, nos termos previstos nos artigos 43.º, n.º 1, e 100.º da LGT e no artigo 61, n.º 5, do CPPT, *ex vi* artigo 24.º, n.º 5, do RJAT.

3. Na fundamentação do seu pedido a Requerente alegou, em síntese, que o acto de autoliquidação de IRC ora impugnado era ilegal, na parte relativa à tributação que incidiu sobre os lucros distribuídos à Requerente pelas suas subsidiárias domiciliadas na Tunísia e no Líbano,

no exercício de 2011, pelo facto de ter sido negada a aplicação aos referidos dividendos das regras de eliminação da dupla tributação económica previstas na legislação nacional.

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 31 de Dezembro de 2019 pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) e automaticamente notificado à Requerida.

5. A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea *a*), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

6. Em 17 de Fevereiro de 2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

7. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea *c*), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 18 de Março de 2020.

8. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta em 2 de Julho de 2020, defendendo-se por excepção e impugnação.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), 4.º, e 5.º, n.º 3, alínea *a*), todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

III.1. MATÉRIA DE FACTO

III.1.1. Factos provados

13. Com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, com sede e direcção efectiva em território nacional, que tem como objecto social o fabrico e venda de cimento e seus derivados;
- b) Em 2011 a Requerente era a sociedade dominante de um grupo para efeitos de aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”) em IRC;
- c) No exercício fiscal de 2011 a Requerente detinha uma participação de 98,72% no capital social da B... S.A., (doravante designada apenas por “B...” ou “subsidiária tunisina”) com sede na Tunísia;
- d) No exercício fiscal de 2011 a referida participação gerou rendimentos para a Requerente, sob a forma de dividendos, no montante de € 3.993.500,93;
- e) Naquele período a participada B... foi sujeita a uma tributação sobre o rendimento na Tunísia à taxa de 25%;
- f) Os dividendos recebidos pela Requerente da B... foram deduzidos à matéria coletável de IRC do exercício de 2011 (campo 771 da declaração Modelo 22 de IRC individual de substituição relativa a 2011, entregue a 31 de Dezembro de 2013, bem como a declaração Modelo 22 do grupo de substituição submetida na mesma data);
- g) No exercício fiscal de 2011 a Requerente detinha uma participação de 51,05% (dos quais 28,64% eram detidos directamente pela Requerente e 22,41% eram detidos de forma indirecta) no capital social da C... S.A.L., (daqui em diante designada por “C...” ou “subsidiária libanesa”) com sede no Líbano;

- h)** No exercício fiscal de 2009 a referida participação gerou rendimentos para a Requerente, sob a forma de dividendos, no montante líquido de € 4.150.972,19;
- i)** Naquele período a participada C... foi sujeita a uma tributação sobre o rendimento no Líbano à taxa de 15%;
- j)** Os dividendos recebidos pela Requerente da C... foram deduzidos à matéria coletável de IRC do exercício de 2011 (campo 771 da declaração Modelo 22 de IRC individual de substituição relativa a 2011 entregue a 31 de Dezembro de 2013, bem como a declaração Modelo 22 do grupo de substituição submetida na mesma data);
- k)** O montante de € 8.144.473,13 deduzido no campo 771 declaração Modelo 22 de IRC individual de substituição relativa a 2011 da Requerente (eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos – artigo 51.º) correspondente à soma dos lucros recebidos da subsidiária tunisina (€ 3.993.500,93) e libanesa (€ 4.150.972,19);
- l)** A 10 de Abril de 2014 foi emitida a liquidação adicional de IRC de 2011 objecto da presente acção arbitral, na qual a matéria coletável do grupo apurada na declaração Modelo 22 de substituição (€ 11.476.617,02) foi alterada para € 20.001.839,24 – correspondendo a uma diferença de € 8.525.222,22, tendo como data limite de pagamento 09/06/2014;
- m)** Aos rendimentos auferidos pela Requerente mencionados nos pontos anteriores não foram, pela referida liquidação, aplicadas as regras de eliminação da dupla tributação económica previstas na legislação portuguesa;
- n)** À data dos factos existia entre Portugal e a Tunísia uma Convenção para evitar a Dupla Tributação que possibilitava a troca de informações para aplicação das disposições dessa convenção ou as da legislação interna dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos pela Convenção, designadamente o IRC;
- o)** À data dos factos não existia entre Portugal e o Líbano uma Convenção para evitar a Dupla Tributação que permitisse a troca de informações nos termos descritos no ponto anterior;
- p)** À data dos factos não existia entre Portugal e o Líbano um Acordo para Troca de Informações em Matéria Fiscal;

- q) À data dos factos não existia entre Portugal e o Líbano um Protocolo em matéria de Assistência Mútua Administrativa;
- r) A Requerente impugnou judicialmente aquela decisão junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, tendo sido atribuído ao processo o n.º .../14... BEALM, sendo que a petição deu entrada em juízo, em 09/07/2014;
- s) Em 31 de Outubro de 2019 a Requerente apresentou naquele processo um requerimento com vista à extinção da instância nos termos e para os efeitos previstos no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018;
- t) Em 20 de Dezembro de 2019 foi a instância declarada extinta;
- u) Em 31 de Dezembro de 2019 a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo arbitral.

III.1.2. Factos não provados

14. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se como não provados os seguintes factos:

- a) Não se provou que a Requerida tenha realizado diligências no que respeita à verificação da efectiva sujeição a imposto da Requerente no Líbano;
- b) Não se provou que a Requerente tenha efectuado o pagamento do montante de imposto resultante da liquidação de IRC quanto ao exercício de 2014.

III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

15. Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *e)*, do RJAT.

Neste sentido, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada tendo em conta as

várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, tal como decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Relativamente aos factos dados como provados nos pontos e) e i) da matéria de facto, teve-se em conta que a Requerida não coloca em causa a veracidade dos documentos e respectiva traduções juntas pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, designadamente os juntos como os n.ºs 4 a 8), não existindo factos ou alegações nos autos que suscitem a falta da sua idoneidade e/ou veracidade.

Assim, o documento 4, provindo das autoridades fiscais tunisinas, por via de pedido efectuado pela própria Requerida, atesta, sem margens para dúvidas o pagamento do imposto na Tunísia, e a respectiva taxa.

No que diz respeito ao Líbano, a página 32 do *Report and financial statements for the year ended 31 December 2011 – Current income tax liabilities* que consta do documento n.º 7, bem como o comprovativo da declaração fiscal e do pagamento de imposto sobre as sociedades no Líbano relativamente a 2011, juntos como Documento n.º 8, com o pedido de pronúncia arbitral, constitui prova suficiente, à luz de um juízo de normalidade, do pagamento do imposto naquele país, e respectiva taxa.

Os factos dados como não provados resultam de não terem sido juntos aos autos elementos probatórios que permitissem aferir tal facto.

Por último ressalva-se que não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

III.2.1. Da matéria de Excepção

16. Começa a Requerida por arguir que o seguinte pedido extravasa a competência do presente Tribunal:

“ser determinada a restituição à Requerente do montante de IRC correspondente à diferença entre o montante pago e aquele que deveria ter sido pago em relação aos lucros distribuídos pela B... e pela C... caso tais sociedades tivessem residência fiscal em Portugal;”.

Importa, portanto, indagar se o pedido de condenação da AT ao reembolso da totalidade do imposto pago em excesso, se compreende no âmbito das competências do Tribunal Arbitral. Para tal, cumpre, antes de mais, atentar na competência e nos poderes dos tribunais arbitrais tributários.

O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, autorizou o Governo a *legislar “no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”*, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o inicialmente previsto, não contemplando designadamente uma competência alternativa à da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, e *“instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º 2.º”* fazendo depender a vinculação da administração tributária de *“portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”*.

A este propósito, determina o artigo 2.º do RJAT:

“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”*.

Não tendo o legislador feito uso da parte da autorização legislativa em que se previa a extensão das competências dos tribunais arbitrais a questões que são apreciadas nos tribunais tributários através da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, sempre

será de concluir que o âmbito da competência dos tribunais arbitrais tributários se restringe às questões da legalidade dos actos dos tipos referidos no artigo 2.º, que são abrangidos pela vinculação que foi feita na Portaria n.º 112-A/2011, não podendo, designadamente, definir os termos em que devem ser executados os julgados anulatórios que vierem a ser proferidos.

Face ao exposto, dúvidas não subsistem de que os poderes dos tribunais arbitrais se circunscrevem a poderes de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do acto impugnado.

Porém, não obstante este contencioso ser essencialmente de mera anulação, à semelhança do que sucede com o contencioso tributário impugnatório no âmbito dos tribunais tributários estaduais, existem alguns poderes condenatórios, estritamente ligados ao poder anulatório, relacionados com o direito a juros indemnizatórios, com o direito a indemnização por prestação indevida de garantia ou com o direito à restituição do imposto indevidamente pago.

Ressalvadas estas excepções, estaremos sempre perante um contencioso de mera anulação, o que significa que perante a impugnação de um acto tributário junto de um tribunal arbitral, a este tribunal caberá apenas considerar o acto legal ou ilegal e, em consequência, mantê-lo ou anulá-lo, cabendo à AT retirar as consequências da eventual decisão anulatória, no respeito pelo disposto no art.º 24.º do RJAT.

Tal significa, portanto, que os tribunais arbitrais tributários não podem emitir injunções condenatórias para além dos poderes estritamente ligados ao poder anulatório, que acima se referiram.

No caso, interpreta-se o pedido na alínea ii) da conclusão do Requerimento Inicial, como um pedido de restituição do imposto indevidamente pago por força do acto tributário impugnado, no sentido atrás descrito, que se contém nos poderes reconhecidos aos tribunais arbitrais em matéria tributária.

Face ao exposto, deverá improceder a arguida excepção de incompetência material deste Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de condenação da AT ao reembolso do imposto pago em excesso por força do acto de liquidação objecto da presente acção arbitral.

17. Argui, ainda a Requerida a excepção dilatória de incompetência material, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 278.º, n.º 1, alínea a) e 576.º, n.ºs 1 e 2 do Código do Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, alegando que “*na situação sub judice, para que o presente Tribunal Arbitral pudesse pronunciar-se, sempre se impunha a precedência obrigatória de reclamação graciosa nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT.*”, porquanto, no seu entender, estar em causa a apreciação da legalidade de autoliquidações.

Ressalvado o respeito devido, julga-se que a arguição ora em apreço assentará em lapso, já que o acto tributário em causa não se trata de uma autoliquidação.

Efectivamente, nos termos do artigo 89.º do CIRC:

“*A liquidação do IRC é efetuada:*

- a) Pelo próprio sujeito passivo, nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º;*
- b) Pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos restantes casos.”.*

E, nos termos do art.º 90.º do mesmo Código:

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

- a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;”.*

Ora, como resulta da matéria de facto dada como provada, a liquidação objecto da presente acção arbitral não teve por base a matéria colectável que constou da declaração do contribuinte.

Como a própria liquidação evidencia, e está dado como provado, a matéria declarada pela Requerente foi corrigida pela AT, que adicionou àquela os montantes relativos ao imposto pago pela Requerente na Tunísia e no Líbano, que a Requerente havia deduzido.

Assim, sendo, como é, não estamos perante uma autoliquidação, pelo que, ao contrário do arguido pela Requerida, não era necessário a apresentação de reclamação graciosa previamente à impugnação, motivo pelo qual, seguramente, no processo que correu termos no Tribunal Tributário de Almada, a questão não foi suscitada pela Requerida.

Assim, e face ao exposto, deve, também esta excepção improceder.

III.2.2. Do fundo da causa

18. A questão de direito de que cumpre conhecer resume-se, essencialmente, à conformidade do regime de eliminação da dupla tributação económica – no que respeita à impossibilidade de dedução pela Requerente dos dividendos auferidos das suas subsidiárias sedeadas na Tunísia e no Líbano –, com o Direito da União Europeia, designadamente com a jurisprudência do TJUE vertida no acórdão Secil já prontamente identificado.

A referida questão foi já analisada, de forma constante, por jurisprudência anterior em casos idênticos, designadamente nas decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 22/2013-T, de 12 de Setembro de 2013; n.º 567/2015-T, de 15 de Julho de 2016; n.º 577/2016-T, de 1 de Junho de 2017 e n.º 938/2019-T, de 10 de Setembro de 2020. O mesmo se diga quanto aos tribunais judiciais, designadamente quanto à sentença proferida pela Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, em 20 de Dezembro de 2019, no âmbito do processo n.º 448/12.8BEALM (cfr. doc. n.º 10 junto pela Requerente aos autos com o pedido de pronúncia arbitral) e quanto ao acórdão do STA de 6 de Maio de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 0830/11.8BEALM 0588/16.

Nos termos do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, “[n]as decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”. Ora, a jurisprudência supra referida corresponde a impugnações efectuadas pela Requerente quanto a actos de liquidação de IRC de outros exercícios fiscais nos quais se verificaram situações idênticas às dos presentes autos, razão pela qual deverá a referida jurisprudência ser tida em consideração por este tribunal arbitral tendo em vista a obtenção de uma “interpretação e aplicação uniformes do direito”, tutelando dessa forma a coerência sistemática e a segurança jurídica na aplicação do direito.

Por conseguinte, transcrever-se-á de seguida um excerto decisório do acórdão arbitral n.º 938/2019-T, de 10 de Setembro de 2020, em virtude da identidade substancial do quadro fáctico, da circunstância de o referido acórdão tomar em conta as considerações do TJUE no acórdão Secil bem como as mais recentes considerações do STA sobre esta questão e, claro está, da profundidade e minúcia da análise efectuada. Referiu-se assim naquele acórdão que:

“O artigo 51.º do CIRC, na redacção vigente em 2010, estabelecia o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 51.º

Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos

1 – Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos:

- a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 7.º;
- b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;
- c) A entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10 % ou com um custo de aquisição não inferior a € 20.000.000 e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.(...)

5 - O disposto nos n.ºs 1 e 2 é também aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado membro da União Europeia, desde que ambas as entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho. (Redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril)
(...)

11 - O disposto nos n.ºs 1, 2 e 8 é igualmente aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, desde que ambas essas entidades preencham condições equiparáveis, com as necessárias adaptações, às estabelecidas no artigo 2.º da

Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho. (Redacção da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril)

A decisão da reclamação graciosa, transcrevendo as conclusões do Parecer n.º 79/09, do Centro de Estudos Fiscais, revela que o obstáculo à aplicação à Requerente do regime consagrado no n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRC se consubstancia no facto de esse regime não estar previsto para os «lucros distribuídos por sociedades fiscalmente residentes em Estados Terceiros a sociedades residentes em Portugal». No referido Parecer conclui-se ainda que «a livre circulação de capitais e o Acordo de Associação com a Tunísia não se opõem à não aplicação do regime consagrado no n.º 1 do art.º 46º do Código do IRC aos lucros distribuídos por sociedades fiscalmente residentes em Estados Terceiros a sociedades residentes em Portugal». ()

O acórdão do TJUE de 24-11-2016, proferido no processo n.º C-464/14, proferido em relação a específica situação da Requerente, decidiu, em suma, o seguinte:

1) Os artigos 63.º e 65.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que:

– uma sociedade estabelecida em Portugal que recebe dividendos de sociedades estabelecidas, respetivamente, na Tunísia e no Líbano pode invocar o artigo 63.º TFUE para impugnar o tratamento fiscal reservado a esses dividendos no referido Estado-Membro com base numa legislação que não tem por objeto aplicar-se exclusivamente às situações em que a sociedade beneficiária exerce uma influência decisiva sobre a sociedade distribuidora;

– uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente num país terceiro, constitui uma restrição aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e os países terceiros, que, em princípio, é proibida pelo artigo 63.º TFUE;

– a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na sua versão em vigor em 2009, pode ser justificada

por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto do país terceiro em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição desta última sociedade a imposto;

– a recusa em conceder uma dedução parcial em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na referida versão, não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando a mesma disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição da sociedade distribuidora a imposto, no Estado em que é residente, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

2) O artigo 64.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que:

– na medida em que a adoção do regime de benefícios fiscais para o investimento de natureza contratual, previsto no artigo 41.º, n.º 5, alínea b), do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na sua versão em vigor em 2009, e do regime relativo aos dividendos provenientes dos países africanos de língua oficial portuguesa e de Timor-Leste, previsto no artigo 42.º do mesmo Estatuto, não alterou o quadro jurídico relativo ao tratamento dos dividendos provenientes da Tunísia e do Líbano, a adoção dos referidos regimes não afetou a qualificação, como restrição em vigor, da exclusão dos dividendos pagos pelas sociedades estabelecidas nesses países terceiros da possibilidade de beneficiarem de uma dedução integral ou parcial;

– um Estado-Membro renuncia à faculdade prevista no artigo 64.º, n.º 1, TFUE, quando, sem revogar ou alterar formalmente a legislação existente, celebra um acordo internacional, como um acordo de associação, que prevê, numa disposição com efeito direto, a liberalização de uma categoria de capitais referida nesse artigo 64.º, n.º 1; por conseguinte, esta alteração do quadro jurídico deve ser equiparada, quanto aos seus efeitos na possibilidade de invocar o artigo 64.º, n.º 1, TFUE, à introdução de uma legislação nova, que assenta numa lógica diferente da legislação existente.

3) O artigo 34.º, n.º 1, do Acordo euro-mediterrânico que estabelece uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, assinado em Bruxelas, em 17 de julho de 1995, e aprovado, em nome da Comunidade Europeia e da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, pela Decisão 98/238/CE, CECA do Conselho e da Comissão, de 26 de janeiro de 1998, deve ser interpretado no sentido de que:

- tem efeito direto e pode ser invocado numa situação como a que está em causa no processo principal, em que uma sociedade residente em Portugal recebe dividendos de uma sociedade residente na Tunísia, em razão do investimento direto que realizou na sociedade distribuidora, para efeitos de oposição ao tratamento fiscal reservado a esses dividendos em Portugal;
- uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente na Tunísia, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, no que diz respeito aos investimentos diretos e, em especial, ao repatriamento do produto de tais investimentos, pelo artigo 34.º, n.º 1, do referido acordo;
- numa situação como a que está em causa no processo principal, o efeito desta disposição não está limitado pelo artigo 89.º do referido acordo;
- recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na sua versão em vigor em 2009, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto da República da Tunísia, Estado em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os referidos dividendos a imposto;

– a recusa em conceder esta dedução parcial, em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na referida versão, não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando a referida disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição da sociedade distribuidora a imposto na Tunísia, Estado em que esta sociedade é residente, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

4) O artigo 31.º do Acordo euro-mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro, assinado no Luxemburgo, em 17 de junho de 2002, e aprovado, em nome da Comunidade Europeia, pela Decisão 2006/356/CE do Conselho, de 14 de fevereiro de 2006, deve ser interpretado no sentido de que:

– tem efeito direto;

– uma situação como a que está em causa no processo principal, que diz respeito ao tratamento fiscal dos dividendos decorrentes dos investimentos diretos feitos no Líbano por um residente em Portugal, está abrangida pela hipótese referida no artigo 33.º, n.º 2, deste acordo; por conseguinte, o artigo 33.º, n.º 1, do mesmo acordo não se opõe a que o seu artigo 31.º seja invocado no presente caso;

– uma legislação como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro pode efetuar uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da sua base tributável, quando estes são distribuídos por uma sociedade residente no mesmo Estado-Membro, mas não pode proceder a esta dedução quando a sociedade distribuidora é residente no Líbano, constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 31.º do Acordo euro-mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro;

– numa situação como a que está em causa no processo principal, o efeito desta disposição não está limitado pelo artigo 85.º deste acordo;

– a recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos recebidos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.ºs 1 e 8, do Código do

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na sua versão em vigor em 2009, pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto da República do Líbano, Estado em que é residente a sociedade que distribui esses dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os referidos dividendos a imposto;

– a recusa em conceder esta dedução parcial, em aplicação do artigo 46.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na referida versão, não pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral relativas à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, quando a referida disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição da sociedade distribuidora a imposto no Líbano, Estado em que esta sociedade é residente, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar.

5) No que se refere às consequências, para o processo principal, da interpretação dos artigos 63.º a 65.º TFUE assim como do Acordo euro-mediterrânico que estabelece uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, e do Acordo euro-mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro:

– quando as autoridades do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária puderem obter informações junto da República da Tunísia, Estado em que é residente a sociedade que distribui os dividendos, que permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui esses dividendos a imposto, os artigos 63.º e 65.º TFUE assim como o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo euro-mediterrânico que estabelece uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, opõem-se à recusa em conceder uma dedução integral ou parcial dos dividendos distribuídos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.º, n.º 1, ou do artigo 46.º, n.º 8, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na sua versão em

vigor em 2009, sem que a República Portuguesa possa invocar, a este respeito, o artigo 64.º, n.º 1, TFUE;

– os artigos 63.º e 65.º TFUE assim como o artigo 34.º, n.º 1, do Acordo euro-mediterrânico que estabelece uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro, e o artigo 31.º do Acordo euro-mediterrânico que cria uma associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro, opõem-se à recusa em conceder uma dedução parcial dos dividendos distribuídos da base tributável da sociedade beneficiária, em aplicação do artigo 46.o, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, na referida versão, quando esta disposição puder ser aplicada a situações em que a sujeição das sociedades distribuidoras a imposto na Tunísia e no Líbano, Estados em que estas sociedades são residentes, não pode ser verificada, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, sem que a República Portuguesa possa invocar, a este respeito, o artigo 64.º, n.º 1, TFUE;

– os montantes cobrados em violação do direito da União devem ser reembolsados, com juros, ao contribuinte.

No essencial, o TJUE decidiu que os Acordos Euro-Mediterrâneos têm efeito directo, que a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) se aplica aos Estados terceiros por eles abrangidos e que as cláusulas limitativas previstas naqueles Acordos não limitam a liberdade de circulação.

É também claro o entendimento do TJUE no sentido de constituir uma restrição do princípio da liberdade de circulação proibida pelo artigo 63.º, n.º 1, do TFUE, dar um tratamento fiscalmente desfavorável a dividendos recebidos desses Estados terceiros comparativamente aos dividendos recebidos de uma subsidiária nacional.

As possibilidades de ser permitida a restrição ao princípio da liberdade de circulação, com fundamento nos artigos 64.º e 65.º do TJUE, restringem-se, neste caso, à necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, designadamente nos casos de impossibilidade de troca de informações com as autoridades dos Estados terceiros, como decorre dos seguintes parágrafos do acórdão do TJUE:

55 Resulta de jurisprudência constante que, relativamente a uma norma fiscal destinada a evitar ou a atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, como a que está em causa no processo principal, a situação de uma sociedade acionista que receba dividendos com origem num país terceiro é comparável à de uma sociedade acionista que receba dividendos de origem nacional, na medida em que, em ambos os casos, os lucros realizados podem, em princípio, ser objeto de uma tributação em cadeia (v., neste sentido, acórdão de 10 de fevereiro de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C 436/08 e C 437/08, EU:C:2011:61, n.º 84 e jurisprudência referida).

56 A justificação da restrição apenas pode, por conseguinte, prender-se com razões imperiosas de interesse geral. Nesta hipótese, é ainda necessário que a restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo por ela prosseguido e que não vá além do necessário para o alcançar (acórdão de 17 de dezembro de 2015, Timac Agro Deutschland, C 388/14, EU:C:2015:829, n.º 29 e jurisprudência referida). (...)

58 Resulta da jurisprudência que constituem razões imperiosas de interesse geral que podem justificar uma restrição às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado tanto a luta contra a fraude fiscal (v., designadamente, acórdão de 11 de outubro de 2007, ELISA, C 451/05, EU:C:2007:594, n.º 81) como a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais (v., designadamente, acórdãos de 18 de dezembro de 2007, A, C 101/05, EU:C:2007:804, n.º 55, e de 5 de julho de 2012, SIAT, C 318/10, EU:C:2012:415, n.º 36 e jurisprudência referida).(...)

60 Neste contexto, a simples circunstância de a sociedade que distribui os dividendos estar situada num país terceiro não pode gerar uma presunção geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado (v., por analogia, acórdão de 19 de julho de 2012, A, C 48/11, EU:C:2012:485, n.º 32 e jurisprudência referida).

61 No caso em apreço, a legislação fiscal em causa no processo principal exclui, de uma maneira geral, a possibilidade de evitar ou de atenuar a dupla tributação económica dos dividendos, quando os referidos dividendos são distribuídos por sociedades estabelecidas em países terceiros, sem procurar especificamente prevenir comportamentos que consistem em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos

de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido ou obter um benefício fiscal.

62 Nestas condições, a restrição à livre circulação de capitais não pode ser justificada por motivos relativos à necessidade de prevenir a fraude e a evasão fiscal. (...)

64 Decorre de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, por conseguinte, quando a legislação de um Estado Membro faz depender o benefício de um regime fiscal mais vantajoso da satisfação de requisitos cuja observância só pode ser verificada mediante a obtenção de informações junto das autoridades competentes de um país terceiro, esse Estado Membro pode, em princípio, recusar-se a conceder esse benefício se for impossível obter essas informações junto desse país terceiro, designadamente por este último não estar vinculado a uma obrigação convencional de fornecer informações (acórdão de 17 de outubro de 2013, Welte, C 181/12, EU:C:2013:662, n.º 63 e jurisprudência referida).

Relativamente à República da Tunísia, decorre do acórdão do TJUE que, prevendo a Convenção Portugal-Tunísia, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 33/2000, de 31 de Março de 2000, um mecanismo de troca de informações, a restrição que resulta da recusa da eliminação ou redução da dupla tributação económica, previstas no artigo 51.º do CIRC, não pode ser justificada pela necessidade de assegurar a eficácia dos controlos fiscais, pois está-se perante situação em que foi possível obter as informações oficiais que constam do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, de valor idêntico às informações oficiais da Administração Tributária Portuguesa (n.ºs 1 e 4 do art. 76.º da LGT.).

Aplicando esta jurisprudência do TJUE, o Supremo Tribunal Administrativo proferiu em 06-05-2020, acórdão no processo n.º 0830/11.8BEALM 0588/16, em que entendeu o seguinte:

II - Conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça (Acórdão C-464/14 de 24.11.2016) o artº 46º do CIRC, na redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, é claramente abrangido pela circulação de capitais, pelo que a recusa de conceder eliminação da dupla tributação de dividendos com origem na Tunísia, quando essa eliminação é permitida a favor de dividendos de origem doméstica constituiu uma

discriminação e uma restrição aos movimentos de capitais entre os estados membros e países terceiros que, em princípio, é proibida pelo artº 63º do TFUE.

III - Decorre igualmente da citada jurisprudência do Tribunal de Justiça que os artigos 61º e 65º do TFUE se opõem à legislação – no caso concreto o artigo 46º do CIRC, na redacção vigente à data dos factos – de um estado membro (Portugal) que não conceda isenção de imposto sobre o rendimento aos dividendos distribuídos por uma filial residente num estado terceiro (Tunísia) com o qual tenha sido celebrada uma convenção que preveja a troca de informações.

IV - Prevendo a Convenção Portugal-Tunísia, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 33/2000, de 31 de Março de 2000, um mecanismo de troca de informações, a restrição que resulta da recusa da eliminação ou da mitigação da dupla tributação económica, previstas no artigo 46º do CIRC, não pode ser justificada pela alegada necessidade de assegurar a eficácia dos controlos fiscais.

Por isso, relativamente aos dividendos recebidos pela Requerente da sua subsidiária na Tunísia, é de aplicar esta jurisprudência e, uma vez que foi feita prova através de informações oficiais no sentido de aquela ter sido tributada, justifica-se a procedência do pedido de pronúncia arbitral.

No que concerne à República do Líbano, o TJUE entendeu que só é admissível justificar a restrição pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais, «quando for impossível as autoridades fiscais do Estado-Membro em que é residente a sociedade beneficiária obterem informações junto da República do Líbano».

Relativamente ao Líbano, poderá não ser possível obter essa informação directamente junto das suas autoridades fiscais, dada a inexistência de um mecanismo que previsse a assistência mútua em matéria de informações fiscais.

Mas, por um lado não pode considerar-se demonstrada a impossibilidade, pois não se provou sequer que a administração tributária tivesse realizado qualquer diligência no sentido de poder obter essas informações.

Por outro lado, como se entendeu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31-05-2017, processo n.º 0738/16, «para que a AT pudesse lançar mão de um regime

diferenciado relativamente aos rendimentos provenientes de países terceiros era essencial que tivesse invocado razões atinentes à fraude e controlos fiscais, o que não fez».

Na verdade, como se vê pela decisão da reclamação graciosa e transcrição que nela se faz do Parecer n.º 79/09 do Centro de Estudos Fiscais, emitido relativamente a subsidiária tunisina (que, como se disse, deve ser considerada a fundamentação da manutenção da autoliquidação na ordem jurídica), não foi fundamento de indeferimento a hipotética impossibilidade de comprovação da sujeição da subsidiária libanesa a tributação no Líbano, mas apenas, em suma, com actualização das normas invocadas:

- o não preenchimento dos requisitos previstos nos n.ºs 1 e 5 do artigo 51.º do CIRC;
- mesmo que se entendesse que o artigo 51.º (antigo artigo 46.º) comporta situações protegidas pela liberdade de circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do TFUE (antigo artigo 56.º do TCE), seria de aplicar, neste caso, a cláusula de salvaguarda constante do n.º 1 do artigo 64.º do TFUE (antigo artigo 57.º do TCE), «por uma razão imperiosa de interesse geral relativo à luta contra a fraude fiscal».

Ora, o não preenchimento dos requisitos previstos no artigo 51.º do CIRC não é obstáculo à aplicação do regime de eliminação da dupla tributação, em face do decidido, pelo TJUE no acórdão do processo C-464/14 (§ 137), sobre o efeito directo;

«o artigo 31.º do Acordo CE Líbano deve ser interpretado no sentido de que:

- tem efeito directo;
- uma situação como a que está em causa no processo principal, que diz respeito ao tratamento fiscal dos dividendos decorrentes dos investimentos directos feitos no Líbano por um residente em Portugal, está abrangida pela hipótese referida no artigo 33.º, n.º 2, deste acordo; por conseguinte, o artigo 33.º, n.º 1, do mesmo acordo não se opõe a que o seu artigo 31.º seja invocado no presente caso.

Por outro lado, quanto à cláusula de salvaguarda constante do n.º 1 do artigo 64.º do TFUE (antigo artigo 57.º do TCE), «por uma razão imperiosa de interesse geral relativo à luta contra a fraude fiscal», o TJUE entendeu que não tem aplicação nesta situação, pelo seguinte:

59 Em primeiro lugar, quanto aos argumentos relativos à necessidade de prevenir a fraude fiscal, decorre da jurisprudência que uma medida nacional que restrinja a livre circulação

de capitais pode ser justificada por esta razão imperiosa de interesse geral quando vise especificamente expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, cujo único objetivo seja eludir o imposto normalmente devido ou obter um benefício fiscal sobre os lucros gerados por atividades realizadas no território nacional (v., neste sentido, acórdãos de 17 de setembro de 2009, Glaxo Wellcome, C 182/08, EU:C:2009:559, n.º 89, e de 3 de outubro de 2013, C 282/12, Itelcar, EU:C:2013:629, n.º 34 e jurisprudência referida).

60 Neste contexto, a simples circunstância de a sociedade que distribui os dividendos estar situada num país terceiro não pode gerar uma presunção geral de fraude fiscal e justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado (v., por analogia, acórdão de 19 de julho de 2012, A,C 48/11, EU:C:2012:485, n.º 32 e jurisprudência referida).

61 No caso em apreço, a legislação fiscal em causa no processo principal exclui, de uma maneira geral, a possibilidade de evitar ou de atenuar a dupla tributação económica dos dividendos, quando os referidos dividendos são distribuídos por sociedades estabelecidas em países terceiros, sem procurar especificamente prevenir comportamentos que consistem em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objetivo de eludir o imposto normalmente devido ou obter um benefício fiscal.

62 Nestas condições, a restrição à livre circulação de capitais não pode ser justificada por motivos relativos à necessidade de prevenir a fraude e a evasão fiscal. (negrito nosso).

Pelo exposto, sendo obrigatória a jurisprudência do TJUE sobre a interpretação do Direito da União, tem de se concluir que a auto-liquidação relativa ao exercício de 2010, com a fundamentação que lhe foi dada na decisão da reclamação graciosa, enferma de vícios de violação de lei que justificam a sua anulação de harmonia com o disposto no artigo 134.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo de 1991 e no 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.”

19. Concordando-se com os argumentos expressos na decisão citada, e em virtude da proibição da prática de actos no processo inúteis e desnecessários nos termos do artigo 130.º, do CPC, subsidiariamente aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT, nos quais se incluiria a repetição daqueles argumentos, conclui-se pela ilegalidade parcial do acto de autoliquidação que constitui o objecto da presente acção arbitral. Isto na medida em que as normas que à data dos factos previam as regras para eliminar a dupla tributação económica violavam a liberdade fundamental de circulação de capitais ao afastarem a possibilidade de aplicação de tal regime quanto aos dividendos distribuídos a sociedades residentes em território português por sociedades residentes em países terceiros. Em decorrência da jurisprudência do TJUE, sempre caberia à AT demonstrar a impossibilidade de verificação da efectiva tributação sofrida pelas subsidiárias da Requerente nos respectivos Estados de residência, algo que não se comprovou nos presentes autos, desde logo porquanto, nada se apura quanto à fundamentação da liquidação objecto dos presentes autos.

Assim sendo, e em virtude da sua ilegalidade, deverá a liquidação de IRC referente ao ano de 2011 ser parcialmente anulada ficando prejudicado, porquanto inútil para a tutela pretendida pela Requerente, o conhecimento das demais questões por esta formuladas nos presentes autos, aplicando-se para o efeito os artigos 130.º e 608.º, n.º 2, ambos do CPC, subsidiariamente aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT.

Isto na medida em que as normas que à data dos factos previam as regras para eliminar a dupla tributação económica violavam a liberdade fundamental de circulação de capitais ao afastarem a possibilidade de aplicação de tal regime quanto aos dividendos distribuídos a sociedades residentes em território português por sociedades residentes em países terceiros.

Em decorrência da jurisprudência do TJUE, deveria ter sido demonstrada a impossibilidade de verificação da efectiva tributação sofrida pelas subsidiárias da Requerente nos respectivos Estados de residência, algo que não se comprovou nos presentes autos.

20. Aqui chegados, cumpre ainda esclarecer que no presente caso, a situação sub iudice configura-se de modo substancialmente distinto da situação julgada no processo arbitral 685/2016T (bem como do processo arbitral 933-2019T), invocado pela Requerida em sede de excepção.

Com efeito, naqueles processos estava em causa uma autoliquidação (ao contrário do que acontece nos presentes autos, como previamente se viu já), e os procedimentos de segundo grau necessários à impugnabilidade judicial daquela.

Dito de outro modo, naqueles processos, a liquidação contestada pela Requerente havia sido efectuada em conformidade com a sua própria declaração, cabendo, necessariamente, àquela o ónus de provar a sua ilegalidade.

Nos presentes autos, pelo contrário, está em causa uma liquidação emitida pela AT, cabendo-lhe, conforme se tem por pacífico, o ónus de demonstrar a legalidade da sua actuação, que, no caso, se reconduzia à impossibilidade de verificação da efectiva tributação sofrida pelas subsidiárias da Requerente nos respectivos Estados de residência, tanto mais que, conforme é igualmente consabido, a declaração do contribuinte goza da presunção de veracidade, decorrente do artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

Deste modo, não tendo a Requerida demonstrado a legalidade da sua actuação, balizada nos termos da jurisprudência arbitral e do TJUE previamente analisada, nada obstará à anulação da liquidação objecto da presente acção arbitral, nos termos peticionados pela Requerente.

III.2.2. Restituição do montante indevidamente pago e direito a juros indemnizatórios

21. A Requerente peticionou ainda a restituição do montante de IRC correspondente à diferença entre o montante pago e aquele que deveria ter sido pago em relação aos lucros distribuídos pela B... e pela C... caso tais sociedades tivessem residência fiscal em Portugal, bem como a condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrassem devidos nos termos do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, do artigo 43.º, n.º 1 e 100.º, ambos da LGT e do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT.

Todavia, ainda que nos termos da jurisprudência do TJUE no âmbito do acórdão Secil o tribunal tenha referido que “*os montantes cobrados em violação do direito da União devem ser reembolsados, com juros, ao contribuinte*”, a verdade é que quer o reembolso quer a determinação dos juros indemnizatórios a atribuir à Requerente estão dependentes do pagamento indevido de imposto por parte desta, algo que não é possível determinar em função de não terem sido juntos aos autos elementos probatórios que permitam aferir esse *quantum*. Em todo o caso, tais imposições legais por parte do Direito da União Europeia e, conseqüentemente, o pedido formulado pela Requerente, sempre teriam de ter em consideração a natureza impugnatória do processo em que aquela pretende valer os seus direitos. Quer isto dizer que, sendo o processo arbitral tributário um contencioso de mera anulação, não incumbe ao tribunal aferir do concreto montante de reembolso que deve ser restituído à Requerente em função da declaração de ilegalidade do acto de autoliquidação, porquanto essa determinação é da competência da Requerida. Efectivamente, ao ficar a AT vinculada nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, incumbe-lhe o restabelecimento da situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, nos quais se incluem a determinação do reembolso da diferença entre o montante pago e aquele que deveria ter sido pago, bem como a determinação dos juros indemnizatórios devidos.

Deste modo, devem estes pedidos acessórios ser julgados improcedentes, cabendo à Requerente sindicatá a determinação (ou a falta dela) do montante de reembolso e de juros indemnizatórios devidos, se necessário, em sede de execução de julgados.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, anular parcialmente o acto de liquidação de IRC com o n.º 2014..., referente ao exercício de 2011, e a correspondente liquidação de juros compensatórios, com o n.º 2014 ..., no total de € 2.036.118,28;

- c) Julgar improcedentes os restantes pedidos;
- e) Condenar a Requerida nas custas do processo abaixo fixadas.

V. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixando-se ao processo o valor de € 2.036.118,28.

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 26.622,00, a cargo da Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 02 de Agosto de 2021.

Os Árbitros

José Pedro Carvalho

Jónatas Machado

André Festas da Silva