

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 717/2021-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas; Fundo de investimento sujeito passivo de IRC não residente em Portugal - retenção na fonte liberatória sobre dividendos; Liberdade de circulação de capitais

SUMÁRIO:

- I. O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento colectivo (OIC) não residente são objecto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.

- II. Os n.ºs. 1 e 10 do artigo 22.º do EBF, ao limitarem o regime neles previsto a organismos de investimento colectivo constituídos segundo a legislação nacional, estabelecem uma discriminação arbitrária, susceptível de configurar uma restrição à livre circulação de capitais no espaço da União Europeia, proibida pelo artigo 63.º do TFUE.

Decide, nestes autos, a Árbitra Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o presente Tribunal Arbitral:

I. Relatório

1. A..., Organismo de Investimento Coletivo constituído de acordo com o direito alemão, com o número de identificação fiscal português ..., com sede em ..., Alemanha (doravante designado por Requerente), representado por B... GMBH, na qualidade de sociedade gestora,

com sede na mesma morada, veio, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), deduzir pedido de pronúncia arbitral para apreciação da legalidade dos actos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos ao ano de 2019, bem como da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa previamente apresentada, solicitando ainda o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

2. Fundamentando estes pedidos o Requerente alegou, em resumo, que as liquidações de IRC por retenção na fonte *sub judice* são ilegais, por vício de violação de lei, consubstanciado na violação do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e, conseqüentemente, do artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP), em conformidade com o artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), nos termos seguintes:

- *“Em termos gerais, e conforme dispõe a alínea c) do número 1 do artigo 20.º do CIRC, os dividendos são considerados rendimentos de natureza financeira.*

No que diz respeito ao regime interno de tributação dos dividendos, sempre que os mesmos são pagos por uma entidade residente a um sujeito passivo também ele residente em Portugal, tais rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte por conta do imposto devido a final a uma taxa de 25% (ver artigos 94.º, n.º 1 alínea c), 94.º n.º 3 alínea b) e 94.º, n.º 4 do CIRC).

O artigo 22.º, n.º 1, do EBF prevê que “São tributados em IRC, nos termos previstos neste artigo, os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário, sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional”.

Por força do disposto no n.º 3 do referido preceito legal, os OIC constituídos de acordo com a legislação nacional estavam, à data dos factos tributários, isentos de IRC sobre dividendos obtidos.

Note-se, que nos termos do Regime Geral dos OIC (Lei n.º 16/2015, com as alterações subsequentes), a constituição de um fundo de investimento de acordo com a ordem jurídica

nacional implica que o mesmo seja constituído e opere de acordo com a legislação portuguesa, estando, assim, vedada a possibilidade de um OIC residente noutra Estado Membro da UE estar constituído de acordo com a legislação nacional e beneficiar da norma de isenção prevista no artigo 22.º do EBF.

Com efeito, a constituição de um OIC em Portugal depende de autorização prévia da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (“CMVM”) nos termos do n.º 1 do artigo 19.º do Regime Geral dos OIC e para que um OIC se constitua de acordo com a legislação nacional (tal como definido no n.º 1 do artigo 22.º do EBF) necessita do cumprimento de múltiplos requisitos previstos no Regime Geral dos OIC, cuja verificação é supervisionada pela CMVM, o que não se pode verificar no caso de OIC constituídos ao abrigo de legislação estrangeira.

Assim, nos casos de distribuição de dividendos por parte de sociedades residentes em Portugal a OIC não constituídos ao abrigo da lei portuguesa e aqui não residentes, os rendimentos obtidos em Portugal estão sujeitos a retenção na fonte liberatória a uma taxa de 25%, (ou 35% no caso acima identificado), tal como preceituado nos artigos 94.º n.º 1 alínea c), 94.º n.º 3 alínea b), 94.º n.º 4 e 87.º n.º 4 também do CIRC, não beneficiando do regime previsto no artigo 22.º do EBF.”

“Na ótica do Requerente, Portugal ao sujeitar, à data dos factos tributários em análise, a retenção na fonte em IRC os dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal aos Organismos de Investimento Coletivo estabelecidos em Estados Membros da União Europeia (“UE”) (in casu a Alemanha), simultaneamente isentando de tributação a distribuição de dividendos a OIC estabelecidos e domiciliados em Portugal viola, de forma frontal, o artigo 63.º do Tratado para o Funcionamento da União Europeia (doravante “TFUE”), conforme tem sido entendimento unânime do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”).

(...)

Não obstante o acima exposto, o Requerente não pode deixar de referir, para efeitos de apreciação deste Douto Tribunal Arbitral que, em sede de outro processo arbitral que corre termos junto deste centro de arbitragem (leia-se, no processo n.º 93/2019-T), em que se discute a mesma questão de Direito quanto à discriminação existente no artigo 22.º do EBF entre OIC

residentes e não residentes na tributação de dividendos (estando em causa um outro OIC residente na Alemanha que obteve dividendos sujeitos a retenção na fonte de IRC em Portugal), foi proferido despacho arbitral no dia 9 de julho de 2019 que contém a decisão de reenvio prejudicial de questões prejudiciais para análise do TJUE semelhantes às dos presentes autos, tendo sido ordenada a suspensão da respetiva instância (cfr. despacho que se junta como documento n.º 11).”

(...)

Face a todo o acima exposto, e salvo o devido respeito por melhor opinião, entende o Requerente que, caso se entenda que a questão controvertida deverá ser analisada pelo TJUE, deverá este Tribunal Arbitral em todo o caso aguardar que seja proferida decisão pelo TJUE no âmbito deste pedido de reenvio prejudicial que corre termos sob o n.º C-545/19, dado que, como já foi referido, está em causa a mesma questão de Direito, com um substrato fáctico em tudo semelhante ao ora em análise.”

3. Juntou à petição diversos documentos.

4. Cumpridos os necessários e legais trâmites processuais, designadamente os previstos no Decreto-Lei n.º 10/2011 e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, foi constituído Tribunal Arbitral Singular em 14 de Janeiro de 2022, formado pela Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, designada nos termos do artigo 11.º, n.º8, do RJAT.

5. Notificada nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, em 14 de Janeiro de 2022, veio a AT apresentar resposta a 23 de Fevereiro de 2022, alegando, sumariamente, que reiterava o entendimento veiculado no Relatório de Inspeção, a saber:

- “42...as relações entre residentes e não residentes não são comparáveis, pois apresentam diferenças objetivas do ponto de vista do rendimento, da capacidade contributiva e da situação familiar ou pessoal.

Importa referir que a situação dos residentes e dos não residentes não é, por regra, comparável e que a discriminação só acontece quando estamos perante a aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou de uma mesma regra a situações distintas.

(...)

48. Ora, no caso em apreço, as alegadas diferenças de tratamento encontram-se plenamente justificadas dentro da sistematização e coerência do sistema fiscal português. Veja-se, aliás, que nos Acórdãos Bachman (C-204/90) e Comissão/Bélgica (C-300/90), e embora essa jurisprudência tenha sido objeto de aperfeiçoamento em decisões mais recentes, um tratamento discriminatório de entidades não residentes foi permitido pela razão de interesse geral e a coerência do sistema fiscal nacional.

(...)

60. Ora, atendendo ao alegado pela Requerente, importa apenas referir que tem que ser analisada a tributação no seu todo, nomeadamente a tributação a que estão sujeitos os OIC residentes e não residentes, para que se possa afirmar que estamos perante situações comparáveis ou não.

(...)

62. Ou seja, a aparente discriminação na forma de tributar os dividendos distribuídos por sociedades residentes a OIC não residentes, não pode levar a concluir, em nossa opinião, por uma menor carga fiscal dos OIC residentes, pois como se viu embora o regime fiscal aplicável aos OIC constituídos ao abrigo da legislação nacional, consagre a isenção dos dividendos distribuídos por sociedades residentes, não afasta a tributação desses rendimentos, seja por tributação autónoma (IRC), seja em imposto do selo, quando os mesmos rendimentos integram o valor líquido destes organismos, logo, não pode afirmar-se que as situações em que se encontram aqueles OIC e os Fundos de Investimento constituídos e estabelecidos noutros Estados Membros que auferem dividendos com fonte em Portugal, sejam objetivamente comparáveis. 4 63. E não sendo as situações comparáveis parece difícil de aceitar o argumento da requerente de que a legislação nacional e particularmente o artigo 22.º do EBF está em desconformidade e contrariaria o disposto no TFUE, nomeadamente, quanto à liberdade de circulação de capitais, tendo em apreço a proibição geral de discriminação face a uma restrição injustificada à liberdade de estabelecimento prevista no artigo 63.º do referido TFUE.

(...)

67. *Sobre o reenvio prejudicial, proposto à consideração pelo Requerente no artigo 174.º do PPA, embora não se considere necessário, já que o reenvio de questões prejudiciais só deve ser feito se o órgão jurisdicional nacional concluir que a questão relativamente à qual pede que o TJUE se pronuncie é necessária ao julgamento da causa, em princípio nada se tem a opor quanto à suspensão da instância.”*

6. Em 23 de Fevereiro de 2022, proferiu este Tribunal Despacho de suspensão da instância nos seguintes termos:

“a) Encontra-se pendente no âmbito de Processo do CAAD n.º 93/2019-T, numa situação similar, pedido de reenvio prejudicial, tendo a Requerente formulado eventual pedido de suspensão do processo até decisão por parte do TJUE em sede do pedido de reenvio prejudicial das questões prejudiciais formuladas, não se tendo oposto a Requerida caso assim este Tribunal o entenda.

b) Analisada a jurisprudência do TJUE invocada verifica-se que nenhuma se reporta a uma situação similar ao caso sub judice.

12. Neste contexto, toma-se nota que o Tribunal Arbitral, nos termos constantes do despacho arbitral proferido no Processo n.º 93/2019-T, colocou as seguintes questões prejudiciais ao TJUE, ao abrigo do disposto no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), a saber:

1. *O artigo 56.º [CE] (atual artigo 63.º TFUE), relativo à livre circulação de capitais, ou o artigo 49.º [CE] (atual artigo 56.º TFUE), relativo à livre prestação de serviços, opõem-se a um regime fiscal como o que está em causa no litígio no processo principal, constante do artigo 22.º do EBF, que prevê a retenção na fonte de imposto com carácter liberatório sobre os dividendos recebidos de sociedades portuguesas a favor de OIC não residentes em Portugal e estabelecidos noutros países da UE, ao mesmo tempo que os OIC constituídos ao abrigo da legislação fiscal portuguesa e residentes fiscais em Portugal podem beneficiar de uma isenção de retenção na fonte sobre tais rendimentos?*

-
2. Ao prever uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos OIC não residentes e reservar aos OIC residentes a possibilidade de obter a isenção de retenção na fonte, a regulamentação nacional em causa no processo principal procede a um tratamento desfavorável dos dividendos pagos aos OIC não residentes, uma vez que a estes últimos não lhes é dada qualquer possibilidade de aceder a semelhante isenção?
3. O enquadramento fiscal dos detentores de participações dos OIC será relevante para efeitos de apreciação do carácter discriminatório da legislação portuguesa, tendo presente que esta prevê um tratamento fiscal autónomo e distinto (i) para os OIC (residentes) e (ii) para os respetivos detentores de participações dos OIC? Ou, tendo presente que o regime fiscal dos OIC residentes não é, de todo, alterado ou afetado pela circunstância de os respetivos participantes serem residentes ou não residentes em Portugal, a apreciação da comparabilidade das situações para fins de determinar o carácter discriminatório da referida regulamentação deve ser realizada apenas por referência à fiscalidade aplicável ao nível do veículo de investimento?
4. Será admissível a diferença de tratamento entre OIC residentes e não residentes em Portugal, tendo em conta que as pessoas singulares ou coletivas residentes em Portugal, que sejam detentoras de participações de OIC (residentes ou não residentes) são, em ambos os casos, igualmente sujeitas (e, em regra, não isentas) a tributação sobre os rendimentos distribuídos pelos OIC, sujeitando os detentores de participações em OIC não residentes a uma fiscalidade mais elevada?
5. Tendo em consideração que a discriminação em análise no presente litígio diz respeito a uma diferença na tributação do rendimento relativamente a dividendos distribuídos pelos OIC residentes aos respetivos detentores de participações nos OIC, é legítimo, para efeitos da análise da comparabilidade da tributação sobre o rendimento considerar outros impostos, taxas ou tributos incorridos no âmbito dos investimentos efetuados pelos OIC? Em particular, é legítimo e admissível, para efeitos da análise de comparabilidade, considerar o impacto associado a impostos sobre o património sobre despesas ou outros, que não estritamente o imposto sobre o rendimento dos OIC, incluindo eventuais tributações autónomas?

13. As questões prejudiciais colocadas no Processo n.º 93/2019-T ao TJUE poderiam, como invocado pelo Requerente, ser suscitadas, de forma idêntica, nos presentes autos.

14. Em situação semelhante, determinou o Supremo Tribunal Administrativo o seguinte, no Processo 01216/052:

II - Mas justifica-se que (...) seja declarada a suspensão da instância, até proferimento da pertinente pronúncia por esse Tribunal de Justiça.

15. Mais se nota que o actual artigo 272.º do Código de Processo Civil determina o seguinte: Tudo visto, conclui-se que as questões suscitadas pelo Tribunal Arbitral no Processo n.º 93/2019-T ao TJUE são prejudiciais nos presentes autos.

18. A decisão de suspensão do processo mostra-se pertinente para o pleno esclarecimento deste Tribunal e não prejudicará o princípio da celeridade do funcionamento deste Tribunal Arbitral, atendendo à circunstância de o pedido de reenvio prejudicial, feito no Processo n.º 93/2019-T, ter sido realizado no dia 9 de Julho de 2019 e de a duração média dos reenvios prejudiciais ser, no TJUE, de 15,8 meses.⁴

19. Neste contexto, entende este Tribunal que se verificam os referidos pressupostos da prejudicialidade entre causas.

Termos em que se determina:

a) A suspensão da pronúncia arbitral dos presentes autos, nos termos do estatuído no artigo 272.º do Código de Processo Civil, até comunicação a este Tribunal da decisão que venha a ser proferida pelo TJUE, no âmbito do pedido de reenvio prejudicial feito pelo CAAD no Processo n.º 93/2019-T;

b) Que o CAAD comunique a este Tribunal a decisão que venha a ser proferida pelo TJUE no âmbito do pedido de reenvio prejudicial formulado no Processo n.º 93/2019-T. “

7. Em 17 de Março de 2022 foi este Tribunal notificado da decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia no Proc. C-545/19, Caso *AllianzGI-Fonds AEVN*, tendo decidido, em conclusão, que, *“O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo (OIC) não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.”*

8. A 30 de Março de 2022, proferiu este Tribunal Despacho, nos termos do qual se determina o seguinte *“3. Neste contexto, considera-se não ser de manter o aludido Despacho arbitral proferido em 23 de Fevereiro de 2022, devendo assim cessar a suspensão da instância nele determinada e, conseqüentemente, determinada:*

a) A cessação da suspensão da pronúncia arbitral dos autos; e

b) A notificação de ambas as partes para, querendo, e no prazo de dez dias, se pronunciarem sobre a aplicação do Acórdão de 17 de Março de 2022, Caso ALLIANZGI-FONDS AEVN, Proc. C- 545/19, à factualidade constante dos presentes autos.

4. No seguimento do Acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de Março de 2022, Caso ALLIANZGI-FONDS AEVN, proferido no âmbito do Processo C-545/19, é entendimento deste Tribunal que a data que deve ser considerada como termo final do período de suspensão, para efeitos de contagem do prazo do artigo 21.º do RJAT, é a data da aludida notificação pelo CAAD, isto é, 17 de Março de 2022, fixando-se até 14 de Junho de 2022 o prazo para prolação de decisão neste Processo.”

9. Não se tendo a Requerida pronunciado, em 18 de Abril de 2022 veio o Requerente, em suma, invocar o seguinte:

“1. O acórdão do TJUE, proferido no processo C-545/19 (AllianzGI-Fonds AEVN), agora conhecido e junto aos autos, tem a maior relevância para a discussão da questão material controvertida, uma vez que as questões prejudiciais objeto de reenvio para o TJUE nesse processo são em tudo idênticas às que se colocam nos presentes autos.

2. A este respeito, considera o Requerente que do veredito do TJUE no referido processo decorre, inapelavelmente, a procedência da presente impugnação, uma vez que a questão material controvertida se mostra integralmente resolvida por aquela instância comunitária.”

II - Saneamento do Processo

1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

2. O objecto principal do processo reporta-se, razão pela qual se verifica a competência deste tribunal arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

3. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

4. O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões prévias relativas ao pedido principal, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

III – Fundamentação

1. Questões decidendas

Conforme vimos, a questão decidenda consiste em determinar a conformidade dos normativos internos em vigor à data dos factos tributários ora sindicados – mais concretamente o CIRC e o

EBF – relativos ao regime de tributação dos dividendos auferidos por OIC, com os princípios estabelecidos no Direito da UE, em particular com o artigo 63.º do TFUE.

2. Matéria de facto

2.1 Factos provados

Em face das posições das partes expressas nos articulados, bem como dos documentos integrantes do processo administrativo, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

- a) O Requerente é, de acordo com o quadro regulatório e fiscal alemão, uma entidade jurídica de direito alemão, mais concretamente um Organismo de Investimento Colectivo (“OIC”), com residência fiscal na Alemanha, constituída sob a forma contratual e não societária, comumente designada de fundo de investimento, sendo um sujeito passivo de IRC, não residente para efeitos fiscais em Portugal, sem qualquer estabelecimento estável no país (cfr. certificado de residência fiscal relativo ao ano de 2019 que se juntou como documento n.º 1).
- b) O Requerente é gerido por uma entidade gestora de fundos de investimento, a B... GmbH, entidade igualmente com sede na Alemanha (cfr. certificado de residência fiscal relativo ao ano de 2019 e cópia do registo comercial que se juntaram como documento n.º 2).
- c) O Requerente é um fundo aberto autónomo que se baseia num contrato entre a entidade gestora, “B... GmbH”, os seus investidores e o banco responsável pela custódia dos valores mobiliários.
- d) O objecto do fundo de investimento prende-se exclusivamente com a administração, gestão e com o investimento do seu património.

e) Por não se tratar de um OIC sob a forma societária (sociedade de investimento), mas antes meramente contratual (fundo de investimento), o Requerente não reveste juridicamente a forma de sociedade comercial, não estando, nos termos da legislação alemã aplicável, sujeito a qualquer obrigação de registo no Registo Comercial alemão e, como tal, não pode ser titular de direitos ou obrigações (cfr. tradução certificada do memorando descritivo do regime legal a que está sujeito o Requerente, preparado pela C... mbH na qualidade de legal advisers do Requerente na Alemanha, que se juntou como documento n.º 3).

f) Os activos do Fundo são dissociados dos demais activos da entidade gestora, nos termos da lei regulatória aplicável (cfr. cópia dos estatutos e normas de funcionamento do Requerente, que se juntou como documento n.º 4).

g) É à entidade gestora que cabe decidir, distribuir ou reservar os proveitos do Requerente, sendo que os direitos dos investidores estão limitados ao direito de receber dividendos e de solicitar, a qualquer momento, o resgate das unidades de participação.

h) O Requerente e a entidade gestora são entidades sujeitas a supervisão do Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (“BaFin”), entidade federal responsável pela supervisão do sector financeiro na Alemanha (cfr. cópia dos certificados do Requerente e da entidade gestora, que se juntaram como documento n.º 5).

i) O Requerente está sujeito a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas no seu país de residência, tendo-lhe sido concedida uma isenção (nos termos da Secção 11 parágrafo 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades Alemão – “German Corporate Income Tax Act” – e da secção 11 parágrafo 2 do Código Fiscal de Investimento Alemão – “German Investment Tax Act”), o que o impossibilita de recuperar a título de crédito por dupla tributação internacional, ou através de qualquer pedido de reembolso, os impostos suportados ou pagos no estrangeiro (cfr. documento n.º 3 acima junto).

j) O Requerente detém diversos investimentos financeiros em Portugal, consubstanciados na detenção de participações sociais em sociedades residentes, para efeitos fiscais, em Portugal.

k) Em 2019, o Requerente era detentor de lotes de participações sociais nas seguintes sociedades residentes em Portugal:

<i>D...</i>	SGPS, S.A., Acções Nominativas	40.159
<i>E...</i>	SGPS, S.A., Acções Nominativas	13.522
<i>F...</i>	S.A., Acções Nominativas	243.960
<i>G...</i>	, SGPS, S.A., Acções Nominativas	63.607

l) A entidade responsável pela custódia dos títulos detidos em Portugal era o H...

m) O Requerente, no ano de 2019, na qualidade de accionista de sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos sujeitos a tributação em IRC, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos.

n) Os dividendos recebidos no decorrer do ano de 2019 foram sujeitos a tributação em IRC por retenção na fonte liberatória, à taxa de 35% prevista no artigo 87.º do Código do IRC.

o) Em 2019, o Requerente recebeu dividendos e suportou em Portugal IRC por retenção na fonte nos montantes seguintes:

Ano da Retenção	Valor Bruto do Dividendo	Data de Pagamento	Taxa de Retenção na Fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2019	4.337,91	09.05.2019	35%	...	1.518,27
2019	4.394,65	09.05.2019	35%	...	1.538,13
2019	46.352,40	15.05.2019	35%	...	16.223,34
2019	22.262,45	24.05.2019	35%	...	7.791,86
2019	8.862,91	10.09.2019	35%	...	3.102,02
TOTAL					30.173,62

p) A taxa aplicável foi de 35%, não tendo inicialmente sido indicado o NIF do Requerente no momento da retenção na fonte do imposto, sendo que a entidade responsável pela retenção e pagamento entregou posteriormente declaração Modelo 30, na qual consta o pagamento dos rendimentos e respectiva liquidação do imposto devido, associado ao NIF do ora Requerente – na qualidade de beneficiário efectivo dos rendimentos.

q) Em 14 de Abril de 2021, o Requerente apresentou reclamação graciosa para apreciação da legalidade dos referidos actos de retenção na fonte de IRC relativos ao ano de 2019, na qual solicitou a anulação dos mesmos por vício de ilegalidade por violação directa do Direito da UE, bem como o reconhecimento do seu direito à restituição do imposto indevidamente suportado em Portugal – processo que correu termos na Direcção de Finanças de ... (“...”) sob o n.º ... (cfr. cópia carimbada que se juntou como documento n.º 8).

r) Em 28 de Setembro de 2021 (através de envio de carta registada de 27.09), o Requerente foi notificado da decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa (cfr. documento n.º 9 que se juntou), fundada no entendimento de que não competiria à AT “*avaliar a conformidade das normas internas com as do TFUE, nem tão pouco apreciar da sua constitucionalidade.*” (cfr. § 24 do projecto de decisão da reclamação graciosa de onde consta a fundamentação da decisão que se juntou como documento n.º 10).

2.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

2.3 Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

3. Questões de direito

3.1 Da violação do Direito da União Europeia

Encontrando-se a aludida matéria de facto dada como provada, importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões supra.

A questão que vem colocada foi respondida pelo TJUE no aludido Acórdão proferido no âmbito do Processo C-545/19, que se encontra disponível para consulta em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=AED083FA8FA02CE95E7517CE8B347E6D?text=&docid=256021&pageIndex=0&doclang=pt&mode=req&dir=&occ=fir&part=1&cid=422856>, que damos como reproduzido.

Tal como começamos por referir no Despacho de suspensão da instância, as questões prejudiciais colocadas ao TJUE no antedito Processo n.º 93/2019-T poderiam, como invocado pelo Requerente, ser suscitadas de forma idêntica nos presentes autos.

Como o TJUE começou por salientar, *“Uma vez que as questões são submetidas à luz tanto do artigo 56.º TFUE como do artigo 63.º TFUE, há que determinar, a título preliminar, se e, sendo caso disso, em que medida uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal é suscetível de afectar o exercício da livre prestação de serviços e/ou a livre circulação de capitais.”*

Ora, como o TJUE decidiu, *“O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo (OIC) não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.”*

Com efeito, como o TJUE conclui, *“Ao proceder a uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos OIC não residentes e ao reservar aos OIC residentes a possibilidade de obter a isenção dessa retenção na fonte, a legislação nacional em causa no processo principal procede a um tratamento desfavorável dos dividendos pagos aos OIC não residentes,”* (cfr. Caso *AllianzGI-Fonds AEVN*, Proc. C-545/19, parágrafo 38).

Isto é, em conformidade com a decisão do TJUE, o regime previsto nos artigos 94.º n.º 1 alínea c), 94.º n.º 3 alínea b), 94.º n.º 4 e 87.º n.º 4, do CIRC, ao prever que os rendimentos obtidos em Portugal estão sujeitos a retenção na fonte liberatória a uma taxa de 25% (enquanto se prevê uma isenção de tributação aplicável, nos termos do artigo 22.º do EBF, a dividendos auferidos por OIC residentes), não é compatível com o princípio da livre circulação de capitais.

De salientar que a análise da forma como os proveitos gerados na esfera do OIC são distribuídos e tributados na esfera dos seus investidores é irrelevante para efeitos de apreciação da natureza discriminatória da legislação portuguesa e da factualidade em apreço, dado esta prever um tratamento fiscal autónomo e distinto para os OIC (residentes e não residentes) e os respectivos detentores de participações nos OIC.

Acresce que, tal como concluiu o TJUE, *“a circunstância de os OIC não residentes não estarem sujeitos ao imposto do selo e ao imposto específico previsto no artigo 88.º, n.º 11, do Código*

do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [tributações autónomas] não os coloca numa situação objetivamente diferente em relação aos OIC residentes no que se refere à tributação dos dividendos de origem portuguesa.” (cfr. Caso AllianzGI-Fonds AEVN, Proc-545/19, parágrafo 57).

Igualmente não se considera, contrariamente à AT, que uma tributação autónoma, com natureza anti-abuso, expressa e intencionalmente dirigida a entidades residentes em território português, seja considerada como parte integrante das regras gerais de tributação dos OIC residentes em Portugal.

De notar ainda que, como o TJUE concluiu, “*a isenção da retenção na fonte dos dividendos em benefício dos OIC residentes não está sujeita à condição de os dividendos recebidos pelos organismos serem redistribuídos por estes e de a sua tributação na esfera dos detentores de participações sociais permitir compensar a isenção da retenção na fonte (v., por analogia, Acórdão de 10 de maio de 2012, Santander Asset Management SGIIC e o., C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 52, e de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 93)*” (cfr. Caso AllianzGI-Fonds AEVN, Proc. C-545/19, parágrafo 79).

Como conclui, “[*a*] *necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional não pode, por conseguinte, ser invocada para justificar a restrição à livre circulação de capitais induzida pela legislação nacional em causa no processo principal*”, que é em tudo idêntico ao caso dos presentes autos arbitrais (cfr. Caso AllianzGI-Fonds AEVN, Proc. C-545/19, parágrafo 81).

Destarte, constatando-se, como começámos por enfatizar, que as questões prejudiciais objecto de reenvio para o TJUE no aludido processo são em tudo idênticas às que se colocam nos presentes autos, e tendo em vista o princípio do primado do Direito da União Europeia, conclui-se pela total procedência do presente pedido.

3.2 Do pagamento de juros indemnizatórios

Nestas circunstâncias, preconiza a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que deve encontrar-se preenchido o pressuposto do “*erro imputável aos serviços*” que o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, reclama para o nascimento da obrigação de juros indemnizatórios.

Como se refere no Acórdão do STA, no Processo n.º 049/16, de 10 de Maio, que acompanhamos: *“Foi esta a solução sustentada pelo citado acórdão de 02-12-2015, do Pleno desta Seção, Proc. 01524. Como se escreveu no acórdão deste STA, de 30-05-2012, proc. 410: “Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido». Ou seja, quando um acto de liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT. Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito. Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício». Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos do CPTT. Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531..)*

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária,

isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.”

Neste contexto, entendemos igualmente que deve proceder o pedido de pagamento de juros indemnizatórios por se encontrarem verificados os respectivos requisitos.

IV. Dispositivo

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos ao ano de 2019, no montante total de € 30.173,62, declarando ilegal a Decisão de indeferimento expresso da Reclamação e, em consequência, anular os actos tributários impugnados;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar ao Requerente juros indemnizatórios, contados a partir das datas de pagamento, nos termos legais;

c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € 30.173,62 (trinta mil, cento e setenta e três euros e sessenta e dois cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros) a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, conforme Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique -se

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 27 de Abril de 2022

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. A redacção do presente acórdão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990.

A Árbitra

Clotilde Celorico Palma