

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 815/2023-T

Tema: Organismos de Investimento Coletivo. IRC. Retenção na fonte. Estatuto dos Benefícios Fiscais. Direito da União Europeia.

SUMÁRIO:

- I.** A interpretação do Tribunal de Justiça sobre o direito da União Europeia é vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais, com a necessária desaplicação do direito interno em caso de desconformidade com aquele.
- II.** A legislação portuguesa de IRC, ao tributar por retenção na fonte dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal a Organismos de Investimento Coletivo constituídos ao abrigo da legislação de outro Estado Membro, ao mesmo tempo que permite aos Organismos de Investimento Coletivo equiparáveis constituídos ao abrigo da legislação nacional beneficiar, em idêntica situação, de isenção dessa retenção na fonte, não é compatível com o direito da União Europeia, por violação da liberdade fundamental de circulação de capitais consagrada no artigo 63.º do TFUE, conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça no processo C-545/19, com Acórdão de 17 de março de 2022.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Prof.^a Doutora Carla Castelo Trindade (Presidente), Dr. Francisco Melo e Dr. António Alberto Franco (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., organismo de investimento coletivo ("OIC") constituído e a operar na República Francesa sob supervisão da Autorité des Marchés Financiers, contribuinte fiscal português n.º ... e contribuinte fiscal francês n.º ..., com sede em ..., ... Paris, em França, representada pela sua entidade gestora B... S.A., com sede em ..., ... Paris, em França (doravante "Requerente") apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral ("PPA"), ao abrigo do disposto nos artigos 57.º, n.os 1 e 5, e 95.º, n.º 2, alínea d), da Lei Geral Tributária ("LGT"), 97.º, n.º 1, alínea a), 99.º, alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), 137.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("CIRC"), 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos indeferimentos tácitos da reclamação graciosa e do pedido de revisão oficiosa por si apresentados a 21 de Abril de 2023 e, bem assim, das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") por retenção na fonte ocorridas nos anos de 2019, 2020 e 2021, aquando da colocação à disposição do Requerente de dividendos decorrentes de participações detidas em sociedades residentes em território português.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral feito em 16 de novembro de 2023 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira ("AT" ou "Requerida").

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 11 de janeiro de 2024, não tendo manifestado vontade de

recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 30 de janeiro de 2024, sendo que no dia 2 de fevereiro de 2024 foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta.

5. Em 8 de março de 2024, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo, defendendo-se por exceção e por impugnação e requerendo a sua absolvição da instância.

6. Nessa mesma data, o Tribunal Arbitral notificou o Requerente para, querendo, se pronunciar no prazo de 10 dias sobre a matéria de exceção suscitada pela AT.

7. Em 18 de março de 2024, o Requerente veio pronunciar-se sobre a matéria de exceção suscitada pela AT na resposta apresentada.

8. Por despacho de 25 de abril de 2024, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, remetendo para a decisão final a apreciação da matéria de exceção. O Tribunal Arbitral notificou as Partes para de modo simultâneo apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias. Mais informou as Partes de que a decisão final seria proferida até ao dia 30 de julho de 2024.

9. Apenas a Requerida apresentou alegações escritas, em 14 de maio de 2024, onde reafirmou a posição já anteriormente expressa.

10. Em 15 de maio de 2024, o Requerente veio, ao abrigo do princípio do contraditório, pronunciar-se sobre a matéria que, no seu entender, foi invocada nestes autos pela primeira vez pela AT nas suas alegações.

A posição e os fundamentos do Requerente

11. O Requerente para fundamentar o pedido alega, em síntese, o seguinte:

a) O Requerente é um OIC constituído sob a forma de fond commun de placement e a operar na República Francesa sob supervisão da Autorité des Marchés Financiers, com sede em..., ... Paris, em França, ao abrigo da Loi n.º 2010-1249 du 22 octobre 2010, de régulation bancaire et financière, que transpõe para a ordem jurídica francesa a Diretiva 2009/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de julho de 2009, que coordena as disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes a alguns OIC.

b) Tendo sido constituído e operando ao abrigo da Diretiva 2009/65/CE, o Requerente cumpre no seu Estado de residência e constituição exigências equivalentes às estabelecidas na legislação portuguesa que regula a atividade dos OIC, também em transposição da referida Diretiva – i.e., a Lei n.º 16/2015, de 24 de fevereiro.

c) O Requerente é administrado pela sociedade B... S.A., entidade igualmente com residência em França, em ..., ... Paris, em França, nos termos e para os efeitos do artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital entre a República Portuguesa e a República Francesa ("CEDT Portugal/França").

d) Em abril e dezembro de 2019, o Requerente auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais com residência fiscal em território português, no montante total de EUR 213.016,78, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória, nos seguintes termos:

Valores em EUR

| ENTIDADE | DATA | DIVIDENDO BRUTO | RETENÇÃO NA FONTE | DIVIDENDO LÍQUIDO |
|----------------|------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| C... | 30-04-2019 | 145.955,94 | 36.488,98 | 109.466,96 |
| C... | 19-12-2019 | 67.060,84 | 16.765,21 | 50.295,63 |
| TOTAIS: | | 213.016,78 | 53.254,19 | 159.762,59 |

e) Em maio e julho de 2020, o Requerente auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais com residência fiscal em território português, no montante total de EUR 901.261,14, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória, nos seguintes termos:

Valores em EUR

| ENTIDADE | DATA | DIVIDENDO BRUTO | RETENÇÃO NA FONTE | DIVIDENDO LÍQUIDO |
|----------------|------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| D... | 15-05-2020 | 755.308,20 | 188.827,05 | 566.481,15 |
| C... | 20-07-2020 | 145.955,94 | 36.488,98 | 109.466,96 |
| TOTAIS: | | 901.264,14 | 225.316,03 | 675.948,11 |

f) Em maio, julho e dezembro de 2021, o Requerente auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais com residência fiscal em território português, no montante total de EUR 1.259.281,23, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória, nos seguintes termos:

Valores em EUR

| ENTIDADE | DATA | DIVIDENDO BRUTO | RETENÇÃO NA FONTE | DIVIDENDO LÍQUIDO |
|----------------|------------|---------------------|-------------------|-------------------|
| C... | 17-05-2021 | 145.955,94 | 36.488,99 | 109.466,95 |
| D... SGPS | 20-05-2021 | 771.388,25 | 192.847,06 | 578.541,19 |
| | 20-07-2021 | 274.876,20 | 68.719,05 | 206.157,15 |
| C... | 22-12-2021 | 67.060,84 | 16.765,21 | 50.295,63 |
| TOTAIS: | | 1.259.281,23 | 314.821,31 | 944.460,32 |

g) O Requerente considera ilegal a tributação em sede de IRC por si suportada, efetuada por retenção na fonte liberatória sobre os dividendos de fonte portuguesa acima referidos, auferidos pelo Requerente em 2019, 2020 e 2021.

h) O Requerente sustenta o seu entendimento no facto de apenas ter suportado a referida tributação em sede de IRC por se tratar de um OIC não residente em Portugal, não obstante ter sido constituído e operar na República Francesa em condições equivalentes aos OIC residentes em Portugal, cumprindo as exigências da Diretiva 2009/65/CE.

i) Ou seja: um OIC residente em Portugal, constituído e a operar em condições equivalentes ao Requerente, estaria isento de tributação em sede de IRC sobre tais rendimentos, de acordo com o artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF.

j) Face ao teor literal do artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF, o regime em referência não é aplicável aos dividendos de fonte portuguesa auferidos por OIC não residentes em Portugal, ainda que constituídos e a operar noutro Estado-Membro de acordo com a Diretiva 2009/65/CE, ou seja, em condições equivalentes às aplicáveis aos OIC residentes em Portugal.

k) Isto é, apenas os OIC constituídos e a operar ao abrigo da lei portuguesa são elegíveis para os benefícios fiscais previstos no artigo 22.º do EBF, não obstante os OIC constituídos e a operar noutros Estados-Membros da União Europeia cumprirem condições equivalentes às previstas na lei nacional, ao abrigo do regime decorrente da Diretiva 2009/65/CE.

l) Neste contexto, nos termos dos artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n.ºs 1, alínea c), 3, alínea b), e 5, e 87.º, n.º 4, do CIRC, os dividendos de fonte portuguesa pagos a OIC estabelecidos noutros Estados-Membros são tributados em sede de IRC, mediante retenção na fonte liberatória à taxa de 25%, a qual poderá ser reduzida ao abrigo de convenções para evitar a dupla tributação celebradas pelo Estado português.

m) Do regime supra exposto constata-se existir uma diferença de tratamento dos OIC, constituídos e a operar ao abrigo da Diretiva 2009/65/CE, residentes em Portugal, por comparação com os OIC não residentes em Portugal, constituídos e a operar ao abrigo da Diretiva 2009/65/CE, na medida em que os dividendos de fonte portuguesa pagos aos primeiros não são sujeitos a retenção na fonte nem tributados em sede de IRC, ao passo que os dividendos de fonte portuguesa pagos a OIC não residentes são tributados em sede de IRC mediante retenção na fonte liberatória.

n) Como tal, o tratamento discriminatório operado pelos artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n.ºs 1, alínea c), 3, alínea b), e 5, 87.º, n.º 4, do CIRC e 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF, encontra-se em violação do TFUE, ao constituir uma restrição às liberdades fundamentais e, consequentemente,

do artigo 8.º, n.º 4, da CRP, por violação do primado do Direito Comunitário sobre o Direito interno, facto que deverá determinar anulação das liquidações de IRC por retenção na fonte acima identificadas e a consequente restituição do imposto indevidamente liquidado ao ora Requerente.

o) O Requerente entende que as liberdades fundamentais previstas no TFUE se opõem à aplicação do regime resultante dos artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n.os 1, alínea c), 3, alínea b), e 5, 87.º, n.º 4, do CIRC e 22.º, n.os 1, 3 e 10, do EBF, do qual resulta a tributação, por retenção na fonte, dos dividendos pagos por uma sociedade portuguesa a um OIC constituído e a operar ao abrigo da Diretiva 2009/65/CE, residente em França (no caso, o Requerente), na medida em que não existe qualquer tributação sobre os dividendos pagos, nas mesmas condições, a um hipotético OIC com residência em Portugal, também constituído e a operar ao abrigo da Diretiva 2009/65/CE, e colocado quanto ao mais numa situação análoga à do Requerente.

p) De acordo com as regras e princípios de Direito da União Europeia que prevalecem sobre a legislação nacional, nas situações como a ora em análise, impende sobre o Estado Português a obrigação de, no âmbito do exercício da sua soberania tributária sobre os dividendos auferidos pelo Requerente, tratar os mesmos de modo equiparável aos dividendos auferidos por um OIC acionista residente em situação análoga – ou seja, de não discriminar entre OIC acionistas residentes e não residentes.

q) Essa obrigação de não discriminar implica, necessariamente, que também os benefícios ou vantagens de natureza fiscal atribuídos a residentes devam ser concedidos, nas mesmas condições, a não residentes.

r) O Estado português não pode justificar a discriminação em referência com a necessidade de garantir a eficácia de controlos administrativos na medida em que nem sequer concede aos OIC não residentes a possibilidade de comprovarem que cumprem, no seu Estado-Membro de residência, exigências equivalentes às previstas na legislação portuguesa.

s) O Estado português não pode justificar a discriminação em referência com a necessidade de evitar a fraude e a evasão fiscal ou de garantir a eficácia de controlos administrativos na medida em que tal resultaria numa presunção inilidível, e como tal contrária ao princípio da proporcionalidade, do carácter artificioso das operações em causa e do

incumprimento por parte do Requerente, no seu Estado de residência, de exigências equivalentes às previstas na legislação portuguesa.

t) A atribuição de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, decorre de ser imputável aos Serviços a ilegalidade da liquidação em causa, integrando para este efeito o substituto tributário os Serviços da Administração Tributária.

u) Caso assim se não entendesse, constituindo a substituição tributária o regime regra de tributação em sede de IRC das entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território nacional, constata-se que estes contribuintes, no plano ressarcitório, encontrar-se-iam numa posição de desvantagem injustificada em relação aos contribuintes residentes, sujeitos a um regime-regra de autoliquidação (em sede de IRC).

v) Com efeito, se às entidades não residentes fosse aplicável o regime de autoliquidação de IRC, o Requerente não teria suportado o montante indevidamente retido na fonte, pelo que o mesmo só poderia advir de liquidação adicional de imposto emitida pela Administração Tributária, a qual, uma vez julgada ilegal, daria indubitavelmente lugar, na esfera da Requerente, ao direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, e 100.º da LGT, a partir do pagamento indevido do imposto, nos termos do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT.

w) Tudo ponderado, com a anulação de atos de retenção na fonte ilegais com fundamento na violação do artigo 63.º do TFUE, necessariamente serão devidos juros indemnizatórios desde a data da entrega da prestação tributária, sob pena de o regime previsto nos artigos 43.º, n.º 1, 100.º da LGT, e 61.º, n.º 5, do CPPT, ser incompatível com os princípios do primado e da efetividade do Direito da União e da cooperação, previsto no artigo 4 § do Tratado da União Europeia (“TUE”), e, bem assim, no tratamento discriminatório dos contribuintes não residentes que, no exercício da sua livre circulação de capitais, obtêm rendimentos de capitais de fonte portuguesa, sujeitos a retenção na fonte contrária ao Direito da União, na medida em que não permitiriam uma tutela ressarcitória plena do contribuinte que, em violação do Direito da União, se viu privado de determinada quantia pecuniária, indevidamente entregue junto dos cofres do Estado a título de imposto.

x) Sem conceder e por mero dever de patrocínio, caso se suscitem dúvidas de que, com a anulação dos atos tributários de retenção na fonte objeto da reclamação graciosa n.º ...2023..., o Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data das retenções na fonte sub iudice,

e estando em causa uma questão de interpretação de Direito da União Europeia que assume decisiva relevância para a questão sub judice, deverá suspender-se a presente instância e submeter-se a interpretação das normas em referência ao Tribunal de Justiça da União Europeia, competente para decidir a título prejudicial sobre a interpretação do Direito Comunitário, ao abrigo do disposto no artigo 267.º do TFUE, devendo, nesse caso, esse Douto Tribunal Arbitral convidar as partes para se pronunciarem sobre a questão prejudicial a colocar perante o Tribunal de Justiça da União Europeia.

y) Face ao exposto, necessariamente se conclui que, não tendo o imposto em referência sido autoliquidado pelo Requerente, mas objeto de retenções na fonte efetuadas por entidade terceira (na qualidade de substituto tributário) no interesse da Administração Tributária, o erro na prolação de tais liquidações terá de ser imputável «aos serviços», nos termos e para os efeitos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

z) Termos em que se conclui que tendo o Requerente efetuado o pagamento através do mecanismo da retenção na fonte das liquidações de IRC objeto da reclamação graciosa n.º ...2023..., em crise nos presentes autos, terá direito ao pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT.

aa) Tendo o Requerente efetuado o pagamento das liquidações de IRC em crise referentes aos anos de 2019 e 2020 através do mecanismo da retenção na fonte, terá direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea d), da LGT, a computar sobre o montante de EUR 278.570,22, na medida em que a revisão dos atos tributários em referência se efetuar mais de um ano após o pedido da Requerente.

A posição e os fundamentos da Requerida

12. Na resposta apresentada nestes autos, alega a Requerida, em síntese e no essencial, o seguinte:

a) Relativamente ao pedido de revisão oficiosa, constata-se que a requerente – na qualidade de substituído tributário, pede que o Tribunal Arbitral aprecie, pela primeira vez, as retenções

na fonte efetuadas pelo substituto tributário sem que tenha desencadeado procedimento de reclamação graciosa nos termos do art. 132º do CPPT.

b) Situação esta que está fora da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

c) Ainda para mais quando a Requerente não recorreu, em tempo, à reclamação graciosa prevista no referido art. 132º do CPPT, deixando, desse modo, precluir o prazo de 2 anos aí previsto.

d) Ora, o procedimento administrativo de revisão oficiosa não pode substituir a reclamação graciosa prevista no art. 132º do CPPT, ainda para mais quando o recurso ao mesmo é feito para além do prazo de 2 anos previsto no nº 1 de tal artigo.

e) Como se conclui na decisão arbitral proferida no Processo 382/2019-T: “O RJAT contém uma previsão ampla de arbitragem em matéria tributária que, todavia, não tem operacionalidade imediata, uma vez que fica condicionada à vinculação da AT. Tal vinculação traduz-se numa reserva da Administração – representada pelos Ministros das Finanças e da Justiça – e que é objeto de uma limitação concreta, por via de exceções expressamente identificadas. Entre elas, as pretensões tendentes à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta, que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do CPPT. Atenta a natureza voluntária e convencional da arbitragem, o intérprete não pode ampliar o objeto fixado pelo legislador no que concerne à vinculação da AT aos tribunais arbitrais.”.

f) Como também se referiu no Ac. Arbitral de 09-11-2012 – Proc. 51/2012: “considerando a natureza voluntária da arbitragem ... a interpretação da vinculação da AT não poderá, em caso algum, traduzir-se numa restrição da esfera de liberdade da AT, enquanto parte, de estabelecer os limites da sua vinculação. Só não seria assim, se a sua posição implicasse a frustração total do objetivo pretendido com a instituição da arbitragem tributária, o que não é o caso”. Acrescentando que “o Tribunal não se pronuncia sobre a construção doutrinária em que assenta a equiparação do procedimento de revisão oficiosa, por iniciativa do contribuinte, ao procedimento de reclamação graciosa, para efeitos de impugnação judicial. Simplesmente entende que do princípio da consagração do procedimento arbitral enquanto meio de resolução de litígios fiscais alternativo ao processo de impugnação judicial, não decorre automaticamente

a extensão da vinculação da AT a todas as situações em que, doutrinária e/ou jurisprudencialmente for considerada admissível essa impugnação. Em suma, o âmbito da vinculação da AT circunscreve-se aos termos em que se encontra expressa na Portaria n.º 112-A/2011, que, no caso sub judicio, é o regime previsto no artigo 132º CPPT, que exige reclamação graciosa prévia, ainda que, para efeitos da impugnabilidade do ato, a doutrina prevalente e determinada corrente dos tribunais judiciais tributários possa admitir em alternativa a revisão oficiosa prévia. Com efeito, a equiparação dos tribunais arbitrais tributários àqueles está limitada pela natureza voluntária da adesão da AT à jurisdição arbitral”.

g) Onde, in casu, não tendo o pedido de anulação das retenções na fonte sido precedido, em prazo, de reclamação graciosa necessária, o Tribunal Arbitral carece de competência para apreciar sobre a (i)legalidade das mesmas, ainda que a requerente tenha apresentado um pedido de revisão oficiosa no prazo de 4 anos.

h) Ainda que assim não se entenda, sem conceder, mantém-se a impossibilidade, por incompetência material, do Tribunal Arbitral para o conhecimento in casu, da (i)legalidade das retenções na fonte.

i) Efetivamente, as retenções na fonte não foram efetuadas pela AT.

j) A AT nunca se pronunciou sobre a (i)legalidade de tais retenções.

k) Mais, estando-se perante um indeferimento tácito, sobre o qual a AT não tomou posição expressa sobre a existência de erro imputável aos serviços, compulsado o pedido de revisão oficiosa apresentado não se retira do mesmo que a requerente tenha invocado erro de direito imputável à AT, ou que, tendo-o invocado, o comprove invocando, designadamente, que as retenções na fonte se deveram a orientações ou instruções da AT.

l) Antes pelo contrário o que se retira do pedido apresentado é que as retenções na fonte terão sido feitas conformes à lei e que o cumprimento desta importa, no entender da requerente, uma restrição discriminatória ao princípio da livre circulação de capitais, contrária ao art. 63º do TFUE.

m) No que aos prazos respeita, no caso da revisão dos atos tributários ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, o pedido terá que ser apresentado no prazo da reclamação administrativa, sendo de quatro anos quando a iniciativa cabe à AT, servindo apenas para os casos de erro imputável aos serviços - cfr. n.º 1 art.º 78º.

n) Ou seja, sempre que o contribuinte opte pelo pedido de revisão, não tem quatro anos para o fazer, mas o prazo da reclamação graciosa.

o) E quando, como é manifestamente o caso dos autos, não tenha havido erro imputável aos serviços na liquidação, preclui, com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do ato de liquidação (tal como é defendido por A. Lima Guerreiro, LGT anotada, em anotação ao artº 78º).

p) Conforme se deliberou no Ac. do STA, de 06/11/08, in proc. nº 0357/08, a forma processual de reação contra o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa pode ser a impugnação judicial ou a ação administrativa especial, consoante a decisão comporte, ou não, a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

q) No caso concreto, o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa é um ato silente, na medida em que foi apenas por efeito da passagem do tempo que se ficcionou a existência de um indeferimento tácito, para efeitos de impugnação arbitral.

r) Ora, tal indeferimento pode consubstanciar e, no caso teria obrigatoriamente que se reportar a um indeferimento por extemporaneidade.

s) No presente p.p.a, é inquestionável, pois, que o Tribunal Arbitral vai ter que analisar dos pressupostos de aplicação do mecanismo da revisão oficiosa, uma vez que in casu, inexistente, não prova a requerente, a existência de qualquer erro de direito, imputável à AT que justificasse a revisão da liquidação.

t) Ora, o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o art. 78º da LGT e se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT.

u) Deste modo, verifica-se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

v) Com efeito e recorrendo ao Acórdão Schumacker (processo C-279/03), o direito internacional admite que, em matéria de impostos diretos, 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.

w) Deste modo, tem o TJUE entendido que o facto de determinado Estado-membro não conceder a não residentes certos benefícios fiscais que concede a residentes, apenas pode ser discriminativo, na medida em que residentes e não residentes não se encontram numa situação comparável.

x) Ora, no caso em apreço, as alegadas diferenças de tratamento encontram-se plenamente justificadas dentro da sistematização e coerência do sistema fiscal português.

y) Aliás, “o TFUE refere expressamente que “a proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros (art. 63º, nº 1, do TFUE), não prejudica os Estados-Membros de “Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido” [art. 65º, nº 1, alínea a), do TFUE] ”(Acórdão do STA 01435/12, de 20/02/2013).

z) Também o Supremo Tribunal Administrativo (STA), no âmbito do Processo n.º 0654/13, de 27 de Novembro referiu que “Resulta da jurisprudência comunitária que embora da legislação nacional decorra, em abstrato, uma restrição à livre circulação de capitais não consentida pelo art. 56º do Tratado da Comunidade Europeia (atual art. 63º TFUE), importa averiguar se essa restrição, consubstanciada em maior tributação de entidade não residente, será neutralizada, em concreto, por via da Convenção celebrada entre os Estados para evitar a dupla tributação.”

aa) O Decreto-Lei nº 7/2015, de 13 de janeiro, veio proceder à reforma do regime de tributação dos OIC, ficando estes sujeitos passivos de IRC excluídos na determinação do seu lucro tributável dos rendimentos de capitais, prediais e mais valias, referidos nos artigos 5º, 8º e 10º do CIRS, conforme prevê o nº 3 do artigo 22º do EBF a que acresce a isenção das derramas municipal e estadual, conforme nº 6 da mencionada norma legal.

bb) Contudo paralela a esta opção legislativa de “aliviar” estes sujeitos passivos da tributação em IRC, é criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre o ativo global líquido dos OIC.

cc) Esta reforma na tributação veio apenas a incidir sobre os OIC abrangidos pelo artigo 22.º do EBF, dela ficando excluídos os OIC constituídos e que operem ao abrigo de uma legislação estrangeira.

dd) Por outro lado, está também prevista a tributação autónoma à taxa de 23%, nos termos do n.º 11 do artigo 88.º, do Código do IRC e do n.º 8 do artigo 22.º do EBF, dos dividendos pagos a OIC com sede em Portugal, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.

ee) Por isso, no presente caso, não parece estarmos em presença de situações objetivamente comparáveis, porquanto a tributação dos dividendos opera segundo modalidades diferentes e nada indica que a carga fiscal que onera os dividendos auferidos pelos OIC abrangidos pelo artigo 22.º, do EBF, possa ser mais reduzida do que a que recai sobre os dividendos auferidos em Portugal pela requerente.

ff) Não compete à Administração Tributária avaliar a conformidade das normas internas com as do TFUE, não podendo aceitar de forma direta e automática as orientações interpretativas do TJUE, quando estas não têm, na sua origem, a apreciação de compatibilidade entre as disposições do direito interno português e o direito europeu.

gg) A administração tributária não pode deixar de aplicar as normas legais que a vinculam, porquanto está a mesma adstrita ao princípio da legalidade positivada.

hh) Para se avaliar se o tratamento fiscal aplicado aos dividendos obtidos em Portugal é menos vantajoso do que o tratamento fiscal atribuído aos dividendos obtidos pelos OIC abrangidos pelo artigo 22.º do EBF e se tal diferenciação é suscetível de afetar o investimento em ações emitidas por sociedades residentes, teria de ser colocado em confronto o imposto retido na fonte, com carácter definitivo, à taxa de 15%, e os impostos – IRC e Imposto do Selo - que incidem sobre os segundos, e que, em conjunto, podem, em certos casos, exceder 23% do valor bruto dos dividendos.

ii) Em lugar de se acentuar a discriminação existente no Estado de residência fiscal do credor dos rendimentos, será mais acertado falar em diferentes modalidades de tributação que até pode redundar, em certos casos, numa carga fiscal menor dos dividendos auferidos em

Portugal por Fundos de Investimento constituídos ao abrigo da legislação de outros Estados-Membros da UE.

jj) É, assim, arriscado e prematuro retirar conclusões gerais que são dirigidas a resolver casos concretos, o que justifica que a AT se considere inibida de transpor para os casos que lhe são submetidos de forma direta e automática as orientações interpretativas do TJUE, quando estas não têm, na sua origem, a apreciação de compatibilidade entre as disposições do direito interno português e o direito europeu.

kk) Inexistindo qualquer ilegalidade sobre os atos impugnados, não há, lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

ll) Todavia, e sem conceder, sempre se dirá que, a al. c) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT, determina que são devidos juros indemnizatórios quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

mm) Assim, apenas em 21 de Abril de 2023, se iniciou a contagem do prazo legalmente estabelecido, tanto para efeitos de prolação da decisão a recair sobre o pedido de revisão oficiosa, como para efeitos de contagem do eventual direito a juros indemnizatórios, que nos termos do disposto pela c) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT e al. b) do art.º 279.º do CC, apenas se iniciarão em 22-04-2024.

A posição do Requerente quanto à matéria de exceção suscitada pela Requerida na resposta apresentada

13. O Requerente, notificada para o efeito por despacho do Tribunal Arbitral, de 8 de março de 2024, veio dizer, em síntese, o seguinte:

a) Contrariamente ao que pretendem fazer crer as Ilustres Juristas da Administração Tributária, as Decisões proferidas nos processos de arbitragem tributária n.os 382/2019-T e 51/2012-T contrariam a jurisprudência arbitral dominante, refletindo antes uma posição há muito ultrapassada e residual em matéria de competência dos tribunais arbitrais para apreciação

da legalidade de atos de liquidação que tenham sido precedidos de revisão oficiosa tacitamente indeferida pela Administração Tributária.

b) Em casos em tudo idênticos ao que se encontra na origem dos presentes autos, os tribunais arbitrais têm considerado possuir competência material para apreciar o indeferimento (expresso ou tácito) de pedidos de revisão oficiosa, enunciando-se, a título meramente exemplificativo, os seguintes casos:

| PROCESSO DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA | DATA (DD-MM-AAAA) | LINK PARA A DECISÃO ARBITRAL |
|--|------------------------------|---|
| 660/2022-T | 16-06-2023 | Decisão Arbitral |
| 658/2022-T | 23-05-2023 | Decisão Arbitral |
| 821/2021-T | 26-04-2023 | Decisão Arbitral |
| 661/2022-T | 14-04-2023 | Decisão Arbitral |
| 505/2022-T | 09-03-2023 | Decisão Arbitral |
| 506/2022-T | 26-02-2023 | Decisão Arbitral |
| 45/2022-T | 23-02-2023 | Decisão Arbitral |
| 495/2022-T | 13-02-2023 | Decisão Arbitral |
| 474/2022-T | 12-12-2022 | Decisão Arbitral |
| 746/2021-T | 26-09-2022 | Decisão Arbitral |
| 711/2021-T | 22-07-2022 | Decisão Arbitral |
| 817/2021-T | 18-05-2022 | Decisão Arbitral |
| 135/2021-T | 30-04-2022 | Decisão Arbitral |
| 593/2021-T | 26-04-2022 | Decisão Arbitral |
| 133/2021-T | 21-03-2022 | Decisão Arbitral |
| 922/2019-T | 11-01-2019 | Decisão Arbitral |
| 48/2012-T | 06-07-2012 | Decisão Arbitral |

c) A identidade material entre a reclamação graciosa e o pedido de revisão oficiosa encontra-se cristalizada na jurisprudência dos tribunais arbitrais e, inclusivamente, na jurisprudência dos tribunais superiores da jurisdição administrativa e fiscal, na esteira dos ensinamentos de BENJAMIM SILVA RODRIGUES, DIOGO LEITE DE CAMPOS e JORGE LOPES DE SOUSA: «[...] o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação)» [sublinhados e realces nossos] — cfr. Acórdão do

Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Julho de 2006, proferido no processo n.º 0402/06, disponível em www.dgsi.pt. Em idêntico sentido, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Novembro de 2022 (Processo n.º 087/22.5BEAVR), Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de 5 Novembro de 2015 (Processo n.º 01509/13) e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 3 de Junho de 2015 (Processo n.º 793/14-50), todos disponíveis em www.dgsi.pt, entre muitos outros.

d) Adicionalmente, sustentam também as Ilustres Juristas da Administração Tributária que esse Douto Tribunal Arbitral carece de competência para conhecer o pedido na origem dos presentes autos, na medida em que a Requerente não terá, alegadamente, invocado e demonstrado a existência de erro imputável aos Serviços da Administração Tributária no âmbito do pedido de revisão oficiosa em referência, sublinhando as Ilustres Juristas da Administração Tributária que (i) os atos tributários em crise são «conformes à lei», ainda que traduzam uma «restrição discriminatória ao princípio da livre circulação de capitais», e (ii) que o «Tribunal Arbitral vai ter que analisar os pressupostos de aplicação do mecanismo de revisão oficiosa, uma vez que in casu, inexistente, não prova a requerente a existência de qualquer erro de direito, imputável a AT que justificasse a revisão da liquidação».

e) A posição das Ilustres Juristas da Administração Tributária ignora que, no contexto dos processos de arbitragem tributária que tenham por objeto imediato um ato tributário de segundo grau de natureza expressa ou tácita – i.e., o indeferimento de uma reclamação graciosa ou o indeferimento de um pedido de revisão oficiosa – os tribunais arbitrais têm sempre o dever de aferir se os pressupostos procedimentais para o recurso ao procedimento administrativo que antecedeu o pedido de impugnação arbitral estavam verificados.

f) Ora, não contestando as Ilustres Juristas da Administração Tributária a competência dos tribunais arbitrais para se pronunciar sobre o indeferimento expresso ou tácito de uma reclamação graciosa, jamais poderiam, congruentemente, sustentar que os tribunais arbitrais não têm competência para se pronunciar sobre o indeferimento expresso ou tácito de um pedido de revisão oficiosa.

g) Finalmente, sublinhe-se que, contrariamente ao pressuposto silente na posição das Ilustres Juristas da Administração Tributária, o ato de indeferimento tácito é, para efeitos de impugnação contenciosa, um verdadeiro e pleno ato tributário, nos termos e para os efeitos do

artigo 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, refletindo, nessa medida, a posição da Administração Tributária sobre a pretensão do contribuinte.

II. SANEAMENTO

II.1 QUESTÃO PRÉVIA DA INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

14. A Requerida suscita a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, apresentando, para o efeito, diferentes motivos, que de seguida se analisarão.

§1 Falta de reclamação graciosa prevista no art. 132.º

15. Transcrevemos da resposta da AT: “Ora, relativamente ao pedido de revisão oficiosa, constata-se que a requerente – na qualidade de substituído tributário, pede que o Tribunal Arbitral aprecie, pela primeira vez, as retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário sem que tenha desencadeado procedimento de reclamação graciosa nos termos do art. 132º do CPPT. (...) Situação esta que está fora da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. (...) Ora, o procedimento administrativo de revisão oficiosa não pode substituir a reclamação graciosa prevista no art. 132º do CPPT, ainda para mais quando o recurso ao mesmo é feito para além do prazo de 2 anos previsto no nº 1 de tal artigo.”.

16. Apreciando, situação semelhante já foi decidida no âmbito do processo 992/2023-T do CAAD que acompanhamos e que, com a devida vénia, aqui parcialmente transcrevemos:

“A argumentação acima louva-se numa jurisprudência antiga, manifestamente, ultrapassada.

A “equiparação”, para este efeito, de um pedido de revisão oficiosa à apresentação de um pedido de reclamação graciosa, propugnada pela doutrina[1] e pela jurisprudência[2], é fácil de compreender se pensarmos na razão de ser das reclamações necessárias.

Antes, recordaremos que a regra, hoje, é a da impugnabilidade imediata dos atos administrativos lesivos, ou seja, o carácter facultativo das reclamações e outras formas de recursos administrativos[3].

A reclamação prevista no art. 132.º do CPPT obedece a uma razão lógica: seria totalmente incongruente a administração tributária surgir, sem mais, como requerida num processo, judicial ou arbitral, visando a anulação de um ato que não praticou (a autoria é do substituto total) mas a que a lei atribui os efeitos de um ato administrativo (apuramento do quantitativo de imposto exigível) tal qual tivesse sido por ela praticado.

A necessidade da reclamação impõe-se como oportunidade de a administração, pela primeira vez se pronunciar. Dando razão ao particular, não haverá necessidade de o processo judicial ter lugar. Se a AT não der razão ao particular (o que deverá fundamentar) teremos então duas partes sufragando entendimentos diferentes, ou seja, um litígio que caberá ao tribunal dirimir.

Ora é bom de ver que as razões que justificam a necessidade – repete-se excepcional - de um recurso administrativo prévio à interposição do recurso judicial se encontram totalmente satisfeitas em caso de pedido de revisão oficiosa. Também aqui a administração, antes da intervenção do tribunal, é chamada a pronunciar-se sobre a legalidade de um ato que não praticou mas cujos efeitos lhe são imputados.

Daí a sua equiparação à reclamação necessária enquanto condição (pressuposto processual) do processo de impugnação.

Improcede, pois, esta exceção.”

§2 Erro imputável aos serviços

17. Transcrevemos da resposta da AT: “Mais, estando-se perante um indeferimento tácito, sobre o qual a AT não tomou posição expressa sobre a existência de erro imputável aos serviços, compulsado o pedido de revisão oficiosa apresentado não se retira do mesmo que a requerente

tenha invocado erro de direito imputável à AT, ou que, tendo-o invocado, o comprove invocando, designadamente, que as retenções na fonte se deveram a orientações ou instruções da AT. (...) Assim, revogado que foi o n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que estabelecia a presunção de que se considerava “imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação”, e dispondo a lei nova para o futuro (cf. artigo 12.º do Código Civil), o pedido de revisão oficiosa com fundamento em “erro imputável aos serviços”, incluído no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, passou a exigir, também no caso de autoliquidação, ao contribuinte a prova da imputabilidade aos serviços do erro que invoca”.

Dito de forma simples, temos que a AT considera que, por não ter tido qualquer intervenção nas liquidações impugnadas – porque praticadas no quadro de uma substituição fiscal total –, não existe erro imputável aos serviços e, portanto, a Requerente não pode aproveitar do prazo de quatro anos previsto no n.º 1 do art. 78º da LGT.

18. Apreciando, situação semelhante foi também decidida no âmbito do processo 992/2023-T do CAAD que novamente acompanhamos e que, com a devida vénia, aqui parcialmente transcrevemos:

“Há, em primeiro lugar, que precisar qual a posição da Requerente nas relações jurídico-tributárias em causa: ela surge como substituído fiscal (substituição total), alguém que, formalmente, é um terceiro, ainda que titular de um interesse próprio enquanto contribuinte (aquele que suporta o encargo económico do tributo).

Formalmente, os sujeitos passivos são os substitutos (no caso, o banco pagador), aos quais cumpre, em exclusivo (substituição total por aplicação de taxas liberatórias) as obrigações, declarativas e de pagamento, relativas ao imposto.

O mesmo é dizer que, tendo presente, em primeiro lugar, o elemento literal da norma, o substituído (substituição total), por não ser sujeito passivo, não pode ser considerado como diretamente afetado pela revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT, que era relativo, apenas, aos sujeitos passivos.

A questão deve, pois, ser colocada noutros termos, não num plano formal, mas sim num plano substancial: o substituto deve ser considerado como sendo um “serviço” para efeitos do

n.º 1 de tal norma, o mesmo é dizer, o erro por ele cometido numa liquidação deverá ser equiparado, para efeitos de reclamação graciosa, ao erro cometido pela própria AT?

Para responder a esta questão haverá que ter em consideração, nomeadamente: (i) o substituto exerce, por força de lei, funções que, materialmente, são de administração fiscal, praticando atos de liquidação aos quais a lei confere a mesma força jurídica de que gozam as liquidações praticadas pela administração fiscal; (ii) em ambos os casos, estamos perante hétero-liquidações, procedimentos a que o substituído é alheio, a liquidações que não só não são por ele praticadas como sobre as quais não tem qualquer possibilidade de controlo.

A equivalência material entre as duas situações é evidente. No silêncio de lei expressa, há que concluir que distinguir as duas situações, para efeitos do exercício do direito à revisão oficiosa, criaria uma injustificada discriminação dos contribuintes consoante o grau de “privatização” das funções de administração discal (de liquidação) presentes em cada caso.

Esta é também a posição jurisprudencialmente dominante, ainda que com nuances ao nível da fundamentação. Citamos, por todos, do sumário do ac. do STA de 09-11-2022, proc. 087/22: assim, nos casos como o dos autos, em que há lugar a retenção da fonte, a título definitivo, de quantias por conta de imposto de selo, cobrado no âmbito de operações de concessão de crédito, e suportado pelas Recorrentes, o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção é susceptível de configurar “erro imputável aos serviços”, para efeitos de apresentação, no prazo de 4 anos, do pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do n.º1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária.

Improcede, pois, esta exceção.”

3) Meio processual

19. A Requerida entende, em resumo, que: o indeferimento [tácito] pode consubstanciar e, no caso teria obrigatoriamente que se reportar a um indeferimento por extemporaneidade. (...) Ou seja, tendo em conta que o p.p.a não é interposto para a apreciação direta e nem indireta de uma liquidação adicional, mas apenas para a apreciação de um indeferimento de um pedido de revisão oficiosa, é evidente que o Tribunal vai ter que decidir se a requerente ainda estava em tempo de apresentar pedido de revisão oficiosa, tendo em conta a existência de erro

imputável aos Serviços. (...) Ora, o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o art. 78º da LGT e se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT. (...) Deste modo, verifica-se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

20. Apreciando, situação semelhante foi igualmente decidida no âmbito do processo 992/2023-T do CAAD que mais uma vez acompanhamos e que, com a devida vénia, aqui parcialmente transcrevemos:

“Temos alguma dificuldade em compreender este argumentário: o pedido formulado em sede de revisão oficiosa foi o mesmo que é feito no presente processo de impugnação: [que o tribunal] declare a ilegalidade das liquidações de IRC por retenção na fonte em referência, por vício de violação de lei.

A existir uma ficção de indeferimento tácito esta apenas se poderia referir a este pedido.

Mais, a fundamentação de um indeferimento ficcionado não pode, também ela, ser ficcionada, ao contrário do que parece pretender a AT.

A questão do “erro imputável aos serviços”, já atrás analisada e decidida, surge, no âmbito deste processo, como uma exceção (um pressuposto processual) e não como uma questão de mérito capaz de constituir o objeto primário do processo e, enquanto tal, suscetível de ser determinante relativamente ao meio processual a ser utilizado.

Improcede, pois, esta exceção.

Resta salientar, num breve aparte, que, quanto a este ponto, a argumentação em análise se baseia com base na tradicional ficção de que o silêncio administrativo para além do prazo legal equivale a um “indeferimento tácito”.

Com o que consideramos ser a melhor doutrina, diremos que, após a revisão do CPA em 2015, se deixou de poder falar em atos de indeferimento tácito: o incumprimento, no prazo

legal, do dever de decidir os requerimentos que lhe sejam submetidos não dá lugar à formação de qualquer ato tácito, mas é tratado como omissão pura e simples que efetivamente é, ou seja, como um mero facto. Nesse sentido, é hoje afirmado no art. 129.º do CPTA que a falta de decisão administrativa dentro do prazo legal confere ao interessado a faculdade de utilizar os meios de tutela administrativa e jurisdicional adequados[4].

O que, no nosso entender, sempre levaria à rejeição liminar desta exceção.”

II.2 DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

21. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade 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).

22. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

23. Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a) O Requerente é um OIC constituído sob a forma de fond commun de placement e a operar na República Francesa sob supervisão da Autorité des Marchés Financiers, com sede em ..., ..., em França, ao abrigo da Loi n.º 2010-1249 du 22 octobre 2010, de régulation bancaire et financière, que transpõe para a ordem jurídica francesa a Diretiva 2009/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de julho de 2009, que coordena as disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes a alguns OIC – conforme documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o PPA;

b) O Requerente é administrado pela sociedade B... S.A., entidade igualmente com residência em França – conforme documento n.º 5 junto com o PPA;

c) Em abril e dezembro de 2019, o Requerente auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais com residência fiscal em território português, no montante total de EUR 213.016,78, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória, à taxa de 25%, nos seguintes termos – conforme documento n.º 6 junto com o PPA:

Valores em EUR

| ENTIDADE | DATA | DIVIDENDO BRUTO | RETENÇÃO NA FONTE | DIVIDENDO LÍQUIDO |
|----------------|------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| c... | 30-04-2019 | 145.955,94 | 36.488,98 | 109.466,96 |
| c... | 19-12-2019 | 67.060,84 | 16.765,21 | 50.295,63 |
| TOTAIS: | | 213.016,78 | 53.254,19 | 159.762,59 |

d) Em maio e julho de 2020, o Requerente auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais com residência fiscal em território português, no montante total de EUR 901.261,14, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória, à taxa de 25%, nos seguintes termos – conforme documento n.º 7 junto com o PPA:

Valores em EUR

| ENTIDADE | DATA | DIVIDENDO BRUTO | RETENÇÃO NA FONTE | DIVIDENDO LÍQUIDO |
|----------------|------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| d... | 15-05-2020 | 755.308,20 | 188.827,05 | 566.481,15 |
| c... | 20-07-2020 | 145.955,94 | 36.488,98 | 109.466,96 |
| TOTAIS: | | 901.264,14 | 225.316,03 | 675.948,11 |

e) Em maio, julho e dezembro de 2021, o Requerente auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais com residência fiscal em território português, no montante total de EUR 1.259.281,23, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória, à taxa de 25%, nos seguintes termos – conforme documento n.º 8 junto com o PPA:

Valores em EUR

| ENTIDADE | DATA | DIVIDENDO BRUTO | RETENÇÃO NA FONTE | DIVIDENDO LÍQUIDO |
|----------------|------------|---------------------|-------------------|-------------------|
| c... | 17-05-2021 | 145.955,94 | 36.488,99 | 109.466,95 |
| D... | 20-05-2021 | 771.388,25 | 192.847,06 | 578.541,19 |
| | 20-07-2021 | 274.876,20 | 68.719,05 | 206.157,15 |
| c... | 22-12-2021 | 67.060,84 | 16.765,21 | 50.295,63 |
| TOTAIS: | | 1.259.281,23 | 314.821,31 | 944.460,32 |

f) No dia 21 de abril de 2023, o Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRC referentes aos anos de 2019 e 2020, e uma reclamação graciosa das liquidações de IRC referentes ao ano de 2021 – conforme documentos n.ºs 1 e 2 juntos com o PPA;

g) Não foi proferida decisão sobre o pedido de revisão oficiosa, bem como sobre a reclamação graciosa, até 15 de novembro de 2023, data em que o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

§2 – Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

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

25. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, que não foram impugnados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

26. O Requerente é um fundo de investimento (OIC – Organismo de Investimento Coletivo) com sede em França e não constituído ao abrigo da lei portuguesa.

27. Em 2019, 2020 e 2021, o Requerente recebeu dividendos, pagos em Portugal por sociedades de direito português, relativamente aos quais foi efetuada retenção na fonte à taxa de 25%.

28. No dia 21 de abril de 2023, o Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRC por retenção na fonte referentes aos anos de 2019 e 2020, bem como uma reclamação graciosa das liquidações de IRC por retenção na fonte referentes ao ano de 2021.

29. Nenhum dos procedimentos – reclamação graciosa e revisão oficiosa – foi decidido no prazo de quatro meses previsto no n.º 1 do artigo 57.º da LGT, pelo que a presunção de indeferimento tácito se formou em 21 de agosto de 2023, nos termos do n.º 5 do artigo 57.º da LGT.

30. O artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação vigente em 2019, 2020 e 2021, estabelece o seguinte:

Artigo 22.º

Organismos de Investimento Coletivo

1 – São tributados em IRC, nos termos previstos neste artigo, os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

2 – O lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC referidos no número anterior corresponde ao resultado líquido do exercício, apurado de acordo com as normas contabilísticas legalmente aplicáveis às entidades referidas no número anterior, sem prejuízo do disposto no número seguinte.

3 – Para efeitos do apuramento do lucro tributável, não são considerados os rendimentos referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do Código do IRS, exceto quando tais rendimentos provenham de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um

regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, os gastos ligados àqueles rendimentos ou previstos no artigo 23.º-A do Código do IRC, bem como os rendimentos, incluindo os descontos, e gastos relativos a comissões de gestão e outras comissões que revertam para as entidades referidas no n.º 1.

4 – Os prejuízos fiscais apurados nos termos do disposto nos números anteriores são deduzidos aos lucros tributáveis nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 52.º do Código do IRC.

5 – Sobre a matéria coletável correspondente ao lucro tributável deduzido dos prejuízos fiscais, tal como apurado nos termos dos números anteriores, aplica -se a taxa geral prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC.

6 – As entidades referidas no n.º 1 estão isentas de derrama municipal e derrama estadual.

7 – Às fusões, cisões ou subscrições em espécie entre as entidades referidas no n.º 1, incluindo as que não sejam dotadas de personalidade jurídica, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 73.º, 74.º, 76.º e 78.º do Código do IRC, sendo aplicável às subscrições em espécie o regime das entradas de ativos previsto no n.º 3 do artigo 73.º do referido Código.

8 – As taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do Código do IRC têm aplicação, com as necessárias adaptações, no presente regime.

9 – O IRC incidente sobre os rendimentos das entidades a que se aplique o presente regime é devido por cada período de tributação, o qual coincide com o ano civil, podendo, no entanto, ser inferior a um ano civil: a) No ano do início da atividade, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se inicia a atividade e o fim do ano civil; b) No ano da cessação da atividade, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e a data da cessação da atividade.

10 – Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos referidos no n.º 1.

11 – A liquidação de IRC é efetuada através da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do Código do IRC, aplicando -se, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 89.º, no n.º 1 do artigo 90.º, no artigo 99.º e nos artigos 101.º a 103.º do referido Código.

12 – O pagamento do imposto deve ser efetuado até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração de rendimentos, aplicando -se, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 109.º a 113.º e 116.º do Código do IRC.

13 – As entidades referidas no n.º 1 estão ainda sujeitas, com as necessárias adaptações, às obrigações previstas nos artigos 117.º a 123.º, 125.º e 128.º a 130.º do Código do IRC.

14 – O disposto no n.º 7 aplica -se às operações aí mencionadas que envolvam entidades com sede, direção efetiva ou domicílio em território português, noutra Estado membro da União Europeia ou, ainda, no Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio do intercâmbio de informações e da assistência à cobrança equivalente à estabelecida na União Europeia.

15 – As entidades gestoras de sociedades ou fundos referidos no n.º 1 são solidariamente responsáveis pelas dívidas de imposto das sociedades ou fundos cuja gestão lhes caiba.

16 – No caso de entidades referidas no n.º 1 divididas em compartimentos patrimoniais autónomos, as regras previstas no presente artigo são aplicáveis, com as necessárias adaptações, a cada um dos referidos compartimentos, sendo-lhes ainda aplicável o disposto no Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro.

31. Nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 7/2015, pelo qual se procedeu, ademais, à reforma do regime de tributação dos OIC, «as regras previstas no artigo 22.º do EBF, na redação dada pelo presente decreto-lei, são aplicáveis aos rendimentos obtidos após 1 de julho de 2015».

32. No referido n.º 1 do artigo 22.º do EBF estabelece-se que o regime nele previsto é aplicável aos «fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional».

33. O Requerente não é constituído ao abrigo da lei portuguesa e, por isso, o artigo 22.º, n.º 1, do EBF afasta a aplicação daquele regime ao Requerente.

34. O Requerente defende, em suma, que as liquidações de IRC objeto dos presentes autos assentam numa situação de discriminação que viola o princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

35. O artigo 63.º do TFUE estabelece o seguinte:

Artigo 63.º (ex-artigo 56.º TCE)

- 1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.*
- 2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.*

36. No entanto, o artigo 65.º do TFUE limita a aplicação deste princípio, estabelecendo o seguinte:

Artigo 65.º (ex-artigo 58.º TCE)

- 1. O disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:*
 - a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;*
 - b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.*
- 2. O disposto no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com os Tratados.*
- 3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º.*

37. A questão da compatibilidade ou não do regime previsto no artigo 22.º, n.º 1, do EBF com o Direito da União Europeia, designadamente o artigo 63.º do TFUE, foi apreciada no acórdão do TJUE de 17-03-2022, proferido no processo n.º C-545/19, em que se concluiu 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.”

38. Este Tribunal adere ao entendimento expresso no referido acórdão do TJUE, cuja fundamentação, na sua parte mais relevante, se reproduz de seguida:

“Quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais

36 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são suscetíveis de dissuadir os não residentes de investir num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes de investir noutros Estados (v., designadamente, Acórdão de 2 de junho de 2016, Pensioenfond Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 27 e jurisprudência referida, e de 30 de janeiro de 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, n.º 49 e jurisprudência referida).

37 No caso em apreço, é facto assente que a isenção fiscal prevista pela legislação nacional em causa no processo principal é concedida aos OIC constituídos e que operam de acordo com a legislação portuguesa, ao passo que os dividendos pagos a OIC estabelecidos noutro Estado-Membro não podem beneficiar dessa isenção.

38 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.

39 *Esse tratamento desfavorável pode dissuadir, por um lado, os OIC não residentes de investirem em sociedades estabelecidas em Portugal e, por outro, os investidores residentes em Portugal de adquirirem participações sociais em OIC e constitui, por conseguinte, uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE (v., por analogia, Acórdão de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480, n.os 44, 45 e jurisprudência referida).*

40 *Não obstante, segundo o artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, o disposto no artigo 63.º TFUE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido.*

41 *Esta disposição, enquanto derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, é de interpretação estrita. Por conseguinte, não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar em que residam ou do Estado-Membro onde invistam os seus capitais é automaticamente compatível com o Tratado FUE. Com efeito, a derrogação prevista no artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE é ela própria limitada pelo disposto no artigo 65.º, n.º 3, TFUE, que prevê que as disposições nacionais a que se refere o n.º 1 desse artigo «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º [TFUE]» [Acórdão de 29 de abril de 2021, Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö (Rendimentos distribuídos por OICVM), C-480/19, EU:C:2021:334, n.º 29 e jurisprudência referida].*

42 *O Tribunal de Justiça declarou igualmente que, por conseguinte, há que distinguir as diferenças de tratamento permitidas pelo artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações proibidas pelo artigo 65.º, n.º 3, TFUE. Ora, para que uma legislação fiscal nacional possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento daí*

decorrente diga respeito a situações que não sejam objetivamente comparáveis ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral [Acórdão de 29 de abril de 2021, Veronsaajien oikeudenvolvontayksikkö (Rendimentos distribuídos por OICVM), C-480/19, EU:C:2021:334, n.º 30 e jurisprudência referida].

Quanto à existência de situações objetivamente comparáveis

49 Resulta de jurisprudência constante que, a partir do momento em que um Estado, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os contribuintes residentes mas também os contribuintes não residentes, relativamente aos dividendos que auferem de uma sociedade residente, a situação dos referidos contribuintes não residentes assemelha-se à dos contribuintes residentes (Acórdão de 22 de novembro de 2018, Sofina e o., C-575/17, EU:C:2018:943, n.º 47 e jurisprudência referida).

50 Quanto ao argumento do Governo português que figura no n.º 44 do presente acórdão, há que recordar que, nas circunstâncias que deram origem ao Acórdão de 22 de dezembro de 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), o Tribunal de Justiça admitiu a aplicação, aos beneficiários de rendimentos de capitais, de técnicas de tributação diferentes consoante esses beneficiários sejam residentes ou não residentes, uma vez que esta diferença de tratamento diz respeito a situações que não são objetivamente comparáveis (v., neste sentido, Acórdão de 22 de dezembro de 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, n.º 41).

51 Do mesmo modo, no processo que deu origem ao Acórdão de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402), o Tribunal de Justiça declarou que o tratamento diferenciado da tributação dos dividendos pagos a fundos de pensões segundo a qualidade de residente ou de não residente destes últimos, resultante da aplicação, a esses fundos respetivos, de dois métodos de tributação diferentes, era justificado pela diferença de situação entre estas duas categorias de contribuintes à luz do

objetivo prosseguido pela regulamentação nacional em causa nesse processo, bem como do seu objeto e do seu conteúdo.

52 No entanto, sob reserva da verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, a legislação nacional em causa no processo principal não se limita a prever diferentes modalidades de cobrança de imposto em função do local de residência do OIC beneficiário de dividendos de origem nacional, mas prevê, na realidade, uma tributação sistemática dos referidos dividendos que onera apenas os organismos não residentes (v., por analogia, Acórdão de 8 de novembro de 2012, Comissão/Finlândia, C-342/10, EU:C:2012:688, n.º 44 e jurisprudência referida).

53 A este propósito, importa salientar, por um lado, no que respeita ao imposto do selo, que resulta tanto das observações escritas apresentadas pelas partes como da resposta do órgão jurisdicional de reenvio ao pedido de informações do Tribunal de Justiça que, pelo facto de a sua matéria coletável ser constituída pelo valor líquido contabilístico dos OIC, esse imposto do selo é um imposto sobre o património, que não pode ser equiparado a um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

54 Além disso, como salientou a advogada-geral no n.º 47 das suas conclusões, no processo principal, a legislação fiscal portuguesa distingue, no caso dos OIC residentes, entre o rendimento do capital acumulado e o que é imediatamente redistribuído, apenas o primeiro sendo englobado na matéria coletável do referido imposto do selo. Ora, este aspeto basta, por si só, para distinguir este processo do que deu origem ao Acórdão de 2 de junho de 2016, Pensioenfond Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402).

55 Com efeito, mesmo considerando que esse mesmo imposto do selo possa ser equiparado a um imposto sobre os dividendos, um OIC residente pode escapar a tal tributação dos dividendos procedendo à sua distribuição imediata, ao passo que esta possibilidade não está aberta a um OIC não residente.

56 Por outro lado, no que se refere ao imposto específico previsto no artigo 88.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, resulta das indicações da Autoridade Tributária, contidas na decisão de reenvio, que, por força desta disposição, este imposto só incide sobre os dividendos recebidos por OIC residentes quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período. Assim, o imposto previsto pela referida disposição só incide sobre os dividendos de origem nacional recebidos por um OIC residente em casos limitados, pelo que não pode ser equiparado ao imposto geral de que são objeto os dividendos de origem nacional recebidos pelos OIC não residentes.

57 Por conseguinte, 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 não os coloca numa situação objetivamente diferente em relação aos OIC residentes no que se refere à tributação dos dividendos de origem portuguesa.

(...)

60 Por outro lado, apenas os critérios de distinção pertinentes estabelecidos pela legislação em causa devem ser tidos em conta para apreciar se a diferença de tratamento resultante dessa legislação reflete uma diferença de situação objetiva (v., neste sentido, Acórdão de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 49 e jurisprudência referida).

(...)

71 No que respeita, em segundo lugar, aos critérios de distinção pertinentes, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça referida no n.º 60 do presente acórdão, há que observar que o único critério de distinção estabelecido pela legislação nacional em causa

no processo principal se baseia no lugar de residência dos OIC, sujeitando apenas os organismos não residentes a uma retenção na fonte dos dividendos que recebem.

*72 Ora, como resulta de jurisprudência do Tribunal de Justiça, a situação de um OIC residente que beneficia de uma distribuição de dividendos é comparável à de um OIC beneficiário não residente, na medida em que, em ambos os casos, os lucros realizados podem, em princípio, ser objeto de dupla tributação económica ou de tributação em cadeia (v., neste sentido, Acórdão de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 58 e jurisprudência referida).*

73 Por conseguinte, o critério de distinção a que se refere a legislação nacional em causa no processo principal, que tem por objeto unicamente o lugar de residência dos OIC, não permite concluir pela existência de uma diferença objetiva de situações entre os organismos residentes e os organismos não residentes.

74 Atendendo a todos os elementos precedentes, há que concluir que, no caso em apreço, a diferença de tratamento entre os OIC residentes e os OIC não residentes diz respeito a situações objetivamente comparáveis.

Quanto à existência de uma razão imperiosa de interesse geral

*75 Há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma restrição à livre circulação de capitais pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral, for adequada a garantir a realização do objetivo que prossegue e não for além do que é necessário para alcançar esse objetivo [Acórdão de 29 de abril de 2021, *Veronsaajien oikeudenvolontayksikkö (Rendimentos distribuídos por OICVM)*, C-480/19, EU:C:2021:334, n.º 56 e jurisprudência referida].*

(...)

78 A este respeito, há que recordar que, embora o Tribunal de Justiça tenha declarado que a necessidade de preservar a coerência de um regime fiscal nacional pode justificar uma regulamentação nacional suscetível de restringir as liberdades fundamentais (v., neste sentido, 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 50 e jurisprudência referida, e de 13 de março de 2014, *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, n.º 69 e jurisprudência referida), precisou, contudo, que, para que um argumento baseado nessa justificação possa ser acolhido, é necessário que esteja demonstrada a existência de uma relação direta entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício por uma determinada imposição fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2012, *Comissão/Finlândia*, C-342/10, EU:C:2012:688, n.º 49 e jurisprudência referida, e de 13 de novembro de 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, n.º 87).

79 Ora, no presente processo, como resulta do n.º 71 do presente acórdão, 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).

80 Consequentemente, não há uma relação direta, na aceção da jurisprudência referida no n.º 78 do presente acórdão, entre a isenção da retenção na fonte dos dividendos de origem nacional auferidos por um OIC residente e a tributação dos referidos dividendos enquanto rendimentos dos detentores de participações sociais nesse organismo.

81 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.

82 No que diz respeito, em segundo lugar, à necessidade de preservar uma repartição equilibrada do poder de tributar entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha, há que recordar que, como o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente, a justificação baseada na preservação da repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros pode ser admitida quando o regime em causa visa prevenir comportamentos suscetíveis de comprometer o direito de um Estado-Membro exercer a sua competência fiscal em relação às atividades realizadas no seu território (v., neste sentido, Acórdão de 22 de novembro de 2018, *Sofina e o.*, C-575/17, EU:C:2018:943, n.º 57 e jurisprudência referida, e de 20 de janeiro de 2021, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, n.º 59).

83 No entanto, como o Tribunal de Justiça também já declarou, quando um Estado-Membro tenha optado, como na situação em causa no processo principal, por não tributar os OIC residentes beneficiários de dividendos de origem nacional, não pode invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros para justificar a tributação dos OIC não residentes beneficiários desses rendimentos (Acórdão de 21 de junho de 2018, *Fidelity Funds e o.*, C-480/16, EU:C:2018:480, n.º 71 e jurisprudência referida).

84 Daqui resulta que a justificação baseada na preservação de uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros também não pode ser acolhida.

(...)

39. Nesta sede, cumpre assinalar o Princípio do Primado do Direito da União Europeia sobre o Direito Nacional, bem como o relevo que assume a jurisprudência do TJUE na garantia de uma aplicação uniforme do direito da União Europeia nos diversos Estados Membros, por via do mecanismo de reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º do TFUE.

40. Deste modo, estando em causa questões de direito da União Europeia, a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais (neste sentido, por todos, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26-03-2003, proferido no âmbito do processo n.º 01716/02).

41. A supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional tem suporte no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, em que se estabelece que «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático».

42. Daqui se retira que os tribunais nacionais têm o poder-dever de desaplicar as normas de direito interno que se revelem contrárias a normas de direito da União Europeia, desde que estas respeitem os princípios fundamentais do Estado de direito democrático (v., neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-02-2016, proferido no processo n.º 01172/14).

43. De resto, o Supremo Tribunal Administrativo uniformizou a jurisprudência sobre esta matéria em obediência ao decidido pelo TJUE (Acórdão de 28-09-2023, processo n.º 093/19), nos seguintes termos:

“1 - Quando um Estado Membro escolhe exercer a sua competência fiscal sobre os dividendos pagos por sociedades residentes unicamente em função do lugar de residência dos Organismos de Investimento Colectivo (OIC) beneficiários, a situação fiscal dos detentores de participações destes últimos é desprovida de pertinência para efeitos de apreciação do carácter discriminatório, ou não, da referida regulamentação;

2 - O art.º 63, do 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 OIC não residente são objecto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção;

3 - A interpretação do art.º 63, do TFUE, acabada de mencionar é incompatível com o art.º 22, do E.B.F., na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13/01, na medida em que limita o regime de isenção nele previsto aos OIC constituídos segundo a legislação nacional, dele excluindo os OIC constituídos segundo a legislação de outros Estados Membros da União Europeia.”

44. Pelo exposto, e considerando a incompatibilidade do artigo 22.º do EBF, ao excluir do seu âmbito de aplicação os OIC constituídos segundo a legislação de outros Estados-Membros da União Europeia, com o artigo 63.º do TFUE, o Tribunal declara ilegais e anula as liquidações de IRC por retenção na fonte contestadas e declara ilegal e anula os indeferimentos tácitos da reclamação graciosa e revisão oficiosa apresentadas pelo Requerente, por vício de violação de lei, consubstanciado na violação do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do TFUE e, conseqüentemente, do artigo 8.º, n.º 4, da CRP, em conformidade com o artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

IV. PEDIDO DE REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

45. O Requerente pede o reembolso das quantias indevidamente retidas na fonte, acrescido de juros indemnizatórios.

IV.1. Reembolso

46. Na sequência da anulação das retenções na fonte o Requerente tem direito a ser reembolsado das quantias retidas, o que é consequência da anulação.

47. Assim, tendo sido retida a quantia total de EUR 593.391,53, o Requerente tem direito a ser dela reembolsado.

IV.2. Juros indemnizatórios

48. O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – 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.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3 – São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
- d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*

4 – A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5 – No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

49. O prazo da reclamação graciosa de atos de retenção na fonte em sede de IRC é de «dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior» (artigo 137.º, n.º 3, do CIRC).

50. Quando o pedido de revisão oficiosa é apresentado no prazo da reclamação graciosa é equiparável a esta, como vem entendendo uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo¹, pelo que o direito a juros indemnizatórios é regulado pelo n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

51. Nos casos em que é apresentada pedido de revisão oficiosa fora do prazo da reclamação graciosa, o direito a juros indemnizatórios só existe decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, como decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão uniformizador n.º 4/2023, de 30-09-2020, proferido no processo n.º 040/19.6BALS, publicado no Diário da República, I Série, de 16-01-2023.

§1 Atos de retenção na fonte relativos aos anos 2019 e 2020

52. No que concerne aos atos de retenção na fonte relativos aos anos de 2019 e 2020 é manifesto que decorreram mais de dois anos entre o termo dos prazos para entrega, que decorreram até 20 de agosto de 2020, e a data em que foi apresentado pedido de revisão oficiosa, em 21 de abril de 2023.

53. Por isso, é aplicável aos juros indemnizatórios a alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT.

¹ Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-07-2006, proferido no processo n.º 0402/06; de 14-11-2007, processo n.º 0565/07; de 18-11-2015, processo n.º 01509/13; do Pleno de 03-06-2015, processo n.º 0793/14.

54. Assim, aplicando a referida jurisprudência, tendo decorrido mais de um ano desde a data em que foi apresentado o pedido de revisão oficiosa (21 de abril de 2023), o Requerente tem direito a juros indemnizatórios, relativamente às quantias a reembolsar referentes aos anos de 2019 e 2020, que totalizam EUR 278.570,22, contados com base nesse valor desde 22 de abril de 2024 até integral reembolso ao Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

§2 Atos de retenção na fonte relativos ao ano 2021

55. O pedido de reclamação graciosa foi apresentado em 21 de abril de 2023, pelo que o indeferimento tácito se formou em 21 de agosto de 2023, findo o prazo de quatro meses, de harmonia com o preceituado nos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

56. Por isso, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deve ser reembolsada, relativa ao ano 2021, que totaliza EUR 314.820,30.

57. Os juros indemnizatórios devem ser contados, com base no valor de EUR 314.820,30, desde a data em que se formou indeferimento tácito (21 de agosto de 2023), até integral reembolso ao Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

VI. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar procedente a ação e, em consequência:

a. Declarar ilegais e anular as liquidações de IRC por retenção na fonte impugnadas, referentes a 2019, 2020 e 2021, no valor total de EUR 593.391,53, declarando-se ilegal e

anulando-se também as decisões de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e reclamação graciosa apresentados pelo Requerente em 21 de abril de 2023.

b. Condenar a AT a restituir as importâncias indevidamente retidas na fonte a título de IRC, no montante total de EUR 593.391,53.

c. Condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto IV.2. deste acórdão.

d. Condenar a AT nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de EUR 593.391,53, indicado pelo Requerente, respeitante ao montante das retenções na fonte de IRC cuja anulação pretende (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.

VIII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de EUR 8.874,00, a cargo da Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifiquem-se as Partes e, bem assim, o Ministério Público para efeitos do disposto no artigo 280.º, n.º 3, da CRP, no artigo 72.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3 da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro (Lei Orgânica do Tribunal Constitucional) e no artigo 17.º, n.º 3 do RJAT.

Lisboa, 29 de julho de 2024

Os Árbitros,

Carla Castelo Trindade (Presidente)

Francisco Melo (Relator)

António Alberto Franco