

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 690/2023-T

Tema: IRC – Retenções na Fonte sobre Juros – Discriminação de Instituições Não Residentes – Violação da Livre Prestação de Serviços – Arts. 87.º, n.º 4 CIRC e 56.º do TFUE.

Sumário

- I. Os atos de retenção na fonte, a título definitivo, de rendimentos de capitais por entidades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, que, ao abrigo do disposto nos artigos 87.º, n.º 4, e 94.º, n.º 3, alínea b), do Código do IRC, incidam sobre rendimentos ilíquidos, são ilegais por violação do artigo 56.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.**
- II. O sujeito passivo que alega erro de direito, por violação do direito da União Europeia, nas retenções na fonte que lhe foram efetuadas, por estas terem por base de incidência o rendimento bruto e não o rendimento líquido, sem contudo, quer em fase de procedimento administrativo, quer na ação arbitral, alegar e/ou identificar quaisquer despesas incorridas, não reúne as condições de procedência do pedido, por falta de preenchimento dos pressupostos de facto do direito que invoca.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), Clotilde Celorico Palma e Rita Guerra Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 14 de dezembro de 2023, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., doravante designado por “Requerente”, sociedade de direito alemão, com sede em ..., ..., Frankfurt, Alemanha, com o número de identificação fiscal português..., enquanto não residente sem estabelecimento estável em Portugal, e também ..., enquanto não residente sujeito a retenção na fonte a título definitivo em Portugal, veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral (“ppa”), nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º, 5.º, n.º 1 e n.º 3, alínea a) e 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

O Requerente pretende a declaração de ilegalidade e anulação parcial dos atos de **retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”)** que incidiram **sobre os juros auferidos de fonte portuguesa**, no período entre 1 de fevereiro de 2021 e 31 de dezembro de 2022, no valor global **de € 295.281,06**, e, bem assim, a anulação da “*decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa*” deduzida contra aqueles atos tributários. Peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do disposto nos artigos 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e 24.º, n.º 5 do RJAT.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 4 de outubro de 2023, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, do que foi notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD

designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 14 de dezembro de 2023.

Em 30 de janeiro de 2024, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”).

Por despacho deste Tribunal, de 1 de fevereiro de 2024, foi dispensada a prova testemunhal, uma vez que os factos indicados pelo Requerente para esse efeito, ou não são controvertidos, ou apenas são passíveis de prova por documentos (artigos 47.º a 57.º do ppa). Não tendo sido suscitada ou identificada matéria de exceção, dispensou-se, de igual modo, a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT), e fixou-se o prazo para a decisão até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

Ambas as Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas, facultativas.

Em 19 de fevereiro de 2024, o Requerente apresentou alegações e manteve o entendimento preconizado no ppa. A Requerida contra-alegou, em 20 de fevereiro de 2024, remetendo para a posição expressa na Resposta.

Por despacho de 5 de março de 2024 do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, a árbitro Dra. Maria Alexandra Mesquita foi substituída pela Dra. Rita Guerra Alves, na sequência de renúncia justificada da primeira, do que as Partes foram notificadas.

POSIÇÃO DO REQUERENTE

O Requerente discorda das retenções na fonte de IRC de que foi objeto.

Considera que o Código do IRC prevê um tratamento desigual e discriminatório entre as entidades residentes e não residentes, quanto à tributação dos juros auferidos, impondo uma carga fiscal mais elevada para as instituições financeiras não residentes.

Isto, na medida em que **os juros auferidos por entidades residentes não são objeto de retenção na fonte, sendo antes incluídos no lucro tributável do titular dos rendimentos, incidindo o imposto sobre os juros líquidos auferidos** [considerando os encargos relacionados com a obtenção desses mesmos juros e conexos com a atividade, ou seja, com a possibilidade de deduzir despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade e rendimentos em causa – v. artigo 97.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC], ao passo que **as entidades não residentes são tributadas sobre os juros ilíquidos, i.e.**, sem possibilidade de dedução de despesas, por via de retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 25% [v. artigo 87.º, n.º 4 e artigo 94.º, n.º 3, alínea b) e n.º 5 do mesmo Código], taxa que, no caso vertente, é reduzida para 15% em resultado da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (“CDT”) celebrada entre Portugal e a Alemanha (Lei n.º 12/82, de 3 de junho).

O Requerente argumenta que este tratamento discriminatório é vedado pelas liberdades fundamentais consagradas no direito europeu e consubstancia uma violação da liberdade de prestação de serviços e da liberdade de circulação de capitais, conforme previsto nos artigos 56.º e 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”). Em consequência, infringe também o disposto no artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

Invoca que esta discriminação tem sido reconhecida, quer pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, no Acórdão, de 13 de julho de 2016, proferido no processo C-18/15, *Brisal*, quer pelos Tribunais portugueses, incluindo em processos intentados pelo próprio Requerente, referentes a outros períodos de tributação (v. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de março de 2017, processo n.º 0298/13, e Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 8/21.2BALSB¹, na sequência das decisões arbitrais nos

¹ A jurisprudência dos Tribunais superiores portugueses está disponível em disponível em www.dgsi.pt.

processos 535/2019-T e 744/2019-T)².

Subsidiariamente, caso se entenda que subsiste alguma dúvida sobre a interpretação dos artigos 56.º e 63.º do TFUE e sobre a (des)conformidade da legislação interna portuguesa com estes preceitos, o Requerente solicita o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º do TFUE.

O Requerente conclui pela anulação “parcial” dos atos de retenção na fonte sindicados, por violação do direito da União Europeia e da Constituição, com as legais consequências, incluindo juros indemnizatórios a pagar pela Requerida.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Segundo a Requerida, embora, tanto no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de março de 2017, processo n.º 0298/13, como no Acórdão de uniformização de jurisprudência desse Tribunal, de 29 de maio de 2022, processo n.º 8/21.2BALSb, se declare que as instituições financeiras não residentes devem ser tratadas da mesma maneira que as instituições residentes, ou seja, no sentido de que têm o direito de apresentar, perante a AT, as despesas conexas com a obtenção dos rendimentos (juros) e de as deduzir, sendo tributadas em Portugal apenas pelo valor líquido, o Requerente não o fez, limitando-se a solicitar de forma genérica a tributação dos juros pelo valor líquido, sem qualquer invocação ou documentação de despesas incorridas, carecendo de prova a efetividade das mesmas e da sua relação com os rendimentos em causa.

Salienta, neste âmbito, que nem em sede de procedimento de reclamação graciosa diretamente intentada contra os atos de retenção na fonte ora controvertidos, nem na presente ação, o Requerente juntou qualquer comprovativo de despesas incorridas, nem um.

Sublinha a Requerida que a análise e (re)cálculo do valor dos juros “líquidos” só é

² O Requerente refere ainda uma decisão arbitral mais recente: 580/2022-T.

possível se o Requerente entregar oportunamente os referidos documentos, comprovando a existência dos alegados encargos necessários para a obtenção dos juros que estejam direta e exclusivamente relacionados com os referidos rendimentos obtidos em território português. A AT não pode efetuar a tributação pelo valor líquido, quando não tem forma de saber quais as despesas suportadas relativas aos rendimentos cuja retenção na fonte está aqui em discussão. Essa prova competiria ao Requerente e não foi apresentada.

Acrescenta a Requerida que, concedendo que aos residentes é permitida a dedução de alguns encargos, as taxas internas aplicáveis previstas nos artigos 87.º e 87.º-A do Código do IRC, *i.e.*, a taxa geral de 21% a que acresce a taxa progressiva da derrama estadual até 9%, são muito superiores à aplicável aos não residentes, nomeadamente as taxas reduzidas estabelecidas nas CDT's (no presente caso de 15%), sendo ainda possível a estes eliminar a dupla tributação no seu Estado de residência através do mecanismo do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Conclui que os atos de retenção na fonte de IRC relativos aos períodos de fevereiro de 2021 a dezembro de 2022 devem ser mantidos, não se reconhecendo o direito a quaisquer juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação de atos de retenção na fonte de IRC (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

É admissível a cumulação de pedidos relativos a diferentes atos e anos, tendo em conta que estão em discussão as mesmas circunstâncias de facto (pagamento de juros a instituição financeira não residente) e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (v. artigo 3.º, n.º 1 do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT, contado da formação da presunção de indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida contra os atos tributários impugnados, ocorrida em 7 de julho de 2023³, tendo a ação arbitral dado entrada em 2 de outubro de 2023.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas, assistindo ao substituído o direito de ação, nos termos do disposto nos artigos 20.º e 65.º da LGT e 9.º e 132.º do CPPT, e encontram-se regularmente representadas (v. 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).

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** A..., aqui Requerente, é uma instituição financeira com sede na Alemanha que não possui estabelecimento estável em território português – cf. provado por acordo.
- B.** O Requerente está legalmente autorizado a desenvolver a atividade bancária e a prestar serviços de natureza financeira na União Europeia, em regime de livre prestação de serviços – cf. provado por acordo.
- C.** O Requerente obteve como entidade não residente, sem estabelecimento estável em território português, o número de pessoa coletiva ..., nomeadamente para efeitos de

³ A Reclamação Graciosa foi apresentada em 7 de março de 2023, pelo que, após o prazo de quatro meses previsto no artigo 57.º, n.ºs 1 e 5 da LGT, se presumiu indeferida em 7 de julho de 2023.

liquidação de Imposto do Selo, bem como, enquanto entidade não residente sujeita a retenção na fonte a título definitivo, o número de identificação fiscal ..., nomeadamente, para efeitos de retenção na fonte, o qual, em princípio, é utilizado pela totalidade dos seus clientes para efeitos de cumprimento das obrigações declarativas – cf. provado por acordo.

- D.** No decurso da sua atividade e no âmbito do processo de reestruturação do Grupo B..., o Requerente adquiriu, no dia 13 de maio de 2016, um portefólio de créditos ao C... AG, o qual passou a gerar na sua esfera rendimentos de juros de fonte portuguesa associados a esse portefólio – cf. Documento 3.
- E.** No período compreendido entre 1 de fevereiro de 2021 e 31 de dezembro de 2022, o Requerente auferiu juros no montante total (bruto) de € **1.968.540,38** (€ 946.427,47 [2021] + € 1.022.112,91 [2022]), relativamente ao qual foram efetuadas retenções na fonte, a título definitivo, no montante total de € **295.281,06** (€ 141.964,12 [2021] + € 153.316,94 [2022]) – cf. Documento 4.
- F.** Estas retenções derivaram da aplicação da taxa reduzida de 15% aos juros recebidos, ao abrigo do disposto no artigo 11.º, n.º 2, alínea b) da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (“CDT”) celebrada entre Portugal e a Alemanha (Lei n.º 12/82, de 3 de junho), nos termos *infra* discriminados – cf. Documento 4:

Mutuário	Ano	Valor de juros €	Retenção na fonte – 15%
D...– Soc. Imobiliária, Lda.	2021	573.044,92	85.956,74
E..., S.A.	2021	373.382,55	56.007,38
Subtotal (€)		946.427,47	141.964,12
D..., Lda.	2022	513.865,12	77.079,77
E..., S.A.	2022	508.247,79	76.237,17
Subtotal (€)		1.022.112,91	153.316,94

Total (€)		1.968.540,38	295.281,06
------------------	--	---------------------	-------------------

- G.** Discordando das retenções na fonte de IRC acima identificadas, por entender que essa tributação viola os artigos 56.º e 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) e, em consequência, o artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), o Requerente apresentou, em 7 de março de 2023, Reclamação Graciosa – cf. Documentos 1 e 2.
- H.** O Requerente solicita na Reclamação Graciosa o reembolso das retenções na fonte sofridas, apelando aos mesmos fundamentos desta ação arbitral. Expressa a sua divergência em relação a essas retenções sobre os juros auferidos de fonte portuguesa, que, em seu entender não devem incidir sobre o montante bruto dos juros, mas sobre o seu montante líquido (ou seja, subtraído das despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade em questão), à luz do direito da União Europeia e da jurisprudência sobre esta temática. O Requerente não invocou, contudo, despesas de qualquer natureza que tenha incorrido para a obtenção de juros de fonte portuguesa, nem indicou meios de prova para esse efeito – cf. Documento 1 e PA.
- I.** Até ao momento, o Requerente não foi notificado da decisão sobre a referida Reclamação Graciosa – cf. provado por acordo.
- J.** Mantendo a discordância em relação às retenções na fonte de IRC efetuadas, entre 1 de fevereiro de 2021 e 31 de dezembro de 2022, sobre juros de fonte portuguesa, e atenta a não decisão, no prazo legal de quatro meses, da Reclamação Graciosa que contra as mesmas foi deduzida, o Requerente apresentou no CAAD, em 2 de outubro de 2023, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral na origem da presente ação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

Não existem factos alegados com relevância para a apreciação da causa que devam considerar-se não provados.

IV. DO MÉRITO

1. ENQUADRAMENTO JURÍDICO-FISCAL

A questão de direito a decidir nesta ação reside em saber se a uma instituição financeira não residente, como o Requerente, assiste o direito a ser tratada da mesma maneira que as instituições residentes, em relação à possibilidade de, no apuramento da base de incidência de IRC, deduzir as despesas incorridas em conexão com os rendimentos financeiros obtidos de fonte portuguesa, sendo tributada por retenção na fonte apenas pelo rendimento [juro] líquido.

Esta matéria foi oportunamente apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo que acionou, no âmbito do processo n.º 0298/13⁴, o mecanismo de reenvio prejudicial para o

⁴ Cujo Acórdão final data de 8 de março de 2017.

Tribunal de Justiça, que se pronunciou no Acórdão de 13 de julho de 2016, processo C-18/15, *Brisal*.

O Tribunal de Justiça começa por se pronunciar sobre uma outra questão, preliminar, que consiste em saber se o facto de as instituições financeiras residentes estarem dispensadas de retenção na fonte e de as não residentes não beneficiarem dessa dispensa viola a liberdade de prestação de serviços (v. artigo 56.º do TFUE).

Em linha com as Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott, o Tribunal de Justiça conclui que, neste ponto, a legislação portuguesa não infringe o direito da União Europeia, pois, mesmo que se considerasse que a retenção na fonte constituía uma restrição à livre prestação de serviços, a mesma é justificada por razões imperiosas de interesse geral, como a necessidade de assegurar a eficácia da cobrança do imposto⁵, conquanto não seja desproporcionada, *i.e.*, “*não ultrapasse o necessário para alcançar o objetivo prosseguido*”.

Todavia, no que se refere à determinação da base de incidência da retenção na fonte, o Tribunal de Justiça entende que os prestadores residentes e os prestadores não residentes se encontram numa situação comparável⁶, pelo que o artigo 56.º do TFUE (anterior artigo 49.º CE) se opõe a uma legislação, como a portuguesa, que na tributação dos não residentes toma em conta os rendimentos ilíquidos sem dedução das despesas profissionais, enquanto os residentes são tributados pelos seus rendimentos líquidos, após dedução das despesas relacionadas com a atividade exercida⁷.

⁵ V. pontos 21 e 22 do Acórdão *Brisal* e 22 e 23 das Conclusões da Advogada-Geral, que refere também a circunstância de a situação do sujeito passivo residente e a do não residente não serem, para este efeito, objetivamente comparáveis.

⁶ V. ponto 23 do Acórdão *Brisal*, que convoca os Acórdãos do Tribunal de Justiça, C-234/01, *Gerritse*, de 12 de junho de 2003; C-346/04, *Conijin*, de 6 de julho de 2006; e C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, de 15 de fevereiro de 2007.

⁷ V. ponto 24 do Acórdão *Brisal*, que convoca os Acórdãos do Tribunal de Justiça, C-234/01 *Gerritse*, de 12 de junho de 2003; C-290/04, *FKP Scorpio*, de 3 de outubro de 2006; e C-345/04, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, de 15 de fevereiro de 2007.

Declara, ainda, que este entendimento é aplicável às prestações de serviços efetuadas por instituições financeiras, não havendo razão para serem tratadas de maneira diferente de outros domínios de atividade⁸.

Em relação à justificação dada, pelo Governo português, de que as instituições financeiras não residentes beneficiam de uma taxa de tributação mais favorável do que aquela que é aplicada às instituições financeiras residentes, o Tribunal de Justiça invoca a jurisprudência europeia consolidada, segundo a qual, um tratamento fiscal desfavorável contrário a uma liberdade fundamental não pode ser considerado compatível com o direito da União, pelo facto de existirem outros benefícios⁹.

Sobre a intenção de prevenir a dupla dedução das despesas profissionais e de garantir a eficácia de cobrança do imposto, o Tribunal de Justiça conclui que o Governo português não demonstrou esse risco, nem a necessidade do tratamento discriminatório¹⁰.

Salienta o Tribunal de Justiça:

“41 Com efeito, como observou a advogada-geral nos n.ºs 70 a 72 das suas conclusões, importa começar por sublinhar que o argumento, avançado pela República Portuguesa, segundo o qual a concessão aos sujeitos passivos parcialmente tributados da possibilidade de deduzirem as despesas profissionais diretamente relacionadas com as prestações efetuadas no território desse Estado-Membro ocasionaria um encargo administrativo para as autoridades tributárias nacionais também é válido, mutatis mutandis, para os sujeitos passivos integralmente tributados.

⁸ V. pontos 26 e 27 do Acórdão *Brisal*.

⁹ V. pontos 31 e 31 do Acórdão *Brisal*, com remissão para os processos C-233/09, *Dijkman*, de 1 de julho de 2019; e C-498/10, X, de 18 de outubro de 2012 (também em linha com a posição da Advogada-Geral).

¹⁰ V. pontos 38 a 40 do Acórdão *Brisal*. A necessidade é um dos três parâmetros do princípio da proporcionalidade, que, além desse, implica não só a adequação à concretização do objetivo, como, ainda, a justa medida, ou seja, que não se exceda o indispensável para o alcançar.

42 *Em seguida, o encargo administrativo suplementar que incumbe eventualmente ao destinatário do serviço quando tem de considerar as despesas profissionais cuja dedução o prestador reclama só existe num sistema que prevê que esta dedução deve ser efetuada antes da aplicação da retenção na fonte, podendo, portanto, ser evitado quando o prestador é autorizado a invocar o seu direito a dedução diretamente perante a Administração, uma vez o IRC cobrado. Nesse caso, o direito a dedução materializar-se-á num reembolso de uma parte do imposto retido na fonte.*

[...]

44 *Quanto ao terceiro aspeto do pedido de decisão prejudicial, concretamente, a maneira como devem ser determinadas as despesas profissionais diretamente associadas aos rendimentos de juros provenientes de um contrato de empréstimo financeiro como o que está em causa no processo principal, importa recordar que o Tribunal de Justiça declarou que um Estado-Membro que concede aos residentes a faculdade de deduzirem essas despesas não pode, em princípio, excluir a tomada em consideração dessas mesmas despesas para os não residentes (acórdão de 15 de fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, n.º 23).*

45 *Daqui resulta que, no que respeita à tomada em consideração das referidas despesas, os não residentes devem, em princípio, ser tratados da mesma maneira que os residentes e devem poder deduzir as despesas da mesma natureza que as que estes últimos são autorizados a deduzir.*

46 *Por outro lado, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, por despesas profissionais diretamente relacionadas com as receitas recebidas no Estado-Membro onde a atividade é exercida, há que entender as despesas causadas por essa atividade e, portanto, necessárias ao respetivo exercício (v., neste sentido, acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, n.º 30 e jurisprudência referida).*

[...]

50 [...] *nada impede as autoridades fiscais em causa de exigirem ao não residente as provas que considerarem necessárias para apreciar se os requisitos de dedutibilidade das despesas previstas pela legislação em questão estão preenchidos e, conseqüentemente, se há ou não que conceder a dedução solicitada (v., por analogia, acórdãos de 27 de janeiro de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, n.º 54, e de 26 de maio de 2016, Kohll e Kohll-Schlessler, C-300/15, EU:C:2016:361, n.º 56).*

51 *Neste contexto, importa constatar que o Governo português não deu nenhuma indicação a respeito das razões que poderiam obstar a que as autoridades tributárias nacionais tivessem em conta os elementos de prova fornecidos pelas instituições financeiras não residentes.*

52 *Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, a quem foi submetido o litígio no processo principal e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, determinar, no âmbito desse litígio, por um lado, quais as despesas declaradas pela KBC que podem ser consideradas despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão, nos termos da legislação nacional, e, por outro, qual a parte das despesas gerais que pode ser considerada diretamente relacionada com essa atividade (v., por analogia, acórdão de 15 de fevereiro de 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, n.º 26).”*

Em síntese, à luz da interpretação do Tribunal de Justiça, os sujeitos passivos têm o direito de declarar as despesas conexas com a atividade financeira geradora dos juros – sejam elas específicas ou gerais –, as quais devem ser deduzidas ao rendimento tributável do sujeito passivo, se forem diretamente relacionadas com aquela, podendo a Autoridade Tributária

solicitar prova pertinente que lhe permita “*verificar, de forma clara e precisa, a realidade e a natureza das despesas profissionais cuja dedução é solicitada*”¹¹.

Na sequência da decisão prejudicial relativa ao processo C-18/15, *Brisal*, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu o caso concreto que motivou o reenvio dispondo que o atual artigo 56.º do TFUE se opõe a uma legislação nacional, como a contida no Código do IRC, que tributa as instituições financeiras não-residentes pelos rendimentos de juros obtidos em Portugal sem lhes dar a possibilidade de deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade em questão, inviabilizando a tributação do rendimento líquido, ao passo que reconhece essa possibilidade às instituições financeiras residentes.

Para este efeito, aquele Supremo Tribunal determina que as instituições financeiras não-residentes devem ser tratadas da mesma maneira que as instituições residentes, o que significa terem o direito de apresentar, perante a administração tributária portuguesa, as aludidas despesas profissionais e de as deduzir. No entanto, não cabe aos tribunais a função de “*mecanismo ou aparelho primário de indagação oficiosa de eventuais despesas dedutíveis ou a função de recepção e selecção das despesas que as entidades não-residentes queiram apresentar e deduzir de forma a serem tributadas pelo rendimento líquido, sob pena de afronta do núcleo essencial da função administrativa-tributária*”.

2. ANÁLISE CONCRETA

Resulta do exposto que assiste ao Requerente, instituição financeira não residente (e sem estabelecimento estável) em Portugal, o direito a deduzir os encargos diretamente incorridos com a atividade geradora dos rendimentos de capitais [juros] auferidos de fonte portuguesa, sujeitos a tributação pelo mecanismo de retenção na fonte. Pois, se assim não fosse, estaríamos perante um tratamento discriminatório, *vis-à-vis* as instituições financeiras residentes, incompatível com o direito da União Europeia, por violar a liberdade de prestação

¹¹ V. pontos 49 e 50 do Acórdão *Brisal*.

de serviços prevista no artigo 56.º do TFUE, como declarado pelo Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos acima citados.

De assinalar, neste contexto, a irrelevância para o Tribunal de Justiça de considerações [invocadas pela AT] relativas ao facto de as taxas dos não residentes serem mais baixas do que as dos residentes, de serem diferentes as regras de tributação no país de residência, ou de haver a possibilidade de crédito de imposto a utilizar no Estado de residência.

Sobre a metodologia de dedução dos encargos, o Tribunal de Justiça, no ponto 42 do Acórdão proferido no processo C-18/15, *Brisal*, identifica o sistema de reembolso *a posteriori* como aquele que garante que as autoridades fiscais não suportem um encargo administrativo suplementar (em resposta ao argumento que foi utilizado pelo Governo português para tentar, sem sucesso, fazer prevalecer a retenção na fonte sobre o valor bruto líquido):

“[...] o encargo administrativo suplementar que incumbe eventualmente ao destinatário do serviço quando tem de considerar as despesas profissionais cuja dedução o prestador reclama só existe num sistema que prevê que esta dedução deve ser efetuada antes da aplicação da retenção na fonte, podendo, portanto, ser evitado quando o prestador é autorizado a invocar o seu direito a dedução diretamente perante a Administração, uma vez o IRC cobrado. Nesse caso, o direito a dedução materializar-se-á num reembolso de uma parte do imposto retido na fonte.”

Nestes termos, afigura-se que, para o Tribunal de Justiça, a observância do direito da União Europeia não postula que a dedução dos encargos, *i.e.*, a tributação pelo rendimento líquido, seja efetuada “à cabeça” pelo substituto tributário, no momento em que este efetua a retenção.

O que faz sentido por diversas razões. Desde logo, porque o substituto não tem de saber e, porventura, nem deverá saber, nomeadamente por razões de confidencialidade e de proteção

do negócio do seu prestador, o valor dos encargos que este suportou para lhe prestar o serviço (neste caso, serviço financeiro).

Da interpretação do Tribunal de Justiça parece não resultar, pois, que a retenção na fonte não possa ser efetuada inicialmente pelo valor do rendimento bruto, conquanto seja concedida aos sujeitos passivos não residentes a possibilidade de apresentarem as suas despesas junto da AT e de, mediante a sua comprovação (da efetividade das despesas e da conexão à atividade/rendimento em causa), serem tributados pelo valor líquido deduzido dessas despesas.

Seja em momento contemporâneo ao da retenção, seja em momento posterior, para que as instituições financeiras não residentes deduzam as despesas conexas com a obtenção dos rendimentos de capitais de fonte portuguesa devem poder identificá-las e comprová-las junto da AT. Só assim a AT pode exercer as suas competências e verificar e confirmar as condições necessárias para a sua consideração como gasto associado ao rendimento em causa. Neste ponto, o Tribunal de Justiça esclarece que *“nada impede as autoridades fiscais em causa de exigirem ao não residente as provas que considerarem necessárias para apreciar se os requisitos de dedutibilidade das despesas previstas pela legislação em questão estão preenchidos e, conseqüentemente, se há ou não que conceder a dedução solicitada”*¹².

Na situação em exame, o Requerente dirigiu-se à AT e através do procedimento de Reclamação Graciosa invocando o seu direito a ser tributado pelo rendimento líquido.

Porém, de forma surpreendente, não alega a existência de quaisquer despesas. Como diz a Requerida, nem uma.

Ou seja, o Requerente é totalmente omissos na indicação de quaisquer despesas que tenha incorrido e, bem assim, da sua natureza, da conexão com os rendimentos de capitais de fonte portuguesa e do respetivo valor. Esta omissão verifica-se *ab initio* no procedimento de

¹² V. pontos 48 e 49 do Acórdão *Brisal*.

Reclamação Graciosa e continua na presente ação arbitral. Ou seja, o Requerente não alega pressupostos de facto que fundamentem o seu pedido.

Note-se que não se trata de uma questão de quantificação e/ou prova das despesas, que este Tribunal Arbitral possa relegar para acertamento posterior da AT, em sede de execução do presente julgado (v. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de março de 2017, proferido no processo n.º 0298/13, no sentido de que os tribunais não podem assumir a função “*de indagação oficiosa de eventuais despesas dedutíveis ou a função de recepção e selecção das despesas que as entidades não-residentes queiram apresentar e deduzir [...] sob pena de afronta do núcleo essencial da função administrativa-tributária*”).

Estamos, antes, perante a total ausência da alegação de factos essenciais integrantes da causa de pedir que alicercem a pretensão do Requerente: a ocorrência de despesas.

Interessa notar que este entendimento não colide com o facto de não caber nas competências jurisdicionais do Tribunal Arbitral (e dos Tribunais em geral) o apuramento, em primeira linha¹³, do *quantum* das despesas relevantes das entidades não-residentes. Esse cômputo caberá sempre, por força do princípio da separação de poderes, à Requerida. No entanto, tal entendimento não dispensa o Requerente de alegar a existência de despesas dedutíveis. O Tribunal não pode anular um ato tributário (de retenção na fonte) “em abstrato”, quando não há quaisquer factos (despesas) alegados que indiciem que o rendimento bruto é distinto do rendimento líquido. Este ónus, não pode deixar de pertencer a quem invoque um direito, como resulta do disposto no artigo 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º do Código Civil.

À face do exposto, a pretensão do Requerente é de improceder.

Uma outra questão que se levanta em relação a esta matéria é a relativa à anulação dos atos de retenção na fonte que enfermem da mencionada ilegalidade, por incompatibilidade com

¹³ Podendo, no entanto, o apuramento efetuado pela AT ser revisto e anulado (no todo ou em parte) se, numa segunda análise e em fase contenciosa, o Tribunal identificar erro nos pressupostos na avaliação primária daquela.

o direito da União Europeia. A decisão arbitral proferida no processo 535/2019-T, de 16 de abril de 2020, pugnou pela anulação meramente parcial dos atos tributários, ao passo que a do processo 744/2019-T, de 9 de dezembro de 2020, decidiu pela anulação total dos atos, em ambos os casos tendo o Requerente como Parte (trata-se de processos referentes a períodos de tributação distintos), que, face à divergência, apresentou recurso para uniformização de jurisprudência.

No Acórdão de uniformização de jurisprudência, de 29 de maio de 2022, proferido no processo n.º 8/21.2BALS, o Supremo Tribunal Administrativo (Pleno) adotou o entendimento de que as “*retenções liberatórias na fonte relativas a rendimentos de capitais auferidos por não residentes, declaradas ilegais por desconformidade ao Direito Europeu, por não incidirem sobre os rendimentos líquidos, mas apenas sobre os rendimentos brutos, só podem ser objeto de anulação integral.*”

O Requerente, apesar de espelhar o desenvolvimento da jurisprudência nos moldes descritos, *i.e.*, no sentido de que não é admissível a reforma (parcial) dos atos de retenção na fonte¹⁴, sendo os mesmos somente passíveis de anulação integral, com futura (eventual) reedição pela AT já tendo em conta os rendimentos líquidos, acaba por peticionar a anulação parcial dos atos, contra o seu próprio entendimento. Esta imperfeição do petitório, que este Tribunal atribui a lapso do Requerente, é colmatável oficiosamente pela leitura do ppa e dos seus fundamentos, que militam no sentido da anulação total. No entanto, como se viu *supra*, não é de considerar procedente o pedido do Requerente.

Nos mesmos moldes, é de suprir *ex officio* o pedido da Requerida, que vem requerer, em primeira linha, a absolvição da instância, apesar de não suscitar qualquer questão prévia, pelo que este Tribunal considera tratar-se de lapso material.

¹⁴ Sem prejuízo de a solução que se afigura mais correta ser a defendida pelo Conselheiro Aníbal Ferraz em voto de vencido e por Carla Castelo Trindade, em declaração de voto fundamentada (v. decisão arbitral 744/2019-T). No entanto, por razões de segurança jurídica e de igualdade de tratamento, o Tribunal Arbitral deve valorar a interpretação e aplicação uniformes do direito efetuada por aquele Supremo Tribunal, que deve ser transversal a todos os casos que mereçam tratamento análogo (v. artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil).

Em relação ao pedido de reenvio prejudicial do Requerente, deduzido “a título subsidiário”, o mesmo é desnecessário, em virtude da jurisprudência do Tribunal de Justiça acima citada que aclara de forma cabal as dúvidas interpretativas suscitadas sobre a (des)conformidade ao direito da União Europeia.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – v. artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

* * *

Em síntese e à face do exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações de IRC por retenção na fonte impugnadas (e, bem assim, do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa), com a consequente manutenção de tais atos, não havendo, de igual modo, lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, por não se constatar o pressuposto de pagamento indevido da prestação tributária previsto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar a ação improcedente *in totum*.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **295.281,06**, indicado pelo Requerente, respeitante ao montante das retenções na fonte de IRC (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, 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.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **5.202,00** (cinco mil e duzentos e dois euros), a suportar integralmente pelo Requerente, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Lisboa, 26 de março de 2024

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins, Relatora

Clotilde Celorico Palma

Rita Guerra Alves