

VII – À matéria de conexão e apensação de processos é aplicável o disposto nos arts. 24.º e 29.º do CPP, ex vi art. 41.º do RGCO. As hipóteses de conexão de processos previstas nas diversas alíneas do art. 24.º, n.º 1, do CPP não abarcam a situação em que existem diversas condutas criminosas do mesmo agente (concursos reais heterogêneos – art. 30.º do Código Penal).

VIII – Não havendo conexão de processos, não se pode proceder à sua apensação – art. 29.º, n.º 1, do CPP.

IX – Um dos pressupostos da continuação criminosa consiste na persistência de uma situação exterior ao agente que facilita a resolução criminosa e diminui consideravelmente a sua culpa.

X – O cúmulo jurídico das coimas, regra que resulta do art. 19.º do RGCO, traduz-se em a coima única a aplicar na decisão condenatória ser fixada entre um limite máximo constituído pela soma das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contraordenações e um limite mínimo constituído pela mais elevada das coimas concretamente aplicadas a cada uma das contraordenações, não podendo a coima única exceder o dobro do limite máximo mais elevado das contraordenações em concurso. Este sistema de cálculo da coima concretamente aplicada ao concurso de contraordenações igualmente vigorou no âmbito do RGIT, com a alteração introduzida no art. 25.º pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, a vigorar a partir de 1/1/2009. Neste preceito voltou a consagrar-se a regra do cúmulo material, já vigente até 31/12/2008, com a alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31/12). No regime de cúmulo material, a coima única a aplicar é a soma das coimas de cada uma das contraordenações, não havendo lugar a qualquer redução.

D – Tribunais Arbitrais Tributários (*)

39. IRC – Compatibilidade do art. 46.º do CIRC com o art. 63.º do TFUE – Eliminação da dupla tributação económica de dividendos – Acordo Euro-Mediterrânico – Reenvio prejudicial para o TJUE

A questão central objeto de apreciação no processo arbitral n.º 22/2013-T, de 12/9/2013, prende-se com a avaliação da conformidade do art. 46.º do CIRC (atual art. 51.º), que consagra o direito à eliminação da dupla tributação económica de dividendos de origem nacional ou de qualquer Estado-Membro da União Europeia, com o art. 63.º do TFUE (liberdade de circulação de capitais) e com as regras do Acordo Euro-Mediterrânico, celebrado entre a União Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia, por outro. Um dos objetivos deste Acordo, expresso no n.º 2 do art. 1.º, é “estabelecer as condições de liberalização progressiva das trocas comerciais de bens, de serviços e de capitais”.

A análise desta questão pressupôs a análise prévia da admissibilidade e necessidade de reenvio prejudicial para o TJUE.

No que respeita à questão prévia da admissibilidade do reenvio prejudicial, o tribunal entendeu não haver qualquer dúvida quanto à admissibilidade de um tribunal arbitral tributário poder recorrer ao mecanismo de reenvio prejudicial, uma vez que os «tribunais arbitrais integram o conjunto de tribunais nacionais, como expressamente resulta do previsto no art. 209.º da CRP. Enquanto tal, e no desempenho ativo da sua função arbitral, atendendo à natureza excecional do recurso da decisão dos tribunais arbitrais em matéria tributária, o legislador nacional deixou expresso no preâmbulo do DL n.º 10/2011, de 20/1, que “Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é suscetível de reen-

(*) Textos integrais das decisões arbitrais disponíveis em www.caad.org.pt.

vio prejudicial em cumprimento do § 3 do art. 267.º do TFUE”».

Não obstante o exposto, o tribunal arbitral considerou que, no caso dos autos, tal recurso não se mostrava necessário por não subsistirem dúvidas quanto à interpretação das normas aplicáveis, apelando, por isso, à designada jurisprudência do “ato claro”.

Apreciada a questão do reenvio, o tribunal arbitral passou à análise da compatibilidade do art. 46.º do CIRC (atual art. 51.º) com o TFUE e com as regras do Acordo Euro-Mediterrânico. Neste âmbito, começou por afirmar que “a aplicação desse artigo [46.º do CIRC] unicamente a sociedades com residência na União Europeia ou em Portugal que distribuam lucros representa, à primeira vista, uma violação da liberdade de circulação de capitais (art. 63.º do TFUE). Esta liberdade é, aliás, a única que se aplica também face a Estados terceiros, sendo neste momento pacífico que o seu conteúdo é exatamente o mesmo quando estão em causa Estados-Membros e Estados terceiros. Consequentemente, as restrições a esta liberdade são proibidas exatamente da mesma forma independentemente de estarem em causa Estados-Membros ou Estados terceiros⁽¹⁾, sendo as situações perfeitamente comparáveis. Dito de outro modo, todas as restrições relativas à circulação de capital e pagamentos entre os Estados-Membros e entre estes e países terceiros são proibidas⁽²⁾”.

O tribunal arbitral sustentou, ainda, que “[i]ndependentemente de a regra portuguesa que exclui os dividendos distribuídos por sociedades de Estados terceiros do mecanismo da dupla tributação económica configurar ou não uma disposição conforme aos requisitos do art. 63.º do TFUE, a existência e o

teor do Acordo Euro-Mediterrânico celebrado com a Tunísia sempre impediriam a aplicação dessa cláusula de salvaguarda às situações envolvendo sociedades tunisinas”, uma vez que o “direito português consagra uma cláusula de receção automática plena do direito convencional internacional, cumpridas as formalidades de aprovação, ratificação e publicação (art. 8.º, n.º 2, da CRP). Daqui decorre que os tratados são fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, podendo ser invocados perante os tribunais”.

De referir, por último, que o “acordo celebrado com a Tunísia, enquanto tratado misto, ou seja, tratado celebrado conjuntamente pela União Europeia (na altura Comunidade Europeia) e os Estados-Membros é fonte de Direito por duas vias, enquanto direito da União Europeia⁽³⁾ e enquanto direito internacional de incorporação automática no nosso sistema jurídico”.

O Tribunal Arbitral concluiu então, e em conformidade, pela incompatibilidade do n.º 1 do art. 46.º do CIRC (atual art. 51.º) com o art. 63.º do TFUE, na parte em que restringe a eliminação da dupla tributação económica através da isenção dos dividendos aos sujeitos passivos residentes em Portugal, Estados-Membros da União Europeia ou Estados do Espaço Económico Europeu, com a consequente anulação dos atos tributários objeto de pronúncia arbitral.

40. Imposto de Selo – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade vertical

No processo arbitral n.º 50/2013-T, de 29/10/2013, os tribunais arbitrais foram, pela primeira vez, chamados a pronunciar-se sobre a legalidade de um ato de liquidação de Imposto de Selo que teve por base a aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) a um andar de um prédio, não constituído em propriedade horizontal, e em que nove dos dez andares e divisões com utilização

⁽¹⁾ Cfr. Acórdão *Skatteverket v A*, proc. C-101/05, de 18/12/2007, n.º 31.

⁽²⁾ Cfr. Acórdãos *Centro Equestre da Lezíria Grande*, proc. C-345/04, de 15/2/2007; *Hollman*, proc. C-443/06, de 11/10/2007; *Haribo*, procs. apensos C-436/08 e C-437/08, de 10/2/2011; *Arens-Sikken*, proc. C-43/07, de 11/9/2008; *X e O*, procs. apensos C-155/08 e C-157/08, de 1/6/2009; *Gaz de France*, proc. C-247/08, de 1/10/2009; *Comissão Europeia v República Portuguesa*, proc. C-267/09, de 5/5/2011.

⁽³⁾ Acórdão *Haegeman v Belgium*, proc. C-181/73, de 30/4/1974.

independente tinham afetação habitacional, sendo o somatório dos respetivos VPT (Valor Patrimonial Tributário) superior a 1 milhão de euros.

A questão a decidir nos autos em apreço resumia-se, então, à delimitação do critério para a determinação da incidência do IS, por referência à aplicação da verba 28.1 da TGIS.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu que “para um prédio em propriedade vertical (ou não constituído em regime de propriedade horizontal) o critério para a determinação da incidência do imposto de selo é o VPT global dos andares e divisões destinadas a habitação”.

A requerente, por sua vez, defendeu que a sujeição ao imposto do selo, contido na verba 28.1 da TGIS, “é determinada pela conjugação de dois factos: a afetação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1 000 000,00”, pelo que, estando em causa um prédio em propriedade vertical, a sujeição a imposto do selo seria determinada, não pelo VPT do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões, individualmente considerados.

Chamado a decidir, o tribunal arbitral começou por referir que no art. 67.º, n.º 2, do Código do Imposto de Selo se encontra expressamente previsto que “às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI [Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis]”.

Assim, “considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respetivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes”, o Tribunal concluiu que “não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo”.

Mais considerou o tribunal que o “critério pretendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento de o prédio não se en-

contrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de Imposto de Selo”.

41. IRC – Dedução por dupla tributação económica – Estabelecimento estável

No processo arbitral n.º 154/2013-T, de 26/11/2013, o tribunal arbitral pronunciou-se, entre outras questões, sobre a aplicabilidade da dedução relativa à eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos a um estabelecimento estável instalado em Portugal, de uma sociedade sediada no Brasil.

O tribunal arbitral começou por afirmar que o CIRC, per se, mais especificamente o respetivo art. 46.º “não permite a dedução por dupla tributação económica de lucros distribuídos a estabelecimentos estáveis instalados em Portugal”, mas que “[d]esconsiderar para efeitos de apuramento do IRC de um estabelecimento estável em Portugal de uma sociedade de direito brasileiro a dedução prevista no referido art. 46.º do Código do IRC, para as sociedades residentes, relativo à atenuação da dupla tributação económica resulta, efetivamente, numa discriminação tributária na esfera desse estabelecimento estável, contrário ao art. 24.º, n.º 2, da CDT Portugal-Brasil”.

O art. 24.º da Convenção, que prevê um princípio de não discriminação, estabelece no respetivo n.º 2 que “[a] tributação de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha no outro Estado Contratante não será nesse outro Estado menos favorável do que a das empresas desse outro Estado”.

O Tribunal Arbitral entendeu que a dedução prevista no art. 46.º do Código do IRC não será aplicável à generalidade de estabelecimentos estáveis localizados em território nacional, todavia, “havendo uma convenção que valide a aplicação do princípio da não discriminação nos termos acima expostos, então tal dedução, como as restantes medidas do Código que originem menor imposto em sociedades residentes em relação a estabelecimen-

tos estáveis ao abrigo da Convenção, terão de ser levantadas, sendo esta uma das razões que justifica a assinatura da Convenção”.

Mais referiu o tribunal arbitral que “o facto de se tratar de uma dedução para efeitos de atenuação de dupla tributação económica não invalida a aplicação do princípio da não discriminação”; e que o “facto de a Convenção assentar numa filosofia de eliminação de dupla tributação internacional, o que significa a tributação em mais de um país do mesmo rendimento, a verdade é que prevê igualmente a aplicação do princípio da não discriminação em relação a estabelecimentos estáveis de uma sociedade residente num país localizados no outro país”.

Assim sendo, e “por aplicação do n.º 2 do art. 24.º da Convenção celebrada entre Portugal e o Brasil, em conjugação com o previsto na alínea a) do n.º 8 do art. 46.º do Código do IRC”, o Tribunal Arbitral considerou que devem ser “dedutíveis na esfera da requerente [sociedade de direito brasileiro com estabelecimento estável em Portugal] 50% de dividendos recebidos de entidades residentes”.

42. IRS – Tributação de rendimentos acessórios em espécie – Utilização de viatura

A questão central objeto de apreciação no processo arbitral n.º 57/2013-T, de 27/11/2013, prende-se com a possibilidade de tributação das eventuais vantagens acessórias auferidas por um sujeito passivo de IRS pela utilização de viaturas da empresa (entidade patronal), quando não tenha sido celebrado qualquer acordo escrito para o efeito.

Nos autos em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira pugnou pela tributação, em IRS, das vantagens acessórias pela utilização, por colaboradores, de viaturas da empresa, ainda que não tivesse sido celebrado qualquer acordo escrito, invocando, para o efeito, que o art. 2.º, n.ºs 2 e 3, do CIRS, prevê um elenco meramente exemplificativo das remunerações acessórias.

Em sentido oposto, os requerentes vieram alegar que, por um lado, a viatura atribuída pela empresa se destinava apenas a um uso profissional e, por outro, que não haviam celebrado qualquer acordo

escrito, pressupostos de tributação expressamente previstos no sub n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do art. 2.º do Código do IRS.

Analisados os argumentos das partes, o tribunal arbitral concluiu que “embora possam existir vantagens acessórias para os colaboradores, que teoricamente representam formas de remuneração que têm subjacentes um contrato de trabalho, facto é que o legislador, relativamente a estas situações, em que não há celebração de qualquer acordo escrito para atribuição de viaturas para uso não exclusivamente profissional, ou seja, para uso pessoal, não pretendeu incluir estas vantagens acessórias na norma de incidência tipificada no s/n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do CIRS”.

Assim, «se nesta norma do s/n.º 9) exigiu expressamente a existência de acordo escrito como um dos pressupostos para a tributação destas vantagens acessórias, não pode o intérprete servir-se da norma genérica do n.º 2 do art. 2.º, quando refere “designadamente”, visto existir norma específica que regula a tributação destas remunerações acessórias».

DULCE NETO
(Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo)

PAULA CADILHE
(Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Norte e do Tribunal Central Administrativo Sul)

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA (*)
(Jurisprudência dos Tribunais Arbitrais Tributários)

(*) Com a colaboração de Jorge Lopes de Sousa.