

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 961/2023-T

Tema: IRC – Retenção na fonte aplicável a dividendos pagos a Organismos de Investimento Coletivo (OIC) não residentes. Discriminação e violação da livre circulação de capitais.

SUMÁRIO:

1. O artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao restringir a não-obrigação de retenção na fonte aos dividendos distribuídos aos OIC que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, excluindo os OIC que se constituam e operem de acordo com a legislação de outros Estados-Membros da EU, é incompatível com o artigo 63.º do TFUE.
2. O artigo 63.º do TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que sujeite a retenção na fonte dividendos distribuídos a OIC que se constituam e operem de acordo com a legislação de outros Estados-Membros, isentando, por sua vez, de retenção na fonte os dividendos distribuídos a OIC constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional daquele Estado-Membro.
3. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, em situação análoga à dos presentes autos, no processo C-545/19 considerou que o artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10 do Estatuto dos Benefícios Fiscais está em desconformidade com o artigo 63.º do TFUE, ao sujeitar a retenção na fonte os dividendos distribuídos a OIC não residentes, sendo que os OIC residentes em Portugal não estão sujeitos a retenção a fonte.
4. A interpretação do Tribunal de Justiça relativamente ao Direito da União Europeia vincula os tribunais portugueses, implicando a não aplicação do Direito interno em caso de desconformidade com o Direito da União Europeia.

DECISÃO ARBITRAL

1.

Os árbitros Fernando Araújo (Presidente), Jónatas Machado e Sónia Martins Reis (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 20 de Fevereiro de 2024, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., Organismo de Investimento Coletivo (OIC) constituído e a operar no Reino da Bélgica sob supervisão da *Autorité des Services et Marchés Financiers*, contribuinte fiscal português n.º ... e contribuinte belga n.º..., com sede na Rue...– ... Bruxelas, na Bélgica, representado pela sua entidade gestora B..., com sede na Rue...– ...Bruxelas, na Bélgica (doravante designado por **Requerente**), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), sendo **Requerida** a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), (de ora em diante designada por Requerida).

No pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 11.12.2023, em cumulação de pedidos, o Requerente peticiona que os atos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2019, 2020 e 2021, no valor total de € 97.902,28, sejam anulados com fundamento em ilegalidade, por violação do artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

Mais peticiona a restituição do valor de € 97.902,28 de IRC e o correspondente pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 61.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

O Requerente fundamenta a sua pretensão, em síntese, na circunstância de considerar que Portugal, ao sujeitar, à data dos factos tributários em análise, a retenção na fonte em IRC os dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal aos Organismos de Investimento Coletivo estabelecidos em Estados-Membros da UE (*in casu* a Bélgica),

isentando, em simultâneo, de tributação a distribuição de dividendos a Organismos de Investimento Coletivo estabelecidos e domiciliados em Portugal, viola, de forma frontal, o artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, conforme tem sido entendimento unânime do Tribunal de Justiça da União Europeia.

De modo a obter a anulação dos atos de retenção na fonte e no sentido de obter o reconhecimento do direito à restituição do imposto indevidamente suportado em Portugal, o Requerente apresentou, no dia 8 de maio de 2023, em sede do artigo 78.º da LGT, do artigo 137.º do CIRC, e do artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), um pedido de revisão oficiosa a solicitar a anulação dos atos de retenção na fonte de IRC dos anos de 2019, 2020 e 2021 com fundamento em vício de ilegalidade por violação direta do Direito da União Europeia – Cfr. Documento n.º 1 do ppa.

O Requerente não se conforma com o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa em referência, nem com os atos tributários objeto desse pedido, razão pela qual pretende a constituição de Tribunal Arbitral que emita pronúncia sobre a ilegalidade e consequente anulabilidade de tal indeferimento, *ex vi* artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo ("CPA"), e, por via disso, das impugnadas liquidações de IRC por retenção na fonte.

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

Vem defender-se por exceção e impugnação.

Por exceção invoca a incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral para apreciar o pedido.

Que relativamente ao pedido de revisão oficiosa, constata-se que o 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 e que tal situação está fora da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

E que 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.

E que 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.

Porquanto a AT nunca se pronunciou sobre a (i)legalidade de tais retenções, estando-se perante um indeferimento tácito, sobre o qual 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.

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.

Ora, diz, 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.

O que, no seu entender, conduz à 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 Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Por impugnação, vem alegar que no presente caso não parece estar-se na 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 pelo Requerente.

E ainda que o Fundo não consiga recuperar o imposto retido na fonte em Portugal no seu estado de residência, também não está demonstrado que o imposto não recuperado pelo Fundo não possa vir a ser recuperado pelos investidores.

E que não procede o argumento do Requerente de que a legislação nacional e particularmente o artigo 22.º do EBF está em desconformidade e contrariaria o disposto no TFUE, nomeadamente, quanto à liberdade de circulação de capitais, tendo em apreço a proibição geral de discriminação face a uma restrição injustificada à liberdade de estabelecimento prevista no artigo 63.º do referido TFUE.

Sustenta que a Administração Tributária não pode deixar de aplicar as normas legais que a vinculam, porquanto está a mesma adstrita ao princípio da legalidade positivada.

E que contrariamente ao afirmado pelo Requerente, não pode afirmar-se que se esteja perante 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 pelo Requerente, antes, pelo contrário.

Em face do exposto, e inexistindo qualquer ilegalidade sobre os atos impugnados, não há, de igual modo, lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 11 de Dezembro de 2023, tendo o Tribunal sido constituído em 20 de Fevereiro de 2024 e tendo seguido a sua normal tramitação.

Em conformidade com os 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. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD

designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação, em 2 de Fevereiro de 2024, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Entendeu o Tribunal dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral conforme despacho arbitral de 21 de Fevereiro de 2024, notificado às partes de acordo com o disposto no artigo 18.º do RJAT. Mais entendeu notificar, em 9 de Abril de 2024, o Requerente para que se pronunciasse, querendo, sobre a matéria de exceção suscitada pela Requerida na sua Resposta, o que este fez em 23 de Abril de 2024.

Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar Alegações, querendo, tendo o Requerente optado por fazê-lo em 14 de Maio de 2024, reforçando a sua argumentação.

Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao termo do prazo legal.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

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

6.

Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito, para além da questão da alegada incompetência material do Tribunal invocada pela AT que se apreciará no segmento decisório.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. DOS FACTOS

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

- A.** O Requerente é um OIC, com sede e direcção efectiva no Reino da Bélgica, constituído e a operar ao abrigo da *Loi du 3 août 2012 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement* e do *Arrêté royal du 7 décembre 2007 relatif aux organismes de placement collectif à nombre variable de parts institutionnels*, que transpõem para a ordem jurídica belga a Directiva 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 – cfr. cópias de certidão emitida pela *Autorité des Services et Marchés Financiers* ao abrigo do artigo 2.º do Regulamento UE n.º 584/2010, da Comissão, de 1 de Julho de 2010 - cf. Documento n.º 2 do ppa e do prospecto do Requerente – cf. Documento n.º 3 do ppa e publicação dos referidos actos legislativos belgas, disponível no sítio oficial na internet do *Le Moniteur Belge*, em <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2012/08/03/2012003296/justel> e em <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/arrete/2007/12/07/2007003552/justel>.

-
- B.** O Requerente é administrado pela sociedade pela B..., entidade igualmente com residência no Reino da Bélgica, na Rue...–..., na Bélgica, 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 o Reino da Bélgica ("CEDT Portugal/Bélgica") – cf. documento n.º 2 e cópias de certificados de residência da entidade gestora- cf. Documento n.º 4 do ppa.
- C.** Em 2019, o Requerente auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais com residência fiscal em território português, no montante total de EUR 249.716,79, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória no valor de € 62.429,20 – cf. Documento n.º 5 do ppa.
- D.** Em 2020, o Requerente auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais com residência fiscal em território português, no montante total de EUR 67.114,84, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória no valor de € 16.778,71 – cf. Documento n.º 6 do ppa.
- E.** Em 2021, o Requerente auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais com residência fiscal em território português, no montante total de EUR 74.777,47, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória no valor de € 18.694,37 - cf. Documento n.º 7 do ppa.
- F.** As retenções na fonte de IRC em referência – no montante de EUR 97.902,28 – foram efetuadas e entregues junto dos cofres da Fazenda Pública, através das guias de retenção na fonte n.ºs ... e ..., de 21 de Junho e 20 de Outubro de 2019, ..., de 20 de Agosto de 2020, ... e ..., de 20 de Janeiro e 18 de Junho de 2021, pelo C..., pessoa colectiva com o número de identificação fiscal..., na qualidade de entidade registadora e depositária de valores mobiliários, ao abrigo do artigo 94.º, n.º 7, do CIRC – cf. documentos n.ºs 5, 6 e 7 do ppa.

-
- G.** O Requerente apresentou em 8 de maio de 2023 pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRC acima identificadas, referentes aos 6 anos de 2019, 2020 e 2021, ao abrigo do disposto nos artigos 78.º, n.º 1, e 137.º do CIRC – cf. Documento n.º 1 do ppa.
- H.** O procedimento de revisão oficiosa em causa nos presentes autos encontra-se pendente junto da Administração Tributária, correndo os seus termos sob o n.º ...2023... - cf. ppa.
- I.** Volvidos mais de quatro meses sobre a data de apresentação do referido pedido de revisão oficiosa, o Requerente não foi notificado pela Administração Tributária da decisão final em sede do correspondente procedimento, verificando-se assim o indeferimento tácito do mesmo – cf. ppa e facto admitido pela Requerida na sua Resposta.
- J.** No dia 11 de Dezembro de 2023 deu entrada no CAAD ppa apresentado pelo Requerente - cf. registo de entrada no SGP do CAAD e pedido de pronúncia arbitral (“ppa”).
- K.** No dia 19 de Dezembro de 2023, a Requerida foi notificada da apresentação do pedido de pronúncia arbitral – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem outros factos com relevo para a decisão da causa que não se tenham provado.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

IV. DE DIREITO

1. QUESTÃO PRÉVIA - DA EXCEÇÃO DE ILEGITIMIDADE ATIVA INVOCADA

A Requerida vem suscitar a questão da incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar da legalidade das liquidações por retenção na fonte sobre dividendos em sede de IRC distribuídos à Requerente respeitantes aos anos de 2019, 2020 e 2021, que foram objeto de interposição de pedido de revisão oficiosa pelo Requerente, de acordo com o disposto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT.

A Requerida considera que o Tribunal Arbitral não tem competência material para apreciar da legalidade das referidas liquidações de IRC, com base nos seguintes argumentos:

i) De acordo com o disposto no artigo 2.º, alínea a) da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março, a AT vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, “com exceção de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”;

ii) No que concerne aos anos de 2019, 2020 e 2021 o Requerente, na qualidade de substituído tributário na sequência da submissão de um pedido de revisão oficiosa do ato tributário, pediu ao tribunal arbitral que aprecie, pela primeira vez, as retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário sem que tenha desencadeado o procedimento de reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT;

iii) Situação esta que está fora da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que o procedimento administrativo de revisão oficiosa não pode substituir a reclamação graciosa prevista no artigo 132.º do CPPT, ainda para mais quando o recurso ao mesmo é feito para além do prazo de 2 anos previsto no n.º 1 daquele artigo;

iv) Assim, 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 o requerente tenha apresentado um pedido de revisão oficiosa no prazo de 4 anos.

Em resposta à invocação da exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral pela Requerida, o Requerente argumenta que o Tribunal Arbitral tem competência material para apreciar o indeferimento (expresso ou tácito) de pedidos de revisão oficiosa, fazendo menção à seguinte jurisprudência do CAAD:

Processo de arbitragem tributária	Data (dd-mm-aaaa)	Link para a Decisão Arbitral
660/2022-T	16-06-2023	<u>Decisão Arbitral</u>
658/2022-T	23-05-2023	<u>Decisão Arbitral</u>
821/2021-T	26-04-2023	<u>Decisão Arbitral</u>
661/2022-T	14-04-2023	<u>Decisão Arbitral</u>
505/2022-T	09-03-2023	<u>Decisão Arbitral</u>
506/2022-T	26-02-2023	<u>Decisão Arbitral</u>
45/2022-T	23-02-2023	<u>Decisão Arbitral</u>
495/2022-T	13-02-2023	<u>Decisão Arbitral</u>
474/2022-T	12-12-2022	<u>Decisão Arbitral</u>
746/2021-T	26-09-2022	<u>Decisão Arbitral</u>
711/2021-T	22-07-2022	<u>Decisão Arbitral</u>
817/2021-T	18-05-2022	<u>Decisão Arbitral</u>
135/2021-T	30-04-2022	<u>Decisão Arbitral</u>
593/2021-T	26-04-2022	<u>Decisão Arbitral</u>
133/2021-T	21-03-2022	<u>Decisão Arbitral</u>
922/2019-T	11-01-2019	<u>Decisão Arbitral</u>
48/2012-T	06-07-2012	<u>Decisão Arbitral</u>

O Requerente afirma ainda que o pedido de revisão oficiosa é um meio alternativo ou complementar da reclamação graciosa, tal como se encontra reconhecido pelos tribunais superiores da jurisdição administrativa e fiscal, invocando os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Julho de 2006, proferido no processo n.º 0402/06; de 9 de Novembro de 2022 (Processo n.º 087/22.5BEAVR), de 18 de Novembro de 2015 (Processo n.º 01509/13) e de 3 de Junho de 2015 (Processo n.º 793/14-50), concluindo assim que a Administração Tributária faz uma interpretação errónea dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e 2.º, alínea a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O Requerente refere ainda que a retenção na fonte assente numa norma de direito interno incompatível com o Direito da União Europeia traduz-se numa ilegalidade qualificável como erro imputável aos serviços da Administração Tributária, e que esta autoridade tem o dever de decidir, no prazo de quatro meses, os pedidos de revisão oficiosa de atos de retenção na fonte assentes em normas de direito interno incompatíveis com o Direito da União Europeia que sejam apresentados no prazo de 4 anos, previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, sendo que a falta de decisão dos pedidos de revisão oficiosa evidencia, para efeitos de tutela dos direitos do contribuinte, a posição silente da Administração Tributária sobre a (i)legalidade da retenção na fonte. Como tal, os erros praticados no ato de retenção são imputáveis à Administração Tributária, para efeitos do disposto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

Não obstante não ter sido deduzida reclamação graciosa, nos termos do artigo 132.º do CPPT, o Requerente argumenta que o contribuinte pode pedir a revisão oficiosa de atos de retenção na fonte, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efetuar – *i.e.* 4 anos – e pode impugnar contenciosamente, em sede de arbitragem tributária, a decisão expressa ou tácita de indeferimento.

Apreciando.

Concluindo-se que os erros praticados no ato de retenção são imputáveis à Administração Tributária para efeitos do disposto no artigo 78º, n.º 1, da LGT, concluir-se-á que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado tempestivamente pelo Requerente.

O RJAT foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), em sede da autorização legislativa prevista no artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril. O n.º 4 do artigo 124.º da referida Lei determinou que o âmbito de autorização legislativa previa o seguinte: “a) A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária”.

Em sede da autorização legislativa, o Governo estabeleceu no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT que “a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”. Resulta assim claro que o Governo, ao abrigo da autorização legislativa que lhe foi concedida, legislou no sentido de atribuir aos tribunais arbitrais competência para a declaração de ilegalidade de atos de retenção na fonte, sem estabelecer qualquer limitação a este respeito.

Na sequência da publicação da Portaria n.º 112-A/2011 foi publicada a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que veio determinar que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”.

De acordo com o disposto na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as “pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”. A menção expressa ao precedente “recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário” deve ser entendida como referindo-se aos casos em que o recurso é obrigatório por via da reclamação graciosa que se apresenta como o meio administrativo a que se reportam os artigos 131.º a 133.º do CPPT.

A necessidade da reclamação graciosa justifica-se pela oportunidade que é conferida à Administração Tributária de se pronunciar relativamente a um determinado ato tributário em que a Administração Tributária pode, ou não, dar razão ao contribuinte. Quando tal não ocorra, o contribuinte, para o exercício do seu direito de defesa, pode recorrer aos tribunais.

Note-se que os motivos que fazem jus à necessidade de um recurso judicial, ainda que de carácter excecional, encontram-se igualmente satisfeitos em caso de um pedido de revisão oficiosa. Em sede do pedido de revisão oficiosa, a Administração Tributária é também chamada a pronunciar-se acerca da legalidade do ato que não praticou, mas cujos efeitos lhe são imputados. Pelo que se justifica que se equipare o pedido de revisão oficiosa à reclamação graciosa como condição / pressuposto processual do processo de impugnação (neste sentido, veja-se o Acórdão do CAAD, de 4 de junho de 2024, no processo 992/2023-T).

Acresce que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, em vários acórdãos já se pronunciaram quanto à sua competência material para apreciar atos de liquidação que tenham sido sujeitos a pedido de revisão oficiosa do ato tributário, sendo que é também jurisprudência uniformizada do Tribunal Central Administrativo que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm competência material para apreciar atos de autoliquidação na sequência de pedidos de revisão oficiosa. A este respeito, vejam-se os Acórdãos do TCA Sul de 27-04-2017, processo

n.º 8599/15; de 25-06-2019; processo n.º 111/18.6BCLSB; de 11-03-2021, processo n.º 97/16.6BCLS de 12-05-2022.

Ademais, no presente cenário está em causa a violação do direito europeu pelo direito interno, nomeadamente por via do disposto no artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10 do EBF, das normas dos artigos 18.º, 49.º e 63.º do TFUE e do art.º 8.º n.º 4 da CRP, violação esta que é um erro de direito que tem de ser imputado aos órgãos do Estado português, nomeadamente à Administração Tributária. Pelo que não há por que não reconhecer que os sujeitos passivos que vejam os seus direitos lesados em sede tributária possam recorrer à utilização do pedido de revisão do ato tributário como meio de defesa dos seus direitos no prazo de 4 anos, em obediência ao disposto no artigo 78.º, n.º 1 da LGT.

Aliás em sede de retenções na fonte de IRC, os tribunais arbitrais pronunciaram-se nos processos n.ºs 501/2022-T e 200/2023-T no sentido de que o erro nas retenções na fonte consubstancia um erro imputável aos serviços.

Assim, é plenamente tempestivo o pedido de revisão oficiosa submetido pelo Requerente junto da Requerida, devendo o mesmo ser aceite por um “erro imputável aos serviços” materializado na violação do Direito da União Europeia, não se tendo a Requerida pronunciado no prazo legalmente previsto.

No que concerne à suposta incompetência material resultante de a “decisão silente” do pedido de revisão oficiosa não ter apreciado a legalidade dos atos de liquidação, e, se o tivesse, de essa decisão ser necessariamente de intempestividade do pedido de revisão, com a consequente impossibilidade de submissão de uma impugnação judicial e, consequentemente, também pela sucedânea ação arbitral, o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 13.01.2021, em sede do processo n.º 0129/18.9BEAVR, firmou jurisprudência no sentido de considerar que não releva saber se a decisão administrativa se pronunciou, ou não, sobre as ilegalidades imputadas à liquidação. Pelo que, o que é relevante é aferir se o pedido do contribuinte tem por objeto a apreciação da legalidade de uma liquidação de imposto. Em caso

afirmativo, como ocorre no presente caso, o meio de defesa ao dispor do contribuinte é a impugnação judicial ou a arbitragem tributária, como meio alternativo de resolução do litígio. Consequentemente, não se pode concluir pela incompetência do Tribunal Arbitral ou pela existência de erro na forma de processo ou incompetência do Tribunal Arbitral.

Deste modo, importa concluir que o Tribunal Arbitral é competente em razão da matéria. Assim sendo, improcede a exceção de ilegitimidade invocada pela Requerida.

2. RETENÇÃO NA FONTE DE IRC AOS OIC NÃO RESIDENTES – VIOLAÇÃO DA LIBERDADE DE CIRCULAÇÃO DE CAPITAIS – ARTIGO 63.º DO TFUE

Como referido, o dissídio em causa nos autos prende-se com o tema da compatibilidade do direito interno com o Direito da União Europeia, nomeadamente no que concerne à livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE e à respetiva incompatibilidade com o regime de tributação previsto no artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10 do EBF, que estabelece um regime de tributação distinto consoante o beneficiário dos dividendos distribuídos por uma entidade residente em Portugal seja um OIC constituído e a operar de acordo com a legislação nacional, ou comparativamente se trate de um OIC constituído, residente e a operar de acordo com a legislação de outro Estado-Membro, neste caso, da Bélgica, observando os requisitos da Diretiva 2009/65/CE.

No caso dos OIC constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional, os dividendos distribuídos por entidades residentes em Portugal aos OIC não são sujeitos a retenção na fonte em sede de IRC. Por sua vez, os dividendos distribuídos a OIC constituídos, residentes e a operar em outro Estado-Membro aquando do respetivo pagamento, estão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, em sede de IRC, de acordo com o disposto nos artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n.º 1, alínea c), n.º 3, alínea b), n.ºs 5 e 7 e 87.º, n.º 4, todos do Código do IRC. Não obstante a taxa de imposto doméstica em sede de IRC poder ser reduzida por via da aplicação do Acordo para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre Portugal e o Estado-Membro do qual é residente o OIC beneficiário dos rendimentos, *in casu*, a Bélgica.

A questão de direito objeto do presente dissídio foi recentemente objeto de pronúncia pelo TJUE, no acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN* de 17 de março de 2022, proferido em sede do processo de reenvio prejudicial C-545/19, numa situação que em termos fácticos apresentava características similares às dos presentes autos, e que opunha a *AllianzGi-Fonds AEVN* à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Esta questão foi suscitada pelo Tribunal Arbitral constituído no CAAD no processo n.º 93/2019-T em que estava em causa o mesmo enquadramento legal.

Considerando que a questão de direito em análise nos presentes autos é similar à suscitada em sede do referido acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, entende este Tribunal que a conclusão interpretativa do Tribunal de Justiça deve nesta sede ser aplicada, concluindo-se que o artigo 63.º do TFUE se opõe a uma legislação de um Estado-Membro, neste caso de Portugal, 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.

Efetivamente, tal como em sede do acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, o Requerente:

- é um OIC constituído ao abrigo da legislação de um outro Estado-Membro, neste caso a Bélgica, com observância do disposto na Diretiva 2009/65/CE;
- não é residente nem dispõe de estabelecimento estável em território nacional;
- auferiu dividendos distribuídos por sociedades comerciais residentes para efeitos fiscais em Portugal, tendo sido sujeito a retenção na fonte, a título definitivo, nos termos dos artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n. 1, alínea c), 3, alínea b), e 5, e 87.º, n.º 4, do CIRC, não tendo beneficiado do regime previsto no artigo 22.º, n.os 1, 3 e 10, do EBF;
- não obteve um crédito de imposto relativo ao imposto que foi suportado em Portugal, na medida em que se encontra isento de imposto sobre as sociedades no seu Estado de residência;

- contestou a legalidade da referida retenção na fonte perante a Administração Tributária, sustentando que o regime consagrado no artigo 22.º, n.os 1, 3 e 10, do EBF, se traduz numa discriminação e restrição injustificada da livre circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do TFUE, na medida em que não seja aplicável a OIC não residentes em Portugal, ainda que constituídos e a operar ao abrigo da Directiva 2009/65/CE;
- tal como no processo subjacente ao referido reenvio prejudicial em referência, a Administração Tributária fundamentou o ato tributário em crise nos presentes autos sustentando que o Requerente apenas não pode beneficiar do regime de tributação de dividendos previsto nos artigos 22.º, n.os 1, 3 e 10, do EBF, na medida em que é um OIC não residente em Portugal.

Nesta sede, o Tribunal de Justiça considera que a situação em questão está contemplada no âmbito do artigo 63.º, n.º 1 do TFUE que consagra a livre circulação de capitais que determina que são proibidas “*todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estado-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros*”, resultando de jurisprudência constante que as medidas proibidas “*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, Pensioenfonds 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).*” – v. pontos 33 e 36 do acórdão no processo C-545/19.

Acresce que atendendo a que a jurisprudência do TJUE, no que concerne à interpretação do Direito da União, tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, como resulta do primado do Direito da União Europeia consagrado no artigo 8.º, n.º 4 da CRP, impõe-se considerar a decisão do acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, nos termos do qual:

“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 noutra 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 oikeudenvolvontayksikkö (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].”.*

É, pois, nos termos expostos, indiscutível que a legislação fiscal portuguesa trata de modo desfavorável os OIC não residentes face aos OIC residentes, em relação à tributação sobre o rendimento, sob a forma de retenção na fonte, dos dividendos recebidos de sociedades estabelecidas em Portugal [v. o artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10 do EBF conjugado com os artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n.º 1, alínea c), n.º 3, alínea b), n.ºs 5 e 7 e 87.º, n.º 4 do Código do IRC].

Esta discriminação, nos termos enunciados pelo Tribunal de Justiça, não está em conformidade com direito da União Europeia, sendo que esta regra apenas é excecionada se se tratar de situações que não são objetivamente comparáveis; ou caso seja justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.

No que concerne a situações que não sejam objetivamente comparáveis ou em que haja uma razão imperiosa de interesse geral, segue-se o acórdão, nos termos do qual:

“ Quanto à existência de situações objetivamente comparáveis

44 *O Governo português alega, em substância, que as respetivas situações dos OIC residentes e dos OIC não residentes não são objetivamente comparáveis uma vez que a tributação dos dividendos recebidos por estas duas categorias de organismos de investimento de sociedades residentes em Portugal é regulada por técnicas de tributação diferentes – a saber, por um lado, esses dividendos são objeto de retenção na fonte quando são pagos a um OIC não residente e, por outro, estão 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 quando são pagos a um OIC residente.*

45 *Este Governo indica igualmente que resulta do artigo 22.º-A do EBF que os dividendos distribuídos por OIC residentes a detentores de participações sociais residentes em território português ou que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado neste território são tributados à taxa de 28 % (quando os beneficiários estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) ou de 25 % (quando os beneficiários estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas), ao passo que os dividendos pagos a detentores de participações sociais que não residem no território português e que não têm estabelecimento estável neste último estão, em princípio, isentos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (com algumas exceções destinadas essencialmente a prevenir abusos).*

46 *Segundo o referido Governo, há uma estreita coerência entre a tributação dos rendimentos dos OIC e dos detentores de participações sociais nestes organismos. Assim, o modelo português de tributação dos OIC, de natureza «compósita», conjuga estruturalmente os impostos incidentes, por um lado, sobre os OIC residentes, ou seja, o imposto do selo e o imposto específico previsto no artigo 88.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, bem como, por outro, os incidentes sobre os detentores de participações sociais em tais organismos, conforme referidos no número anterior. Estas diferentes tributações, muito bem integradas entre si, sendo cada uma delas imprescindível à coerência do sistema de tributação instituído, devem ser entendidas como um todo.*

47 Além disso, este mesmo Governo acrescenta, em substância, que, no âmbito da apreciação da comparabilidade das situações em causa, não se deve abstrair dos efeitos da transparência fiscal que caracteriza a relação entre a recorrente no processo principal e os detentores de participações sociais na mesma, o que leva a que a retenção na fonte efetuada em Portugal possa ser imediatamente repercutida nos detentores de participações sociais que, não estando isentos de imposto, podem imputar ou, ainda, creditar a sua participação dessa retenção efetuada em Portugal sobre o imposto do qual são devedores na Alemanha.

48 Por último, o Governo português considera que, ao ter livremente optado por não operar em Portugal através de um estabelecimento estável, a recorrente no processo principal autoexcluiu-se de qualquer comparação com os OIC estabelecidos em Portugal, sendo a sua situação, isso sim, comparável a todas as situações das demais entidades não residentes e cujos dividendos auferidos em Portugal são sempre tributados a taxas nunca inferiores a 25 %.

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, Pensioenfonds 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.*

58 *Em seguida, quanto ao argumento do Governo português que figura no n.º 48 do presente acórdão, há que salientar que, como alegou a Comissão em resposta às perguntas escritas do Tribunal de Justiça, no domínio da livre prestação de serviços, ao abrigo do artigo 56.º TFUE, os operadores económicos devem ser livres de escolher os meios adequados para exercer as suas atividades num Estado-Membro diferente do da sua residência, independentemente de se estabelecerem ou não de modo permanente nesse outro Estado-Membro, não devendo esta liberdade ser limitada por disposições fiscais discriminatórias.*

59 Além disso, na medida em que o argumento do Governo português se refere à pretensa necessidade de ter em conta a situação dos detentores de participações sociais, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a comparabilidade de uma situação transfronteiriça com uma situação interna do Estado-Membro em causa deve ser examinada tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais controvertidas (v., designadamente, Acórdão de 30 de abril de 2020, *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, n.º 26 e jurisprudência referida), bem como o objeto e o conteúdo destas últimas (v., designadamente, Acórdão de 2 de junho de 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 48 e jurisprudência referida).

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).

61 No caso em apreço, no que diz respeito, em primeiro lugar, ao objeto, ao conteúdo e ao objetivo do regime português em matéria de tributação dos dividendos, seja ao nível dos próprios OIC ou dos seus detentores de participações sociais, resulta tanto da resposta do órgão jurisdicional de reenvio ao pedido de informação do Tribunal de Justiça como da resposta do Governo português às perguntas escritas que lhe foram dirigidas no âmbito do presente processo que o referido regime foi concebido numa lógica de «tributação à saída», ou seja, os OIC que são constituídos e operam de acordo com a legislação portuguesa estão isentos do imposto sobre o rendimento, sendo o encargo que este último representa transferido para os detentores de participações sociais que têm a qualidade de residentes, estando os detentores de participações sociais não residentes dele isentos.

62 Com efeito, o Governo português precisou que o regime nacional em matéria de tributação dos dividendos visava alcançar objetivos como, nomeadamente, evitar a dupla tributação económica internacional e transferir a tributação na esfera dos OIC para a esfera dos

respetivos participantes, procurando assim que a tributação incidente sobre estes rendimentos seja aproximadamente equivalente à que ocorreria caso esses rendimentos tivessem sido obtidos diretamente pelos participantes nesses mesmos OIC.

63 Caberá ao órgão jurisdicional de reenvio, que tem competência exclusiva para interpretar o direito nacional, tendo em conta todos os elementos da legislação fiscal em causa no processo principal e o conjunto dos elementos constitutivos desse mesmo regime de tributação, determinar o objetivo principal prosseguido pela legislação nacional em causa no processo principal (v., neste sentido, Acórdão de 30 de janeiro de 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, n.º 79).

64 Se o órgão jurisdicional de reenvio concluir que o regime português em matéria de tributação dos dividendos visa evitar a dupla tributação dos dividendos pagos por sociedades residentes, atendendo à qualidade de intermediário dos OIC face aos seus detentores de participações sociais, importa recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que, relativamente às medidas previstas por um Estado-Membro para evitar ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica dos rendimentos distribuídos por uma sociedade residente, as sociedades beneficiárias residentes não se encontram necessariamente numa situação comparável à das sociedades beneficiárias não residentes (Acórdão de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480, n.º 53 e jurisprudência referida).

65 Todavia, como resulta do n.º 49 do presente acórdão, a partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só as sociedades residentes mas também as sociedades não residentes, relativamente aos rendimentos que auferem de uma sociedade residente, a situação das referidas sociedades não residentes assemelha-se à das sociedades residentes.

66 Com efeito, é unicamente o exercício por esse mesmo Estado da sua competência fiscal que, independentemente de tributação noutra Estado-Membro, cria um risco de tributação em cadeia ou de dupla tributação económica. Em tal caso, para que as sociedades beneficiárias

não residentes não sejam confrontadas com uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE, o Estado de residência da sociedade distribuidora deve assegurar que, em relação ao mecanismo previsto no seu direito nacional para evitar ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as sociedades não residentes sejam submetidas a um tratamento equivalente ao tratamento de que beneficiam as sociedades residentes (Acórdão de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480, n.º 55 e jurisprudência referida).

67 Tendo a República Portuguesa optado por exercer a sua competência fiscal sobre os rendimentos auferidos pelos OIC não residentes, estes encontram-se, por conseguinte, numa situação comparável à dos OIC residentes em Portugal no que respeita ao risco de dupla tributação económica dos dividendos pagos pelas sociedades residentes em Portugal (v., por analogia, Acórdão de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480, n.º 56 e jurisprudência referida).

68 Caso o órgão jurisdicional de reenvio chegue à conclusão de que o regime português em matéria de tributação dos dividendos visa, no intuito de não renunciar pura e simplesmente à tributação dos dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal, transferir essa tributação para a esfera dos detentores de participações sociais dos OIC, há que recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que, se o objetivo da legislação nacional em causa for deslocar o nível de tributação do veículo de investimento para o acionista desse veículo, são, em princípio, as condições materiais do poder de tributação sobre os rendimentos dos acionistas que devem ser consideradas determinantes e não a técnica de tributação utilizada (Acórdão de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480, n.º 60).

69 Ora, um OIC não residente pode ter detentores de participações sociais que tenham residência fiscal em Portugal e sobre cujos rendimentos este Estado-Membro exerce o seu poder de tributação. Nesta perspetiva, um OIC não residente encontra-se numa situação objetivamente comparável à de um OIC residente em Portugal (v., por analogia, Acórdão de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480, n.º 61).

70 *É certo que a República Portuguesa não pode tributar os detentores de participações sociais não residentes sobre os dividendos distribuídos por OIC não residentes, como aliás o Governo português admitiu tanto nas suas observações escritas como em resposta às perguntas que lhe foram submetidas pelo Tribunal de Justiça. Contudo, essa impossibilidade é coerente com a lógica de deslocação do nível de tributação do veículo para o detentor de participações sociais (v., por analogia, Acórdão de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480, n.º 62).*

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 oikeudenvaltontayksikkö (Rendimentos distribuídos por OICVM), C-480/19, EU:C:2021:334, n.º 56 e jurisprudência referida].*

76 *No caso em apreço, há que constatar que, embora o órgão jurisdicional de reenvio não invoque essas razões no pedido de decisão prejudicial, uma vez que este se concentra na eventual comparabilidade das situações em causa no processo principal, o Governo português alega, tanto nas suas observações escritas como em resposta às perguntas que lhe foram submetidas pelo Tribunal de Justiça, que a restrição à livre circulação de capitais efetuada pela legislação nacional em causa no processo principal se justifica à luz de duas razões imperiosas de interesse geral, a saber, por um lado, a necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional e, por outro, a de preservar uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os dois Estados-Membros em causa, ou seja, a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha.*

77 *No que respeita, em primeiro lugar, à necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional, o Governo português considera, como resulta do n.º 46 do presente acórdão, que o modelo de tributação português dos dividendos constitui um modelo «compósito». Assim, só seria possível garantir a coerência deste modelo se a entidade gestora dos OIC não residentes operasse em Portugal através de um estabelecimento estável, de modo a que essa entidade pudesse concretizar as retenções na fonte necessárias junto dos detentores de participações sociais residentes, bem como, em certos casos excecionais orientados por considerações ligadas ao facto de evitar a planificação fiscal, junto dos detentores de participações sociais não residentes.*

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.*

85 *Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas 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 OIC não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.”.*

Resulta, em suma, da apreciação do Tribunal de Justiça que o tratamento diferenciado da legislação portuguesa não pode ser aceite por se constatar a comparabilidade dos OIC residentes e não residentes (constituídos num Estado-Membro da União Europeia), não ocorrendo, por outro lado, uma razão imperiosa de interesse geral que o justifique.

Neste âmbito, sublinha-se, em linha com a decisão arbitral no processo n.º 992/2023-T, de 4 de junho, que *“Resulta também irrelevante a questão da possibilidade de, no estado da residência (do fundo ou dos seus investidores), ser recuperado o imposto pago em Portugal pois que a questão, pelo menos na perspectiva do TJUE é outra, a da legitimidade da tributação ocorrida em Portugal, porque considerada discriminatória.”*

Considerando o exposto, e atendendo à interpretação do Tribunal de Justiça no acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, que se reporta a uma situação idêntica à dos presentes autos, objeto do mesmo quadro legislativo, tem de se concluir pela desconformidade ao artigo 63.º do TFUE do regime de tributação por retenção na fonte que foi aplicado aos dividendos auferidos pelo Requerente, na qualidade de OIC não residente, consagrado no Código do IRC nos artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n.º 1, alínea c), n.º 3, alínea b) e n.º 5, e 87.º, n.º 4, sendo que os OIC residentes não estão sujeitos a essa retenção ao abrigo do artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10 do EBF.

3. A UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA: O ACÓRDÃO Nº 7/2024 DO STA

Decidindo de um recurso por oposição entre acórdãos arbitrais, o STA, em Acórdão de 28 de Setembro de 2023, no âmbito do processo n.º 93/19.7BALS, uniformizou a jurisprudência nos seguintes termos:

“Conclusões:

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.”

Acolhendo expressamente, pois, a orientação adoptada pelo TJUE na sua decisão do caso *AllianzGI-Fonds AEVN*, de 17 de março de 2022 (Processo n.º C-545/19), o STA remove, deste modo, as últimas dúvidas que pudessem subsistir quanto à consagração jurisprudencial da referida orientação.

E isso não pode, evidentemente, deixar de repercutir-se no mérito da presente causa, e na decisão a que este Tribunal chega.

Termos em que se dá como procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação, por erro de direito, das liquidações de IRC por retenção na fonte impugnadas e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do ato tributário, com a consequente restituição do imposto pago, nos termos do disposto no artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c) da LGT.

4. DO DIREITO DO REQUERENTE AO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS, NOS TERMOS DO ARTIGO 43.º DA LGT

O Requerente, para além da anulação dos atos de retenção na fonte, a título definitivo, incidentes sobre a distribuição de dividendos em sede de IRC relativos aos anos de 2019, 2020 e 2021, e o conseqüente reembolso do imposto indevidamente pago em Portugal no montante total de € 97.902,28, vem ainda requerer o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

De acordo com o artigo 43.º, n.º 1 da LGT há lugar ao pagamento de 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.*”

O artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT determina que são devidos juros indemnizatórios 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*”.

Acresce que o artigo 24.º, n.º 5 do RJAT determina que o direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido no processo arbitral. Como tal, o Tribunal Arbitral tem competência para conhecer do pedido de juros indemnizatórios submetido pelo Requerente.

Para que haja direito a juros indemnizatórios, o imposto deve ser indevido ou deve ter sido pago imposto em montante superior ao devido e tal deve derivar de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT.

O TJUE tem firmado jurisprudência no sentido de que a liquidação e cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência não apenas o direito ao reembolso, bem como o direito ao pagamento de juros. A este respeito, veja-se o acórdão de 18 de abril de 2013, processo n.º C-565/11 (e outros nele citados), em que se refere que:

“21. Há que lembrar ainda que, quando um Estado-Membro tenha cobrado impostos em violação do direito da União, os contribuintes têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado, mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas

em relação direta com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro, devido à exigibilidade prematura do imposto (v. acórdãos de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o., C397/98 e C-410/98, Colet., p. I-1727, n.ºs 87 a 89; de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 205; Littlewoods Retail e o., já referido, n.º 25; e de 27 de setembro de 2012, Zuckerfabrik Jülich e o., C113/10, C-147/10 e C-234/10, n.º 65).

22. Resulta daí que o princípio da obrigação de os Estados-Membros restituírem com juros os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União decorre desse mesmo direito da União (acórdãos, já referidos, Littlewoods Retail e o., n.º 26, e Zuckerfabrik Jülich e o., n.º 66).

23. A esse respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que, na falta de legislação da União, compete ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo. Essas condições devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a, na prática, impossibilitar ou dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União (v., neste sentido, acórdão Littlewoods Retail e o., já referido, n.ºs 27 e 28 e jurisprudência referida)”.

No caso dos autos, esta violação direta do Direito Comunitário, em concreto, dos artigos 18.º e 63.º do TFUE, consubstanciou, pelas razões já aduzidas, um erro de direito imputável aos serviços ou organismos do Estado português, logo, *in casu* também aos serviços da AT.

Em relação aos juros indemnizatórios a liquidar em relação aos anos de 2019, 2020 e 2021, considerando que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado fora do prazo da reclamação graciosa, só há direito a juros indemnizatórios decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa, nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT.

Neste sentido, há que ter em conta a jurisprudência firmada no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 4/2023, proferido no processo n.º 40/19.6BALSb, de 30.09.2020, que veio estabelecer que “(...) só são devidos juros indemnizatórios decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa e até à data da emissão das respetivas notas de crédito a favor da Recorrida”.

Deste modo, considerando o disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT, e atendendo a que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 8 de maio de 2023 apenas serão devidos juros indemnizatórios a partir de 9 de maio de 2024.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente a exceção de ilegitimidade invocada pela Requerida;
- b) Julgar totalmente procedente o pedido de anulação dos atos tributários de retenção na fonte de IRC incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2019, 2020 e 2021, com o conseqüente reconhecimento do direito do Requerente à restituição da quantia paga de EUR 97.902,28, relativa a retenções na fonte de IRC suportadas em Portugal sobre dividendos distribuídos nos anos de 2019, 2020 e 2021;
- c) Reconhecer o direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de 97.902,28 €, 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 2.754,00 € (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), a suportar pela Requerida, por decaimento integral, 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.

Notifique-se

Lisboa, 24 de julho de 2024

Os árbitros,

Fernando Araújo

Jónatas Machado

Sónia Martins Reis (Relatora)