

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 226/2020-T

Tema: IRC – Valor da causa; Dupla tributação económica de dividendos; Acordo
Euromediterrânico.

SUMÁRIO:

I. Não sendo peticionada a declaração de ilegalidade de correcções da matéria tributável quando não deram origem à liquidação de imposto, embora tenham sido invocada a ilegalidade de tais correcções, como causa de pedir, não concorre o valor das mesmas para o cômputo do valor da causa, nem está o Tribunal obrigado a conhecer da respectiva legalidade, na medida em que ultrapasse o necessário para julgar, sendo o caso, ilegal a liquidação de imposto.

II. 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;

III. 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;

IV. 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..., SGPS, S.A, com sede na ..., n.º..., ..., ... - ... Lisboa, 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 conseqüente anulação do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), liquidação de juros compensatórios correspondentes e demonstração de acerto de contas, o qual apresenta um valor total a pagar de € 185.773,67, com data limite de pagamento até 16-01-2020, referente ao exercício de 2015-II.

2. A Requerente formulou o pedido de que seja anulada a liquidação adicional referida, sendo reembolsada da quantia que indevidamente pagou, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

3. Na fundamentação do seu pedido a Requerente alegou, em síntese, que o acto de autoliquidação de IRC ora impugnado era ilegal, por assentar em correcções ilegais relativas:

a) Ao aumento do resultado tributável resultante de correcções realizadas no âmbito individual da sociedade B..., S.A. no total de € 36.544.982,05, relativamente a:

i) Dividendos recebidos da participada C...– Sociedade Libanesa: € 11.272.477,98;

ii) Menos-valia com a liquidação da participada D..., SGPS, S.A.: € 25.272.504,08

b) Correcções ao cálculo de imposto no Grupo referentes à dotação por SIFIDE do período de 2015-II.

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 15 de Abril de 2020 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 07 de Julho 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 06 de Agosto de 2020.

8. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta em 13 de Outubro de 2020, defendendo-se por excepção e impugnação.

II. SANEAMENTO

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

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

- a) A ora Requerente é a sociedade dominante de um grupo de empresas sujeitas ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) previsto e regulado no artigo 69.º e seguintes do Código do IRC.
- b) A liquidação adicional de IRC objecto da presente acção arbitral diz respeito ao exercício de 2015-II (período de 01-07-2015 a 30-06-2016) e resulta de correcções à matéria colectável e ao imposto, desencadeadas na sequência de acções inspectivas externas realizadas pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) ao resultado individualmente apurado pelas sociedades dominadas e ao resultado apurado na declaração periódica Modelo 22 do Grupo.
- c) No cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2018..., realizou-se um procedimento de inspecção externo de âmbito parcial, relativo ao período de 2015-II, da sociedade B..., S.A.
- d) Em consequência, corrigiu-se o lucro tributável da sociedade em € 36.544.982,06.
- e) As conclusões da acção inspectiva constam do relatório de inspecção tributária elaborado pela UGC em 20-12-2018 e foram notificadas ao sujeito passivo através do ofício n.º..., de 28-12-2018.
- f) O Relatório de Inspeção emitido para conclusão do procedimento de inspecção ao abrigo da OI2018... é parte integrante (Anexo A) do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) ao resultado do Grupo ao abrigo da Ordem de Serviço OI2018..., notificado pela UGC através do Ofício n.º..., de 07-08-2019.
- g) As correcções efectuadas deram origem ao acto tributário de IRC objecto da presente acção arbitral, no montante total de € 185.773,67 de imposto a pagar, o qual foi oportunamente pago pela Requerente.
- h) De entre as correcções efectuadas pelos serviços de inspecção tributária, estão as seguintes:

-
- a. Aumento do resultado tributável resultante de correcções realizadas no âmbito individual da sociedade B..., S.A., no montante de €36.544.982,05, relativo a:
- i. Dividendos recebidos da participada C...– Sociedade Libanesa: €11.272.477,98;
 - ii. Menos-valia com a liquidação da participada D..., SGPS, S.A.: €25.272.504,08
- b. Correcções ao cálculo de imposto no Grupo referentes à dotação por SIFIDE do período de 2015-II.

i) Relativamente à primeira correcção, consta do RIT, para além do mais, o seguinte:
“A A... incluiu no resultado tributável do período o montante de € 11.272.477,98 correspondente a dividendos, atribuídos e pagos pela sua participada com sede no Líbano em 2015 (II), que constituem rendimento tributável da A... nos termos do n.º 8 do artigo 18.º do CIRC, tendo também procedido à sua dedução integral, invocando indevidamente a aplicação do artigo 51.º do CIRC, uma vez que não cumpre o disposto na alínea e) do n.º 1 daquele artigo em razão de o Líbano ser um país com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, previsto na Portaria n.º 292/2011”.

j) Mais consta, a esse mesmo propósito, que:

(b) Quanto à eventual exclusão de tributação do rendimento por dividendos recebidos

A eliminação da dupla tributação económica obriga:

- ao cumprimento cumulativo de um conjunto de pressupostos enunciados nos n.º 1 e 2 do artigo 51.º do CIRC;
- à demonstração do cumprimento desses pressupostos na forma prevista no artigo 51.º-B do CIRC.

Procurando agora testar o cumprimento desses pressupostos apresentamos de novo o seu enunciado seguido da nossa apreciação.

Assim, temos que:

«1 - Os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:»

«a) O sujeito passivo detenha direta ou indireta e indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, uma participação não inferior a 5 % do capital social ou dos direitos de voto da entidade que distribui os lucros ou reservas;»

Embora não constasse do processo de documentação fiscal, como era obrigação nos termos do n.º 5 do artigo 51.º-B do CIRC, a B... apresentou cópia da ata da Assembleia Geral da C... onde, todavia, não está indicado que, à data da mesma, era detentora de uma participação correspondente a 28,64% do capital daquela sociedade, conforme é mencionado na Declaração IES do período de 2015 (I).

«b) A participação referida no número anterior tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante os 24 meses anteriores à distribuição ou, se detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período»;

Não consta do processo de documentação fiscal, como era obrigação nos termos do n.º 5 do artigo 51.º-B do CIRC, qualquer elemento que demonstre a participação ininterrupta da B... durante os últimos 24 meses. É um facto que da contabilidade da B... não consta qualquer operação com estas participações nesse período,

contudo temos que salientar que é à B... que compete demonstrar o integral cumprimento dos pressupostos como resulta do artigo 51.º-B do CIRC.

«c) O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;»

«d) A entidade que distribui os lucros ou reservas esteja sujeita e não isenta de IRC, do imposto referido no artigo 7.º, de um imposto referido no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º;»

Não consta do processo de documentação fiscal, como era obrigação nos termos do n.º 5 do artigo 51.º-B do CIRC, qualquer elemento que demonstre o regime de tributação da C... e muito menos que o mesmo é compatível com os

limites aqui estabelecidos.

Considerando que este pressuposto pode ser afastado no caso de ser demonstrado o cumprimento integral do n.º 6 do artigo 66.º do CIRC, temos ainda que referir que também quanto a estes pressupostos não existe nenhum elemento disponível no processo de documentação fiscal entregue pela B... em cumprimento do n.º 3 do artigo 130.º do CIRC.

Acresce que como se refere no acórdão proferido no processo C-446/14 do TJUE, «*não foi celebrada nenhuma convenção de assistência mútua entre a República Portuguesa e a República do Líbano*» sendo que os mecanismos previstos nos artigos 46.º e 47.º do Acordo Euro-Mediterrânico com o Líbano, respetivamente, a cooperação industrial e à promoção e proteção dos investimentos. Ou seja, o Líbano não se encontra vinculado com o Estado Português à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, sendo este uma limitação clara prevista pelo legislador comunitário desde o alargamento do regime aos estados da EFTA.

«e) A entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.»

A Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, que veio alterar a Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, inclui na lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, o Líbano (posição 38 da referida lista) pelo que a sociedade que distribui os dividendos, ao estar sediada no Líbano, não parece cumprir o requisito estabelecido nesta alínea e).

Sublinhe-se que, decorridos cinco anos desde a Portaria n.º 292/2011, o Governo procedeu em 2016, através da Portaria n.º 345-A/2016 a uma nova revisão da lista, tendo em conta os desenvolvimentos entretanto ocorridos ao nível da implementação de mecanismos anti abuso no plano da tributação internacional, os quais tomam, nalguns casos, desnecessária a manutenção de determinados países, territórios e regiões na lista sem que o Líbano fosse contudo retirado.

Conforme decisão do CAAD no processo 685/2016, *«sempre que o argumento dos controlos fiscais tem em vista essencialmente a dificuldade em obter informações e estão em causa Estados-Membros, essa justificação não tem sucesso, pois a Diretiva*

sobre a troca de informações 2011/16/EU [49] obriga esses Estados a cooperar uns com os outros.

Quando estão em causa Estados terceiros a situação tem uma natureza distinta, desde logo porque estes não estão vinculados por essa diretiva, pelo que, tal como já aconteceu num caso com muitas afinidades com o que se decide, a justificação foi aceite. No acórdão *Skatteverket v A* o TJ decidiu «que, quando a legislação de um Estado-Membro faz depender uma vantagem fiscal [isenção do imposto sobre o rendimento de dividendos distribuídos sob a forma de ações de um filial] 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 essa vantagem se for impossível obter essas informações junto desse país terceiro, designadamente por não existir para esse país a obrigação convencional de fornecer informações [50].

A este propósito o Advogado-Geral salienta que «tendo em conta que me parece altamente improvável que os redatores dos Acordos CE- Tunísia e CE- Líbano tenham pretendido conceder liberdade total aos movimentos de capitais entre a União e esses dois países, enquanto podiam ser impostas determinadas restrições aos movimentos de capitais entre os Estados- Membros ou entre os Estados- Membros e os países terceiros, considero que uma restrição à livre circulação de capitais não violaria os Acordos CE- Tunísia e CE- Líbano se fosse justificada por uma das razões imperiosas de interesse geral (54), mais precisamente aquelas a que o órgão jurisdicional de reenvio se refere [eficácia dos controlos fiscais e a luta contra a fraude e a evasão fiscais]» [51].

Relativamente pelo menos à Tunísia, não se levantaria, porém, o problema da obtenção dessas informações, dado que Portugal celebrou com ela uma convenção que prevê a troca de informações [52]. O que aliás é claramente assumido pelo TJ ao dizer: «Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio analisar se as obrigações que resultam da Convenção Portugal- Tunísia são suscetíveis de permitir às autoridades fiscais portuguesas obter junto da República da Tunísia informações que lhes permitam verificar se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os dividendos a imposto. Em caso afirmativo, a restrição que resulta da recusa em conceder a dedução integral ou a dedução parcial, previstas, respetivamente no n.º 1 e no n.º 8 do artigo 46.º do CIRC, não pode ser justificada pela necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais» [53].

Relativamente ao Líbano, perante a ausência de comprovação daquele requisito [54] por parte do sujeito passivo, de facto, não seria possível obter essa informação diretamente junto das suas autoridades fiscais, dada a inexistência de um qualquer mecanismo que previsse a assistência mútua. Consequentemente, haveria, no plano puramente abstrato fundamento para recusar a dedução dos dividendos distribuídos pela filial libanesa».

Face ao exposto somos a considerar que se apresenta demonstrado que a sociedade por estar domiciliada no Líbano, país que consta da posição 38 da lista de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favorável publicado pela Portaria n.º 292/2011 do Ministro das Finanças, não cumpre com o pressuposto da alínea e) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC.

Em Resumo:

A C... , sediada no Líbano, atribuiu à B... , em 2015 (I), dividendos no valor total de 3.057.386,83 Euros, tendo este valor sido acrescido ao lucro tributável, face ao exposto no n.º 8 do artigo 18.º do CIRC.

A aplicação do mecanismo de eliminação de dupla tributação económica previsto no artigo 51.º do CIRC invocada pela B... carece de demonstração do cumprimento cumulativo dos pressupostos inscritos no n.º 1 daquele artigo em complementaridade com o n.º 2 do mesmo artigo.

Há que sublinhar a este respeito que o Líbano, país em que está localizada a C... , consta da lista de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, prevista na Portaria n.º 292/2011 (posição 38) não sendo assim possível cumprir o pressuposto constante da alínea e) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC pelo que, sendo todos os pressupostos de verificação cumulativa, é indevida a invocação do disposto no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC.

Refira-se igualmente que a B... incumriu com artigo 51.º-B do CIRC ao não incluir no processo de documentação fiscal qualquer elemento de prova da verificação cumulativa daqueles pressupostos do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC.

Em conclusão:

Aos dividendos recebidos de uma sociedade com sede no Líbano não é possível aplicar o disposto no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC por incumprir o disposto na alínea e) do n.º 1 daquele artigo em razão de ser um país com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável, previsto na Portaria n.º 292/2011, pelo que se encontra incorretamente deduzido, para efeitos de determinação do lucro tributável, o valor de 3.057.386,83 Euros correspondente a dividendos atribuídos em 2015 (I).

k) Tendo-se, ainda, escrito, na sequência do exposto no direito de audição:

Expostos os argumentos apresentados pela empresa e que conduzem à pretensão de que a correção proposta assenta «numa ilegal aplicação do disposto no artigo 51.º do Código do IRC, a qual viola não só as normas fiscais portuguesas como o próprio Direito Fiscal Europeu», importa passar à sua análise.

Assim, refira-se desde já que não acompanhamos o entendimento do sujeito passivo quanto à interpretação da jurisprudência bem como da norma fiscal específica que se aplica e logo, não acompanhamos o entendimento de que a correção é ilegal.

Nesse sentido temos que:

1. Ao contrário do entendimento do sujeito passivo, concluímos que a Jurisprudência Comunitária não se manifesta quanto à legalidade, ou falta dela, da atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) nos processos julgados mas tão só no que se considera, ou não, a legislação interna vigente conforme o direito fiscal comunitário, nomeadamente no caso em concreto quanto à sua aplicação face à liberdade de circulação de capitais cuja aplicação se estende a países terceiros;
2. Resultou dessa jurisprudência a indicação de que a legislação interna de cada Estado e nomeadamente Portugal deve acolher em pleno o princípio da liberdade de circulação de capitais;
3. Acresce que os processos em que o Tribunal de Justiça da União Europeia se manifestou a respeito da conformidade ou não da legislação interna com o Direito

Comunitário tiveram por base redações anteriores à que resulta da Reforma do IRC ocorrida em 2014 e de onde resulta a introdução do artigo 51.º do Código do IRC;

4. Conforme é referido na fundamentação constante do Projeto de Relatório, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia aponta para a não existência de desconformidade da legislação interna de um Estado com o princípio da liberdade de circulação de capitais quando existam restrições à troca de informações entre as administrações fiscais do Estado em que o rendimento é gerado e aquele em que se pretende afastar a tributação;
5. Pode ainda dizer-se que o artigo 51.º do CIRC está construído tendo em conta a jurisprudência daquele Tribunal já que agora se inclui de forma expressa a previsão da aplicação deste regime aos rendimentos quando a *«entidade que distribui os lucros ou reservas não tenha residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças»*, cfr. al. e) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC;

6. Parece entender o sujeito passivo que o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC pode ser afastado pelos factos que alega, concretamente que a taxa de imposto no Líbano é "... de 15% em 2014 e hoje de 17%..." e consequentemente superior ao limite mínimo a partir do qual o legislador considera estar numa jurisdição sujeita a RFP contudo, o conceito de regime fiscal claramente mais favorável para a alínea e) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, é exclusivamente a inclusão na lista da Portaria. Pois bem quanto a este requisito constante da alínea e) importa salientar que caso a sociedade-filha se encontre numa jurisdição com RFP, não poderá beneficiar do regime de isenção mesmo que se encontre sujeita a uma taxa legal superior a 12,6%. Tal significa que o escopo do requisito da alínea d) se restringe aos ordenamentos não considerados como RFP onde vigore uma taxa legal muito reduzida;
7. Não existe na norma do artigo 51.º do CIRC qualquer previsão de afastamento da exigência expressa na alínea e) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC contrariamente ao regime fiscal previsto no artigo 66.º do CIRC, que regula a «*Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*» que prevê o afastamento deste regime sempre que sejam demonstrados os pressupostos do n.º 6 desse mesmo artigo, onde se inclui a natureza da atividade da entidade sediada nesses territórios;
8. De resto o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC não constitui nenhuma presunção mas tão só a aplicação de uma condição objetiva, verificável e mandatária. Além disso, as condições exigidas no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC são cumulativas,

verificando-se apenas não ser exigido o estabelecido na alínea d) quando se cumpram as condições previstas no n.º 6 do artigo 66.º do CIRC²;

9. Não pode de resto deixar de se sublinhar que a lista em causa tem sofrido revisões recentes no sentido de excluir ou incluir países consoante a sua "disponibilidade" para a troca de informações entre os Estados;
10. Em resumo:
 - a. A B... não contesta que Sociedade C... tem sede no Líbano e que este país integra a lista de *países, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável* da Portaria 292/2011 do Ministro das Finanças;
 - b. A lei fiscal, através da al. e) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, afasta da aplicação daquele regime os rendimentos originários de sociedades com residência em países mencionados na lista de *países, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável*;
 - c. O disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC não constitui uma presunção;
11. Em função do supra exposto, não se concede no pretendido pela empresa e mantém-se a correção proposta no Projeto de Relatório de Inspeção.

D) Relativamente à segunda correcção, consta do RIT, para além do mais, o seguinte:

“A B... incluiu no resultado tributável do período o montante de €25.272.504,08 a título de perda fiscal apurada com o resultado da partilha da sua participada D... SGPS SA, na sequência da liquidação desta em 2016-06-23, sendo este valor indevido tendo em consideração que:

- *A aplicação indevida do coeficiente de desvalorização monetária constante no artigo 47.º do CIRC sobrevaloriza a menos-valia;*
- *A B... na aplicação do disposto na parte final da alínea b) do n.º 2 do artigo 81.º do CIRC considerou incorrectamente prejuízos fiscais gerados pela D... SGPS SA e deduzidos no âmbito da aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) no valor total de 6.023.025,86 Euros quando o valor a considerar será de 14.041.900,10 Euros;*
- *A continuidade pelo sócio do exercício da actividade desenvolvida pela sociedade liquidada constitui fundamento para nos termos do n.º 6 do artigo 81.º do CIRC não ser dedutível qualquer valor a título de menos-valia com a partilha da sociedade liquidada, razão pela qual*

a menos-valia corrigida das situações antes referidas (no valor de 7.482.348,03 Euros) não é considerada dedutível – ver pontos III.2.1.2 e IX.3 do Relatório de Inspeção que se anexa”

m) Mais consta, relativamente à mesma matéria, que:

“A previsão de recaptura da menos-valia deduzida caso os sócios voltem a desempenhar a actividade que era prosseguida pela sociedade liquidada tem que ser entendida como uma limitação à dedutibilidade da perda apurada caso a continuidade do exercício dessa actividade seja de imediato, ou no período de de tributação em que a liquidação ocorre”

n) A menos-valia fiscal, deduzida pela B..., S.A., ao lucro tributável, por aplicação do coeficiente de desvalorização monetária e das regras estatuídas no artigo 81.º, números 1 e 2, alínea b) do Código do IRC, num primeiro momento, foi computada pela AT em € 31.195.530,00 e, num segundo momento, após o ajustamento dos prejuízos fiscais, em € 25.272.504,08, conforme o seguinte quadro:

Em Euros

Estado de aquisição	Afetação de prestações suplementares ao custo de aquisição	Custo de aquisição total	Custo de aquisição atualizado	Valor de mercado	Menos-valia com Coeficiente de desvalorização monetária
23.561.556,35	23.000.000,00	46.561.556,35	56.332.838,17	25.037.308,23	- 31.295.529,94
Prejuízos fiscais da SBI, de 30-6-2015					873.993,00
Prejuízos fiscais da SBI de 2015 (II), utilizados A...					5.149.032,86
Perda resultante da liquidação da SBI					- 25.272.504,08

Valor de mercado (1)	25.137.308 €
Custo de aquisição (2)	23.561.556 €
Cobertura de prejuízos (3)	23.000.000 €
Total (4)=(2)+(3)	46.561.556 €
Coeficiente de desvalorização monetária (5)	9.771.282 €
Valor atualizado pelo coeficiente (6)=(4)+(5)	56.332.838 €
Menos-valia (7)=(1)-(6)	-31.195.530 €

Quadro 7

o) Relativamente à terceira correcção, consta do RIT, para além do mais, o seguinte:

“(…) decorre do n.º 5 do artigo 38.º do CFI que as despesas de I&D realizadas no período transitório (2015-I) não podem ser elegíveis para SIFIDE e não podem influenciar o cálculo do crédito fiscal de 2015-II (...)”.

p) Mais constando que:

“(…) As certidões emitidas pela Agência da Inovação ao considerarem (indevidamente) as despesas realizadas no período de 2015-I (inferior a um ano) como parte das despesas relevantes para determinação do SIFIDE de 2015, quando apenas deviam considerar as despesas do período anual (2015-II), estão a indicar às empresas em questão um benefício fiscal superior ao que resulta da norma legal (...)”

q) Tendo-se, também, ali escrito, ainda a propósito do mesmo tema, que:

“Atendendo a que, em regra, as despesas com I&D ocorreram nos dois períodos de tributação e que constam de uma única candidatura, apresentada tendo por referência os prazos do período de tributação anual, veio a Requerente apresentar a repartição do crédito de imposto pelos dois períodos de tributação tendo por base a proporção das despesas de I&D elegíveis que foram contabilizadas em cada um dos períodos de tributação.

Com exceção dos valores de SIFIDE para a E... e suas participadas que deixam de integrar o grupo F... no período 2015-II e por isso não estão incluídas na informação disponibilizada pela sociedade dominante nesta inspeção, a A... apresentou uma distribuição do valor inscrito pela ANI (como SIFIDE proposto) proporcional ao volume de despesas de cada período de tributação iniciado no ano de 2015. Ou seja, seguindo esta metodologia, o crédito de imposto gerado em 2015-II por empresas do grupo fiscal F... ascenderia a 4.136.646,38 Euros em vez dos 518.000,95 Euros inscritos na declaração Modelo 22 de IRC.”

r) Bem como o seguinte:

Da análise

Em função do disposto no n.º 3 do artigo 40.º do CFI foi entendido que, para os contribuintes com período de tributação não coincidente com o ano civil o prazo de entrega devia entender-se «até ao final do sétimo mês seguinte ao termo do exercício a que se refere a candidatura», no caso em concreto até final de janeiro de 2017.

Assim, em função do disposto no n.º 1 do artigo 40.º do CFI no que se respeita à forma como deve ser feita a prova por cada contribuinte quando invoca a constituição do crédito de imposto por SIFIDE e atendendo ao entendimento dado ao disposto no n.º 3 do mesmo artigo 40.º, temos que:

- a. Sendo a candidatura submetida até à submissão da declaração Modelo 22 de IRC feita dentro do prazo estabelecido no Código do IRC (até ao fim do 5.º mês seguinte ao termo do período de tributação), é admitido crédito de imposto com base no valor calculado pelo contribuinte sem prejuízo da necessária correção em caso de não corresponder ao valor aprovado;
- b. Sendo a candidatura submetida após a submissão da declaração Modelo 22 de IRC feita dentro do prazo estabelecido no Código do IRC (até ao fim do 5.º mês seguinte ao termo do período de tributação) e antes do fim do 7.º mês após o termo do período de tributação, é admitido crédito de imposto correspondente ao valor que vier a ser aprovado e apenas passível de dedução após a emissão da certificação pela ANI;
- c. Sendo a candidatura submetida depois de concluído o sétimo mês após o termo do período de tributação a que respeitam as despesas, não será concedido qualquer crédito fiscal por SIFIDE.

Nesse mesmo sentido o site da então Agência para o Desenvolvimento e Inovação, em resposta à FAQ n.º 1, indicava que as empresas que submetam as candidaturas após a data limite para a entrega da declaração Modelo 22 de IRC têm de aguardar, «para efeitos de usufruição do benefício, a declaração de certificação das despesas, podendo utilizar a possibilidade de entrega de uma declaração de substituição, no prazo de um ano contado do prazo de entrega da declaração de rendimentos do período em questão ou, se este já estiver expirado à data daquela notificação, no prazo de um ano contado desta notificação» - sublinhado nosso.

Ainda assim, à data de entrega da declaração Modelo 22 de IRC referente ao período de tributação 2015-II, o grupo F... apenas dispunha do comprovativo da apresentação de candidatura a que se refere o n.º 1 do artigo 40.º do CFI como elemento de prova do crédito fiscal invocado.

Contudo tal situação decorre de, a Agência de Inovação em resposta a uma questão, formulada pela E... quanto ao momento de submissão da candidatura e ao tratamento a dar às despesas de I&D realizadas no período de tributação 2015-I ter indicado que:

- As candidaturas deviam ser apresentadas tendo por referência o termo do período de tributação de 2015 com duração de 12 meses (2015-II);
- As despesas com I&D realizadas por cada empresa no período de tributação de 2015 inferior a 12 meses – período transitório antes da alteração do período de tributação, deviam ser incluídas na candidatura correspondente a 2015, apresentada após o termo de 2015-II.

Apesar desta informação dada pela Agência da Inovação ao contribuinte, veio aquela entidade solicitar à DSIRC informação quanto ao tratamento a dar aos períodos de tributação com duração de seis meses por força da dupla alteração do período de tributação.

A DSIRC considera que decorre do n.º 5 do artigo 38.º do CFI que as despesas de I&D realizadas no período transitório (2015-I) não podem ser elegíveis para SIFIDE e não podem influenciar o cálculo do crédito fiscal de 2015-II (conforme ponto 3 das conclusões da Informação I2018(da DSIRC, em anexo H).

Como resulta do n.º 4 do artigo 8.º do Código do IRC, «O período de tributação pode, no entanto, ser inferior a um ano: (...) d) No ano em que, de acordo com o n.º 3, seja adotado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período». Neste sentido e como já por vastas vezes referido, as empresas que a A... considerou como integrantes do grupo no ano de 2015 tiveram dois períodos de tributação:

- Primeiro período de tributação de 2015, inferior a um ano, iniciou-se em 2015-01-01 e o
- Segundo período de tributação de 2015, igual a um ano, iniciou-se em 2015-07-01.

Dispõe o n.º 5 do artigo 38.º do CFI que «Para efeitos do disposto nos números anteriores, quando no ano de início de fruição do benefício ocorrer mudança do período de tributação, deve ser considerado o período anual que se inicie naquele ano».

As certidões emitidas pela Agência da Inovação ao considerarem (indevidamente) as despesas realizadas no período de 2015-I (inferior a um ano) como parte das despesas relevantes para determinação do SIFIDE de 2015, quando apenas deviam considerar as despesas do período anual (2015-II), estão a indicar às empresas em questão um benefício fiscal superior ao que resulta da norma legal.

Considera a Agência da Inovação que a sua avaliação apenas se refere à **qualidade das despesas** apresentadas como estando relacionadas com projetos I&D, argumentação que pode ser entendida com base no disposto no n.º 4 do artigo 40.º do CFI que aponta para obrigação de o contribuinte «aceitar submeter-se às auditorias tecnológicas que vierem a ser determinadas, de modo a aferir o cumprimento das condições da concessão do incentivo, qualquer que seja a sua natureza».

É nesse sentido que se entende que compete à Autoridade Tributária e Aduaneira a validação do crédito de imposto proposto pela Agência da Inovação, no âmbito da verificação das condições de atribuição do mesmo – sendo que uma das condições do crédito do imposto é decorrer das despesas realizadas no período de tributação.

Em linha com este entendimento e considerando o valor de despesas com I&D (já validadas pela ANI), que a sociedade dominante indicou à Autoridade Tributária e Aduaneira no decurso desta inspeção (seu email de 2019-07-02), realizadas por cada uma das empresas do grupo no período de tributação de 2015-II procedeu-se ao cálculo do crédito de imposto nos termos do n.º 1 do artigo 38.º CFI, conforme se demonstra no quadro seguinte:

Quadro 32: Cálculo do SIFIDE do período entre 2015-07-01 e 2016-06-30

NIPC	Empresa	Despesas 2013	Despesas 2014	Despesas 2015	Média 13/14	Incremento face à média	Taxa 32,5%	Taxa 50% para incremento	SIFIDE CORRIGIDO
		A	B	C	D=(A+B)/2	E=D-C (se > 0)	F=C x 32,5%	G=E x 50%	H=F+G
	G...	317.840,80	363.354,40	338.680,60	340.597,60	0,00	110.071,20	0,00	110.071,20
	H...	57.286,45	59.726,25	78.636,78	58.506,35	20.130,43	25.556,95	10.065,22	35.622,17
	B...	5.412.322,95	5.477.041,45	4.497.928,00	5.444.682,20	0,00	1.461.826,60	0,00	1.461.826,60
	I...	446.050,55	574.042,50	553.300,50	510.046,53	43.253,98	179.822,66	21.626,99	201.449,65
	J...	2.876.191,90	1.441.387,60	-	2.158.789,75	0,00	0,00	0,00	0,00
	K...	75.688,05	66.761,60	171.746,16	71.224,83	100.521,34	55.817,50	50.260,67	106.078,17
	L...	3.494.935,90	3.377.087,85	2.937.793,15	3.436.011,88	0,00	954.782,77	0,00	954.782,77
	E...	3.415.828,00	1.077.606,90	-	2.246.717,45	0,00	0,00	0,00	0,00
	M...	3.740.462,30	3.371.359,83	-	3.555.911,07	0,00	0,00	0,00	0,00
	N...	446.742,70	204.992,68	-	325.867,69	0,00	0,00	0,00	0,00
	O...	0,00	34.615,89	-	17.307,95	0,00	0,00	0,00	0,00
	P...	347.898,00	463.084,20	442.172,79	405.491,10	36.681,69	143.706,16	18.340,85	162.047,00
	TOTAL GERAL	20.631.247,60	16.511.061,15	9.020.257,97	18.571.154,38	200.587,43	2.931.583,84	100.293,72	3.031.877,56

Resumidamente temos que:

- As declarações emitidas pela ANI quantificam as despesas de I&D que as empresas do grupo F... realizaram no período de tempo decorrido entre 01 janeiro 2015 e 30 junho 2016, sem ter em conta o entendimento emitido pela DSIRC, na informação já referida, de que as despesas realizadas no período de 01 janeiro 2015 a 30 junho 2015 não são elegíveis por aplicação do n.º 5 do artigo 38.º do Código do IRC, por o SIFIDE apenas poder ter origem no período de tributação anual, no ano em que há a mudança de período de tributação;
- No cálculo do crédito de imposto proposto pela ANI para cada uma das empresas foi aplicada a taxa incremental prevista no n.º 1 do artigo 38.º do CFI sem atender ao entendimento emitido pela DSIRC, de que as despesas realizadas no período de 01 janeiro 2015 a 30 junho 2015 não sendo

elegíveis por aplicação do n.º 5 do artigo 38.º do Código do IRC não podem influenciar a aplicação da taxa incremental;

- c. A sociedade dominante indicou as despesas incluídas no requerimento apresentado à ANI e validadas por aquela entidade como despesas de I&D que foram efetivamente realizadas no período de tributação de 2015-II, ou seja, entre 01 julho 2015 e 30 junho 2016, no montante total de 9.020.257,97 Euros.

O crédito de imposto por SIFIDE, determinado em função das despesas de I&D que foram efetivamente realizadas no período de tributação de 2015-II, ou seja, entre 01 julho 2015 e 30 junho 2016 ascende a 3.031.877,56 Euros.

Face ao exposto, aumenta-se o valor da dotação de SIFIDE nos termos do artigo 38.º do CFI, inscrito no campo 710 Quadro 07 do Anexo 22-D à declaração Modelo 22 de IRC do grupo (518.000,95 Euros) em 2.513.876,61 Euros.

- s) No que respeita à dotação por SIFIDE, a Requerente apresentou à administração tributária a repartição do crédito de imposto pelos dois períodos de tributação (2015-I e 2015-II) tendo por base a certificação emitida pela Agência Nacional de Inovação e a proporção das despesas de Investigação e Desenvolvimento (I&D) elegíveis que foram contabilizadas em cada um dos períodos de tributação, sendo que para o período de 2015-II esse montante repartido ascende a € 4.136.646,38.
- t) De acordo com a correcção promovida pela administração tributária, o crédito de imposto por SIFIDE ascende, globalmente, a € 3.031.877,56.
- u) A B... iniciou o investimento no Líbano, em 2002, com a aquisição de uma participação na empresa C... S.A.L., (daqui em diante designada por “C...” ou “subsidiária libanesa”).
- v) Em 1 de Março de 2007, a A... reforçou a sua participação na C..., passando a deter um total de 50,5% do respectivo capital.
- w) As participações referidas são detidas, sensivelmente nas mesmas percentagens, desde 2007, sendo 28,64% do capital detido directamente, e 22,41% detido indirectamente, inexistindo quaisquer dúvidas sobre a participação da A... na C... não inferior a 5% nos 24 meses anteriores à distribuição.
- x) No que respeita à actividade da participada, aquela desenvolve uma actividade industrial, sendo que em 2015 a produção anual de cimento atingiu as 1.162 mil toneladas e a produção de clínquer cifrou-se em 1.007 mil toneladas.
- y) A C... não se dedica a outras actividades que não a industrial, e não desenvolve a título principal uma actividade financeira.

- z) A referida subsidiária no Líbano pagou imposto nesse país, nos montantes de 5.135.148.000 Libras Libanesas em 2015 e no montante de 8.210.315.000 Libras Libanesas em 2016.
- aa) Naqueles períodos a participada C... foi sujeita a uma tributação sobre o rendimento no Líbano à taxa de 15%.

III.1.2. Factos não provados

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;

III.1.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

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 z) e aa) da matéria de facto, teve-se em conta que a Requerida não coloca em causa a veracidade dos documentos e respectivas traduções juntos 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 comprovativo da declaração fiscal e do pagamento de imposto sobre as sociedades no Líbano, devidamente traduzidos, juntos como Documento n.º 4, 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.

O facto dado como não provado resulta de não terem sido apresentados nos 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 questão prejudicial

A Requerida começa por suscitar a questão do carácter prejudicial da questão decidenda no processo n.º 489/2020-T, entendendo que a decisão a proferir sobre a questão suscitada no presente processo sobre a dotação referente ao SIFIFE do período de 2015-II, deverá ser objecto de suspensão até à pronúncia do tribunal arbitral constituído naquele processo.

Conforme se verá *infra*, o conhecimento de tal questão ficou prejudicado pelo decidido, pelo que prejudicado fica, também, o conhecimento desta questão prévia.

III.2.2. Da matéria de Excepção

Argui, ainda a Requerida a excepção dilatória de incompetência deste Tribunal Arbitral, alegando que, não obstante ser peticionado unicamente a anulação da liquidação e a restituição do imposto, resultará da factualidade descrita o que está em causa nos autos é a contestação de correcções à matéria tributável, no valor total de € 40.681.625,44, valor que excede o fixado no artigo 3.º, n.º 1, da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março.

Vejamos.

Como é sabido, é o pedido que delimita o objecto do processo e condiciona o objecto do caso julgado, não sendo lícito ao Tribunal “*condenar em quantidade superior ou em objecto diverso do que se pedir*” (art.º 609.º, n.º 1 do CPC), sob pena de incorrer em pronúncia indevida (art.º 28.º, n.º 1, al. c) do RJAT).

No caso, o pedido formulado é o de “*anular-se a liquidação de IRC referente ao período de 2015-II nos termos peticionados, sendo a Requerente reembolsada da quantia que indevidamente pagou, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT.*”.

É isto que é peticionado, e é nisso, nada mais, que o Tribunal pode condenar ou absolver.

A causa de pedir, é a ilegalidade da liquidação, por resultar de correcções à matéria tributável que a Requerente considera ilegais.

A circunstância, apontada pela Requerida, de, como causa da invalidade da liquidação, a Requerente se reportar a várias correcções, no valor indicado, nada altera ao que vem de se dizer, já que, nos termos que melhor se verão abaixo, basta que se apure que hajam ocorrido correcções em valor suficiente para que não seja devido qualquer imposto, para que o pedido arbitral proceda integralmente.

Daí que, não se tem dúvidas, a utilidade económica que a Requerente pode retirar do presente processo, é a correspondente à anulação da liquidação, e esse é calculado, como aquela indica, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT.

Compreende-se, é certo, as preocupações da Requerida, que se reconduzem, no fundo, ao receio de que sejam anuladas correcções à matéria tributável, na parte em que não conduziram à liquidação de imposto.

Com efeito, assim fosse, ter-se-iam de aceitar situações não só como a dos autos, como, no limite, em que duas correcções de, por exemplo, 40 milhões de euros, conduzissem, num caso, a uma matéria colectável de €1, e noutra a um prejuízo fiscal de -€1, onde teríamos que, no primeiro caso, o contribuinte poderia ver a causa decidida no CAAD, por juiz singular, e com um valor de causa de €1 (valor da liquidação); e no segundo, que o contribuinte não só veria vedado o acesso ao CAAD, como teria que se sujeitar a um valor de causa de 40 milhões de euros, com as correspondentes custas.

Daí que, num caso como o dos autos, em que um contribuinte que apresente prejuízos fiscais e sofra correcções que o levem a ter lucro tributável, com a consequente liquidação de imposto, aquele poder optar entre impugnar as correcções, impugnar a liquidação, ou ambas, sendo que no primeiro e no último caso o valor da causa, com as consequências ao nível da competência do CAAD, será o das correcções, e o tribunal terá de se pronunciar sobre a legalidade de todas as correcções, enquanto que no segundo, o valor será o da liquidação, e o tribunal apenas se terá de pronunciar na medida do necessário à anulação da liquidação.

Sendo certo que a impugnação de correcções à matéria tributável que não origine liquidação de imposto integra a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, constituídos sob a égide do CAAD, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, menos certo não é que a Requerente não cumula, com o pedido anulatório da liquidação, qualquer pedido anulatório das correcções à matéria tributável que não deram origem à liquidação de qualquer tributo.

Se o tivesse feito, assistiria razão à AT. Com efeito, “*Cumulando-se na mesma ação vários pedidos, o valor é a quantia correspondente à soma dos valores de todos eles*” (artigo 297.º, n.º 2 do CPC e artigo 32.º, n.º 7, do CPTA).

Nesse caso, sim, haveria que atribuir o valor da presente causa ao pedido anulatório da decisão, e um outro, a somar àquele, calculado nos termos ora pretendidos pela Requerida, relativo ao pedido de anulação das correcções à matéria tributável que não deram origem à liquidação de qualquer tributo.

Não sendo esse o caso, dado estar apenas formulado o pedido de anulação da liquidação, apenas nisso podendo o tribunal condenar, o valor da causa está correctamente indicado, e contém-se no limite de valor da competência deste Tribunal, devendo, por isso, a arguida excepção improceder.

III.2.3. Do fundo da causa

A primeira questão colocada pela requerente, relaciona-se com a conformidade do regime de eliminação da dupla tributação económica – no que respeita à impossibilidade de

dedução pela Requerente dos dividendos auferidos pela subsidiária sediada no Líbano –, com o Direito da União Europeia, designadamente com a jurisprudência do TJUE vertida no acórdão *Secil* já bem conhecido das partes.

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 e jurídico¹, 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:

¹ Não obstante na decisão em causa ser aplicável o CIRC/2010, e no presente caso ser aplicável o CIRC/2016, o quadro normativo relevante é idêntico, correspondendo directamente a al. a) do n.º 1 do art.º 51.º daquele, à alínea e) do mesmo número e artigo.

“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). (...)

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.

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.”

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 do acto de liquidação 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.

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.

Assim sendo, e em virtude da sua ilegalidade, deverá a liquidação de IRC referente ao ano de 2015 ser 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.

Com efeito, e como se viu previamente, a Requerente apenas peticionou a anulação da liquidação de imposto, e correspondentes juros, no valor total de € 185.773,67, fundando tal pedido na ilegalidade de diversas correcções.

A correcção que se vem de apreciar ascendeu, segundo o RIT (pp. 19 e 20) a € € 11.272.477,98, pelo que comporta valor suficiente para fundar a anulação do imposto liquidado, e correspondentes juros compensatórios.

No caso, estar-se-á, então, perante uma situação semelhante, por exemplo, a serem arguidos vários vícios (falta de audiência prévia, falta de fundamentação, caducidade), em que o tribunal só tem de se pronunciar na medida necessária à procedência do pedido, e não sobre todas as causas que fundam a invalidade da liquidação.

Assim, aqui como ali, apenas tem o Tribunal de se pronunciar, na medida necessária à procedência do pedido, sendo evidente que, no caso, mesmo que se julgassem ilegais as

restantes correcções, a decisão final não se alteraria e seria a mesma, i.e., a anulação da liquidação, com a consequente procedência integral do pedido, uma vez que neste apenas se pede a anulação da liquidação e ela já é totalmente anulada, com o fundamento conhecido, pelo que, e mais não fosse, conhecer das restantes correcções, que face ao já decidido, não vão interferir em absolutamente nada com a procedência do pedido (tal como formulado pela R.; repita-se que poderia ter sido pedida a anulação das liquidações + a anulação das correcções; mas neste caso o valor da causa aumentaria, por via da cumulação de pedidos, com potenciais consequências ao nível da competência do CAAD).

Assim sendo, como é, torna-se inútil analisar as restantes questões formuladas pela Requerente.

*

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 mencionado pela AT.

Com efeito, naquele processo estava em causa uma autoliquidação (ao contrário do que acontece nos presentes autos), e os procedimentos de segundo grau necessários à impugnabilidade judicial daquela.

Dito de outro modo, naquele processo, 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 pela subsidiária da Cecil no respectivo Estado 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.

*

A Requerente peticionou ainda a restituição do montante de IRC indevidamente pago, bem como a condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrem 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.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação adicional anulada é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que a praticou sem o necessário suporte factual e legal.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data do correspondente pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedente a matéria de excepção arguida pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência, anular o acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), liquidação de juros compensatórios correspondentes e demonstração de

acerto de contas, o qual apresenta um valor total a pagar de € 185.773,67, com data limite de pagamento até 16-01-2020, referente ao exercício de 2015-II;

c) Condenar a AT na restituição do imposto indevidamente pago pela Requerente, acrescido de juros compensatórios, nos termos acima indicados;

d) 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 € 185.773,67.

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 3.672,00, 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, 18 de Outubro de 2021.

Os Árbitros

José Pedro Carvalho

André Festas da Silva

Ricardo Jorge Rodrigues Pereira