

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 20/2012-T**

**Tema: IRC – tributação de dividendos pagos a não-residentes**

CAAD – Arbitragem Tributária

Proc n.º 20/2012 – T

## ACÓRDÃO

### I RELATÓRIO

... BV, anteriormente denominada ..., BV (que também designará abreviadamente por “...”, “requerente” ou “autora), com sede e direção efetiva em ..., Holanda, com o NIF holandês ... e NIF português ..., representada em Portugal por ..., SA, NIF ..., com sede em ..., freguesia do ..., ..., ..., tendo impugnado judicialmente o ato de retenção na fonte para efeitos de IRC relativa à distribuição de dividendos no exercício de 2006, em processo que corre os seus termos na ... Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de ..., com o n.º .../..., pendente há mais de três anos,

ao abrigo dos artigos 10.º e 30.º ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que institui a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, veio requerer pronúncia arbitral “(...)sobre a legalidade da liquidação do ato de retenção na fonte para efeitos de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRC) no qual a ..., B.V. (de ora em diante ...) se configura como substituído tributário e a ..., S.A. (de ora em diante ...) se configura como substituto tributário, relativa aos dividendos distribuídos por esta entidade em 10 de Maio de 2006, no montante total de € 1.494.740,30 (...)”.

Pede a requerente que se declare a ilegalidade do ato de retenção na fonte por “(...) *se revelar manifestamente contrário ao direito comunitário, anulando, consequentemente, esse ato de retenção de imposto e o indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada, assim condenando no pagamento de juros à taxa equivalente à dos juros indemnizatórios desde a data da retenção (10.05.2006) até à data em que foi recebido o cheque de pagamento do reembolso (07.07.2008) por privação indevida do capita (...)*”

Cumpridos os necessários e legais trâmites processuais, designadamente os previstos no DL 10/2011 e Portaria 112-A/2011, foi constituído, em 13 de abril de 2012, este Tribunal (Cfr ata respetiva).

A fundamentar o seu pedido, alega a autora, no essencial:

a) O ato tributário cuja pronúncia arbitral se requer respeita à retenção na fonte para efeitos IRC, relativa à distribuição de dividendos efetuada pela ... à Requerente em 10 de Maio de 2006, no montante de total de € 1.494.740,30. (cfr. **Documento 1**).

b) A Requerente tem sede e direção efetiva na Holanda.

c) Nas datas abaixo mencionadas, a ... adquiriu 284.712.433 ações representativas de 37,10% do capital social da ..., sociedade com sede e direção efetiva em Portugal, pelo valor unitário de € 1,55 num total de € 441.303.971,20:

<b>Data da Aquisição</b>	<b>N.º de Ações</b>
22.07.2004	10.000
27.07.2004	20.000
04.10.2004	233.029.609
12.11.2004	51.652.824
	<b>284.712.433</b>

d) Em 10 de Maio de 2006, a ... colocou à disposição da ... dividendos no montante de € 14.947.403,00.

e) Ainda que convicta que não deveria haver lugar a tributação, e consequentemente não deveria proceder à retenção de imposto na fonte, por estarem em causa rendimentos isentos, por essa obrigação estar expressamente prevista no Código do IRC, procedeu à retenção de imposto.

f) Na definição da taxa aplicável teve em conta o estabelecido, para rendimentos com a mesma natureza, na Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Países Baixos, conforme a Convenção e o Protocolo aprovados para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 32/2000, de 12 de Julho, e ratificados pelo Decreto do Presidente da República n.º 32/2000, de 12 de Julho.

g) Assim, os referidos dividendos foram tributados a uma taxa liberatória de 10%, pelo que o imposto retido na fonte e entregue nos cofres do Estado ascendeu a € 1.494.740,30.

h) Em 28.12.2007, apresentou Reclamação Graciosa do ato de retenção de imposto na fonte referente aos dividendos pagos pela ..., nos quais esta se configura como substituto tributário e a Requerente como substituído.

i) Sem prejuízo de ter deduzido Reclamação Graciosa do ato de retenção de imposto, a Requerente efetuou também um pedido de reembolso do imposto retido na fonte, após se terem completado dois anos de detenção das ações da ....

j) Nesse pedido, peticionou a devolução do imposto retido na fonte ao abrigo do disposto no artigo 89.º do Código do IRC.

k) Mais tarde solicitou, também, o pagamento de juros indemnizatórios pelo facto de ter sido, largamente ultrapassado o prazo fixado na norma referida para devolução do imposto pago.

l) A Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI) veio a tomar uma decisão definitiva sobre o pedido, notificada à Requerente em 15.07.2008, na qual

reconheceu a legitimidade do reembolso mas indeferiu o pedido de juros indemnizatórios.

m) A ... reagiu a essa decisão através da interposição de Ação Administrativa Especial que se encontra a correr termos na ... Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de ..., sob o n.º .../....

n) Por sua vez, a Reclamação Graciosa do ato de retenção na fonte veio a ser decidida por despacho do Chefe de Divisão da Justiça Tributária, por delegação de competências do Diretor de Finanças de ..., e notificada ao mandatário da Requerente em 14.07.2008.

o) A decisão proferida foi no sentido de concordar com a informação prestada em 10.07.2008, pela Divisão de Justiça Tributária, sendo proferido o seguinte despacho: *“abstenho-me de conhecer o pedido no tocante ao reembolso de IRC, relativo aos dividendos, o qual já foi integralmente pago, e, determino nesta parte o arquivamento do procedimento, por inutilidade, de harmonia com o disposto no art.º 112.º n.º 1 do CPAdministrativo, aplicável ex vi do art.º 23.º alínea d) do CPPT. Quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, INDEFIRO o pedido, tal como vem proposto, com dispensa de audição prévia, porquanto já foi conferida essa possibilidade à reclamante, em fase anterior.”* (cfr. **Documento 3**).

p) A Requerente não se conforma com essa decisão por duas ordens de razões.

q) Em primeiro lugar, porque o facto de ter já sido reembolsado o valor do imposto retido na fonte, contrariamente à decisão proferida, não gera qualquer inutilidade superveniente, apenas determina que **uma das** consequências da anulação da liquidação não seja a devolução do imposto retido.

r) Em segundo lugar, porque a ilegalidade da retenção na fonte que foi efetuada pela ... à ... deverá originar o pagamento de uma compensação, que se admite poder ser determinada de forma equivalente à dos juros indemnizatórios.

s) Pelo que deduziu Impugnação Judicial do referido ato de retenção na fonte e, simultaneamente, do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa proferido pelo Exmo. Senhor Chefe de Divisão da Justiça Tributária, que correu os seus termos na ... Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de ....

t) A referida Impugnação Judicial encontrava-se pendente há mais de dois anos apesar do Ministério Público ter emitido o seu parecer em 22.06.2009, e as partes apresentado alegações finais.

u) Sendo, porém, de salientar o sentido do parecer do Ministério Público: *“Afigura-se-nos que assiste razão à impugnante, atentos os fundamentos que a mesma invoca, que pela forma clara e organizada como estão apresentados nos dispensamos de repetir”*.

v) Tendo acrescentado, com relevância para o presente pedido de pronúncia arbitral, o seguinte: *“De todas as formas e em face da matéria que vem enunciada e tratando-se de uma questão que deve ser decidida à luz do direito comunitário e porque se nos afigura que a jurisprudência do TJCE citada pela impugnante não é de todo elucidativa sobre a solução a dar a tal questão, entendemos, tal como vem sugerido pela impugnante, que se faça uso do mecanismo do reenvio prejudicial previsto no art. 234.º do TCE, formulando-se para tanto ao TJCE as questões apresentadas pela impugnante.”* (cfr. Documento 4).

x) O objeto da impugnação e o da ação administrativa especial citada são diferentes: nesta syndica-se a conformidade da decisão de indeferimento do pedido de juros indemnizatórios em face do disposto no artigo 89º, do CIRC (sentido e alcance deste normativo) e, designada e concretamente se deve haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios contados desde 30-04-2007 (data que corresponde ao termo do prazo de três meses, contado desde a apresentação do pedido; a impugnação decorre do indeferimento da reclamação graciosa apresentada em 28 de dezembro de 2007 em que se contestava o ato de retenção na fonte de imposto, por tal contrariar as disposições da Diretiva nº 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de julho de 1990 (abreviadamente designada por *“Diretiva Mães/filhas”* ou pelo acrónimo *“DMF”*), da Constituição e do

direito comunitário, na medida em que viola as disposições relativas à não discriminação, à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais, traduzindo-se, na situação concreta, numa desvantagem de tesouraria traduzida na privação da ... de capital equivalente ao montante do imposto que lhe foi retido por força das disposições do CIRC.

z) Naturalmente que a decisão favorável que possa merecer um dos pedidos se refletirá na decisão a tomar relativamente ao outro provocando a alteração deste: se o presente pedido vier a ser deferido a Ação Administrativa Especial deixará de ter razão para subsistir; se a Ação Administrativa Especial vier a ser decidida em primeiro lugar e for deferida o pedido formulado perante este Tribunal Arbitral terá de ser alterado, reduzindo-o num montante equivalente ao deferimento.

aa) A decisão proferida na Reclamação Graciosa mostra-se incorreta, não só porque não há qualquer inutilidade superveniente que fundamente a abstenção do conhecimento do pedido, já que a ilegalidade do ato de retenção na fonte não foi apreciada, mas também porque a justificação para o indeferimento do pedido de juros indemnizatórios não poderá ser a que resulta das informações anexas à decisão de indeferimento, porquanto se trata de diferente matéria e de distinto período.

bb) Convoca, para o enquadramento legal, como normas relevantes, as seguintes do CIRC:

- i) o artigo 14.º, n.º 3 isenta de tributação os dividendos colocados à disposição de uma sociedade-mãe residente noutro Estado-membro por uma sociedade afiliada residente em Portugal, quando aquela cumpra o estabelecido no artigo 2.º da DMF e tenha mantido uma participação igual ou superior a 20%, de modo ininterrupto, **durante os dois anos anteriores à data da colocação à disposição;**
- ii) o artigo 89.º, n.º 1, prevê a retenção na fonte a título definitivo relativamente aos dividendos colocados à disposição de uma sociedade-mãe residente noutro Estado-membro por uma sociedade afiliada

residente em Portugal, quando aquela não tenha mantido uma participação igual ou superior a 20%, de modo ininterrupto, **durante os dois anos anteriores à data da colocação à disposição;**

- iii) o artigo 89.º, n.º 2 admite a possibilidade de reembolso do imposto retido aquando da colocação à disposição de dividendos por uma sociedade afiliada residente em Portugal a uma sociedade-mãe residente noutro Estado-membro, quando todos os requisitos da DMF e do artigo 46.º n.º 1 (disciplina atualmente consagrada no artigo 14.º) se tenham verificado, com exceção do requisito temporal;
- iv) o artigo 89.º, n.º 3 obriga a Administração Fiscal a restituir o imposto retido na fonte até ao fim do terceiro mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações que comprovem os requisitos legais do reembolso;
- v) o artigo 89.º, n.º 3 prevê ainda o pagamento de juros indemnizatórios caso o prazo de três meses não seja cumprido.

cc) Por sua vez, relativamente às sociedades com sede ou direção efetiva no território português, o Código do IRC, e o Estatuto dos Benefícios Fiscais na matéria que releva para a caso em apreço, consagram a seguinte disciplina, conforme a redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro:

- i) o artigo 46.º, n.º 1 do Código do IRC estabelece que na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes aos lucros distribuídos desde que a sociedade que distribui os lucros tenha sede ou direção efetiva em Portugal ou seja residente noutro Estado-membro da União Europeia, desde que ambas as entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2.º da DMF, quando a entidade beneficiária detenha diretamente uma

participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% e esta **tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à colocação à disposição dos lucros** ou, se detida há menos tempo, desde que essa participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período;

- ii) o artigo 31.º, n.º 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais determina que às SGPS (como é o caso da ...) é aplicável o disposto no n.º 1 do artigo 46.º do Código do IRC, sem dependência dos requisitos aí exigidos quanto à percentagem ou ao valor da participação;
- iii) o artigo 88.º, n.º 1, alínea c), conjugado com o n.º 3 do Código do IRC prevê a retenção na fonte, a título de pagamento por conta, relativamente aos dividendos colocados à disposição quando o devedor seja sujeito passivo de IRC;
- iv) o artigo 90.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRC, relativo à dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes, consagra a possibilidade de não ser feita a retenção na fonte de IRC quando este tenha a natureza de imposto por conta no caso dos lucros obtidos por entidades a que seja aplicável o regime estabelecido no n.º 1 do artigo 46.º, desde que a participação financeira tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, **durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição.**

dd) Quanto ao direito da União Europeia, conforme estabelecido pela Diretiva Mães/Filhas, na redação que lhe foi dada pela Diretiva n.º 2003/123/CE, do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003:

- i) o artigo 5.º prevê que os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade-mãe estão isentos de retenção na fonte;



- ii) o artigo 2.º exige que se trate de entidade que revista uma das formas previstas no anexo da Diretiva, que, de acordo com a legislação fiscal de um Estado-membro, seja considerada como tendo nele o seu domicílio fiscal e que, nos termos de uma Convenção em matéria de dupla tributação celebrada com um Estado terceiro, não seja considerada como tendo domicílio fora da Comunidade, assim como esteja sujeita, sem possibilidade de opção e sem deles se encontrar isenta, a um dos impostos discriminados na Diretiva;
- iii) o artigo 3.º, n.º 1 exige, adicionalmente, que a sociedade-mãe detenha uma participação mínima de 20% na sociedade afiliada;
- iv) o artigo 3.º, n.º 2 admite uma derrogação ao disposto no artigo 3.º, n.º 1, possibilitando que o Estado-membro da sociedade afiliada não aplique a Diretiva às sociedades que não conservem a participação de 20% por um período ininterrupto de dois anos.

ee) Se a ... distribuísse dividendos a uma **Sociedade A** com sede ou direção efetiva em território português que detivesse uma participação social equivalente àquela que é detida pela ..., pelo mesmo período de tempo, nos termos da disciplina resultante da conjugação do disposto no artigo 46.º, n.º 1 com o artigo 88.º, n.º 3 e o artigo 90.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRC, **não procederia à retenção de imposto na fonte** (por estar em causa uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10%, detida ininterruptamente durante a ano anterior à colocação à disposição dos lucros, a **Sociedade A** veria eliminada a dupla tributação económica dos lucros distribuídos nos termos do artigo 46.º, e os rendimentos auferidos não seriam sujeitos a retenção na fonte por força da dispensa consagrada no artigo 90.º, n.º 1)

ff) No caso da Requerente, entidade com sede e direção efetiva na Holanda, o enquadramento resulta da conjugação do disposto no artigo 14.º, n.º 3 e no artigo 89.º, ambos do Código do IRC, donde decorre a impossibilidade de dispensa de retenção na fonte pelo facto de não se verificar naquela data o requisito temporal de detenção das

participações sociais de dois anos.

gg) Ou seja: enquanto que para Sociedade A a distribuição de dividendos é desde o início neutra sob o ponto de vista fiscal, para a Requerente essa neutralidade não se verifica, pois sofre retenção na fonte e, até ao reembolso, uma privação do capital a que tinha direito.

hh) O quadro infra elucida, clara e esquematicamente, a discriminação, na perspetiva invocada, entre sociedades residentes em Portugal e sociedades não residentes:

	SOCIEDADE A Residente em Portugal	... Residente noutro Estado- membro
Normas Aplicáveis (CIRC)	artigos 46.º, n.º 1, 88.º, n.º 3 e 90.º, n.º 1, alínea c)	artigos 14.º, n.º 3 e 89.º
Percentagem de Detenção	10%	20%
Tempo de Detenção	1 ano	2 anos
Tratamento Fiscal da Colocação à Disposição de Dividendos a 10.05.2006 (Participação > a 20% desde 12.11.2004)	Isenção com dispensa de retenção na fonte.  Total neutralidade fiscal.	Retenção na fonte, com possibilidade de reembolso posterior.  Ausência de neutralidade fiscal.

ii) Por isso é que o OE/2008 (Lei 67-A/2007) alterou o citado artigo 14.º, do CIRC, estabelecendo requisitos relativamente à isenção dos lucros colocados à disposição de uma entidade não residente em tudo idênticos aos que, nos termos do artigo 46.º do Código do IRC, são exigidos para que ocorra a eliminação da dupla tributação relativamente aos lucros distribuídos a uma sociedade residente em Portugal,

sem prejuízo de decorrer também a ilegalidade da errada transposição da Diretiva “Mãe/Filhas”.

jj) Na transposição desta Diretiva, nomeadamente da derrogação prevista no artigo 3.º, n.º 2, o Estado Português estava obrigado,

- i) por um lado, a cumprir os objetivos da Diretiva eliminando a dupla tributação dos lucros distribuídos por sociedades residentes em Portugal a sociedades residentes noutro Estado-membro e garantindo a neutralidade fiscal, com vista a criar as condições análogas à de um mercado interno, e
- ii) por outro lado, a respeitar os princípios de direito da União da Europeia originário, designadamente, o da não discriminação em função da nacionalidade e o das liberdades de circulação.

kk) Daqui resulta uma simples conclusão, no entendimento da Requerente: na transposição da DMF, nomeadamente da derrogação prevista no artigo 3.º, n.º 2, o Estado Português estava obrigado a consagrar a opção que melhor garantisse a **neutralidade fiscal** e que **menos restringisse o princípio da não discriminação** em função da nacionalidade e a liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais.

ll) Ora, o que o Estado Português veio a fazer foi precisamente o contrário, consagrando a hipótese mais gravosa daquelas que se lhe ofereciam, conforme evidenciado acima no artigo 59.º.

mm) O facto de a legislação portuguesa apenas permitir o reembolso quando já tiver decorrido um período de 24 meses, contados a partir da data de aquisição das participações sociais, e apenas garantir que o reembolso ocorra decorridos 3 meses sobre a data da apresentação do pedido – e sem cuidar de aqui analisar a demora habitual e inexplicável da Administração Fiscal que se traduz na prática e com elevada frequência em proceder ao reembolso vários anos depois da retenção ser efetuada, situação que aliás se discute na Ação Administrativa Especial – traduz-se na

indisponibilidade do montante da retenção na fonte por um período mínimo de 27 meses.

nn) Tal exigência revela-se absolutamente desproporcionada em face das obrigações que são impostas ao Estado Português.

00) De acordo com disposto pelo TJUE no Acórdão *Metallgesellschaft*, Processo C-397/98, o artigo 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante TFUE)<sup>1</sup>, relativo à liberdade de estabelecimento, “*opõe-se à legislação fiscal de um Estado-Membro (...) que conceda às sociedades domiciliadas nesse Estado-Membro a possibilidade de beneficiar de um regime de tributação que lhes permite pagar dividendos à sua sociedade-mãe sem estar sujeitos ao pagamento antecipado do imposto sobre os rendimentos das pessoas coletivas quando a sua sociedade-mãe esteja igualmente domiciliada nesse Estado-Membro e recuse essa mesma possibilidade quando a sua sociedade-mãe esteja sediada noutra Estado-Membro*”.

pp) Na verdade, as sociedades portuguesas que recebam dividendos de fonte nacional ficam numa situação mais vantajosa, por não sofrerem da privação deste capital.

qq) Esta diferença de tratamento torna menos atrativa a aquisição de participações por sociedades não residentes, restringindo o investimento e, nessa medida, violando a liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais, que constitui um dos pilares fundamentais da União Europeia.

rr) Trata-se de uma situação à qual o TJUE se referiu como desvantagem de tesouraria ou *cash-flow disadvantage* no Processo C-446/04, de 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, na medida em que existe uma privação, ainda que temporária, do uso e fruição de um capital.

ss) Trata-se, como tal, de um conceito perfeitamente aceite pela jurisprudência do TJUE.

---

<sup>1</sup> Corresponde ao anterior artigo 43.º do TCE.

tt) Nesta medida, a transposição do artigo 3.º, n.º 2 da Diretiva Mães/Filhas para o ordenamento nacional, feita através do artigo 14.º n.º 3 e em especial do artigo 89.º do Código do IRC, encontra-se errada, pelo que o ato objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, tendo ocorrido em obediência a essas normas, é ilegal.

uu) Esta diferença de tratamento entre residentes e não residentes em Portugal, constitui ainda violação do princípio constitucional da igualdade e contraria princípios fundamentais do direito da União Europeia, designadamente os princípios da não discriminação, da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, tudo conforme melhor se desenvolve na reclamação graciosa.

vv) No caso deste Tribunal Arbitral entender não ser suficientemente clara ou pacífica na Jurisprudência a alegada desconformidade com o direito comunitário, sugere-se que seja acionado o mecanismo do **reenvio prejudicial** previsto no artigo 267º, do TFUE e colocadas as seguintes questões:

### **1. Quanto à violação do direito da União Europeia derivado.**

1.1 É incompatível com o artigo 3.º, n.º 2 da Diretiva n.º 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990 (na redação que lhe foi dada pela Diretiva n.º 2003/123/CE, do Conselho, de 22 de Dezembro de 2003), e com os artigos 18.º, 49.º e 63.º e 65.º, n.º 3 do TFUE, o disposto no artigo 89.º, n.º 1 do Código do IRC (na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro), na medida em que prevê uma retenção na fonte definitiva (apesar da possibilidade de reembolso prevista no n.º 3 do mesmo artigo) sobre os dividendos distribuídos a uma sociedade não residente que cumpra todos os requisitos da referida Diretiva, mas não detenha as participações sociais em causa por um período ininterrupto superior a dois anos?

### **2. Quanto à violação do direito da União Europeia originário.**

**2.1.** Os artigos 18.º, 49.º e 63.º e 65.º, n.º 3 do TFUE permitem que a ordem jurídica nacional disponha que uma sociedade residente em Portugal que detenha, de modo ininterrupto, há mais de um ano, uma participação superior a 20% numa sociedade afiliada residente em Portugal não esteja sujeita a uma retenção na fonte a título definitivo, e sujeite a retenção na fonte definitiva os dividendos distribuídos a uma sociedade não residente que cumpra os mesmos requisitos da sociedade residente em Portugal?

**2.2.** Os artigos 18.º, 49.º e 63.º e 65.º, n.º 3 do TFUE permitem que a lei nacional (artigo 14.º, n.º 3 do Código do IRC, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro) estabeleça para as sociedades não residentes um prazo de detenção de participações sociais de dois anos para que possam beneficiar de isenção de tributação dos lucros distribuídos, prazo esse superior ao previsto para as sociedades residentes em Portugal, que é de apenas um ano nos termos do artigo 46.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRC (na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro)?

A Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo integralmente mantido o ato tributário sob impugnação (cfr comunicação da respetiva decisão, nos termos do artigo 13º-1, da LAT), apresentou resposta, contrariando o peticionado pela requerente e pedindo a total improcedência do pedido, com os fundamentos que constam do respetivo articulado em que alega, em breve síntese parcial e no essencial:

a) A ora Autora (doravante A.) – “... BV.” –, à data dos factos “... BV.”, sociedade de direito holandês, era detentora de ações nominativas no capital social da “..., S.A.”, em montante superior a 20%, desde 29 de Setembro de 2004.

b) Tais ações encontravam-se, desde essa data, depositadas na instituição bancária “..., S.A.”.

c) Por carta datada de 24 de Abril de 2006, a “..., S.A.” avisou os seus acionistas que o dividendo relativo a 2005 estaria a pagamento a partir de 10 de Maio de 2006.

d) Nessa carta referiu também que quer para os acionistas residentes, quer para os não residentes seria aplicada uma taxa de retenção de 20%: *“a taxa de retenção de 20% aplica-se a 50% do dividendo ilíquido, por utilização do benefício fiscal previsto no artigo 59º do EBF, aplicável a sujeitos passivos de IRS e de IRC, residentes e não residentes”*.

e) E disse, ainda, a “...”, na mesma carta, que *“os senhores acionistas abrangidos por qualquer isenção ou dispensa legal de retenção na fonte de IRS/IRC de que beneficiem, deverão fazer prova de tal facto junto das entidades registadoras ou depositárias das ações, até ao dia do início do pagamento do dividendo”*.

f) A A., através do modelo 8-RFI, pediu a *“redução na fonte do imposto português sobre os dividendos, nos termos da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino dos Países Baixos”* (Resolução da AR nº 32/2000, de 12 de julho e Decreto do Presidente da República nº 32/2000, de 12 de julho), tendo-lhe sido, por isso, aplicada a taxa de retenção de 10% prevista nessa Convenção.

g) Os dividendos em causa, no montante de € 14 947 403,00, foram distribuídos à A. em Maio de 2006.

h) O imposto, no valor de € 1 494 740,28, foi retido e entregue nos cofres do Estado pelo substituto fiscal “..., S.A.” em 20-6-2006.

i) Em 26-1-2007, a A. requereu o reembolso do imposto retido, com base no artigo 89º do CIRC, arguindo ter uma participação superior a 20% há mais de dois anos, ser residente nos Países Baixos e *“qualificar-se”* para a Diretiva 90/435/CEE (**não fez então qualquer referência a qualquer suposta ilegalidade da retenção em causa**).

j) Em 11-12-2007, a A. efetuou o pedido de juros indemnizatórios por, em seu entender, ter sido ultrapassado o prazo de três meses, previsto nesse mesmo artigo 89º, para a Administração proceder à devolução requerida (**também nessa sede não fez a A. qualquer referência a qualquer suposta ilegalidade da retenção em causa**).

k) Depois disso, já em 28-12-2007, apresentou, ao abrigo do disposto nos n.ºs. 3 e 4 do artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), reclamação graciosa da retenção na fonte, imputando a esse ato ilegalidades várias.

l) Em 18-4-2008 – e só nessa data – a Administração dispôs de todos os elementos/informações necessários à decisão do pedido de reembolso (conforme oportunamente melhor se explicitará).

m) Em 3-6-2008, o Diretor-geral dos Impostos proferiu despacho deferindo o reembolso solicitado, designadamente por o A. já dispor, então, nos termos da lei e da Diretiva 90/435/CEE, de uma participação em percentagem legalmente relevante (ou seja, superior a 20%) há mais de dois anos (recorde-se que, aquando da retenção na fonte detinha essa participação há menos de dois anos).

n) Pelo mesmo despacho foi indeferido o pedido de juros indemnizatórios que havia sido formulado (pelos motivos mais à frente aduzidos).

o) Em 16-6-2008, foi emitido o cheque para pagamento do reembolso.

p) Em 10-07-2008, por despacho do Chefe da Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de ..., foi decidida a reclamação graciosa

q) Em 29-07-2008, a ora A. impugnou judicialmente a decisão da reclamação, bem como a retenção na fonte à mesma subjacente.

r) Em 16-10-2008, a A. interpôs Ação administrativa especial impugnando o despacho do Diretor-geral dos Impostos, na parte em que indeferiu o pedido de pagamento de juros (indemnizatórios).

s) Sendo o ato de retenção praticado por substituto tributário, estará sempre afastada a possibilidade de existir erro imputável aos Serviços Tributários pelo menos até ao momento em que a Administração Tributária indefira a reclamação ou pretensão do contribuinte, sendo assim apenas desde a data de tal indeferimento que tais juros podem ser exigíveis.



t) A reclamação foi, no caso, apresentada em 28-12-2007 e indeferida em 10-07-2008

u) Foi a autora que, antes da retenção, veio solicitar a aplicação da taxa de retenção prevista na Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino dos Países Baixos.

v) A autora recebeu o cheque de reembolso do imposto retido na fonte em 7-7-2008 – antes, portanto, da decisão da reclamação graciosa - ao abrigo do art 89º, do CIRC por então ter completado dois anos de detenção ininterrupta de participação legalmente relevante.

x) O que prejudica ou inviabiliza o presente pedido de juros indemnizatórios.

z) O reenvio prejudicial é assim também destituído de utilidade.

aa) O objeto da citada ação administrativa especial é o despacho do Diretor-Geral dos Impostos de 3-6-2008, na parte em que indeferiu o pagamento de juros indemnizatórios, sendo aí também formulado um pedido de condenação da AT no pagamento “(...) *de juros indemnizatórios contados desde 01-05-2007, data que corresponde ao dia subsequente ao fim do terceiro mês imediato ao da apresentação do pedido de reembolso (26-01-2007), até 07-07-08, data em que foi recebido o cheque para pagamento do imposto retido na fonte*”.

bb) Com o pedido de reembolso do imposto retido a A. juntou documentos mas não juntou ao seu requerimento prova documental de que reunia todos os requisitos e condições para beneficiar da aplicação da DMF, conforme o nº 4, do artigo 14º, do CIRC nem comprovou a verificação do pressuposto da titularidade do capital social na percentagem legalmente estabelecida por período superior a 2 anos.

cc) A Administração Fiscal solicitou esses elementos e esclarecimentos à autora, já que era deste o respetivo ónus probatório, embora também diligenciasse obter também os necessários elementos para apreciação e decisão do pedido.

dd) O objeto da citada ação administrativa especial tem relevância para a apreciação deste processo arbitral.

ee) Inexiste erro na transposição da citada Diretiva (DMF), que é feita de forma praticamente literal como decorre dos n.ºs 1, do artigo 5.º/a) e b) e 1 e 2 (segundo parágrafo) do artigo 3.º da Diretiva

ff) Não existe imposição legal que imponha a devolução do imposto retido decorrido que seja o período de 2 anos

gg) No âmbito desta Convenção, importa, para a análise do presente processo, ter, desde logo, presente o seu artigo 10.º, nos termos do qual:

*«1 - Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.*

*2 — Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto dos dividendos».*

hh) E há ainda que atender ao que, com vista a garantir a eliminação da dupla tributação internacional do rendimento, está estabelecido no artigo 24.º da Convenção, números 2 e 4:

*«2 — Os Países Baixos, ao tributarem os seus residentes, podem incluir na base sobre a qual esses impostos incidem os elementos do rendimento ou do capital que, de acordo com o disposto nesta Convenção, podem ser tributados em Portugal(...)».*

ii) Além disso, os Países Baixos concedem uma dedução do imposto dos Países Baixos assim calculado relativamente aos elementos do rendimento e do capital que, nos termos do n.º 2 do artigo 10.º, do n.º 2 do artigo 11.º, do n.º 2 do artigo 12.º, do n.º 5 do artigo 13.º, do n.º 1, alínea b), do artigo 14.º, do artigo 16.º, do artigo 17.º, do n.º 3

do artigo 18.º e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 23.º desta Convenção, podem ser tributados em Portugal na medida em que tais elementos estejam incluídos na base referida no n.º2. O montante desta dedução será equivalente ao imposto pago em Portugal sobre esses elementos do rendimento ou do capital, mas não excederá o montante da redução que seria concedida se os elementos do rendimento ou do capital assim incluídos fossem os únicos elementos do rendimento ou do capital isentos de imposto dos Países Baixos de acordo com as disposições da legislação dos Países Baixos relativa à eliminação de dupla tributação».

jj) Assim, o artigo 24.º, n.º 4, da Convenção prevê que a tributação sofrida em Portugal por um residente nos Países Baixos aquando do pagamento de dividendos dê origem a um crédito de imposto nos Países Baixos.

kk) Ora, o Tribunal de Justiça no seu acórdão Denkavit, de 14 de Dezembro de 2006, proferido no Processo C-170/05 (recordando a sua jurisprudência constante de que “na falta de medidas de harmonização comunitária ou de convenções celebradas entre todos os Estados-Membros nos termos do artigo 293.º, segundo travessão, CE, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar os critérios de tributação dos rendimentos, com vista a eliminar eventualmente por via convencional, a dupla tributação. Neste contexto, os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito de convenções bilaterais celebradas para prevenir a dupla tributação, os fatores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal” (cfr. parágrafo 43 do acórdão)) determinou que, uma vez que o regime fiscal resultante da convenção franco-neerlandesa faz parte do quadro jurídico aplicável ao processo principal, a mesma devia ser tida em consideração (cfr. parágrafo 45).

ll) Resultando, assim, deste acórdão que o Tribunal de Justiça considera que se deve analisar o efeito da aplicação conjugada da convenção e da legislação interna pertinente, o qual é susceptível de, eventualmente, neutralizar os efeitos de uma restrição a uma liberdade fundamental.

mm) Tal significa que, de acordo com esta jurisprudência do Tribunal de Justiça – que foi, aliás, reafirmada no seu Acórdão de 8 de Novembro de 2007, proferido no

Processo C-379/05, Amurta SGPS, parágrafos 79 e seguintes e ponto 2, última parte, do Sumário do Acórdão –, um Estado da fonte que apenas garanta a eliminação da dupla tributação dos dividendos quando estes sejam pagos a sociedades-mãe residentes no seu território  pode assegurar, por meio de Convenções para evitar a dupla tributação, que o imposto retido na fonte seja compensado pelo Estado da sociedade-mãe, neutralizando o efeito da aplicação da retenção na fonte.

nn) Ora, nos termos da já mencionada Convenção entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos, pode a entidade residente na Holanda deduzir do Imposto dos Países Baixos o montante relativo ao Imposto pago em Portugal (artigo 24º, nº4 da Convenção).

oo) Pelo que, em razão do crédito previsto na Convenção, não é susceptível de existir qualquer dupla tributação.

pp) Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o princípio geral previsto no TCE de proibição de qualquer discriminação em razão da nacionalidade só deve ser aplicado de modo autónomo a situações regidas pelo direito da União em relação às quais aquele Tratado não prevê regras específicas de não discriminação (v., designadamente, acórdãos de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colect.,p.I-1727, nºs38 e 39; de 11 de Outubro de 2007, Hollmann, C-433/06, Colect., p.I-8491, nºs 28 e 29; e de 21 de Janeiro de 2010, SGI, C-311/08, nº31).

qq) Ora, os artigos 43º CE e 56º CE preveem essas regras específicas de não discriminação nos domínios da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais (nomeadamente o referido acórdão SGI, nº32).

rr) no que concerne à liberdade fundamental aplicável aos factos, cabe ter em atenção que a percentagem da participação no capital social detida pela ora A. na data da distribuição dos dividendos era de 37,10%.

ss) Sendo que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, quando uma sociedade detém uma participação, noutra sociedade, que lhe confira uma

influência certa nas decisões dessa sociedade e lhe permita determinar as respectiva atividades, são as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento que se aplicam (vd., designadamente, acórdãos de 13 de Abril de 2000, *Baars*, C-251198, Colect., p. 1-2787, n.º 22; de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes* e *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196104, Colect., p. 1- 7995, n.º 31; de 13 de Março de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Colect., p. 1-2107, n.º 27; de 18 de Julho de 2007, *Oy AA*, C231/05, Colect., p. 1-6373, n.º 20; e de 26 de Junho de 2008, *Burda*, C-284106, Colect., p. 1-4571, n.º 37).

tt) Da análise da própria Diretiva “DMF” e, desde logo do próprio preambulo, resulta inexistir qualquer violação da liberdade de estabelecimento consagrada nos arts 43º e 48, do TFUE (Cfr arts 117º e ss., da resposta)

Ambas as partes apresentaram alegações finais por escrito conforme requerimento oportunamente formulado e deferido, em que, no essencial, defendem as posições assumidas nos respetivos articulados, reforçando as respetivas linhas argumentativas.

## **SANEADOR**

Saneando o processo, importa desde logo ponderar, em face do pedido formulado, se este Tribunal Arbitral será materialmente competente para o apreciar e decidir.

## **II FUNDAMENTAÇÃO**

### **A – OS FACTOS PROVADOS**

Para tal efeito (competência material do Tribunal) haverá que considerar o seguinte quadro factual essencial:

a) A Requerente tem sede e direção efetiva na Holanda.

b) Nas datas abaixo mencionadas, a requerente adquiriu 284.712.433 ações representativas de 37,10% do capital social da ..., sociedade com sede e direção efetiva em Portugal, pelo valor unitário de € 1,55 num total de € 441.303.971,20:

<b>Data da Aquisição</b>	<b>N.º de Ações</b>
22.07.2004	10.000
27.07.2004	20.000
04.10.2004	233.029.609
12.11.2004	51.652.824
	<b>284.712.433</b>

c) Em 10 de Maio de 2006, a ... colocou à disposição da requerente dividendos no montante de € 14.947.403,00.

d) A A., através do modelo 8-RFI, pediu a “*redução na fonte do imposto português sobre os dividendos, nos termos da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino dos Países Baixos*” (foi-lhe, por isso, aplicada, no caso em apreço, a taxa de retenção de 10% prevista nessa Convenção).

e) Os referidos dividendos foram assim tributados a uma taxa liberatória de 10%, pelo que o imposto retido na fonte pelo intermediário, ..., SA, e entregue, em 20-06-2006, nos cofres do Estado, ascendeu a € 1.494.740,30.

f) Em 28.12.2007, apresentou a autora reclamação graciosa do ato de retenção de imposto na fonte referente aos mencionados dividendos, concluindo-a da seguinte forma:

*“(...) a liquidação efetuada à reclamante é nula por*

*i) Violação da Diretiva n.º 90/435/CEE e do n.º 3 do artigo 14.º do CIRC*

*Atento ao facto de que quer o direito comunitário quer o direito ordinário português permitir a isenção de tributação dos dividendos distribuídos à reclamante e uma vez que cumpria todos os requisitos legais para a fruição dessa isenção deve o ato de liquidação efetuada por retenção na fonte ser anulado e devolvido o montante total de € 2551.023,30 e que já foi pago pela reclamante, acrescido dos competentes juros indemnizatórios.*

*Se tal não for entendido, o que somente a título de mera hipótese se pode conceber, então:*

***ii) Violação de lei constitucional***

*Atento ao facto de o direito ordinário português permitir que a reclamante, enquanto não residente, seja tratada de forma menos favorável que os residentes, deverá ser aplicada à reclamante a taxa de retenção na fonte equivalente à aplicada se o beneficiário da distribuição de dividendos fosse residente em território português, ou seja, 15% aplicável a metade dos rendimentos distribuídos, e, em consequência, ser o ato de liquidação parcialmente anulado, por violação do princípio da igualdade constitucional estabelecido nos arts. 12º e 13º da CRP e do princípio da tributação das empresas pelo lucro real, previsto no artigo 104º, da CRP, pelo que a liquidação efetuada por retenção na fonte, no montante total de €2.551.023,30 deverá ser, nestes termos, corrigida, sendo unicamente devido pela reclamante o montante de €1.913.267,55 (correspondente à aplicação de uma taxa de retenção de 15% sobre metade dos dividendos distribuídos), pelo que deverá a administração fiscal devolver o montante ilegalmente liquidado em excesso, ou seja, €637.755,75 e que foi já pago pela reclamante, acrescido dos competentes juros indemnizatórios.*

***iii) Violação do direito comunitário (princípio da não discriminação, da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais)***

*Atento o facto de o direito ordinário português permitir que a reclamante, enquanto não residente, seja tratada de forma menos favorável que os residentes, deverá ser aplicada à reclamante a taxa de retenção na fonte equivalente à aplicada se o beneficiário da distribuição de dividendos fosse residente em território português, ou seja, 15% aplicável a metade dos rendimentos distribuídos, e, em consequência, ser o ato de liquidação parcialmente anulado, pois corporizou um regime restritivo e um tratamento discriminatório de sujeitos não residentes, proibido nos termos dos arts 12º, 43º, 45º, 56º e 58º, nº 3, do Tratado CE, pelo que a liquidação efetuada por retenção na fonte no montante total de € 2.551.023,30 deverá ser, nestes termos, corrigida, sendo unicamente devido pela reclamante o montante de € 1.913.267,5 (correspondente à aplicação de uma taxa de retenção de 15% sobre o montante dos dividendos distribuídos), pelo que deverá a administração fiscal devolver o montante ilegalmente liquidado em excesso, ou seja, € 637.755,75 e que foi já pago pela reclamante, acrescido dos competentes juros indemnizatórios (...)*

g) A Requerente efetuou, com fundamento no disposto no artigo 89º, do CIRC, através de carta datada de 24 de janeiro de 2007 e entregue nos Serviços da Administração Fiscal em 26 de janeiro de 2007, um pedido de reembolso do imposto retido na fonte, num total de € 2.551.023,30 [1.056.283 € em 2005 (anexo 5) e 1.497.740,30 € em 2006(anexo 6)]relativo aos citados dividendos, considerando que:

“(...)

- *Detém uma participação na sociedade ..., SA, há mais de 2 anos (anexo I) e em percentagem não inferior a 20% (anexos 2 e 3) era detentora de mais de 20% do capital social da sociedade comercial, ..., SA;*
- *É residente para efeitos fiscais no Reino dos Países Baixos e qualifica-se para a diretiva 90/435/CEE (anexo 4)*



- *Os rendimentos em causa, obtidos pela ... B. V. ascendem a 10.562.831 € em 2005 (anexo 5) e a 14.947.403 €, em 2006 (anexo 6)(...)”*

h) Ulteriormente veio a solicitar também o pagamento de juros indemnizatórios pelo facto de ter sido, largamente ultrapassado o prazo fixado na norma referida (artigo 89º, CIRC) para devolução do imposto pago.

i) Estes requerimentos [g) e h)], foram objeto de despacho do Diretor-Geral dos Impostos de 3-6-2008, deferindo o pedido de reembolso, “(...) *sem lugar ao pagamento de juros indemnizatórios (...)* notificado à autora em 15.07.2008, no qual reconheceu a legitimidade do reembolso mas indeferiu o pedido de juros indemnizatórios, tendo sido emitido o cheque respetivo a favor da requerente em 16-6-2008.

j) A autora reagiu a essa decisão através da interposição de Ação Administrativa Especial que se encontra a correr termos na ... Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de ..., sob o n.º .../....

k) A reclamação graciosa do ato de retenção na fonte [mencionada supra, neste elenco de factos provados, sob a alínea f)] veio a ser decidida por despacho do Chefe de Divisão da Justiça Tributária, por delegação de competências do Diretor de Finanças de ..., e notificada ao mandatário da Requerente, pelo ofício nº ... de 10-07-2008.

l) Tal despacho, no sentido concordante com a informação prestada em 10.07.2008, pela Divisão de Justiça Tributária, tem o teor seguinte: “(...) *Concordo. Pelo que me abstenho de conhecer do pedido no tocante ao reembolso de IRC, relativo aos dividendos, o qual já foi integralmente pago, e determino nesta parte, o arquivamento do procedimento, por inutilidade, de harmonia com o disposto no art. 112º, nº 1, do C. P. Administrativo ex vi artigo 2º - alínea d), do CPPT. Quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, INDEFIRO o pedido, tal como vem proposto (...)*”.

## **B - A MOTIVAÇÃO**

Para formar a sua convicção quanto à sobredita realidade fáctica, o Tribunal fundou-se na análise crítica dos documentos incorporados no processo administrativo junto e demais documentos não impugnados, conjugados com a inexistência de controvérsia das partes relativamente aos factos articulados.

### **C – O DIREITO E SUBSUNÇÃO**

A requerente vem invocar a ilegalidade do ato de retenção de IRC efetuado pelo substituto tributário (O imposto, no valor de € 1 494 740,28, foi retido e entregue nos cofres do Estado pelo substituto fiscal “..., S.A.” em 20-6-2006), bem como requer a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa.

O ato que decidiu a reclamação graciosa contém duas decisões: uma no sentido de não conhecer do seu objeto, por inutilidade (a importância da retenção tinha sido entretanto restituída) e outra indeferindo o pedido de pagamento de indemnização.

Invocando o direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 89º-3, *in fine*, do CIRC (redação da Lei nº 55-B/2004, de 30 de julho) e não lhe sendo reconhecido esse direito, em 16-10-2008, a A. interpôs Acção administrativa especial (que se encontra pendente) impugnando o despacho do Director-geral dos Impostos, na parte em que indeferiu o pedido de pagamento de juros (indemnizatórios).

Por sua vez, este pedido de pronúncia arbitral tem origem no processo judicial de impugnação do ato de retenção na fonte, para efeitos de IRC, relativa à distribuição de dividendos no exercício de 2006, em processo que corria os seus termos na ... Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de ..., com o n.º .../... e que se encontrava pendente, à data do pedido de pronúncia arbitral, há mais de três anos (artigo 30º-1, do DL nº 10/2011).

Concretizando melhor:

A liquidação cuja ilegalidade a Requerente arguiu no pedido de pronúncia arbitral, foi objeto de reclamação graciosa apresentada em 28-12-2007, onde requereu a declaração de ilegalidade da retenção na fonte de IRC e subsequente restituição do

imposto pago acrescido de juros indemnizatórios. Tal reclamação foi indeferida, sem que tivesse sido sequer conhecido o pedido no que respeita ao reembolso do imposto retido em virtude de este lhe ter sido entretanto restituído.

Face a tal indeferimento, apresentou a ora requerente impugnação judicial que, ao abrigo do disposto no art. 30º do DL 10/2011, de 20 de Janeiro, requereu fosse apreciado por este tribunal arbitral.

Em causa neste processo está a apreciação do indeferimento daquela reclamação graciosa (ao abrigo do disposto nos art. 97º, n.º 1, c) e 102º, n.º 2 do CPPT) e, sobretudo, o pedido de indemnização – já que é isso que traduz a formulação “(...) *condenando no pagamento de juros à taxa equivalente à dos juros indemnizatórios desde a data da retenção (10.05.2006) até à data em que foi recebido o cheque de pagamento do reembolso (07.07.2008) por privação indevida do capital (...)*”<sup>2</sup>

Ora, o processo instaurado na sequência e por causa de indeferimento expresso de uma reclamação graciosa tem por objeto imediato esse mesmo indeferimento e por objeto mediato o ato de liquidação cuja anulação é visada a final.

O pedido formulado na referida reclamação não foi sequer apreciado por se ter entendido ter existido causa superveniente de inutilidade da lide, face ao reembolso do imposto pago.

Dito doutro modo: a Administração Tributária, revogando o ato de retenção na fonte, deixou sem objeto o pedido de declaração da sua ilegalidade (Cfr., v. g., *acórdãos do STA de 5-12-1990, processo n.º 4527, AP-DR de 30-11-92, página 671, e de 19-6-1991, processo n.º 12973, AP-DR de 30-9-93, página 348; de 19-3-1997, processo n.º 20981, AP-DR de 14-5-99, página 796 e de 9-6-1999, processo n.º 17501*)

---

<sup>2</sup> O legislador tributário adotou a indemnização sobre a forma de juros indemnizatórios (cfr., v.g., artigo 43º, da LGT e Ac do STA de 24-3-99 – Recurso 23135) desde que reunidos os respetivos condicionamentos legais, sem prejuízo do direito à formulação de pedido de indemnização superior desde que verificados, pelo meio processual próprio, os inerentes pressupostos da responsabilidade civil. Por isso é que, no caso, não foram pedidos juros indemnizatórios mas juros à taxa equivalente à dos juros indemnizatórios, *por privação indevida do capital*. Ou seja: a autora considerou ser equivalente aos juros indemnizatórios o prejuízo alegadamente sofrido com a privação do capital.

O enfoque posto no pedido é essencialmente decorrente de alegados danos emergentes do ato de retenção e que a requerente liquida ou concretiza em montante correspondente a “(...) *juros à taxa equivalente à dos juros indemnizatórios desde a data da retenção (10.05.2006) até à data em que foi recebido o cheque de pagamento do reembolso (07.07.2008) por privação indevida do capital (...)*”

Não se trata aqui de uma formulação de um pedido de juros indemnizatórios decorrentes de um pagamento indevido de prestação tributária uma vez que não estão preenchidos nem alegados os respetivos pressupostos legais – artigo 43º, da LGT.

E se o fundamento doutrinal da obrigação de juros deve buscar-se na ilicitude do ato da liquidação que justifica o pagamento e na circunstância de, por força dele, o obrigado tributário (sujeito passivo ou responsável) ter sido privado da disponibilidade do capital durante certo período, a verdade é que, no caso (que é o destes autos) de substituição tributária, não é a Administração Fiscal a autora do ato de retenção eventualmente lesivo mas antes o substituto tributário.

Com efeito, é sabido que aquele preceito (art. 43º, da LGT) faz depender a atribuição de juros indemnizatórios dos seguintes requisitos

- a) erro num ato de liquidação;
- b) imputável aos serviços da AT;
- c) causal de pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido;
- d) existência do erro apurada em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

Sucedo que, como alega a AT, invocando o Conselheiro Lopes de Sousa (CPPT, vol I, pag. 536), não sendo o ato praticado pela Administração mas, antes, por substituto, está afastada a possibilidade de existir erro imputável aos serviços.

É certo que o mesmo autor esclarece, todavia, que sempre que o sujeito passivo atue de acordo com instruções da AT e de boa-fé, também se deverá entender que o erro é imputável aos serviços.

Não sendo esta última a situação dos autos, não faz sentido responsabilizar a Autoridade Tributária por atos do substituto e, *maxime*, a sua condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

Naturalmente que será aberta a via da responsabilidade civil da Autoridade Tributária traduzida no pagamento de juros indemnizatórios desde a data em que indefira (mas não foi este o caso dos autos) o pedido de reembolso da retenção indevida.

E se os juros indemnizatórios não forem suficientes para ressarcir os prejuízos sofridos pelo contribuinte ou quando este se arrogue um direito a indemnização decorrente de ato ou omissão tributários ilícitos ou ilegais? *Quid juris?*

Naturalmente que a resposta a esta questão é dada desde logo à luz do artigo 22º, da Constituição: “(...) o Estado e demais entidades públicas são civilmente responsáveis (...) por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções ou por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem (...)”<sup>3</sup>

Neste pedido de pronúncia arbitral, peticona a requerente uma indemnização equivalente a juros indemnizatórios desde a data da retenção até à data em que a AT efetivou o reembolso.

E funda-se na ilegalidade decorrente duma alegadamente errada transposição de Diretiva comunitária, para além de violação de normas constitucionais.

Ora, por um lado, o Tribunal Arbitral Tributário não é competente para a ação destinada a efetivar a responsabilidade civil do Estado (e não especificamente da Autoridade Tributária e Aduaneira) por atos desconformes com o direito comunitário

prevista na Lei nº 67/2007, de 31 de dezembro (diploma que aprova o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas)<sup>4</sup>.

Por outro lado, um pedido (como é o formulado nestes autos) de declaração de ilegalidade da parte do despacho que indeferiu o pedido de pagamento de indemnização (equivalente a juros indemnizatórios), não se enquadra também nas competências previstas no artigo 2º, do RJAT (DL nº 10/2011), mesmo se se entendesse – o que não é pacífico – que se estava, no caso *sub judicio*, perante um verdadeiro pedido de reconhecimento de direito em matéria tributária e, como tal, subsumível ao âmbito do artigo 145º do CPPT.<sup>5</sup>

Na verdade, embora a Lei de autorização legislativa o tivesse previsto [Cfr artigo 124º-2 e 4/b) da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril], o DL nº 10/2011, de 10 de janeiro, optou pela não consagração da competência dos tribunais arbitrais tributários para a apreciação e decisão de ações de reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Impõe-se assim concluir pela incompetência material deste Tribunal para apreciação e decisão deste pedido de pronúncia arbitral.

A infração às regras sobre competência material é de conhecimento oficioso e determina a incompetência absoluta do Tribunal e a absolvição da instância – artigo 16º, do CPPT e artigo 105º-1, do Cód de Proc Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29º-1/a), do DL nº 10/2011, de 20 de janeiro.

### III DECISÃO

Pelo exposto, decidem os Juízes-árbitros que constituem este Tribunal Arbitral declarar a incompetência material desta instância arbitral para conhecer do mérito do

---

<sup>4</sup> Cfr Jorge Lopes de Sousa, **Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado** (Vol I) – anotações ao artigo 51º, pp. 526 e ss..

<sup>5</sup> Cfr Jorge de Sousa, **Obra citada**, Vol I, pg. 529, notas de rodapé.

pedido e, conseqüentemente, absolvem da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira.

- Fixa-se à causa o valor de € 129.080,04 – arts. 97º-A, do CPPT, 12º, do RJAT (DL 10/2011) e 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).
- Custas nos termos da Tabela I, do RCPTA, calculadas em função do sobredito valor do pedido, a cargo da requerente – arts 4º-1, do RCPTA e 6º-2/a) e 22º-4, da LAT.
- **Notifiquem-se as partes.**

Lisboa e CAAD, 18 de outubro de 2012

Os juízes-árbitros

José Poças Falcão (relator)

Manuel Pires

António Alberto Franco