

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 737/2024-T

Tema: IRC. Retenção na fonte. Organismo de investimento colectivo. Violação do Direito da União Europeia.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho e Prof.ª Doutora Clotilde Celorico Palma (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 13-08-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., Organismo de Investimento Coletivo constituído de acordo com o direito alemão, com o número de contribuinte português ..., com sede em ..., ..., Frankfurt, Alemanha (doravante designado de “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação de actos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) incidente sobre o pagamento de dividendos auferidos no ano de 2020 e 2021.

O Requerente pede ainda a restituição da importância que considera indevidamente retida, com 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 e automaticamente notificado à AT em 07-06-2024.

1.

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 coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 25-07-2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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 13-08-2024.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 01-10-2024, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

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) e o Tribunal é competente.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

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

- A) O Requerente é, de acordo com o quadro regulatório e fiscal alemão, uma entidade jurídica de direito alemão, mais concretamente um Organismo de Investimento Coletivo (“OIC”), com residência fiscal na Alemanha, constituído sob a forma contratual e não societária.;

- B) O Requerente era em 2020 e 2021 um sujeito passivo de IRC não residente, para efeitos fiscais, em Portugal e sem qualquer estabelecimento estável no país (certificado de residência fiscal emitido pelas Autoridades Fiscais alemãs, junto com o pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 1, cujo teor se dá como reproduzido);
- C) Em 2020 e 2021, o Requerente detinha investimentos financeiros em Portugal, consubstanciados na detenção de participações sociais na sociedade B..., SA, sociedade residente, para efeitos fiscais, em Portugal;
- D) Nos anos de 2020 e 2021, o Requerente, na qualidade de acionista daquela sociedade residente em Portugal, recebeu dividendos, relativamente aos quais foi efetuada retenção na fonte à taxa de 25%, sendo as quantias retidas entregues ao Estado pelo substituto tributário C..., através das guias que se referem no quadro que segue:

Ano da Retenção	Valor Bruto do Dividendo	Data de Pagamento	Taxa de Retenção na Fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2020	513 000,00	14.05.2020	25%		128 250,00
2021	1 045 000,00	26.04.2021	25%		261 250,00
TOTAL					389 500,00

(documentos n.ºs 2 a 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- E) No dia 20-06-2022, o Requerente apresentou reclamação graciosa dos referidos atos de retenção na fonte, nos termos que constam do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- F) A reclamação graciosa foi indeferida pelo despacho 28-02-2024, que consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, proferido pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo de Subdelegação de competências;
- G) Na fundamentação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa refere-se, além do mais, o seguinte:

III - PRESSUPOSTOS PROCEDIMENTAIS

- III.1. Para a apreciação da legitimidade deve atender-se ao disposto no art.º 65.º da LGT e n.º 1 do ar.º 9.º do CPPT.
- III.2. Da consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC) da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verifica-se que o reclamante, com sede na República Federal da Alemanha, aqui representado pela sua entidade gestora "D... GmbH", não possui estabelecimento estável em Portugal.
- III.3. A petição de reclamação encontra-se subscrita pelas Advogadas Joana Lobato Heitor e Rita Pereira de Abreu, a favor de quem se encontra outorgada procuração junta aos autos (cfr. art.º 5.º do CPPT).
- III.4. O meio de defesa utilizado é o próprio, nos termos do art.º 137.º do CIRC, por invocar imposto pago indevidamente a título definitivo e o órgão é competente para a decisão, nos termos do n.º 1 do art. 75.º do CPPT.
- III.5. Não há conhecimento que tenha sido apresentada impugnação judicial até à presente data.
- III.6. Já no que diz respeito à tempestividade do pedido, cumpre informar o seguinte:
- III.7. Sendo o reclamante, não residente fiscal em Portugal e sem estabelecimento estável, é sujeito passivo de IRC, nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC, incidindo o imposto apenas sobre os rendimentos obtidos em território nacional (país da fonte), nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 3 e n.º 2 do art.º 4.º, ambos do CIRC, à taxa de 25%, nos termos do n.º 4 do art. 87.º do CIRC, objeto de retenção na fonte a título definitivo ou liberatório, na data da verificação do facto tributário (pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos), cujas importâncias retidas devem ser entregues nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que forem deduzidas, nos termos da al. c) do n.º 1, al. b) do n.º 3, n.º 5 en.º 6, todos do art. 94.º do CIRC.
- III.8. Tratando-se o reclamante do (i) substituído tributário, (i) tendo a retenção na fonte sido efetuada a título definitivo e, (iii) tendo invocado retenção indevida de imposto, é de aplicar o disposto no n.º 3 do art.º 137.º do CIRC (norma especial face ao art.º 132.º n.ºs 3 e 4 do CPPT).
- III.9. Pelo que, a contagem do prazo de dois anos para apresentação do procedimento de reclamação graciosa é efetuada a partir 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, nos termos do n.º 3 do art. 137.º do CIRC (norma especial), e não, do termo do ano do pagamento indevido, previsto no n.º 3 do art.º 132.º do CPPT (norma geral).
- III.10. Dispõe o n.º 6 do art.º 94.º do CIRC que "a obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas(...)".
- III.11. De notar que, estão em causa nos presentes autos os atos de retenção na fonte de IRC, entregues pela entidade "E..., S. A.", NIF..., através das guias supra identificadas (cfr. ponto I supra), dos períodos de 2020-05 e 2021-04.
- III.12. Assim, atendendo ao termo do prazo de entrega do imposto retido e entregue pelas referidas guias, o qual ocorreu entre 2020-06-20 e 2021-05-20, a reclamação graciosa apresentada em 2022-06-07 (cfr. data de abertura do procedimento) é tempestiva, nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 137.º do CIRC.

IV -DESCRIÇÃO SUCINTA DOS FACTOS

- IV.1. Relativamente à entrega do imposto retido nos Cofres do Estado pelo substituto tributário, as guias de retenção na fonte identificadas no ponto I supra, apenas incluem a rubrica "204 IRC - Capitais - Valores mobiliários - Entidades registadoras ou depositárias" e apresentam um valor muito superior ao reclamado.
- IV.2. Da consulta efetuada às Declarações Modelo 30 constantes nas bases de dados da AT, verifica-se que, foi declarada pelo substituto tributário a distribuição de rendimentos ao reclamante, EPS, e retenção na fonte à taxa de 25%, nos seguintes termos:

	RENDIMENTO	IMPOSTO RETIDO
2020-05	513.000,00	128.250,00
2021-04	1.045.000,00	261.250,00
		Unid: Euro

V.1. Através do presente procedimento de reclamação graciosa, o reclamante vem peticionar o reembolso do valor de € 389.500,00, acrescido de juros indemnizatórios, alegando, grosso modo, a desconformidade do regime previsto no art.º 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) com o Direito da União Europeia.

V.2. Aeste respeito, cumpre informar que, através do Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro (1), procedeu-se à reforma do regime de tributação dos Organismos de Investimento Coletivo (OIC), alterando, com interesse para o caso em apreço, a redação do ar. 22.do EBF, aplicável aos rendimentos obtidos por fundos de investimento mobiliário e imobiliário e sociedades de investimento mobiliário e imobiliário, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional (2), conforme resulta do n.º 1 do art. 22.º do EBF, e, bem assim, da Circular n. 6/2015.

V.3. Com a nova redação, o legislador estabeleceu que, para esses sujeitos passivos de IRC, (i) não são considerados, na determinação do lucro tributável, os rendimentos de capitais, prediais e mais-valias referidos nos art.s 5.º, 8.º e 10.º do CIRS, conforme resulta do n.º 3 do referido art.º 22.º do EBF, (ii) estão isentos das derramas municipal e estadual (n.º 6) e, (iii) estabeleceu ainda uma dispensa da obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos por si obtidos (art.º 22.º n.º 10 do EBF).

V.4. Sucede que, tal regime não é aplicável ao reclamante - pessoa coletiva constituída de acordo com a legislação alemã -, por falta de enquadramento no disposto no n.º 1 do art.º 22.º do EBF, conforme entendimento sancionado superiormente.

V.5. Efetivamente, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) pronunciou-se sobre tal exclusão, através do acórdão proferido no processo n.º C-545/19 de 17 de março de 2022, do qual resulta 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".

V.6. De notar que, o legislador prevê no n.º 10 do art.º 22.º do EBF uma dispensa (e não uma isenção) da obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, relativamente aos rendimentos obtidos pelos OIC constituídos e que operem de acordo com a legislação nacional (n.º 1).

V.7. Todavia, 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.

V.8. Evidenciando-se que, a interpretação do direito europeu constante das decisões jurisprudenciais é vinculativa para os órgãos jurisdicionais, mas não afastam a vigência legal das normas consideradas pelo TJUE como contrárias ao direito europeu.

V.9. E, no que diz respeito aos OIC não residentes (que não disponham de um estabelecimento estável em território português), os mesmos não têm enquadramento na atual previsão do n.º 1 do art.º 22.º do EBF e, conseqüentemente, dos n.ºs 2, 3 e 10 da referida norma legal.

V.10. Na esteira do Acórdão do TJUE, no âmbito do n.º 10 do art.º 22.º do EBF, estão incluídos OIC constituídos nos demais Estados-membros e, por maioria de razão, os OIC constituídos nos demais Estados-Membros da EU e que operem em território português através de um estabelecimento estável aqui situado.

V.11. Pelo que, nos parece viável uma interpretação jurídica conforme ao direito europeu, segundo a qual no âmbito da dispensa de retenção, estarão incluídos os OIC's não residentes e que operem em território português através de um estabelecimento estável aqui situado.

V.12. Ora, no caso em apreço, conforme informado, o reclamante é não residente fiscal e não dispõe de estabelecimento estável em Portugal, pelo que, não se encontra enquadrado no n.º 1 do art. 22.º do EBF.

V.13. Cumpre, ainda, referir que, por não se verificarem, in casu, os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

VI - CONCLUSÃO

Face ao exposto, sou do parecer que deve a presente reclamação graciosa ser indeferida, devendo notificar-se o interessado para efeitos do exercício do direito de audição, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT.

- H) Em 05-06-2024, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

Relativamente aos montantes dos rendimentos, retenções e períodos a que se reportam as guias, refere-se no ponto IV.2 da informação em que se baseou a decisão da reclamação graciosa que «da consulta efetuada às Declarações Modelo 30 constantes nas bases de dados da AT, verifica-se que, foi declarada pelo substituto tributário a distribuição de rendimentos ao reclamante e retenção na fonte à taxa de 25%», nos montantes indicados pela Requerente.

3. Matéria de direito

3.1. Fundamentação relevante dos atos tributários

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por atos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, os atos impugnados têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão

administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos. (¹)

Assim, a fundamentação sucessiva ou *a posteriori* não é relevante para aferir a sua suficiência, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo ato. (²)

O que, de resto, se compreende à luz dos direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela judicial efetiva (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4 da CRP), pois, se a Autoridade Tributária e Aduaneira tivesse invocado outros fundamentos da liquidação, a fundamentação da impugnação poderia ser diferente e as provas que o Sujeito Passivo a trazer ao processo poderiam ser diferentes.

Por isso, o direito à tutela judicial efetiva não permite que o Tribunal conheça de possíveis fundamentos do ato impugnado que o sujeito passivo não teve oportunidade de conhecer quando elaborou a sua impugnação e relativamente aos quais não teve oportunidade de utilizar todos os meios de defesa administrativos (reclamação graciosa, recurso hierárquico) e contenciosos (impugnação judicial o pedido de constituição do tribunal arbitral) que a lei prevê, nas condições

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02;
- de 22-03-2018, processo n.º 0208/17.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

- MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".
- MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes, mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

(²) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo: de 11-2-93, do Pleno, processo n.º 26389, publicado em Apêndice ao Diário da República de 16-10-95, página 103; de 4-11-93, processo n.º 31798, publicado em Apêndice ao Diário da República de 15-10-96, página 6007; e de 3-2-94, processo n.º 32325, publicado em Apêndice ao Diário da República de 20-12-96, página 791.

No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-1999, processo n.º 23720; e 19-12-2007, recurso n.º 874/07.

em que a lei atribui esses direitos.

Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01-07-2020, processo n.º 309/14.6BEBRG), em que se entendeu que:

I – O tribunal, na apreciação da legalidade de uma decisão administrativa, não pode considerar que esta se alicerça noutros fundamentos que não aqueles que aí foram externados.

II – Assim, não pode julgar improcedente a impugnação judicial da decisão que indeferiu o pedido de revisão de um acto tributário alicerçando-se na não verificação de um requisito se a AT não usou esse fundamento para indeferir aquele pedido.

Nos casos em que uma decisão fundamentada da impugnação administrativa aprecia um ato sem fundamentação expressa (como sucede nos casos de reclamação graciosa de actos de retenção na fonte), não se está perante uma situação em que o ato seja confirmativo, à face do preceituado no artigo 53.º, n.º 1, do CPTA, pois os atos de retenção na fonte não têm fundamentação originária emitida pela Administração Tributária.

Por isso, a manutenção em impugnação administrativa de um ato de retenção na fonte gera uma situação de revogação por substituição, em que o ato impugnado subsiste na ordem jurídica após a decisão com a fundamentação que dela consta, como está ínsito no artigo 173.º do Código do Procedimento Administrativo de 2015. (³)

Também neste caso, não é relevante a fundamentação posterior ao ato que decidir a impugnação administrativa.

Assim, neste caso, é à face da fundamentação da decisão da reclamação graciosa que há que apreciar a legalidade dos atos de retenção na fonte, sendo irrelevantes possíveis motivos de indeferimento que naquela não são invocados, designadamente os que apenas são invocados nos artigos 7.º a 9.º da Resposta apresentada neste processo arbitral, relativamente à sede da entidade emitente das guias de retenção e valores mencionados.

Por isso, quanto aos valores dos rendimentos, retenções, declarações pelo substituto tributário e guias emitidas, para além se tratar de factos considerados assentes na informação em que se baseou o indeferimento da reclamação graciosa, o facto de não terem sido invocados nesta

³ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 06-10-1999, processo n.º 023379, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30-09-2002, página 3102; de 29-05-2002, processo n.º 047541, publicado em Apêndice ao Diário da República 10-02-2004, página 4047; de 12-12-2002, processo n.º 047699; de 18-12-2002, processo n.º 048366; de 06-05-2020, processo n.º 512/10.8BEPRT.

decisão como obstáculos à pretensão da Requerente obsta a que seja dada relevância a esses hipotéticos fundamentos de indeferimento da pretensão da Requerente.

3.2. Apreciação da questão da compatibilidade do artigo 22.º, n. 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais com o Direito da União Europeia

O Requerente é um fundo de investimento (Organismo de Investimento Colectivo) constituído ao abrigo do direito alemão.

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

Em dia 21-06-2022, o Requerente apresentou uma reclamação graciosa dos atos de retenção na fonte referidos, que foi indeferida.

O artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção vigente em 2021, estabelecia 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*».

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

O 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.

Note-se, de resto, que o Supremo Tribunal Administrativo uniformizou a jurisprudência sobre esta matéria em obediência ao decidido pelo TJUE (acórdão de 28-09-2023, processo n.º 093/19).

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*».

Assim, 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.

Consequentemente, tem de se concluir que os atos de retenção na fonte impugnados 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.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Tendo-se concluído que o Direito da União Europeia impõe a anulação das retenções na fonte impugnadas e que este tem supremacia sobre o Direito Nacional, por força do disposto no artigo 8.º, n.º 4, da CRP, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento das restantes questões suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que não se toma delas conhecimento.

4. Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

O Requerente pede reembolso da quantia retida na fonte indevidamente, acrescida de juros indemnizatórios.

4.1. 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.

Assim, tendo sido retida que quantia de € 389.500, o Requerente tem direito a ser dela reembolsado.

4.2. Juros indemnizatórios

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 18-04-2013, processo n.º C-565/11 (e outros nele citados), em que se refere:

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.

Como há muito vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, a imputabilidade para efeitos de juros indemnizatórios apenas depende da existência de um ato ilegal, cuja ilegalidade não é imputável ao contribuinte:

-
- «em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços, que operaram a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação» (⁴);

 - «Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado» (⁵);

 - «há erro nos pressupostos de direito, imputável aos serviços, de modo a preencher o pressuposto da obrigação da Administração de indemnizar aquele a quem exigiu imposto indevido, quando na liquidação é aplicada uma norma nacional incompatível com uma Directiva comunitária» (⁶);

 - «os juros indemnizatórios previstos no art. 43.º da LGT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo e sem necessidade de mais, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação» (⁷).

À luz desta jurisprudência, não sendo os erros que afetam as retenções na fonte imputáveis

⁴ Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 31-10-2001, processo n.º 26167, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2466, e de 24-04-2002, processo n.º 117/02, publicado em Apêndice ao Diário da República 08-03-2004, página 1197.

⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República 13-10-2003, página 2593.

⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-11-2001, processo n.º 26415, publicado em Apêndice ao Diário da República 13-10-2003, página 2765.

⁷ Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28-11-2001, processo n.º 26223, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2824, e de 16-01-2002, processo n.º 26508, publicado em Apêndice ao Diário da República 16-2-2004, página 77.

ao Requerente, eles são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira.

O facto de se tratar de atos de retenção na fonte, não praticados diretamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não afasta essa imputabilidade, pois, a ilegalidade da retenção na fonte, quando não é baseada em informações erradas do contribuinte, não lhe é imputável, mas sim «aos serviços»⁽⁸⁾, 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⁽⁹⁾.

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.

No caso em apreço, a reclamação graciosa foi apresentada em 20-06-2022 e indeferida em 28-

⁸ Os «serviços» são, na LGT, um conceito que não se restringe aos actos praticados pela Administração Tributária, como se depreende do n.º 2 do artigo 43.º e do actualmente revogado n.º 2 do artigo 78.º da LGT. De resto, há actos tributários que tanto podem ser praticados por entidades públicas como privadas, como sucede, por exemplo, com os emolumentos notariais e impostos cobrados por notários, que podem ser entidades públicas ou privadas.

⁹ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, 2012, página 256: «muito embora tanto em termos legais como em termos doutrinários a substituição tributária seja definida exclusivamente com referência ao contribuinte, o certo é que a figura da substituição não deixa, a seu modo, de se reportar também à Administração Fiscal. Efectivamente, no quadro actual da “privatização” da administração ou gestão dos impostos, o substituto tributário acaba, de algum modo, por “substituir” também a Administração Fiscal na liquidação e cobrança dos impostos. O que, de algum modo, não deixa de ser denunciado pela inserção sistemática dos deveres de retenção na fonte os quais aparecem integrados no Código do IRS no capítulo do pagamento e no Código do IRC no capítulo relativo à liquidação».

ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, 2016 (reimpressão): «Os deveres de retenção e entrega do tributo significam a delegação do exercício de uma atividade que em princípio deveria caber ao fisco, mas entende-se que o exercício destas funções no interesse público, não restringe desproporcionalmente o direito ao exercício de atividades privadas e por isso não é inconstitucional».

02-2024.

Tendo sido excedido o prazo de quatro meses para decisão da reclamação graciosa, formou-se indeferimento tácito em 20-10-2022.

Assim, de harmonia com a referida jurisprudência uniformizada, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde 21-10-2022.

Os juros indemnizatórios devem ser contados, com base na quantia de € 389.500,00, desde 21-10-2022, 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.

5. Decisão

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

- a) Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação de IRC, através de atos de retenção na fonte, e anular esses atos, quanto aos seguintes valores:
 - de € 128.250,00, entregue com a guia n.º ..., relativa ao período de 2020-05;
 - de € 261.250,00, entregue com a guia n.º ..., relativa ao período de 2021-04;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia de € 389.500,00, e condenar a Administração Tributária a pagar este montante ao Requerente;
- c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar ao Requerente esses juros, com base na quantia de € 389.500,00, desde 21-10-2022, 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.

6. 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 € **389.500,00**, indicado pelo Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **6.426,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 03-10-2024

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(relator)

(Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho)

(Clotilde Celorico Palma)