

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 539/2022-T

Tema: IRC – Execução de julgado arbitral, Competência do Tribunal Arbitral
execução de julgados – Reforma da decisão arbitral (em anexo).

*Reforma da decisão arbitral de 09 de fevereiro de 2023

DECISÃO ARBITRAL

**(proferida na sequência do acórdão do TCAS de 21 de novembro de 2024, Proc. n.º
45/23.2BCLSB)**

Os árbitros Fernando Araújo (árbitro Presidente), Ana Rita do Livramento Chacim e Jorge Bacelar Gouveia (árbitros adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A. IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: **A... S.A.**, com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., ...-..., ..., doravante designado de “Requerente” ou “Sujeito Passivo”.

Requerida: **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante designada de “Requerida” ou “AT”.

A Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 14.09.2022, e em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada nessa data a Autoridade Tributária (AT).

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico, designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, aqui signatários, que comunicaram no prazo legalmente estipulado a aceitação dos respetivos encargos.

Em 03.11.2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 21.11.2022, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada a AT para, querendo, apresentar resposta, o que veio a fazer.

Por despacho de 06.01.2023, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, determinando-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para apresentarem alegações escritas facultativas pelo prazo sucessivo de dez dias podendo, nesse momento, a Requerente pronunciar-se sobre as exceções invocadas pela Requerida.

As Partes apresentaram as suas alegações finais no prazo estipulado para o efeito.

B. DECISÃO E IMPUGNAÇÃO

Proferida a Decisão Arbitral em 9 de fevereiro de 2023, as partes foram notificadas do arquivamento do processo a 14 de fevereiro de 2023, ficando o tribunal dissolvido nessa data, nos termos do art. 23º do RJAT.

A Requerente interpôs, junto do TCAS, impugnação do Acórdão proferido, ao abrigo do art. 28.º, 1, c) do RJAT e invocando o Acórdão n.º 177/2016 do Tribunal Constitucional, de 29 de março de 2016.

No que se refere à impugnação interposta junto do TCAS, ela assentou em alegada pronúncia indevida, sustentando a Requerente / Impugnante que o Tribunal Arbitral não deveria ter-se considerado materialmente incompetente, julgando procedente a exceção de incompetência material suscitada pela AT, por ter considerado que a liquidação em crise corresponderia a não mais do que a materialização da decisão arbitral proferida no Processo n.º 933/2019-T, o que ilegítimaria qualquer pronúncia pelo Tribunal Arbitral, vedado que está o envolvimento de tribunais arbitrais nos domínios da execução de julgados.

A Impugnante sustentou, como razão para a sua reação, que a ligação a uma decisão arbitral anterior de um ato de liquidação de imposto não faz presumir que se trata de um simples acto de liquidação corretivo, não lesivo e insuscetível de impugnação autónoma. Tanto assim que, em concreto, não estava em causa uma simples anulação parcial de ato anterior que tivesse sido considerado ilegal.

Isto porque, no processo n.º 933/2019-T, foi considerado ilegal o indeferimento da reclamação graciosa que manteve inalterado o ato de autoliquidação de IRC de 2009, pela circunstância de se ter entendido existir uma infundada restrição à livre circulação de capitais na legislação fiscal que exclua a possibilidade de se evitar ou de se atenuar a dupla tributação económica de dividendos, quando os referidos dividendos sejam distribuídos por sociedades estabelecidas em países terceiros.

Entendendo que os dividendos pagos pelas subsidiárias da Impugnante em 2009, sedeadas na Tunísia e no Líbano, deviam poder beneficiar do regime de eliminação de dupla tributação económica, à data previsto no artigo 46.º do CIRC, desde que verificadas as respetivas condições, a decisão do processo n.º 933/2019-T anulou o indeferimento da reclamação graciosa que manteve inalterado o ato de autoliquidação de IRC de 2009, de que resultou, como efeito lógico, a devolução à AT para que esta se pronunciasse sobre a

verificação, ou não, dos pressupostos do artigo 46.º do CIRC – mas essa decisão do processo n.º 933/2019-T não se teria, em contrapartida, pronunciado diretamente, relativamente ao ato de autoliquidação de IRC de 2009, sobre a eventual correção ao crédito por dupla tributação jurídica considerado e deduzido pela Impugnante em 2009, para lá da eliminação da dupla tributação económica dos dividendos pagos pelas subsidiárias da Impugnante sedeadas na Tunísia e no Líbano.

Essa omissão de pronúncia sobre o crédito por dupla tributação jurídica fixado pela Impugnante para 2009, e sobre a falta de reembolso dos € 1.168.023,00 correspondentes, por redução do montante a reembolsar, consumada, além disso, após o prazo legal de que a AT dispunha para fazê-lo, é que terá motivado a Requerente / Impugnante a peticionar a pronúncia arbitral, dando origem ao presente processo, destinado a anular um ato respeitante à correção à dedução à coleta efetuada pela Impugnante aquando da autoliquidação de IRC 2009, por dupla tributação jurídica internacional – um ato que, negando essa correção, se tornou inovador e lesivo, e portanto suscetível de impugnação autónoma, sem qualquer violação dos disposto no art. 2.º, 1, a) do RJAT e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, dado que, não obstante estar relacionado com uma execução de julgado, tem vícios próprios (por exemplo, a sua prática para lá de prazos de caducidade como o do art. 45.º da LGT) que não se traduzem em simples desconformidade com o julgado exequendo, ou não se traduzem em insuficiência de actos praticados na referida execução de julgado.

A prática do ato para lá dos prazos resultaria do facto de a decisão do processo n.º 933/2019-T ter sido emitida em 15 de junho de 2021 e notificada pelo CAAD em 23 de junho de 2021, tendo transitado em julgado em 13 de setembro de 2021, esgotando-se em 21 de janeiro de 2022 o prazo de execução espontânea daquela decisão arbitral (art. 175.º, 1 do CPTA). Sendo que só em 17 de junho de 2022 é que a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC de 2009 em apreço, e em 23 de Junho de 2022 que recebeu a demonstração de acerto de contas e o cheque de reembolso no valor de € 1.021.527,38 por aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica, ao mesmo tempo que foi notificada também da correção à dedução do crédito por dupla tributação jurídica internacional, reduzindo o dito crédito, e aquela dedução, no valor de € 1.168.023,00 – impedindo que ocorresse um reembolso adicional.

Nessa data de 2022, o direito à liquidação de IRC quanto ao exercício de 2009 já se encontrava caducado, pelo que a liquidação de imposto através da materialização da correção ao crédito por dupla tributação jurídica internacional, ocorrida nessa data, é, no entendimento da Impugnante, manifestamente ilegal.

Por tudo isso, a Impugnante não encontrou razões para a ausência de pronúncia sobre o mérito no presente processo.

Na impugnação interposta junto do TCAS, a Impugnada / Requerida contra-alegou que não encontrou vícios na decisão arbitral.

E contrapôs o argumento de que a sugestão de que seria possível a consideração autónoma dos efeitos da dupla tributação jurídica (nomeadamente a correção desfavorável do crédito de invocado pela Impugnante) conflituava com o funcionamento do próprio IRC: na medida em que, estando sempre em causa os mesmos rendimentos (o das subsidiárias da Requerente na Tunísia e no Líbano), a aplicação do mecanismo da eliminação da Dupla Tributação dos Lucros Distribuídos (a matéria da dupla tributação económica, art. 46.º do CIRC à data, atual art. 51.º) prejudica o recurso ao mecanismo do crédito de imposto por Dupla Tributação Internacional (a matéria da dupla tributação jurídica, art. 85.º do CIRC à data, atual art. 91.º).

Sustentou a Impugnada que a ideia de que não se tratou de uma liquidação corretiva nasce desse equívoco de que seria possível cumular, relativamente ao mesmo rendimento, correções de dupla tributação económica e de dupla tributação jurídica: sustentando a AT que a decisão no processo arbitral n.º 933/2019-T, ao reconhecer o direito de a Impugnante usufruir do mecanismo da dupla tributação económica quanto aos dividendos auferidos das suas subsidiárias na Tunísia e no Líbano, tornou desnecessário pronunciar-se sobre a dupla tributação jurídica, visto que a procedência daquela tornava impraticável esta – porque, na redacção aplicável à data dos factos, o art. 85.º, 1 do CIRC (atual art. 91.º do CIRC) determinava que há dedução à coleta unicamente quando os rendimentos obtidos no estrangeiro tenham sido incluídos na matéria colectável.

Tratou-se, assim, com a correção desfavorável à Impugnante, reduzindo em €1.168.023,00 o imposto calculado a final, de uma simples liquidação corretiva, da mera concretização da decisão proferida no processo arbitral n.º 933/2019-T; e não, como sustenta a

Impugnante, de uma decisão que extravasa a execução da referida decisão proferida naquele processo arbitral.

Ou seja, a Impugnada sustenta que, no momento de executar a decisão proferida no processo arbitral n.º 933/2019-T, verificando-se que a Impugnante poderia usufruir da aplicação do crédito por dupla tributação económica, havia que afastar o crédito por dupla tributação internacional de que os mesmos rendimentos já tinham beneficiado – nada mais, em suma, do que uma liquidação corretiva, em estrita execução do julgado; evidenciando uma natureza meramente confirmativa, insuscetível de impugnação autónoma.

O TCAS proferiu, em 21 de novembro de 2024, acórdão no Proc. n.º 45/23.2BCLSB, com trânsito em julgado em 7 de janeiro de 2025.

O Acórdão identificou uma única questão a decidir, a da competência do tribunal arbitral para apreciação do pleito; e decidiu que o tribunal arbitral é competente, o que torna nula a decisão impugnada.

Entendeu que a matéria de incompetência material do tribunal arbitral cabe no conceito de “pronúncia indevida” para efeitos de sua impugnação judicial, convocando em seu apoio o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 177/2016, de 29 de março de 2016, no qual foi julgada inconstitucional a alínea c) do n.º 1 do art.º 28.º do RJAT, na interpretação normativa de que o conceito de “pronúncia indevida” não abrange a impugnação da decisão arbitral com fundamento na (in)competência material do tribunal arbitral.

Reconheceu que o contencioso arbitral tem, nesta sede, um alcance essencialmente anulatório, e que, salvo alguns excecionais poderes condenatórios (por exemplo, quanto a juros indemnizatórios, ou quanto a indemnização por prestação indevida de garantia), tudo deve esgotar-se na mera anulação: na consideração da legalidade ou ilegalidade de um ato, na sua manutenção, anulação, ou declaração de nulidade ou inexistência.

Lembra que, perante um julgado anulatório, tendo por objeto uma concreta liquidação de imposto de um concreto exercício, a AT não tem senão de executar voluntariamente tal decisão, procurando recriar na esfera do sujeito passivo a situação que o mesmo teria se o ato ilegal não tivesse sido praticado, por força do disposto no art. 100.º da LGT.

Por isso, o ato tributário que resulte da execução do julgado anulatório não é considerado um ato autonomamente impugnável, porquanto se limita a cumprir o determinado

judicialmente. Assim já não será, contudo, se o ato tributário extravasar dos limites do julgado anulatório, pois, se extravasar, perderá a natureza de mero ato de execução.

Ora, entende o TCAS que, no caso vertente, é incontroverso que a liquidação impugnada nasce da decisão proferida no processo arbitral n.º 933/2019-T. Todavia, o TCAS sublinha que a posição da Requerente / Impugnante nasce de um entendimento quanto à relação controvertida que coloca em dúvida se se trata, ou não, de uma verdadeira liquidação inovatória – e que, sem se ter pronunciado sobre esse ponto, não poderia o tribunal arbitral dá-lo como resolvido implicitamente para se reconhecer incompetente, para dar como verificada a exceção de incompetência material.

Conclui o acórdão proferido pelo TCAS em 21 de novembro de 2024, no Proc. n.º 45/23.2BCLSB:

“Ora, tal como a Impugnante configura a relação controvertida, a mesma vai além de qualquer questão de execução de decisão arbitral. O que a Impugnante, no fundo, defende é que a AT acabou por emitir uma verdadeira liquidação inovatória, nos termos que alega no pedido de pronúncia arbitral.

Atenta esta configuração feita pela Impugnante, não poderia o tribunal arbitral deixar de se considerar competente para a apreciação do pleito – independentemente de vir, a final, a concluir estarmos perante uma verdadeira liquidação corretiva, o que consubstancia uma exceção que obsta ao conhecimento do mérito, por força da respetiva inimpugnabilidade, ou perante uma liquidação inovatória.

Logo, atenta a relação controvertida tal como configurada pela Impugnante, o tribunal arbitral é competente para a sua apreciação, pelo que a decisão arbitral deve ser anulada, devendo os autos retornar ao CAAD, para a respetiva apreciação, se a tal mais nada obstar.

Como tal, assiste razão à Impugnante.”

C. REABERTURA DO PROCESSO

Por Despacho de 20 de fevereiro de 2025 do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, foi substituído o árbitro-presidente do tribunal arbitral coletivo, tendo o novo árbitro

7.

comunicado a sua aceitação.

Cumpre assim, ao tribunal arbitral, reconstituído na sua nova composição, dar cumprimento ao acórdão proferido pelo TCAS em 21 de novembro de 2024, no Proc. nº 45/23.2BCLSB, apreciando as questões relativamente às quais a pronúncia foi indevida na Decisão Arbitral de 9 de fevereiro de 2023, nomeadamente a questão da natureza do ato impugnado.

O texto que segue constitui reedição parcial do acórdão arbitral anteriormente proferido neste processo, com as alterações necessárias para dar cumprimento ao decidido no acórdão do TCAS de 21 de novembro de 2024, proferido no Proc. nº 45/23.2BCLSB.

D. PEDIDO

A ora Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade e anulação do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) respeitante ao período de tributação de 2009, identificado com o número da demonstração da liquidação n.º 2022... e da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2022..., por serem manifestamente ilegais, com as necessárias consequências legais, nomeadamente o pagamento de juros indemnizatórios nos termos previstos no artigo 43.º e 100.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 61.º, n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

E. CAUSA DE PEDIR

A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de anulação dos atos de liquidação, e em síntese, o seguinte:

A Requerente sustenta que se encontra em causa o ato de liquidação de IRC de 2009, referindo que em 17 de junho de 2022, rececionou a demonstração de liquidação de IRC de 2009 (datada de 7 de junho de 2022), mediante a qual a AT procedeu ao apuramento de um

novo “valor a reembolsar” à Requerente de € 5.446.017,92, tendo a demonstração de acerto de contas fixado o reembolso devido em € 1.021.527,38.

Explica a Requerente que, na notificação daquela liquidação, a AT alega que a mesma resulta da execução da decisão proferida em processo arbitral, o qual a Requerente admite estar em causa o processo arbitral que correu termos sob o n.º 933/2019-T. Neste último, discutiu-se a autoliquidação de IRC de 2009 do Grupo B..., assim como o indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente quanto àquele ato de autoliquidação.

Em termos substantivos, a Requerente vem citar o Tribunal Arbitral [Processo n.º 933/2019-T] salientando que: *“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 (...)”*.

Argumenta a Requerente que a AT não levantou naquele processo [Processo n.º 933/2019-T] qualquer questão relacionada com o crédito por dupla tributação jurídica apurado pela Requerente em 2009 e deduzido à coleta do Grupo B... nos termos legais, não tendo este sido objeto do mesmo processo e sobre essa questão não tendo, por isso, o Tribunal Arbitral emitido qualquer pronúncia.

Mostra-se claro que *in casu* não se procede apenas à anulação parcial de ato anterior ou à expurga de parte de ato primitivo. O ato de liquidação adicional de IRC em apreço “cria um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta”, no que respeita ao cálculo do imposto devido pelo Grupo B... e no âmbito da determinação do valor de específica dedução à coleta.

O ato de liquidação *sub judice* constitui, pois, uma “nova liquidação, autónoma e distinta da anterior” e, desse modo, autonomamente impugnável.

Recorda a Requerente que a decisão do Processo n.º 933/2019-T foi emitida em 15 de junho de 2021 e notificada pelo CAAD em 23 de junho de 2021, tendo transitado em julgado

em 13 de setembro de 2021, com o fim do prazo mais alargado para a submissão de impugnação ou recurso da mesma.

Em 26 de outubro de 2021, tendo em conta a referida data do trânsito em julgado e o previsto no n.º 3 do artigo 175.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), esgotou-se o prazo de 30 dias úteis destinado à execução espontânea da decisão arbitral proferida no Processo n.º 933/2019-T.

Refere ainda que, se se considerar, à luz do n.º 1 do mesmo artigo 175.º do CPTA, ser de 90 dias úteis o prazo destinado à execução espontânea da decisão arbitral proferida no Processo n.º 933/2019-T, então este prazo esgotou-se em 21 de janeiro de 2022.

Ora, em 31 de janeiro de 2022, a Requerente foi notificada, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa inicialmente apresentado contra a autoliquidação de IRC 2009, para a junção de elementos documentais que *“permitissem identificar o período de tributação em que os lucros distribuídos em 2009 foram obtidos pelas sociedades C... e D..., S.A.L.”*.

A Requerente respondeu ao pedido no prazo estabelecido para o efeito, juntando os documentos solicitados e prestando alguns elementos. No final de abril de 2022, a Requerente foi notificada do despacho que deferiu a reclamação graciosa em causa quanto ao montante a deduzir pela aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica, previsto no artigo 46.º do Código do IRC, com referência aos dividendos distribuídos pelas sociedades participadas e sedeadas na Tunísia e no Líbano.

Em 17 de Junho de 2022, a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC de 2009 em apreço, tendo em 23 de junho de 2022 rececionado a demonstração de acerto de contas e o cheque de reembolso no valor de € 1.021.527,38. Salienta que naquela liquidação, a AT reflete a referida aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica, mas procede também a correção à dedução do crédito por dupla tributação jurídica internacional, reduzindo o dito crédito e aquela dedução no valor de € 1.168.023,00.

Na autoliquidação de IRC de 2009 do Grupo B... tinha sido considerado e deduzido crédito por dupla tributação jurídica internacional no valor de € 1.316.466,84, o qual, em resultado de correções sustentadas em procedimento de inspeção posterior não relacionadas

com a questão *sub judice*, foi reduzido para € 1.257.065,94, valor que consta na demonstração da liquidação de IRC de 2009 como “Importância Liq. Anterior”.

A AT sustenta que esta liquidação decorre da suposta execução de “decisão proferida no processo de Decisão Arbitral com o n.º ...2019...”, número este que não corresponde a qualquer número de processo arbitral que seja conhecido pela Requerente.

Na verdade, é por dedução, ou exclusão de partes, que a Requerente relaciona a liquidação em crise com o processo arbitral n.º 933/2019-T.

Ora, naquele processo foi considerado ilegal o indeferimento da reclamação graciosa que manteve inalterado o ato de autoliquidação de IRC de 2009.

Pela liquidação de IRC de 2009 em causa a AT reduz o crédito de € 1.257.065,94 para € 89.042,94, pelo que se demonstra a correção no indicado valor de € 1.168.023,00. Na ausência daquela correção, a AT teria procedido a um reembolso adicional à Requerente no montante de € 1.168.023,00, por este valor ser considerado no cálculo do imposto devido pelo Grupo B... em 2009.

Entende a Requerente que a AT procedeu à liquidação de imposto, pela materialização de correção ao crédito por dupla tributação jurídica internacional, em 2022, quando o direito à liquidação de IRC quanto ao exercício de 2009 já se encontrava caducado, pelo que tal liquidação manifestamente ilegal nessa parte. Fundamenta a Requerente com o disposto no artigo 45.º, n.º 1 e 4 da Lei Geral Tributária.

Em síntese, quer seja na medida em que a liquidação de IRC em crise não é uma simples liquidação corretiva, não decorrendo da decisão arbitral emitida no processo n.º 933/2019-T uma qualquer pronúncia sobre a (i)legalidade de crédito por dupla tributação jurídica internacional, considerado pela Requerente aquando da autoliquidação de IRC 2009, ou sobre a necessidade de o corrigir; quer seja por se ter de entender que, mesmo considerando o ato de liquidação em crise como ato emitido com vista à execução da decisão arbitral do processo n.º 933/2019-T, na parte em que aquele é desfavorável à Requerente e implica a cobrança acrescida de imposto (no caso, mediante reembolso inferior ao devido pela redução de dedução à coleta),

este apenas poderia, eventualmente, ter sido emitido até ao termo do prazo de execução espontânea, prazo esse que foi largamente ultrapassado.

Conclui a Requerente pela ilegalidade e anulação do ato de liquidação de IRC em crise respeitante ao período de tributação de 2009, na parte respeitante à concretização de correção, para menos, da dedução do crédito por dupla tributação jurídica internacional, com as necessárias consequências legais, no valor de € 1.168.023,00, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.

F. RESPOSTA DA REQUERIDA

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese, alegou o seguinte:

Começa por sintetizar os principais aspetos em que assenta o pedido do Requerente, defendendo-se quer por exceção, quer por impugnação.

Nos termos da Resposta apresentada, a Requerida refere que se encontra em causa o processo que correu os seus termos junto do CAAD sob o nº 933/2019-T, visando a declaração de ilegalidade quer do referido ato de autoliquidação de IRC do exercício de 2009, quer do ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

Salienta que o Tribunal se pronunciou então no sentido de que a diferenciação estabelecida pela legislação nacional, entre o tratamento dos lucros quando estes são distribuídos por uma sociedade não residente ou em Portugal ou num Estado-Membro da União Europeia, é incompatível com a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes, e que, portanto, se deve aplicar a estes as mesmas regras previstas para os restantes.

O Tribunal constatou, no entanto, não existir matéria suficiente para se pronunciar sobre a verificação, ou não, dos pressupostos enumerados no artigo 46.º, n.º 10 do Código do IRC aplicável à data. Por conseguinte, entendeu que seria de retornar o procedimento à fase

imediatamente anterior à decisão daquele pedido, assistindo à Administração Tributária o dever legal de o decidir.

A situação ora em crise reserva-se assim apenas ao mero perímetro de uma execução de julgado e não de uma liquidação, não tendo, portanto, qualquer cabimento, como objeto, no âmbito de um pedido de constituição de tribunal arbitral.

A matéria relativamente à qual foi suscitada a apreciação do Tribunal Arbitral, reporta-se à legalidade da liquidação realizada pela Administração Tributária para executar a decisão proferida no Processo arbitral nº 933/2019-T que mandou reabrir o processo de reclamação graciosa nº 3530201236002031 e apreciar a autoliquidação de 2009 contestada pela Requerente.

Nestes termos, sublinha que não se inserem no âmbito das competências dos tribunais arbitrais, as questões relacionadas com a execução de julgados, carecendo o Tribunal Arbitral de competência para determinar, impor ou pronunciar-se sobre a forma como foram concretizadas as decisões judiciais referentes ao exercício de 2009.

A competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT. Por força da remissão do artigo 4.º, n.º 1º do RJAT, a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos nos termos desse diploma fica na dependência do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, designadamente quanto ao tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Deste modo, conclui que, a existir qualquer litígio entre a AT e os sujeitos passivos no que se refere à falta de execução ou à forma como a decisão judicial é executada, como invoca a Requerente, a competência para a sua resolução compete aos tribunais tributários, no âmbito do processo de execução de julgados previsto nos artigos 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Nestes termos, a incompetência material do Tribunal consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e determina a absolvição da entidade requerida da instância, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do CPC e da alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Com respeito ao *thema decidendum* recorda que, na decisão proferida no citado processo arbitral n.º 933/2019 – T do CAAD, foi reconhecido o direito da Requerente usufruir do mecanismo da Dupla Tributação Económica quanto aos dividendos auferidos das suas subsidiárias sedeadas na Tunísia e no Líbano, ressalvando a decisão que, o Tribunal não se encontrava na posse de elementos que permitissem verificar que se encontravam reunidos os requisitos exigíveis para tal, decidindo assim pelo retorno do processo à AT para o efeito.

Para concretização da decisão, a Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) reabriu o processo de reclamação graciosa cuja decisão de indeferimento foi contestada, e notificou a Requerente para juntar aos autos elementos documentais adicionais, o que foi efetuado.

De acordo com o entendimento e análise da AT, uma vez aplicada a eliminação a dupla tributação económica prevista no artigo 46.º do Código do IRC (atual artigo 51.º do Código do IRC) aos dividendos distribuídos, deixa de ter aplicação a estes rendimentos o disposto no artigo 85.º do Código do IRC (atual artigo 91.º do Código do IRC), quanto à consideração do imposto suportado nos países em causa – Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional.

Afirma assim que, uma vez deferida a pretensão da Requerente quanto à utilização do mecanismo da Dupla Tributação Económica de Lucros Distribuídos no que respeita aos dividendos distribuídos pelas suas subsidiárias sediadas na Tunísia e no Líbano no montante de € 8.535.881,30, deve corrigir-se o imposto pago no estrangeiro no valor de € 1.168.023,00 deduzido à coleta por aplicação do artigo 85.º do Código do IRC.

Nestes termos, a UGC, entidade com competência para executar a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral concluiu, após a análise dos documentos remetidos pela Requerente, que se encontravam reunidos os requisitos para a Requerente usufruir da dedução à coleta prevista no artigo 46.º do Código do IRC, ou seja, a aplicação do Crédito por Dupla Tributação Económica, o que arrasta consigo o afastamento do Crédito por Dupla Tributação Internacional previsto no artigo 85.º de que os mesmos rendimentos usufruíram. Acrescenta ainda que, dúvidas não subsistem de que estão em causa os mesmos rendimentos.

Defende a Requerente que, tendo o ato de liquidação *sub judice* uma natureza meramente corretiva, sem carácter inovador, a sua realização não está sujeita à limitação dos

prazos de caducidade fixados na lei (artigo 45.º, n.º 1 e n.º 4 da LGT). Não existe uma inovação, mas apenas uma correção favorável ao sujeito passivo.

A Requerida fundamenta o seu entendimento no disposto no artigo 102.º, n.º 1 do CPPT segundo o qual a “*execução das sentenças dos tribunais tributários segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos*”, sendo que, nos termos do disposto no artigo 175.º, n.º 1 do CPTA “*o dever de executar deve ser integralmente cumprido, no máximo, no prazo procedimental de 90 dias*”. Salienta, no entanto, que este normativo se reporta ao prazo de execução voluntária da decisão, o qual uma vez ultrapassado não impede nem desonera a AT da prática do ato de execução da mesma sempre que favorável ao contribuinte. A vencer a tese da Requerente, sempre que a AT deixasse precluir o prazo de 90 dias para proceder à execução da decisão, ficava impedida de proceder à liquidação corretiva vendo-se o contribuinte privado do direito reconhecido judicialmente.

Concluí a Requerida que a liquidação em causa não provém de qualquer erro dos serviços, decorrendo diretamente da aplicação da lei, pelo que não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

G. ALEGAÇÕES

Em resposta à notificação proferida pelo CAAD para apresentação de alegações finais realizada no dia 09.01.2023, a Requerente veio apresentar as suas alegações escritas no prazo concedido para o efeito, salientando que:

Mantém e reitera, atenta toda a factualidade provada, a argumentação jurídica aduzida no PPA incluindo, os principais aspetos de direito.

Entende que a liquidação *sub judice* não é uma simples liquidação corretiva, apresentando jurisprudência relevante.

Em resposta à notificação proferida pelo CAAD para apresentação de alegações finais realizada no dia 09.01.2023, a Requerida veio apresentar as suas alegações escritas no prazo

concedido para o efeito, salientando que mantém e reitera a argumentação jurídica aduzida na Resposta incluindo, reproduzindo o teor da sua Resposta oportunamente apresentada.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído, é competente, tendo em vista as disposições contidas no artigo 2.º, n.º 1 e artigo 5.º, n.ºs. 1 e 3 ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

A matéria de exceção suscitada pela Requerida será previamente apreciada.

Cumprе apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

A) Factos provados

Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar os factos relevantes que se julgam provados nos documentos juntos por estas ao presente Processo:

- a) A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC de 2009, mediante a qual a AT procedeu ao apuramento do valor a reembolsar à Requerente de € 5.446.017,92, tendo a demonstração de acerto de contas fixado o reembolso devido em € 1.021.527,38 (cf. cheque emitido pelo Tesouro – IGCP).

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS

ID. DOCUMENTO: 2022 NR. COMPENSAÇÃO: 2022 ID. FISCAL:

DATA COMPENSAÇÃO: 2022-06-08

Imposto	Período	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRC	2009-01-01 a 2009-12-31	2022-06-08	2022-06-08	Estorno Liq. de 2009 - Liq. 2014	-4.375.918,49	-4.375.918,4
IRC	2009-01-01 a 2009-12-31	2022-06-08	2022-06-08	Acerto Liq. de 2009 - Liq. 2022	+5.466.017,92	+5.466.017,9
IRC	2009-01-01 a 2009-12-31	2022-06-08	2022-06-08	Regularização de doc. anterior, Nota 2012	-68.572,05	-68.572,0
				(Valor remanescente em dívida: 0,00)		

2022

SALDO A REEMBOLSAR: € 1.021.527,38

AVISO / NOTIFICAÇÃO DE REEMBOLSO

Fica notificado(a) do processo de acerto de contas em resultado do qual se verifica haver lugar a reembolso do saldo apurado, conforme nota demonstrativa junta.

Para o seu pagamento, junto se envia o cheque sobre o IGCP, EPE - Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública.

A Diretora-Geral,
Helena Alves Borges

Valido até 2022-08-07

TESOURO

Conta N.º

Autoridade Tributária e Aduaneira

Assinatura(s)

Pague por este cheque EUROS

1 0 2 1 5 2 7 3 8

Local de Emissão LISBOA

Ano 2 0 2 2 - 0 6 - 0 8

Mês Dia

Assinatura(s)

não à ordem de

a quitação de

UM MILHÃO, VINTE E UM MILHARES, QUINHENTOS E VINTE E SETE EUROS E TRINTA E OITO CÊNTIMOS

Z. Interbancária ☒ Número de Conta Número de Cheque Importância Tipo

Nota: Atenção ao prazo de validade do cheque.

- b) A AT fundamenta a liquidação efetuada com referência à execução da decisão proferida num processo de decisão arbitral com correspondência desconhecida.

VALOR A REEMBOLSAR: € 5.446.017,92

Fundamentação

A liquidação efetuada corresponde à execução da decisão proferida no processo contencioso identificado, no âmbito do qual foi remetida a respetiva fundamentação.

Notificação

Fica notificado(a) da liquidação de IRC relativa ao ano a que respeitam os rendimentos acima identificados - conforme nota demonstrativa - resultante da execução da decisão proferida no processo de Decisão Arbitral com o n.º 2019, .

- c) As Partes reportam a liquidação em crise à decisão proferida no processo arbitral n.º 933/2019-T, que mandou reabrir o processo de reclamação graciosa n.º ... e apreciar a autoliquidação de 2009 contestada pela Requerente.
- d) Na decisão proferida no processo arbitral acima identificado (Processo n.º 933/2019-T), o Tribunal julgou procedente o pedido formulado pela Requerente, remetendo a execução de julgados a quantificação do montante de reembolso e de juros indemnizatórios.

Em todo o caso, tais imposições legais por parte do Direito da União Europeia e, consequentemente, 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 ser julgados improcedentes, cabendo à Requerente sindicar a determinação (ou a falta dela) do montante de reembolso e de juros indemnizatórios devidos, se necessário, em sede de execução de julgados.

b) Factos não provados e fundamentação e fixação da matéria de facto

Com relevo para a decisão não existem factos não provados.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos

termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e nas posições assumidas por ambas as Partes em relação aos factos essenciais, sendo as questões controvertidas estritamente de Direito.

III. 2. MATÉRIA DE DIREITO

A) Questão prévia - Da Exceção invocada pela Requerida: Erro na forma de processo e da Incompetência Material do Tribunal Arbitral (para a apreciação de questões respeitantes à execução de julgados)

A procedência da exceção dilatória de incompetência material do tribunal, determinante da absolvição de instância, foi afastada pelo acórdão do TCAS de 21 de novembro de 2024, proferido no Proc. nº 45/23.2BCLSB.

Sendo assim, passemos à análise do mérito da causa.

B) A incompatibilidade congénita entre as pretensões da Requerente

A Requerente assenta o seu pedido na convicção de que não só é possível cumular sem restrições, relativamente ao mesmo rendimento, o mecanismo de eliminação da Dupla Tributação dos Lucros Distribuídos, por um lado, e o mecanismo de crédito de imposto por Dupla Tributação Internacional, por outro – mas ainda de que a adoção de uma dessas vias não tem repercussão sobre a outra.

O mecanismo de eliminação da dupla tributação *económica* seguia, em 2009, o regime do art. 46.º do CIRC (atual art. 51.º).

E o mecanismo de eliminação da dupla tributação jurídica seguia, em 2009, o art. 85.º do CIRC (atual art. 91.º).

A decisão no processo arbitral n.º 933/2019-T reconheceu a procedência da aplicação, aos rendimentos da Requerente em 2009, do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica (embora reconhecendo não dispor de informação para poder pronunciar-se sobre a verificação dos pressupostos enunciados no art. 46.º, 10 do CIRC, na redação vigente em 2009).

Deve começar por assinalar-se que a aplicação das leis no tempo tem necessariamente de impedir um anacronismo e uma retroatividade: o CIRC, à data dos factos, não continha o regime de “*participation exemption*” que depois, em 2014, veio a ser nele consagrado (arts. 51.º a 51.º-D). Não se presumirá de seguida, portanto, ter ocorrido qualquer anacronismo e retroatividade em qualquer decisão antecedente.

Alega a Requerente que, omitindo qualquer referência ao mecanismo de eliminação da dupla tributação jurídica, a referida decisão deixou em aberto essa matéria, pelo que a execução do julgado não deveria ter implicado os dois mecanismos – e, ao fazê-lo, teria extravasado da simples execução corretiva, ou confirmativa, para entrar nos domínios da liquidação inovadora e lesiva, suscetível de impugnação autónoma.

Na verdade, os rendimentos da Requerente já tinham beneficiado de crédito por dupla tributação internacional no momento em que a decisão do processo arbitral n.º 933/2019-T reconheceu o direito à aplicação do mecanismo de eliminação da dupla tributação económica – ainda que em termos que o próprio tribunal desse processo reconheceu só poderem ser adequadamente definidos pela própria AT, em execução do julgado.

Na execução do julgado, a AT aplicou a lei, que determinava, no seu art. 85.º, 1 (atual 91.º, 1) que o crédito de imposto por dupla tributação internacional “*é apenas aplicável quando na matéria colectável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro*” – o que, evidentemente, implica que o mecanismo de eliminação da dupla tributação económica, na medida em que repercute (por definição) no montante desses rendimentos obtidos no estrangeiro, implica necessariamente o recálculo do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

E foi isso que sucedeu: a eliminação da dupla tributação económica repercute na matéria coletável, e isso não pode deixar de repercutir, por sua vez, no cálculo em que se materializa a eliminação da dupla tributação jurídica. São dois mecanismos que não podem ser considerados separadamente – como passou a ficar explícito da atual redação do art. 90.º, 2 do CIRC, que estabelece a ordem de consideração de ambos (invertendo aliás a ordem que constava do antigo art. 83.º, 2, que mandava deduzir a dupla tributação económica de lucros distribuídos antes da dedução da dupla tributação internacional – o que se compreende porque, depois da entrada em vigor da “*participation exemption*” em 2014, passou a ser um par de artigos, o 91.º e o 91.º-A do CIRC, a assegurar que aqueles sujeitos passivos que não pudessem beneficiar do novo regime poderiam ainda tirar proveito de um crédito por dupla tributação internacional, seja na vertente jurídica – 91.º –, seja na vertente económica – 91.º-A –).

Esta a razão pela qual a decisão proferida no processo arbitral n.º 933/2019-T não tinha de se pronunciar sobre a correção da dupla tributação jurídica, mesmo que isso tivesse sido peticionado: porque, ao pronunciar-se sobre a dupla tributação económica, e mais ainda ao remeter para execução do julgado a definição concreta das implicações últimas daquilo que decidiu, a decisão proferida no processo arbitral n.º 933/2019-T não podia modificar os efeitos automáticos, *ex lege*, que decorrem da aplicação do mecanismo de correção da dupla tributação económica.

Logo, a ora Requerida limitou-se a aplicar a lei, que a mandava recalcular a correção da dupla tributação jurídica em resultado da circunstância de, da base de cálculo dessa dupla tributação, terem sido reduzidos, ou removidos, os rendimentos correspondentes a lucros distribuídos por entidades participadas a uma entidade residente em território português – com o escopo de reduzir, ou remover, a dupla tributação económica de tais rendimentos (tudo por conjugação dos arts. 85.º e 46.º do CIRC à data dos factos, os atuais arts. 91.º e 51.º).

Por outras palavras, a aplicação do regime previsto no art. 46.º, 1 do CIRC aos dividendos pagos à Requerente pelas suas subsidiárias sediadas na Tunísia e no Líbano, por decisão do Tribunal Arbitral proferida no Processo n.º 933/2019-T, concretizada na dedução, ao lucro tributável, do montante integral de tais rendimentos, resulta automaticamente na inexistência do fenómeno da dupla tributação jurídica internacional, à luz da própria definição

constante do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património: “*A dupla tributação jurídica internacional pode ser definida, em termos gerais, como a aplicação de impostos equiparáveis em dois (ou mais) Estados relativamente ao mesmo contribuinte, ao mesmo facto gerador e a períodos de tempo idênticos*”.

Tratou-se, portanto, de uma verdadeira e própria liquidação corretiva.

Sob um certo entendimento, a liquidação corretiva tornar-se-á uma liquidação inovatória se se traduzir num desfavor líquido para o sujeito passivo. Todavia, há que ponderar, a favor da conclusão de que se trata de uma liquidação corretiva, também nesse sentido puramente quantitativo:

- 1) que os valores líquidos resultantes da execução da sentença do processo arbitral n.º 933/2019-T permanecem favoráveis à Requerente, no cômputo global (uma liquidação favorável à Requerente de € 5.446.017,92) – devendo distinguir-se um valor *favorável* de um valor *máximo*, mais ainda quando esse máximo não seja alcançável através da aplicação da lei (devendo assinalar-se que um direito ao “máximo de deduções”, por eventual cumulação ou sobreposição, está fora de cogitação até em propostas mais “liberais”, como as da jurisprudência do TJUE, dos Modelos de Convenção da OCDE ou das iniciativas do Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) – e pode, pelo contrário, constituir uma fronteira relevante para efeitos da demarcação do perímetro do antiabuso).
- 2) que não cabe a este tribunal pronunciar-se sobre as minúcias de cálculo que conduziram àqueles valores, sob pena de transgredir as fronteiras da sua competência material – podendo somente enfatizar que se trata de valores assentes em toda a complexidade inerente ao apuramento do valor da liquidação de IRC como um todo, e que envolve, entre outros: a) O apuramento do lucro ou prejuízo do exercício; b) O apuramento da matéria coletável, considerando a dedução de prejuízos ou de benefícios fiscais; c) O apuramento da coleta, pela aplicação da taxa à matéria coletável; d) A consideração das deduções à coleta (dupla tributação, contribuição autárquica, benefícios fiscais, pagamento especial por conta), para cálculo do imposto liquidado; e) A consideração

dos pagamentos por conta e das retenções na fonte; f) Os cálculos de derramas e tributações autónomas.

Em suma, todo um caminho que torna difícil a sindicância a partir de valores simples; em todo o caso, um caminho a ser percorrido por quem tenha competência material para fazê-lo, pois, a subscrever-se o referido entendimento “quantitativo” de distinção entre atos meramente confirmativos e atos lesivos judicialmente impugnáveis (até para efeitos do art. 54.º do CPPT), dependerá de um tal apuramento a salvaguarda dos princípios do acesso ao direito e da tutela jurisdicional efetiva.

Independentemente desse entendimento “quantitativo”, afigura-se claro que a liquidação em crise não foi lesiva num outro sentido, o de ter negado à Requerente uma pretensão legalmente tutelada – a pretensão, especificamente, de que a correção da dupla tributação *económica*, em execução de sentença arbitral, não tivesse qualquer repercussão sobre a correção da dupla tributação *jurídica* de que a Requerente já beneficiara. O que não tem apoio legal.

Isso remete para o tema da “confirmatividade”, sintetizada no Acórdão do STA de 19 de maio de 2022 (Proc. n.º 03477/11.5BEPRT):

“O artº 53º do CPTA, na redacção anterior a 2015, sob a epígrafe “*Impugnação de acto meramente confirmativo*” referia que «*uma impugnação só pode ser rejeitada com fundamento no carácter meramente confirmativo do acto impugnado, quando o anterior acto – a) tenha sido impugnado pelo autor; b) tenha sido objecto de notificação ao autor; e, c) tenha sido objecto de publicação, sem que tivesse de ser notificado ao autor*»; ou seja, faz-se referência à figura dos actos confirmativos, sem, contudo se dar uma definição material deste tipo de actos, apenas relevando as implicações processuais que deles derivam – a respectiva inimpugnabilidade.

Na versão actual do CPTA/2015, o legislador já mostrou mais alguma preocupação na definição processual deste acto, definindo que «*não são impugnáveis os actos confirmativos, entendendo-se como tal os actos que se limitem a reiterar, com os mesmos fundamentos, decisões contidas em actos administrativos anteriores*».

Mas esta era já a sensibilidade demonstrada na doutrina e jurisprudência, em que se entendia que *«só se verifica uma situação de confirmatividade entre actos administrativos que apresentem objecto e conteúdo idênticos e dirigindo-se ao mesmo destinatário, limitando-se a repetir a mesma decisão, perante o mesmo condicionalismo, de facto e de direito (sem pois que o reexame dos pressupostos decorra da revisão imposta por lei), existindo assim perfeita identidade entre os mesmos, de modo que, o segundo acto se limita a repetir o anterior, utilizando a mesma fundamentação, sem nada inovar na ordem jurídica, caso em que não apresenta, em princípio, lesividade autónoma e, consequentemente, não será contenciosamente recorrível»* - cfr. entre muitos outros, Ac. deste STA de 19-06-2007, rec. nº 997/06, Acs. STA/Pleno de 18/03/1999, rec. 32209, de 19/12/2001, rec. 42143, de 26.09.02, rec. 195/02, de 18.12.2002, rec. 48366, de 01.02.2005, rec. 971/04, de 11.10.06, rec. 614/06, e de 12.04.07, rec. 1218/06.

Igualmente, o problema da confirmatividade do acto só se coloca quando o acto alegadamente confirmado seja de “per si” recorrível contenciosamente, porquanto o legislador constitucional fez corresponder a recorribilidade à lesividade, afastando-a da definitividade – cfr. Acs deste STA de 09.12.2009, rec. nº 019/09, de 16.12.2009, rec nº 0140/09 e de 24.09.2020, rec. nº 0940/12.4BESNT.

Deste modo, hoje face ao nº 1, do artº 51º do CPTA, a impugnabilidade do acto administrativo depende apenas da sua externalidade [actual ou potencial], ou seja, da susceptibilidade de produzir efeitos jurídicos que se projectem para fora do procedimento onde o acto se insere, tornando-se irrelevante que ele seja definitivo ou não, bem como a sua localização no procedimento (início, meio ou fim).

Daí que, o verdadeiramente importante é apurar se a decisão impugnada mantém inalterado o comando do acto primário, pois nesse caso, ela não constitui acto contenciosamente recorrível, por nada inovar na ordem jurídica e, por consequência, não possuir lesividade própria.”

Quanto à alegada “lesividade”, a pretensão da Requerente poderia ter sido apreciada em sede de execução de julgado (por via do art. 179.º, 2 do CPTA), matéria relativamente à qual ocorre a incompetência material do tribunal arbitral.

Ora, o acórdão do TCAS de 21 de novembro de 2024 (Proc. n.º 45/23.2BCLSB) vedou o caminho da exceção de incompetência material do tribunal, mas expressamente deixou aberto o caminho da exceção de inimpugnabilidade:

“Atenta esta configuração feita pela Impugnante, não poderia o tribunal arbitral deixar de se considerar competente para a apreciação do pleito – independentemente de vir, a final, a concluir estarmos perante uma verdadeira liquidação corretiva, o que consubstancia uma exceção que obsta ao conhecimento do mérito, por força da respetiva inimpugnabilidade, ou perante uma liquidação inovatória.” (sublinhado nosso)

A conclusão à qual chegámos, de que se trata de uma liquidação corretiva, não-inovatória, acarreta a conclusão de ter-se por verificada a exceção de inimpugnabilidade da liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral, “por confirmatividade”; uma exceção dilatória de conhecimento oficioso, verificada nos termos do art. 89.º, 2 e 4, i), do CPTA e arts. 577.º e 578.º. do CPC, *ex vi* art. 29.º, 1, c) e e), do RJAT, tendo como consequência a absolvição da instância – sendo insuprível, o que torna impossível a renovação da instância¹.

Citando o Acórdão do TCAS de 16 de Setembro de 2021 (Proc. n.º 2064/11.2BELRS):

“um ato de liquidação de imposto na parte em que é emitido para dar execução a uma decisão judicial que anulou parcialmente uma liquidação, não tem conteúdo inovatório, por conseguinte, a liquidação, nessa parte, é inimpugnável nos termos do disposto no art. 89.º, n.º 4, alínea i) do CPTA, verificando-se uma exceção dilatória que conduz à absolvição da Fazenda Pública da instância, que sendo insuprível não conduz à renovação da instância”.

Verificada a exceção dilatória, fica impedido o conhecimento do mérito da ação, independentemente da qualificação dos vícios que possam ter sido invocados, dando lugar à absolvição da instância – não obstante, portanto, a que se proponha outra ação sobre o mesmo objeto (arts. 278.º, 1, b) e 2, 279.º e 576.º, 2 do CPC).

¹ Mário Aroso de Almeida & Carlos Alberto Fernandes Cadilha (2017), *CPTA, Anotado e Comentado*, 4.ª ed., Almedina, pp. 662 e 701.

C) Questões de conhecimento prejudicado

Concluindo-se pela ocorrência da exceção dilatória de inimpugnabilidade, fica prejudicado, por absolvição de instância, o conhecimento das demais questões, incluindo as questões de alegada caducidade, e os demais pedidos.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar verificada a exceção de inimpugnabilidade da liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral;
- b) Absolver da instância a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira;
- c) Condenar a entidade Requerente no pagamento das custas.

V. VALOR DO PROCESSO

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 1.168.023,00, que a AT não questionou e corresponde ao valor da liquidação de imposto a que se pretendia obstar, para efeitos do disposto no art.º 3.º, n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VI. CUSTAS

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 15.012,00 (quinze mil novecentos e doze euros), nos termos do art.º 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 19 de maio de 2025

O Presidente do Tribunal Arbitral

Fernando Araújo

Ana Rita Chacim

Jorge Bacelar Gouveia

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 539/2022-T

Tema: IRC – Execução de julgado arbitral, Competência do Tribunal Arbitral execução de julgados.

*Reformada pela decisão arbitral de 19 de maio de 2025

SUMÁRIO:

Não se inserem no âmbito das competências dos tribunais arbitrais, as questões relacionadas com a execução de julgados, carecendo o Tribunal Arbitral de competência para determinar, impor ou pronunciar-se sobre a forma como foi concretizada a decisão transitada em julgado.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professor Doutor Nuno Cunha Rodrigues (árbitro Presidente), Dra. Ana Rita do Livramento Chacim e Professor Doutor Jorge Bacelar Gouveia (árbitros adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 21 de novembro de 2022, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A. Identificação das Partes

Requerente: **A... S.A.**, com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., S/N —..., ...-..., Setúbal, doravante designado de “Requerente” ou “Sujeito Passivo”.

Requerida: **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante designada de “Requerida” ou “AT”.

A Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em 14.09.2022, e em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, tendo sido notificada nessa data a Autoridade Tributária (AT).

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico, designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, aqui signatários, que comunicaram no prazo legalmente estipulado a aceitação dos respetivos encargos.

Em 03.11.2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 21.11.2022, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada a AT para, querendo, apresentar resposta, o que veio a fazer.

Por despacho de 06.01.2023, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada, determinando-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para apresentarem alegações escritas facultativas pelo prazo sucessivo de dez dias podendo, nesse momento, a Requerente pronunciar-se sobre as exceções invocadas pela Requerida.

As Partes apresentaram as suas alegações finais no prazo estipulado para o efeito.

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

B. Pedido

A ora Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade e anulação do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) respeitante ao período de tributação de 2009, identificada com o número da demonstração da liquidação n.º 2022 ... e da correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., por serem manifestamente ilegais, com as necessárias consequências legais, nomeadamente o pagamento de juros indemnizatórios nos termos previstos no artigo 43.º e 100.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 61.º, n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

C. Causa de Pedir

A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de anulação dos atos de liquidação, e em síntese, o seguinte:

A Requerente sustenta que se encontra em causa o ato de liquidação de IRC de 2009, referindo que em 17 de junho de 2022, rececionou a demonstração de liquidação de IRC de 2009 (datada de 7 de junho de 2022), mediante a qual a AT procedeu ao apuramento de um novo “valor a reembolsar” à Requerente de € 5.446.017,92, tendo a demonstração de acerto de contas fixado o reembolso devido em € 1.021.527,38.

Explica a Requerente que, na notificação daquela liquidação, a AT alega que a mesma resulta da execução da decisão proferida em processo arbitral, o qual a Requerente admite estar em causa o processo arbitral que correu termos sob o n.º 933/2019-T. Neste último, discutiu-se a autoliquidação de IRC de 2009 do Grupo B..., assim como o indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente quanto àquele ato de autoliquidação.

Em termos substantivos, a Requerente vem citar o Tribunal Arbitral [Processo n.º 933/2019-T] salientando que: “*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 (...)*”.

Argumenta a Requerente que a AT não levantou naquele processo [Processo n.º 933/2019-T] qualquer questão relacionada com o crédito por dupla tributação jurídica apurado pela Requerente em 2009 e deduzido à coleta do Grupo B... nos termos legais, não tendo este sido objeto do mesmo processo e sobre essa questão não tendo, por isso, o Tribunal Arbitral emitido qualquer pronúncia.

Mostra-se claro que *in casu* não se procede apenas à anulação parcial de ato anterior ou à expurga de parte de ato primitivo. O ato de liquidação adicional de IRC em apreço “cria um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta”, no que respeita ao cálculo do imposto devido pelo Grupo B... e no âmbito da determinação do valor de específica dedução à coleta.

O ato de liquidação *sub judice* constitui, pois, uma “nova liquidação, autónoma e distinta da anterior” e, desse modo, autonomamente impugnável.

Recorda a Requerente que a decisão do Processo n.º 933/2019-T foi emitida em 15 de junho de 2021 e notificada pelo CAAD em 23 de junho de 2021, tendo transitado em julgado em 13 de setembro de 2021, com o fim do prazo mais alargado para a submissão de impugnação ou recurso da mesma.

Em 26 de outubro de 2021, tendo em conta a referida data do trânsito em julgado e o previsto no n.º 3 do artigo 175.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), esgotou-se o prazo de 30 dias úteis destinado à execução espontânea da decisão arbitral proferida no Processo n.º 933/2019-T.

Refere ainda que, se se considerar, à luz do n.º 1 do mesmo artigo 175.º do CPTA, ser de 90 dias úteis o prazo destinado à execução espontânea da decisão arbitral proferida no Processo n.º 933/2019-T, então este prazo esgotou-se em 21 de janeiro de 2022.

Ora, em 31 de janeiro de 2022, a Requerente foi notificada, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa inicialmente apresentado contra a autoliquidação de IRC 2009, para a junção de elementos documentais que *“permitissem identificar o período de tributação em que os lucros distribuídos em 2009 foram obtidos pelas sociedades C... e D..., S.A.L.”*.

A Requerente respondeu ao pedido no prazo estabelecido para o efeito, juntando os documentos solicitados e prestando alguns elementos. No final de abril de 2022, a Requerente foi notificada do despacho que deferiu a reclamação graciosa em causa quanto ao montante a deduzir pela aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica, previsto no artigo 46.º do Código do IRC, com referência aos dividendos distribuídos pelas sociedades participadas e sedeadas na Tunísia e no Líbano.

Em 17 de Junho de 2022, a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC de 2009 em apreço, tendo em 23 de junho de 2022 rececionado a demonstração de acerto de contas e o cheque de reembolso no valor de € 1.021.527,38. Salienta que naquela liquidação, a AT reflete a referida aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica, mas procede também a correção à dedução do crédito por dupla tributação jurídica internacional, reduzindo o dito crédito e aquela dedução no valor de € 1.168.023,00.

Na autoliquidação de IRC de 2009 do Grupo B... tinha sido considerado e deduzido crédito por dupla tributação jurídica internacional no valor de € 1.316.466,84, o qual, em resultado de correções sustentadas em procedimento de inspeção posterior não relacionadas com a questão *sub judice*, foi reduzido para € 1.257.065,94, valor que consta na demonstração da liquidação de IRC de 2009 como “Importância Liq. Anterior”.

A AT sustenta que esta liquidação decorre da suposta execução de “decisão proferida no processo de Decisão Arbitral com o n.º ...2019...”, número este que não corresponde a qualquer número de processo arbitral que seja conhecido pela Requerente.

Na verdade, é por dedução, ou exclusão de partes, que a Requerente relaciona a liquidação em crise com o processo arbitral n.º 933/2019-T.

Ora, naquele processo foi considerado ilegal o indeferimento da reclamação graciosa que manteve inalterado o ato de autoliquidação de IRC de 2009.

Pela liquidação de IRC de 2009 em causa a AT reduz o crédito de € 1.257.065,94 para € 89.042,94, pelo que se demonstra a correção no indicado valor de € 1.168.023,00. Na ausência daquela correção, a AT teria procedido a um reembolso adicional à Requerente no montante de € 1.168.023,00, por este valor ser considerado no cálculo do imposto devido pelo Grupo B... em 2009.

Entende a Requerente que a AT procedeu à liquidação de imposto, pela materialização de correção ao crédito por dupla tributação jurídica internacional, em 2022, quando o direito à liquidação de IRC quanto ao exercício de 2009 já se encontrava caducado, pelo que tal liquidação manifestamente ilegal nessa parte. Fundamenta a Requerente com o disposto no artigo 45.º, n.º 1 e 4 da Lei Geral Tributária.

Em síntese, quer seja na medida em que a liquidação de IRC em crise não é uma simples liquidação corretiva, não decorrendo da decisão arbitral emitida no processo n.º 933/2019-T uma qualquer pronúncia sobre a (i)legalidade de crédito por dupla tributação jurídica internacional, considerado pela Requerente aquando da autoliquidação de IRC 2009, ou sobre a necessidade de o corrigir; quer seja por se ter de entender que, mesmo considerando o ato de liquidação em crise como ato emitido com vista à execução da decisão arbitral do processo n.º 933/2019-T, na parte em que aquele é desfavorável à Requerente e implica a cobrança acrescida de imposto (no caso, mediante reembolso inferior ao devido pela redução de dedução à coleta), este apenas poderia, eventualmente, ter sido emitido até ao termo do prazo de execução espontânea, prazo esse que foi largamente ultrapassado.

Conclui a Requerente pela ilegalidade e anulação do ato de liquidação de IRC em crise respeitante ao período de tributação de 2009, na parte respeitante à concretização de correção, para menos, da dedução do crédito por dupla tributação jurídica internacional, com as necessárias consequências legais, no valor de € 1.168.023,00, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.

D. Da resposta da Requerida

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese, alegou o seguinte:

Começa por sintetizar os principais aspetos em que assenta o pedido do Requerente, defendendo-se quer por exceção, quer por impugnação.

Nos termos da Resposta apresentada, a Requerida refere que se encontra em causa o processo que correu os seus termos junto do CAAD sob o nº 933/2019-T, visando a declaração de ilegalidade quer do referido ato de autoliquidação de IRC do exercício de 2009, quer do ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

Salienta que o Tribunal se pronunciou então no sentido de que a diferenciação estabelecida pela legislação nacional, entre o tratamento dos lucros quando estes são distribuídos por uma sociedade não residente ou em Portugal ou num Estado-Membro da União Europeia, é incompatível com a liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes, e que, portanto, se deve aplicar a estes as mesmas regras previstas para os restantes.

O Tribunal constatou, no entanto, não existir matéria suficiente para se pronunciar sobre a verificação, ou não, dos pressupostos enumerados no artigo 46.º, n.º 10 do Código do IRC aplicável à data. Por conseguinte, entendeu que seria de retornar o procedimento à fase imediatamente anterior à decisão daquele pedido, assistindo à Administração Tributária o dever legal de o decidir.

A situação ora em crise reserva-se assim apenas ao mero perímetro de uma execução de julgado e não de uma liquidação, não tendo, portanto, qualquer cabimento, como objeto, no âmbito de um pedido de constituição de tribunal arbitral.

A matéria relativamente à qual foi suscitada a apreciação do Tribunal Arbitral, reporta-se à legalidade da liquidação realizada pela Administração Tributária para executar a decisão proferida no Processo arbitral nº 933/2019-T que mandou reabrir o processo de reclamação graciosa nº ...2012... e apreciar a autoliquidação de 2009 contestada pela Requerente.

Nestes termos, sublinha que não se inserem no âmbito das competências dos tribunais arbitrais, as questões relacionadas com a execução de julgados, carecendo o Tribunal Arbitral de competência para determinar, impor ou pronunciar-se sobre a forma como foram concretizadas as decisões judiciais referentes ao exercício de 2009.

A competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT. Por força da remissão do artigo 4.º, n.º 1º do RJAT, a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos nos termos desse diploma fica na dependência do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, designadamente quanto ao tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Deste modo, conclui que, a existir qualquer litígio entre a AT e os sujeitos passivos no que se refere à falta de execução ou à forma como a decisão judicial é executada, como invoca a Requerente, a competência para a sua resolução compete aos tribunais tributários, no âmbito do processo de execução de julgados previsto nos artigos 146.º do CPPT e artigos 173.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Nestes termos, a incompetência material do Tribunal consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e determina a absolvição da entidade requerida da instância, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do CPC e da alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Com respeito ao *thema decidendum* recorda que, na decisão proferida no citado processo arbitral n.º 933/2019 – T do CAAD, foi reconhecido o direito da Requerente usufruir do mecanismo da Dupla Tributação Económica quanto aos dividendos auferidos das suas subsidiárias sedeadas na Tunísia e no Líbano, ressalvando a decisão que, o Tribunal não se encontrava na posse de elementos que permitissem verificar que se encontravam reunidos os requisitos exigíveis para tal, decidindo assim pelo retorno do processo à AT para o efeito.

Para concretização da decisão, a Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) reabriu o processo de reclamação graciosa cuja decisão de indeferimento foi contestada, e notificou a Requerente para juntar aos autos elementos documentais adicionais, o que foi efetuado.

De acordo com o entendimento e análise da AT, uma vez aplicada a eliminação a dupla tributação económica prevista no artigo 46.º do Código do IRC (atual artigo 51.º do Código do IRC) aos dividendos distribuídos, deixa de ter aplicação a estes rendimentos o disposto no artigo 85.º do Código do IRC (atual artigo 91.º do Código do IRC), quanto à consideração do imposto suportado nos países em causa – Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional.

Afirma assim que, uma vez deferida a pretensão da Requerente quanto à utilização do mecanismo da Dupla Tributação Económica de Lucros Distribuídos no que respeita aos dividendos distribuídos pelas suas subsidiárias sediadas na Tunísia e no Líbano no montante de € 8.535.881,30, deve corrigir-se o imposto pago no estrangeiro no valor de € 1.168.023,00 deduzido à coleta por aplicação do artigo 85.º do Código do IRC.

Nestes termos, a UGC, entidade com competência para executar a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral concluiu, após a análise dos documentos remetidos pela Requerente, que se encontravam reunidos os requisitos para a Requerente usufruir da dedução à coleta prevista no artigo 46.º do Código do IRC, ou seja, a aplicação do Crédito por Dupla Tributação Económica, o que arrasta consigo o afastamento do Crédito por Dupla Tributação Internacional previsto no artigo 85.º de que os mesmos rendimentos usufruíram. Acrescenta ainda que, dúvidas não subsistem de que estão em causa os mesmos rendimentos.

Defende a Requerente que, tendo o ato de liquidação *sub judice* uma natureza meramente corretiva, sem carácter inovador, a sua realização não está sujeita à limitação dos prazos de caducidade fixados na lei (artigo 45.º, n.º 1 e n.º 4 da LGT). Não existe uma inovação, mas apenas uma correção favorável ao sujeito passivo.

A Requerida fundamenta o seu entendimento no disposto no artigo 102.º, n.º 1 do CPPT segundo o qual a “*execução das sentenças dos tribunais tributários segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos*”, sendo que, nos termos do disposto no artigo 175.º, n.º 1 do CPTA “*o dever de executar deve ser integralmente cumprido, no máximo, no prazo procedimental de 90 dias*”. Salienta, no entanto, que este normativo se reporta ao prazo de execução voluntária da decisão, o qual uma vez ultrapassado não impede nem desonera a AT da prática do ato de execução da mesma sempre que favorável ao contribuinte. A vencer a tese da Requerente, sempre que a AT deixasse precluir o prazo de 90 dias para proceder à execução da decisão, ficava impedida de proceder à liquidação corretiva vendo-se o contribuinte privado do direito reconhecido judicialmente.

Concluí a Requerida que a liquidação em causa não provém de qualquer erro dos serviços, decorrendo diretamente da aplicação da lei, pelo que não deve ser reconhecido à Requerente qualquer direito a juros indemnizatórios.

E. Em resposta à notificação proferida pelo CAAD para apresentação de alegações finais realizada no dia 09.01.2023, a Requerente veio apresentar as suas alegações escritas no prazo concedido para o efeito, salientando que:

Mantém e reitera, atenta toda a factualidade provada, a argumentação jurídica aduzida no PPA incluindo, os principais aspetos de direito.

Entende que a liquidação *sub judice* não é uma simples liquidação corretiva, apresentando jurisprudência relevante.

F. Em resposta à notificação proferida pelo CAAD para apresentação de alegações finais realizada no dia 09.01.2023, a Requerida veio apresentar as suas alegações escritas no prazo concedido para o efeito, salientando que mantém e reitera a argumentação jurídica aduzida na Resposta incluindo, reproduzindo o teor da sua Resposta oportunamente apresentada.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído, é competente, tendo em vista as disposições contidas no artigo 2.º, n.º 1 e artigo 5.º, n.ºs. 1 e 3 ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

A matéria de exceção suscitada pela Requerida será previamente apreciada.

Cumprе apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III. 1. Matéria de facto

G. Factos provados

Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal, cumpre enunciar os factos relevantes que se julgam provados nos documentos juntos por estas ao presente Processo:

- e) A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC de 2009, mediante a qual a AT procedeu ao apuramento do valor a reembolsar à Requerente de € 5.446.017,92, tendo a demonstração de acerto de contas fixado o reembolso devido em € 1.021.527,38 (*cf.* cheque emitido pelo Tesouro – IGCP).

DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS						
ID. DOCUMENTO: 2022				NR. COMPENSAÇÃO: 2022		ID. FISCAL:
				DATA COMPENSAÇÃO: 2022-06-08		
Imposto	Periodo	Data Movimento	Data Valor	Descrição	Montante	Total D/C
IRC	2009-01-01 a 2009-12-31	2022-06-08	2022-06-08	Estorno Liq. de 2009 - Liq. 2014	-4.375.918,49	-4.375.918,4
IRC	2009-01-01 a 2009-12-31	2022-06-08	2022-06-08	Acerto Liq. de 2009 - Liq. 2022	+5.466.017,92	+5.466.017,9
IRC	2009-01-01 a 2009-12-31	2022-06-08	2022-06-08	Regularização de doc. anterior, Nota 2012 (Valor remanescente em dívida: 0,00)	-68.572,05	-68.572,0
					SALDO A REEMBOLSAR: € 1.021.527,38	

**AVISO / NOTIFICAÇÃO
DE REEMBOLSO**

Fica notificado(a) do processo de acerto de contas em resultado do qual se verifica haver lugar a reembolso do saldo apurado, conforme nota demonstrativa junta.

Para o seu pagamento, junto se envia o cheque sobre o IGCP, EPE - Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública.

A Diretora-Geral,
Helena Alves Borges

Valido até **2022-08-07**

TESOURO

Conta Nr.

Autoridade Tributária e Aduaneira

Assinatura(s)

Assinatura: _____

Pague por este cheque **EUROS**

1 0 2 1 5 2 7 3 8

Local de Emissão

LISBOA

Ano Mes Dia

2 0 2 2 - 0 6 - 0 8

não à ordem _____ A... S A

a quopla de **UM MILHÃO, VINTE E UM MILHARES, QUINTENTOS E VINTE E SETE EUROS E TRINTA E OITO CÉNTIMOS**

Z. Interbancária	Número de Conta	Número de Cheque	Importância	Tipo
☒	☒	☒	☒	☒

Nota: Atenção ao prazo de validade do cheque.

< _____ + _____ < 04+

É Nacional e Nacional com Possibilidade de Redução

- f) A AT fundamenta a liquidação efetuada com referência à execução da decisão proferida num processo de decisão arbitral com correspondência desconhecida.

VALOR A REEMBOLSAR: 0, 5.466.017,92	
Fundamentação	
A liquidação efetuada corresponde à execução da decisão proferida no processo contencioso identificado, no âmbito do qual foi remetida a respetiva fundamentação.	
Notificação	
Fica notificado(a) da liquidação de IRC relativa ao ano a que respeitam os rendimentos acima identificados - conforme nota demonstrativa - resultante da execução da decisão proferida no processo de Decisão Arbitral com o n.º 2019.	

- g) As Partes reportam a liquidação em crise à decisão proferida no processo arbitral n.º 933/2019-T, que mandou reabrir o processo de reclamação graciosa n.º ...2012... e apreciar a autoliquidação de 2009 contestada pela Requerente.
- h) Na decisão proferida no processo arbitral acima identificado (Processo n.º 933/2019-T), o Tribunal julgou procedente o pedido formulado pela Requerente, remetendo a execução de julgados a quantificação do montante de reembolso e de juros indemnizatórios.

Em todo o caso, tais imposições legais por parte do Direito da União Europeia e, consequentemente, 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 ser julgados improcedentes, cabendo à Requerente sindicar a determinação (ou a falta dela) do montante de reembolso e de juros indemnizatórios devidos, se necessário, em sede de execução de julgados.

H. Factos não provados e fundamentação e fixação da matéria de facto

Com relevo para a decisão não existem factos não provados.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e nas posições assumidas por ambas as Partes em relação aos factos essenciais, sendo as questões controvertidas estritamente de Direito.

III. 2. Matéria de Direito

A) QUESTÃO PRÉVIA - DA EXCEÇÃO INVOCADA PELA REQUERIDA: ERRO NA FORMA DE PROCESSO E DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO CAAD (para a apreciação de questões respeitantes à execução de julgados)

Conclui a Requerida pela incompetência material do Tribunal o que consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e determina a absolvição da entidade requerida da instância, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do CPC e da alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Para efeitos da respetiva análise, importa saber se, em face do enquadramento factual e normativo em questão, a liquidação controvertida configura uma verdadeira liquidação adicional ou uma liquidação corretiva, efetuada em cumprimento do dever de execução da decisão arbitral no Processo n.º 933/2019-T.

A matéria jurídica em questão foi já objeto de análise em várias decisões do CAAD, as quais naturalmente beneficiam o presente pedido de pronúncia pela exposição técnica aportada.

Perante o enquadramento efetuado, remete-se em primeira instância para o instituto do caso julgado, o qual impõe a produção de efeitos da decisão já transitada em julgado, em concretização do princípio da tutela jurisdicional efetiva constante do artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). A decisão judicial proferida passa assim a assumir o carácter de título executivo, devendo ser asseguradas as ações ou meios principais adequados para assegurar a utilidade e efetividade das decisões jurisdicionais proferidas, garantido que as mesmas beneficiam de uma efetiva aplicação pelos seus destinatários. Desta forma, permite ao interessado a favor do qual foi proferida decisão interpelar judicialmente a parte contrária para o cumprimento desta.

Vejamos.

No seguimento do que se refere na Decisão prolatada no Processo n.º 735/2021-T deste Tribunal salienta-se que: *“Como é sabido, e para efeito de execução de decisões, temos a considerar uma primeira fase em que a Administração Tributária se encontra sujeita à obrigação espontânea de executar a decisão jurisdicional proferida, sem necessidade de intervenção do interessado ou do seu recurso às vias judiciais, e frustrada a execução voluntária, o interessado dá início a uma segunda fase através do recurso às vias judiciais com a apresentação de requerimento de execução junto do tribunal competente.*

Tem-se revelado pacífico que o referido mecanismo se estende para lá das decisões judiciais, abrangendo as decisões proferidas em sede arbitral.” [nosso sublinhado]

Acrescenta que, *“Transitada em julgado, e reunindo a estabilidade suficiente para ser executada pela(s) entidade(s) competente(s), a Administração Tributária encontra-se obrigada a cumprir com o conteúdo da sentença proferida no tribunal arbitral, sendo que esgotado o prazo para a execução espontânea, o interessado pode requerer aos tribunais tributários a execução da decisão arbitral através da instauração do processo de execução de julgados.* [nosso sublinhado]

É com a alteração legislativa ao artigo 146.º, do CPPT, introduzida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro, que o legislador tributário veio definir expressamente o trânsito em julgado como sendo o momento a partir do qual surge a obrigação de executar as decisões jurisdicionais.

Nos termos do n.º 1 do artigo 170.º, do CPTA, este prazo será de 30 dias, nos casos em que a execução de julgado se limite ao dever de pagar uma quantia certa (...), sendo de 90 dias, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 162.º, do CPTA, sempre que a execução de julgado implique a prática de factos ou entrega de coisas.

Ora, no caso em apreço, estando em causa a execução de um julgado anulatório, dispõe o artigo 175.º, n.º 1 do CPTA, que *“Salvo ocorrência de causa legítima de inexecução, o dever de executar deve ser integralmente cumprido, no máximo, no prazo procedimental de 90 dias.”*

Deste modo, após o trânsito em julgado da decisão fica a Administração Tributária constituída no dever de executar a decisão jurisdicional, o que se traduz na prática de atos jurídicos e operações materiais que deverão concretizar a decisão jurisdicional em causa. A respeito do quadro normativo aplicável, refere-se que, *“(...) o Capítulo IV [do CPTA] apresenta uma estrutura dicotómica, dividindo-se em duas partes: regula, naturalmente, o processo de execução de sentenças de anulação; mas, a preceder essa regulação, que só tem início no artigo 176.º, abre com a disciplina de dever de a Administração executar as sentenças de anulação, que consta dos artigos 173.º a 175.º.”* A referida relação de precedência não prejudica, no entanto, o caráter de autonomia do regime constante do artigo 173.º, entendendo Mário Aroso de Almeida / Carlos Alberto Fernandes Cadilha que, *“(...) é a este artigo 173.º que o juiz terá de ir buscar os fundamentos³ do regime substantivo aplicável, dado ser aqui que se encontram reunidos os preceitos, de aplicabilidade geral, pelos quais a Administração se deve pautar sempre que lhe cumpra extrair consequências da anulação os seus atos administrativos.”*

² Mário Aroso de Almeida, Carlos Alberto Fernandes Cadilha, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, 5ª edição, 2021, pp. 1336, 1337.

³ Mário Aroso de Almeida, Carlos Alberto Fernandes Cadilha, *ob. cit.*, pp. 1338, 1339.

Nos termos do artigo 100.º da LGT e do artigo 173.º, n.º 1 do CPTA, no que se refere concretamente à anulação de um ato tributário ou um ato administrativo em matéria tributária, a AT fica obrigada à reconstituição da situação em que hipoteticamente o interessado se encontraria se o ato ilegal não tivesse sido praticado. Prevê o artigo 100.º da LGT (“Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo”) que *“1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

Deste modo, *“A administração está assim obrigada a reconstituir a situação legal que hipoteticamente existiria se não houvera sido objeto de um ato lesivo ou de uma ofensa por si cometida contra os direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados. Trata-se, aliás, de uma simples explicitação do princípio geral de direito de que devem ser apagados todos os efeitos jurídico-práticos consequentes do acto ilícito, reconstituindo-se a situação que existiria se ela não houver ocorrido, princípio esse que informa igualmente o comando do art. 562.º do C. Civil. O sentido deste princípio encontra-se actualmente assumido expressamente no art.º 173.º do CPTA”*⁴.

Atendendo à natureza da argumentação suscitada pela Requerida, entende este Tribunal, na senda do entendimento exposto na Decisão prolatada no Processo nº 942/2019-T, que: *“É um dado inultrapassável que a competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT. Acompanhando aqui a AT, temos que a competência dos tribunais arbitrais é, desde logo, circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.*

⁴ Diogo Leite Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita Editora, 4ª edição, 2012, pág. 868,869.

Estabelece aquela norma que: «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.» (sublinhados nossos).*

Por força da remissão do n.º 1 do artigo 4.º do RJAT, a vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos nos termos desse diploma fica na dependência do disposto na Portaria n.º 112-A/2011, designadamente quanto ao tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Acompanhando aqui também a referência da AT ao autor abaixo referido “A competência dos Tribunais Arbitrais compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade:

- a) De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) [...];*
- b) De atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido precedidos de recursos à via administrativa prévia necessária, prevista nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) [...];*
- c) De atos de fixação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo [...];*
- d) De atos de determinação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos [...];*
- e) De atos de fixação de valores patrimoniais, para efeitos de imposto, cuja administração seja cometida à AT [...];*
- f) De atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente sobre exportação de mercadorias [...];*

g) As pretensões relativas a imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC) ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas [...];

h) De atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), imposto especiais sobre o consumo (IEC's) e outros impostos indiretos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação [...]» (cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pp. 105-108).

Há que concluir que, não se inserem no âmbito das competências dos tribunais arbitrais, as questões relacionadas com a execução de julgados, carecendo o Tribunal Arbitral de competência para determinar, impor ou pronunciar-se sobre a forma como foram concretizadas as decisões judiciais referentes ao exercício de 1997.

Ora, a liquidação de IRC respeitante a 2009 em crise nos termos do presente procedimento arbitral (demonstração de liquidação e correspondente demonstração de acerto de contas aqui identificadas), decorre da concretização da decisão arbitral proferida no Processo n.º 933/2019-T, na sequência da devolução à AT para que esta assente a aplicação do regime do artigo 46.º do Código do IRC (atual artigo 51.º do mesmo Código), pronunciando-se sobre a verificação (ou não) dos respetivos pressupostos impostos pelo respetivo regime.

Neste sentido, “O dever de execução da sentença que se configura como um dever de reconstituição da situação que existiria não fosse a prática do ato anulado, na verdade, impõe à Administração um verdadeiro dever de reexame da situação que lhe é colocada, devendo, em consequência fazer subsumir as circunstâncias que se apuram ao dispositivo da sentença proferida, tudo no quadro da legislação aplicável, e daí identificar os atos (materiais e jurídicos) necessários à reposição da legalidade conforme resulta da configuração dada pela sentença (daqui resultando os efeitos “ultra-constitutivos” da sentença). Estes últimos, “(...) reportados ao dever da Administração de modelar a sua própria atividade de acordo com a sentença de anulação.”⁵ Nestes termos, “[o]s deveres ultra-constitutivos são reportados no

⁵ Carlos José Batalhão (Coordenação), Ana Filipa Urbano, Carlos José Batalhão, José Pinto de Almeida, Ricardo Maia Magalhães, *Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Anotações Práticas*, Almedina, 2ª edição, 2021, pp. 445.

n.º 1 [do artigo 173.º do CPTA] a um eventual dever de praticar novo ato administrativo, no respeito pelos limites ditados pela autoridade do caso julgado”.

Reconhecendo-se o limite imposto pelo artigo 173.º, n.º 2 do CPTA “(...) a Administração pode ficar constituída no dever de praticar atos dotados de eficácia retroativa, desde que não envolvam a imposição de deveres, encargos, ónus ou sujeições a aplicação de sanções ou a restrição de direitos ou interesses legalmente protegidos, assim como no dever de anular, reformar ou substituir os atos consequentes, sem dependência de prazo, e alterar as situações de facto entretanto constituídas, cuja manutenção seja incompatível com a execução da sentença de anulação; a sua determinação depende de uma análise aos termos de execução do caso julgado, relevando um carácter intrinsecamente conexo entre as decisões em causa.

Da análise efetuada aos factos apresentados, é convicção deste Tribunal que estamos perante a materialização da decisão arbitral proferida no Processo n.º 933/2019-T, não se vislumbrando, por este motivo, suporte legal que permita ao tribunal arbitral a respetiva pronúncia.

A incompetência material do Tribunal consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo e determina a absolvição da instância da entidade requerida, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) do CPC e do artigo 89.º, n.º 4, alínea a) do CPTA, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

B) Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo a exceção dilatória invocada pela Requerida fica prejudicada a apreciação das restantes questões suscitadas.

C) Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da AT no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Nos termos do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, implicando o pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.º 5 do CPPT.

Julgando-se improcedente o pedido principal, improcede o pedido de juros indemnizatórios.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide:

- d) Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência deste Tribunal Arbitral;
- e) Absolver da instância a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira e
- f) Condenar a entidade Requerente no pagamento das custas.

V. VALOR DO PROCESSO

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 1.168.023,00, que a AT não questionou e corresponde ao valor da liquidação de imposto a que se pretendia obstar, para efeitos do disposto no art.º 3.º, n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VI. CUSTAS

Custas a cargo pela Requerente, no montante de € 15.912 (quinze mil novecentos e doze euros), nos termos do art.º 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de fevereiro de 2023

O Presidente do Tribunal Arbitral

Nuno Cunha Rodrigues

A Árbitra vogal

Ana Rita Chacim (relatora)

O Árbitro vogal

Jorge Bacelar Gouveia