

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 139/2024-T

Tema: IRC de 2020 e 2021. OIC residente no Luxemburgo. Retenção na fonte de IRC. Artigo 63º do TFUE vs. artigo 22º nº 1 e 10 do EBF.

Sumário

- I. O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo (OIC) não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.
- II. É ilegal, por incompatibilidade com o artigo 63.º do TFUE, o artigo 22.º, n.º 1 e 10, do EBF, na parte em que limita o regime nele previsto a sociedades constituídas segundo a legislação nacional, excluindo das sociedades constituídas segundo legislações de países terceiros.
- III. A ilegalidade da retenção na fonte, quando não é baseada em informações erradas do contribuinte, não lhe é imputável, mas sim "aos serviços", devendo entender-se que se integra neste conceito a entidade que procede à retenção na fonte, na qualidade de substituto tributário, que assume perante quem suporta o encargo do imposto o papel da Administração Tributária na liquidação e cobrança do imposto.
- IV. Segundo jurisprudência uniformizada do STA, em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa, o erro passa a ser imputável à Administração Fiscal depois de operar o indeferimento do procedimento, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo.

Os árbitros José Poças Falcão (Presidente), Sérgio Santos Pereira (Vogal) e Ana Teixeira de Sousa (Vogal relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral Colectivo (TAC) acorda o seguinte:

1. Relatório

A..., sociedade anónima de direito luxemburguês, com sede em..., ..., ... Luxemburgo, titular do número de identificação fiscal português ... e integrada na área de competência territorial do Serviço de Finanças de Lisboa ... (adiante designada como "**Requerente**"), vem, em tempo e com

1.

legitimidade, ao abrigo do disposto 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, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, apresentar o pedido de

CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL TRIBUTÁRIO

com vista à declaração de ilegalidade e anulação dos atos tributários de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), no montante total de € 87.505,87 (oitenta e sete mil quinhentos e cinco euros e oitenta e sete cêntimos), efetuados a título definitivo sobre rendimentos de capital (dividendos e juros) de fonte portuguesa pagos entre maio de 2020 e abril de 2021, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... que manteve aqueles atos na ordem jurídica.

A Requerente pede ainda a restituição das importâncias que considera indevidamente retidas, acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2024.02.02 e automaticamente notificado à AT nesta mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 2024-03-20, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 2024-04-10.

A Requete defende em resumo que é incompatível com os artigos 63.º e 65.º do TFUE a disposição de direito nacional em causa nos presentes autos que prevê um tratamento fiscal diferenciado para os dividendos distribuídos por uma sociedade residente nesse mesmo Estado-membro em função da residência do Organismo de Investimento Coletivo (OIC) que os auferir, excluindo de tributação os dividendos pagos por uma sociedade residente nesse Estado-membro a um OIC residente, mas sujeitando a tributação os mesmos dividendos quando pagos a um OIC não residente.

Considera que: *A discriminação negativa e injustificada dos organismos de investimento coletivo estrangeiros relativamente aos seus congéneres nacionais e a violação da liberdade fundamental de circulação de capitais que tal encerra foram detetadas por diversos tribunais arbitrais tributários do CAAD com base na jurisprudência do TJUE e na chamada teoria do ato claro (acte éclairé).*

A Requerente convoca o acórdão do TJUE proferido em 17 de março de 2022 no processo C-545/19 (AllianzGI Fonds AEVN), o qual;” *teve origem num pedido de reenvio prejudicial formulado pelo tribunal arbitral tributário do CAAD no processo n.º 93/2019-T perante um pedido de anulação de atos de retenção na fonte de IRC sobre dividendos pagos entre 2015 e 2016 a um organismo de investimento coletivo constituído sob a forma contratual ao abrigo da legislação alemã, o qual estava isento de imposto sobre o rendimento na jurisdição de residência e, por isso, não podia neutralizar a tributação sofrida em Portugal por meio de retenção na fonte (cf. § 12 do acórdão em referência).*

Confrontado com a questão de saber se os artigos 56.º e 63.º TFUE – relativos, nesta ordem, à liberdade de prestação de serviços e à liberdade de circulação de capitais – deveriam ser interpretados no sentido de que se opunham a uma legislação de um Estado-Membro, como o artigo 22.º, n.ºs 1 e 3, do EBF, por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo não residente eram objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um veículo de investimento residente estavam excluídos de tributação, o TJUE, depois de situar a questão no domínio da livre circulação de capitais, 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” (destaque e sublinhado nosso).

E ainda que:

Mais recentemente, o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferiu, em 28 de setembro de 2023, o acórdão n.º 093/19.7BALSb a uniformizar jurisprudência nos seguintes termos: “I - 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 Coletivo (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. II - 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 objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção. III - 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 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” (sublinhado e destaque nossos).

Cita diversa jurisprudência para defender o primado da aplicabilidade do direito da União Europeia nomeadamente o Tribunal Central Administrativo Norte no acórdão n.º 00278/09.4BEPNF, de 16 de novembro de 2012, “do primado do Direito da União sobre o Direito nacional decorre a recusa de aplicação do direito nacional incompatível com o direito da UE, a supressão ou reparação das consequências de um ato nacional contrário ao direito da União e a obrigação dos Estados-membros o fazerem respeitar, o princípio do efeito direto das normas europeias, o princípio da interpretação conforme e o princípio da responsabilidade do Estado por violação das obrigações europeias (...) O primado dos tratados que regem a UE e das demais normas emanadas das suas instituições sobre o direito interno português sugere uma prevalência

externa de todas as normas da União que, no entender de J. Gomes Canotilho e de Vital Moreira, se traduz num “primado de aplicação” por contraponto ao “primado constitucional” (vide in: “Constituição da República Portuguesa Anotada”, Coimbra Editora, 2007, vol. I, págs. 264/272) (cfr. ainda J.J. Gomes Canotilho in: “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 7.ª edição, págs. 825/828)”

Desta forma, para a Requerente, uma diferença de tratamento ou discriminação fiscal negativa dos organismos de investimento coletivo não residentes que, no caso particular da Requerente, não pode ser neutralizada no seu Estado de residência (Luxemburgo) devido à isenção de tributação sobre o rendimento de que aí goza.

De acordo com o TJUE no acórdão de 16 de junho de 2022 no caso ACC Silicones (C-572/20), “44. (...) *embora um Estado-Membro não possa invocar o benefício de uma vantagem concedida unilateralmente por outro Estado-Membro para se eximir às obrigações que lhe incumbem por força do Tratado, o objetivo de assegurar um tratamento equivalente dos dividendos pagos a sociedades residentes e não residentes pode ser alcançado através de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada com outro Estado-Membro* (v., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, n.ºs 78 e 79 e jurisprudência referida), desde que a aplicação desta última permita compensar integralmente os efeitos da diferença de tratamento decorrente da legislação nacional (...)

Ora, na falta de reembolso da retenção na fonte, apenas a imputação integral dessa retenção ao imposto devido, no Estado-Membro da sua sede, pela sociedade não residente beneficiária dos dividendos permitiria eliminar a diferença de tratamento resultante da legislação nacional, sem que seja necessário tomar em consideração as eventuais possibilidades de imputação ao nível dos acionistas diretos ou indiretos dessa sociedade” (sublinhado e destaque nossos).

A Requerente é uma entidade residente para efeitos fiscais no Grão-Ducado do Luxemburgo.

De acordo com o artigo 173.º, n.º 1, da referida Lei de 17 de dezembro de 2010, “*Sem prejuízo da cobrança das taxas de subscrição e transcrição e da implementação da legislação nacional relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, nenhum outro imposto é devido pelos*

organismos de investimento coletivo localizados ou constituídos no Luxemburgo na aceção da presente lei, para além da taxa de subscrição mencionada nos Artigos 174 a 176”.

A Requerente beneficia, portanto, no seu Estado-Membro de residência (Luxemburgo) de uma isenção em matéria de impostos sobre o rendimento.

Em virtude da isenção em referência, não havia imposto devido pela Requerente no Luxemburgo ao qual poderia ser imputado o IRC retido na fonte em Portugal até ao montante da diferença de tratamento entre organismos de investimento coletivo residentes e não residentes decorrente da legislação nacional que pudesse fazer desaparecer a discriminação negativa.

Também não houve lugar no Luxemburgo, como é natural em virtude da isenção, ao reembolso do IRC retido na fonte em Portugal.

Tão-pouco a redução da taxa de retenção na fonte para 15% por via da aplicação do artigo 10.º, n.º 2, da CDT no que diz respeito aos dividendos distribuídos pela F... permite ultrapassar a discriminação que a lei doméstica encerra em matéria de tratamento dos rendimentos de capital pagos a organismos de investimento coletivo não residentes.

Efectivamente, a redução da taxa nos termos da CDT não elimina, mas apenas atenua, a tributação que o não residente, ao contrário do residente, sofre em virtude exclusiva da sua domiciliação fora do território nacional.

Sem prescindir do que supra se referiu acerca da desconformidade da legislação doméstica com o direito da União Europeia, a Requerente acrescenta que, ainda que se entendesse que havia lugar à tributação, o que não se concede, aos rendimentos (juros) pagos à Requerente provenientes de obrigações emitidas pela I... não poderia ter sido aplicada a taxa agravada de IRC de 35%.

O artigo 87.º, n.º 4, do CIRC estabelece como regra que a taxa de imposto aplicável é de 25% quando se trate de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efetiva em território português e aqui não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, como é, inequivocamente, o caso da Requerente.

Uma exceção a essa regra é a que o artigo 87.º, n.º 4, alínea i), do CIRC reserva para as entidades domiciliadas num país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais

favorável constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, às quais se aplica a taxa agravada de 35% em detrimento da taxa normal de 25%,

Mas que in casu está liminarmente afastada pelo facto de a Requerente ter o seu domicílio fiscal situado no Luxemburgo, jurisdição que não integra a lista contida na Portaria n.º 150/2004.

Restaria, portanto, a hipótese prevista na alínea h), do n.º 4, do artigo 87.º do CIRC, uma norma com finalidade antiabusiva segundo a qual a taxa agravada de IRC de 35% é aplicável aos *“Rendimentos de capitais sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados (...) exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo, termos em que se aplicam as regras gerais”*.

No entanto, há documentação que evidencia que os rendimentos em questão foram pagos a dois subfundos detidos pela Requerente.

Ou seja, que a Requerente é derradeiramente a efetiva beneficiária dos rendimentos pagos pela I... .

Logo, é inaplicável in casu a taxa agravada de IRC, o que, tendo sucedido, redundaria na arrecadação excessiva e indevida de imposto e inquina os atos tributários contestados (cf. artigos 70.º, n.º 1, e 99.º, alínea a), do CPPT e artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo).

Conclui a Requerente requerendo a procedência total da acção com a consequente:

- a) Declaração de ilegalidade e anulação, em virtude da desconformidade entre o artigo 22.º, n.ºs 1 e 3, do EBF, conjugado com o artigo 87.º, n.º 4, do CIRC, e o princípio da liberdade de circulação de capitais consagrado no artigo 63.º, n.º 1, do TFUE, dos atos tributários de retenção na fonte de IRC, no montante total de € 87.505,87 (oitenta e sete mil quinhentos e cinco euros e oitenta e sete cêntimos), efetuados com carácter definitivo ou liberatório sobre rendimentos de capitais de fonte doméstica pagos à Requerente entre maio de 2020 e abril de 2021;
- b) Declaração de ilegalidade e anulação, em virtude dos mesmos fundamentos expostos em a), do despacho proferido pela Exma. Senhora Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa em 19 de dezembro de 2023 que

indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2022... e manteve aqueles atos de retenção na fonte de IRC na ordem jurídica;

- c) Em consequência de a) e b), ser determinada a restituição pela AT à Requerente do IRC indevidamente retido na fonte a título definitivo ou liberatório e entregue, no montante total de € 87.505,87 (oitenta e sete mil quinhentos e cinco euros e oitenta e sete cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4% ao ano, desde a data em que a reclamação graciosa n.º ...202...foi indeferida (19 de dezembro de 2023) até à data de processamento da nota de crédito, nos termos legais.

Foi a AT notificada para contestar, tendo apresentado resposta em 2024-05-15, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral (PPA), concluindo o seguinte:

1. AT encontra-se subordinada ao princípio da legalidade, pelo que não poderia aplicar de forma direta e automática as decisões do TJUE proferidas sobre casos concretos que não relevam do direito nacional, para mais não estando em causa situações materialmente idênticas, e em que a aplicação correta do direito comunitário não se revela tão evidente (Ato Claro) que não deixe margem para qualquer dúvida razoável quanto ao modo como deve ser resolvida a questão suscitada.

2. O regime fiscal aplicável aos OIC constituídos ao abrigo da legislação nacional, embora consagre a isenção dos dividendos distribuídos por sociedades residentes, não afasta a tributação desses rendimentos por outras formas, seja por tributação autónoma, seja em imposto do selo, quando os mesmos rendimentos integram o valor líquido destes organismos, logo, não pode afirmar-se que, em substância, as situações em que se encontram aqueles OIC e os Fundos de Investimentos constituídos e estabelecidos noutros Estados-Membros que auferem dividendos com fonte em Portugal, sejam objetivamente comparáveis.

3. Assim, não pode concluir-se que o regime fiscal dos OIC – que não se contém em exclusivo no n.º 3 do artigo 22.º do EBF – esteja em conformidade com as obrigações que decorrem do artigo 63.º do TFUE.

4. Por conseguinte, a retenção na fonte efetuada sobre os dividendos pagos à Requerente respeita o disposto na legislação nacional e na convenção para evitar a dupla tributação, devendo ser mantida na ordem jurídica.

5. Acrescentamos ainda que, admitindo-se a comparabilidade das situações dos OIC residentes e não residentes, entende-se, porém, seguindo a doutrina expandida no Acórdão proferido no proc. 1435/12 do STA de 9.07.2014, que o tratamento diferenciado entre residentes e não residentes não constitui em si mesmo qualquer discriminação proibida pelo n.º 1 do artigo 63.º do TFUE.

6. Na verdade, seguindo-se o entendimento expresso no Acórdão do STA, proc.19/10.3BELRS, de 07-05, “Para que se pudesse concluir, in casu, no sentido do carácter discriminatório do regime que sujeita a retenção na fonte as entidades financeiras não residentes, a recorrida teria que demonstrar que suportara uma tributação mais elevada no seu conjunto, o que não se verificou. Neste sentido, vide o Acórdão Gerritse, de 12 de Junho de 2003 (Processo C-234/01).

É de sublinhar que estando perante matéria de direito, como entendido pela sentença proferida pelo Tribunal a quo, cabia à impugnante ter demonstrado a existência dos factos constitutivos dos direitos, prova a fazer por quem os invoca, tal como o que se encontra firmado no ordenamento fiscal português, no art.º 74.º da LGT e 342.º do Código Civil, subsidiariamente aplicável às relações jurídico-tributárias. Não o tendo feito, não é possível invocar de modo assertivo o carácter discriminatório da norma em discussão.”.

7. No caso sub judice, em face da matéria de facto e dos documentos juntos aos autos entende-se que a Requerente não fez prova da discriminação proibida,

8. Assim sendo, considerando-se que, à luz do disposto no artigo 348.º do Código Civil, segundo o qual àquele que invocar direito estrangeiro compete fazer prova da sua existência e conteúdo, o Requerente não fez prova da discriminação proibida, pelo que só se pode defender a improcedência do pedido, por falta de prova da impossibilidade de neutralização da discriminação contestada.

9. Recordando a este propósito os Acórdãos do STA proferidos nos processos n.º 1192/13, de 21.05.20215, n.º 1435/12, de 9.07.2014, n.º 884/17, de 12.09.2018, e o já citado proc. 19/10.3BELRS, de 7.05.

Por tudo o exposto, entendemos que devem ser mantidas as retenções na fonte ora impugnadas, devendo-se concluir pela improcedência do PPA.

Por despacho de 2024-06-05, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e conferir prazo simultâneo de 15 dias para a apresentação de alegações.

As partes não contra alegaram.

2. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

3. Matéria de facto

3.1 – Factos provados

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

1. A Requerente é uma sociedade anónima constituída ao abrigo do direito luxemburguês e com sede no Grão-Ducado do Luxemburgo que reveste a forma de *Société d'Investissement à Capital Variable* ou simplesmente SICAV (cf. a declaração emitida pela

- CSSF – *Comission de Surveillance du Secteur Financier*, entidade luxemburguesa responsável pela supervisão do setor financeiro, datada de 6 de outubro de 2021 (Doc. n.º 1 e os artigos 1.º e 3.º dos estatutos da sociedade juntos como Doc. n.º 2).
2. A Requerente tem como objeto social investir os fundos à sua disposição em valores mobiliários, instrumentos do mercado monetário e/ou outros ativos financeiros líquidos e outros ativos autorizados, conforme referido na Parte I da Lei de 17 de dezembro de 2010^[1], de acordo com a política de investimento determinada pelo seu Conselho de Administração, com o objetivo de repartir os riscos de investimento e permitir aos acionistas beneficiar dos resultados da gestão da sua carteira (cf. artigo 3.º dos estatutos da sociedade ora juntos como Doc. n.º 2).
 3. Desde 2017, a Requerente tem como sociedade gestora B..., com sede em Milão (Itália), que dispõe de uma sucursal no Luxemburgo, a C...- SUCCURSALE DE LUXEMBOURG (cf. pp. 4 e 36 do prospeto, disponível para consulta integral).
 4. A Lei de 17 de dezembro de 2010 define uma SICAV, no seu artigo 25.º, como *“uma empresa que tenha adotado a forma de sociedade anónima regida pela lei luxemburguesa – cujo único objetivo é investir os seus fundos em valores mobiliários e/ou outros ativos financeiros líquidos referidos no n.º 1 do artigo 41.º, a fim de repartir os riscos de investimento e assegurar aos seus participantes o benefício do resultado da gestão de seus ativos; e – cujas unidades se destinam a ser colocadas junto do público através de uma oferta pública ou privada; – e cujos estatutos preveem que o montante do capital seja, em todos os momentos, igual ao valor do património líquido da empresa”*,
 5. Trata-se de uma entidade residente para efeitos fiscais no Grão-Ducado do Luxemburgo.
 6. De acordo com o artigo 173.º, n.º 1, da referida Lei de 17 de dezembro de 2010, *“Sem prejuízo da cobrança das taxas de subscrição e transcrição e da implementação da legislação nacional relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, nenhum outro imposto é devido pelos organismos de investimento coletivo localizados ou constituídos no*

^[1] Lei que transpõe para o ordenamento jurídico luxemburguês as regras previstas na Diretiva 2009/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de julho, relativa a Organismos de Investimento Coletivo em Valores Mobiliários, entretanto alterada pela Diretiva n.º 2011/61/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2011, diretiva que, entre nós, foi transposta para a ordem jurídica interna pela Lei n.º 16/2015, de 24 de fevereiro, que aprovou o Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo. A versão consolidada da Lei de 17 de dezembro de 2010 está disponível em inglês e francês em <https://www.cssf.lu/fr/Document/loi-du-17-decembre-2010/>.

Luxemburgo na aceção da presente lei, *para além da taxa de subscrição mencionada nos Artigos 174 a 176*”

7. A Requerente beneficia, portanto, no seu Estado-Membro de residência (Luxemburgo) de uma isenção em matéria de impostos sobre o rendimento.
8. No exercício da sua atividade, a Requerente detém, através de subfundos –D... e E...– participações sociais em sociedades consideradas residentes, para efeitos fiscais, em Portugal (*cf.* Doc. n.º 1 ora junto),
9. Participações essas que, nos anos de 2020 e 2021, geraram os seguintes rendimentos para a Requerente a título de dividendos (valores em euros) conforme Docs. 3 a 6:

Entidade pagadora / distribuidora	Data do pagamento	Rendimento bruto	Retenção na fonte	Rendimento líquido	Doc. n.º
F..., S.A. (“F...”)	14/05/2020	95.000,00	23.750,00	71.250,00	3
		190.000,00	47.500,00	142.500,00	4
	26/04/2021	57.000,00	8.550,00	48.450,00	5
		19.000,00	2.850,00	16.150,00	6
TOTAL		361.000,00	82.650,00	278.350,00	

10. Em janeiro de 2021, foram pagos à Requerente, através de dois subfundos por ela detidos, o G... e o H... , juros no montante total de € 13.873,92 no âmbito de uma emissão de instrumentos de dívida (obrigações) por parte da I..., SGPS, S.A. (“I...”) ao abrigo do programa *Euro Medium Term Notes* (EMTN) (*cf.* informações em <https://www...> e tabela *infra* com valores em euros) conforme documentos 7 a 9:

Entidade pagadora / distribuidora	Data do pagamento	Rendimento bruto	Retenção na fonte	Rendimento líquido	Doc. n.º
I...	15/01/2021	2.312,32	809,31	1.503,01	7
		11.561,60	4.046,56	7.515,04	8 e 9
TOTAL		13.873,92	4.855,87	9.018,05	

11. Aquando do pagamento dos rendimentos à Requerente por parte das entidades residentes em território português (F... e I...), houve lugar à tributação em IRC, por meio de retenção na fonte a título liberatório ou definitivo, à taxa geral de 25% prevista no artigo 87.º, n.º 4, do Código do IRC (“CIRC”),
12. Exceção feita a alguns dos dividendos distribuídos pela F... em 2021, aos quais foi aplicada a taxa de imposto de 15% prevista no artigo 10.º, n.º 2, da Convenção celebrada entre Portugal e o Grão-Ducado do Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património (doravante “CDT”).
13. Em 19 de junho de 2022, a Requerente apresentou junto do Serviço de Finanças de Lisboa 3, ao abrigo do artigo 137.º, n.º 3, do CIRC e dos artigos 68.º e ss. e 132.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), reclamação graciosa a peticionar a anulação integral dos atos de retenção na fonte de IRC no montante de € 87.505,87 (cf. cópia parcial do articulado de reclamação graciosa que se junta como Doc. n.º 10).
14. A reclamação graciosa teve como fundamento exclusivo a desconformidade entre as normas com base nas quais a tributação teve lugar, a saber, o artigo 22.º, n.ºs 1 e 3, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”) e o artigo 87.º, n.º 4, do CIRC, e o princípio da liberdade de circulação de capitais consagrado com caráter erga omnes no artigo 63.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), vício que se repercutia sobre a totalidade dos atos de retenção de IRC na fonte.
15. Por meio do ofício da Direção de Finanças de Lisboa com o n.º ... e data de 24 de novembro de 2023, a Requerente foi notificada para em quinze dias se pronunciar, querendo, sobre a proposta de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... (cf. cópia da proposta de decisão que se junta como Doc. n.º 11).
16. A Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) reconhece que, “consultada a modelo 30 (declaração de rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes), verifica-se que foi declarada pelos substitutos tributários a distribuição de rendimentos à reclamante [Requerente] no montante global de € 374.873,92, com o

montante de imposto retido de € 87.505,87, valores coincidentes com o invocado” (cf. § 12 da proposta de decisão junta como Doc. n.º 11).

17. No entanto, propugna que *“não cabe à AT invalidar ou desaplicar o direito nacional em consequência de decisões do TJUE, substituindo-se ao legislador para além daquilo que possa considerar-se uma interpretação razoável”* (cf. § 17 da proposta de decisão junta como Doc. n.º 11).

18. Através do ofício da Direção de Finanças de Lisboa com o n.º ... e data de 27 de dezembro de 2023, a Requerente foi notificada do despacho da Exma. Senhora Chefe de Divisão de Justiça Administrativa de 19 de dezembro de 2023 pelo qual a reclamação graciosa n.º ...2022... foi indeferida (cf. cópia da decisão de indeferimento que se junta como Doc. n.º 12).

A) Em 2024-01-31 foi apresentado o PPA – conforme registo no SGP do CAAD.

3.2 Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

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

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

Cumprе salientar que a questão em apreço, tal como decidida por recente jurisprudência do TJUE, é meramente de direito. Não assiste, pois, razão à Requerida quando, baseada em jurisprudência ultrapassada, tenta levar a questão para o terreno dos factos ao defender que incumbia ao Requerente fazer prova da discriminação consagrada pelo artigo 22.º, n.º 3, do EBF face ao artigo 63.º do TFUE.

4 - Matéria de direito¹

¹ Seguindo a decisão adoptada no Processo CAAD n.º 997/2023-T, a que se adere, dada a similitude, com as necessárias alterações

A Requerente é uma sociedade anónima constituída ao abrigo do direito luxemburguês e com sede no Grão-Ducado do Luxemburgo que reveste a forma de Société d'Investissement à Capital Variable ou simplesmente SICAV, qualificada com um fundo de investimento (Organismo de Investimento Colectivo) com sede no Grão-Ducado do Luxemburgo e por isso não foi constituído ao abrigo da lei portuguesa.

Ou seja, aquilo que no direito português era, à data dos factos, designado como organismo de investimento coletivo sob a forma societária ou sociedade de investimento coletivo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea aa), subalínea i), 5.º, n.º 1, alínea b), e 6.º, n.º 3, da Lei n.º 16/2015, de 24 de fevereiro, que aprovou o Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo ["RGOIC"]

Em 2020 e 2021 a Requerente recebeu dividendos, pagos em Portugal por uma sociedade de direito português, relativamente aos quais foi efectuada retenção na fonte à taxa de 15% e noutros casos de 25%.

Recebeu igualmente rendimentos de capitais, identificados como juros pagos por uma entidade de direito português no ano de 2021 que sofreram uma retenção na fonte à taxa de 35%.

Em 19 de junho de 2022, a Requerente apresentou junto do Serviço de Finanças de Lisboa 3, ao abrigo do artigo 137.º, n.º 3, do CIRC e dos artigos 68.º e ss. e 132.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"), reclamação graciosa a peticionar a anulação integral dos atos de retenção na fonte de IRC no montante de € 87.505,87.

Através do ofício da Direção de Finanças de Lisboa com o n.º ... e data de 27 de dezembro de 2023, a Requerente foi notificada do despacho da Exma. Senhora Chefe de Divisão de Justiça Administrativa de 19 de dezembro de 2023 pelo qual a reclamação graciosa n.º ...2022... foi indeferida

A Requerida, em resumo, reconhece que, "consultada a modelo 30 (declaração de rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes), verifica-se que foi declarada pelos substitutos tributários a distribuição de rendimentos à reclamante [Requerente] no montante global de € 374.873,92, com o montante de imposto retido de € 87.505,87, valores coincidentes com o invocado" (cf. § 12 da proposta de decisão junta como Doc. n.º 11).

No entanto, propugna que “não cabe à AT invalidar ou desaplicar o direito nacional em consequência de decisões do TJUE, substituindo-se ao legislador para além daquilo que possa considerar-se uma interpretação razoável

O artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção vigente em 2020 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, noutro 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.

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 organismos de investimento colectivo (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».

No referido n.º 1 do artigo 22.º 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».

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

A Requerente defende, em suma, que do regime que se prevê no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) resulta um tratamento discriminatório para os OIC não residentes em relação aos residentes, que é incompatível com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), que 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.*

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.*

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”

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por

objecto questões de Direito da União Europeia (neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593).

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 respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático»*.

A decisão proferida relativamente aos dividendos, aplica-se aos juros de empréstimos, pois são as mesmas as normas aplicáveis, inclusivamente enquadráveis no artigo 5.º do CIRS, para que remete o n.º 3 do artigo 22.º do EBF, porquanto, em qualquer dos casos, se está perante rendimentos de capitais.

Aliás, a decisão do TJUE, vai no mesmo sentido do entendimento defendido pelos tribunais arbitrais nacionais, de o regime do artigo 22.º do EBF ser contrário ao disposto no direito da União, abordando-se a comparabilidade das situações de organismos de investimento coletivo que são sujeitos a diferentes exigências fiscais em diferentes jurisdições, observem-se as decisões proferidas no CAAD, sob os processos 166/2021-T; 68/2020-T; 11/2020-T; 64/2020-T, 166/2021-T; 947/2019-T; 922/2019-T; 528/2019-T; 194/2019-T, 90/2019-T, 99/2019-T, 543/2019-T, 129/2022-T; 121/2022-T; 821/2021-T; 817/2021-T; 816/2021-T; 717/2021-T; 711/2021-T, 624/2021-T; 623/2021-T; 621/2021-T; 620/2021-T, 593/2021-T; 368/2021-T; 214/2021-T, 166/2021-T; 135/2021-T; 133/2021-T; 130/2021-T; 28/2021-T. Decisões que versaram sobre a questão dos dividendos bem como, parte delas, sobre a dos juros de empréstimos.

Assim, de harmonia com a citada jurisprudência do TJUE, considera-se ilegal, por incompatibilidade com o artigo 63.º do TFUE, o artigo 22.º, n.º 1, do EBF, na parte em que limita o regime nele previsto a sociedades constituídas segundo a legislação nacional, excluindo das sociedades constituídas segundo legislações de outros Estados Membros.

Decidindo de um recurso por oposição entre acórdãos arbitrais, o STA, em Acórdão n.º 7/2024, 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.

Consequentemente, tem de se concluir que os actos de retenção na fonte, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia, com o 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.

Com efeito, por tudo o quanto vai exposto, temos de concluir que a questão dos autos está suficientemente tratada e que tanto a jurisprudência nacional quanto a do TJUE fornecem indicações seguras quanto à desconformidade com o direito da União da disparidade do regime de tributação dos dividendos auferidos por organismos de investimento coletivo residentes e não residentes, que tem consagração nos n.ºs 1 e 10 do artigo 22.º do EBF.

6. Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede a restituição da retenção na fonte de IRC, no montante total de € 87.505,87 (oitenta e sete mil quinhentos e cinco euros e oitenta e sete cêntimos), efetuados com carácter definitivo ou liberatório sobre rendimentos de capitais de fonte doméstica pagos à Requerente entre maio de 2020 e abril de 2021;

E, em consequência, ser determinado o pagamento pela AT à Requerente de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4% ao ano, desde a data em que a reclamação graciosa n.º ...2022... foi indeferida (19 de dezembro de 2023) até à data de processamento da nota de crédito, nos termos legais.

6.1. Reembolso

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

As retenções na fonte totalizam € 87.505,87, pelo que é esta a quantia a que o Requerente tem direito.

6.2 Juros indemnizatórios²

O TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência não só direito ao reembolso como o direito a juros, como pode ver-se pelo acórdão de 2013-04-18, processo n.º C-565/11 (e outros nele citados), em que se refere:

² Seguindo a decisão adoptada no Processo CAAD n.º 997/2023-T, a que se adere, dada a similitude, com as necessárias alterações.

“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., C-397/98 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., C-113/10, 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 entanto, como se refere neste n.º 23, cabe a cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo.

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.

O prazo da reclamação graciosa de actos 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).

No caso, o pagamento das quantias retidas na fonte ocorreu em 14/05/2020, em 26/04/2021 e 15/01/2021, conforme pontos 9. e 10. dos factos assentes e a reclamação graciosa foi apresentada em 19.06.2022 conforme ponto 13. dos factos assentes.

O Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, especificamente para os casos de retenção na fonte seguida de reclamação graciosa, no acórdão de 29-06-2022, processo n.º 93/21.7BALSb, nos seguintes termos:

“Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, n.ºs. 1 e 3, da L.G.T.”

Tratando-se de jurisprudência uniformizada, ela deve ser acatada, pelo que é de concluir que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data do indeferimento da Reclamação Graciosa supra mencionado ou seja, 2023-12-19.

Os juros indemnizatórios devem ser contados, com base no valor de € 87.505,87 desde 2023-12-19 e 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.

7. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as retenções na fonte impugnadas no montante total de € 87.505,87 (oitenta e sete mil quinhentos e cinco euros e oitenta e sete cêntimos), efetuados com carácter definitivo ou liberatório sobre rendimentos de capitais de fonte doméstica pagos à Requerente entre maio de 2020 e abril de 2021;
- c) Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... que e manteve aqueles atos de retenção na fonte de IRC na ordem jurídica;
- d) Em consequência de a) e b), ser determinada a restituição pela AT à Requerente do IRC indevidamente retido na fonte a título definitivo ou liberatório e entregue, no montante total de € 87.505,87 (oitenta e sete mil quinhentos e cinco euros e oitenta e sete cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4% ao ano, desde a data em que a reclamação graciosa n.º ...2022... foi indeferida (19 de dezembro de 2023) até à data de processamento da nota de crédito, nos termos legais.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € de € 87.505,87 (oitenta e sete mil quinhentos e cinco euros e oitenta e sete cêntimos) indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

9. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

- Notifique-se.

Lisboa, 9 Outubro de 2024

Os Árbitros,

José Poças Falcão
(Presidente)

Ana Teixeira de Sousa
(Vogal - Relator)

Sérgio Santos Pereira
(Vogal)