

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 620/2024-T

Tema: OIC não Residentes – Retenções na Fonte – Discriminação e Violação da Livre Circulação de Capitais – arts. 22.º, n.ºs 1 a 3 e 10 do EBF e 63.º do TFUE.

SUMÁRIO

- I. A tempestividade da reclamação graciosa é pressuposto da tempestividade da ação de impugnação quando esta é interposta no prazo previsto na al. d) do n.º I do art. 102.º do CPPT e no art. 10.º do RJAT.
- II. A interpretação do Tribunal de Justiça sobre o direito da União Europeia é vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais, com a necessária desaplicação do direito interno em caso de desconformidade com aquele.
- III. A legislação portuguesa de IRC, ao tributar por retenção na fonte dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal a OIC's constituídos ao abrigo da legislação de outro Estado, ao mesmo tempo que permite aos OIC equiparáveis constituídos ao abrigo da legislação nacional beneficiar, em idêntica situação, de isenção dessa retenção na fonte, não é compatível com o direito da União Europeia, por violação da liberdade fundamental de circulação de capitais consagrada no artigo 63.º do TFUE, conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça no processo C-545/19, (acórdão de 17.03.2022).

DECISÃO ARBITRAL

A..., com sede em ..., ... Paris, França, NIPC ..., representado por ..., na qualidade de sociedade gestora, com sede na mesma morada, veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral.
É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I – RELATÓRIO

a) O pedido

1.

O Requerente peticiona a anulação dos atos tributários (liquidações por retenção na fonte liberatória, adiante melhor identificadas), relativos a IRC, que incidiram sobre rendimentos auferidos em Portugal em 2020 e 2021.

Pede a anulação da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa relativa a tais liquidações.

Pede a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

A título subsidiário, pede que seja promovido um reenvio prejudicial para o TJUE.

b) O litígio

A questão a decidir é saber se viola a liberdade de circulação de capitais, consagrada no artigo 63.º do TFUE, o facto de os dividendos distribuídos a organismos de investimento coletivo (OIC) não residentes por entidades com sede ou com estabelecimento estável em Portugal estarem aqui sujeitos a tributação por retenção na fonte, enquanto idêntico tipo de rendimentos, quando distribuídos a fundos de investimento constituídos e operando de acordo com a legislação nacional, estão isentos de tributação por força do disposto no nº 3 do art. 22 do EBF.

O Requerente conclui, obviamente, pela positiva.

A Requerida começa a sua resposta invocando uma exceção, que adiante se analisará.

Por impugnação, defende a posição contrária à da Requerente, entendendo, nomeadamente, que os regimes fiscais em IRC aplicáveis aos OIC constituídos ao abrigo da legislação nacional (residentes) e aos OIC constituídos noutros países (não residentes) não são diretamente comparáveis, pois que a tributação dos primeiros repousa sobretudo no Imposto do Selo; e que nada permite concluir que, no conjunto dos impostos suportados em Portugal e nos EUA, a situação dos Requerentes resulte mais gravosa.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 06/05/2024.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 15/07/2024.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Por despacho de 10/09/2024 foi dispensada a realização da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT bem como a produção de alegações. Nenhuma das partes se opôs.

Por esse mesmo despacho, foi a Requerente expressamente convidada a pronunciar-se sobre as exceções alegadas pela Requerida na sua resposta, o que não fez.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades

Importará começar por analisar as exceções aduzidas pela Requerida.

d.1) Caducidade do direito à ação

Em resultado do por si alegado, a Requerida conclui, a final, que deve proceder a invocada exceção dilatória de intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral / caducidade do direito de ação, no que concerne aos supostos atos tributários de retenção na fonte realizados em abril e maio de 2021, e ser a Requerida absolvida da instância quanto aos pedidos que lhes são inerentes; e/ou deve proceder a invocada exceção de incompetência absoluta do tribunal arbitral para conhecer dos pedidos respeitantes aos atos de retenção na fonte alegadamente realizados em abril e maio de 2021, e ser a Requerida absolvida da instância quanto aos pedidos que lhes são inerentes.

Como adiante será dado por provado, a Requerente interpôs, em 22 de dezembro de 2023, reclamação graciosa necessária das liquidações que ora impugna.

Como expressamente afirma no seu articulado inicial, o recurso ao tribunal arbitral foi feito na sequência do “indeferimento tácito” da reclamação graciosa, o qual teria acontecido em 23 de abril de 2024.

A tempestividade da reclamação surge como pressuposto condicionante do acesso ao tribunal, como condição da ação arbitral. A utilização do prazo “especial” previsto na al. d) do art. 102º do CPPT (especial porque aplicável apenas em algumas situações em que, antes do

recurso à via judicial/arbitral, houve recurso à via administrativa) pressupõe uma reclamação graciosa prévia também ela tempestiva. De outro modo, a via judicial/arbitral estaria sempre aberta: bastaria apresentar à administração, a qualquer momento, um requerimento intitulado “reclamação graciosa” e, depois, impugnar no prazo que a lei prevê para este efeito.

Há, pois, que atentar nos prazos legais para a interposição de reclamação graciosa de retenções na fonte tidas por ilegais.

Existem duas normas a serem consideradas:

O art. 132º do CPPT, segundo o qual:

nº 2 - *O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.*

nº 3 - *Caso não seja possível a correção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido.*

nº 4 - *O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.*

O art.º 137º do CIRC, segundo o qual:

nº 1 - *Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar ou impugnar a respectiva liquidação, efectuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário. (...)*

nº 3 - *A reclamação, pelo titular dos rendimentos ou seu representante, da retenção na fonte de importâncias total ou parcialmente indevidas só tem lugar quando essa retenção tenha carácter definitivo e deve ser apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido a fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior*

Temos, portanto, duas normas que dispõem diferentemente sobre o momento inicial de contagem do mesmo prazo. Segundo a norma do CPPT, tal prazo (de dois anos) conta-se desde o termo do ano em que ocorreu o pagamento indevido. Segundo a norma do CIRC, o mesmo prazo conta-se desde o termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido a fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior.

Trata-se de uma situação absolutamente criticável, que poderemos imputar a inércia legislativa: nas sucessivas revisões do CIRC não houve o cuidado de expurgar este código de normas de índole adjetiva que, por razões de tradição, nele figuravam e cujo lugar próprio é o código adjetivo, o CPPT.

Na presença destas duas normas, há que concluir que a do CIRC, porque apenas aplicável relativamente a este imposto, é uma norma especial em confronto com a norma constante do CPPT, de aplicabilidade geral.

Assim sendo, prevalece a norma especial (*lex specialis derogat legi generali*).

Como a seguir será dado por provado, foram efetuados pagamentos em 26 de abril e 06 de maio de 2021, sendo que o prazo para a entrega das respetivas retenções na fonte, pelo substituto tributário, terminou em 20-05-2021 e 20-06-2021.

O montante do imposto assim retido e entregue ao estado foi de € 139.405,03.

Tendo a reclamação graciosa sido apresentada em 22 de dezembro de 2023, temos que, dada a norma aplicável – artº 132º do CIRC – a mesma foi intempestiva relativamente às liquidações (retenções na fonte) supra referidas.

Sendo, como já explicitado, a tempestividade da reclamação graciosa pressuposto da tempestividade da presente impugnação, nada mais resta que concluir que, relativamente a estas liquidações, a mesma é intempestiva. Consequentemente, há que absolver a Requerida da instância quanto a este pedido.

d.2) - Incompetência absoluta do tribunal arbitral

Se bem entendemos, esta alegação da Requerida mais não é que uma “projeção” do que entende serem consequências da intempestividade do pedido arbitral.

Tendo procedido a exceção de intempestividade parcial do pedido arbitral, esta questão (se é que tem autonomia) resulta necessariamente prejudicada.

Não foram alegadas nem detetadas outras questões suscetíveis de impedir o conhecimento do mérito.

II- PROVA

II.1 – Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O é Requerente um Organismo de Investimento Coletivo (“Fonds Commun de Placement” (“FCP”), supervisionado pela Autorité des Marchés Financiers (“AMF”). Com sede nesse país
- b) O Requerente é um sujeito passivo de IRC, não residente e sem estabelecimento estável em Portugal.
- c) Em 2021, entre abril e maio, o Requerente auferiu dividendos de fonte portuguesa, no montante total de € 557.620,11, tendo sofrido retenção na fonte, com carácter definitivo, à taxa de 25%, a qual ascendeu a € 139.405,03
- d) Em 2022, entre em abril e maio, o Requerente auferiu dividendos de fonte portuguesa, no montante total de € 930.559,92, tendo sofrido retenção na fonte, com carácter definitivo, à taxa de 25%, a qual ascendeu ao montante total de € 232.639,99
- e) As retenções na fonte em apreço foram efetuadas pelo Banco Santander enquanto entidade registadora dos títulos (ações representativas do capital de sociedades com sede em Portugal) de que o Requerente era titular.
- f) Os valores retidos foram entregues ao Estado através das guias de pagamento nº..., ..., ..., ..., e
- g) Em 22 de dezembro de 2023, o Requerente apresentou reclamação graciosa necessária relativamente às liquidações (retenções na fonte) que ora impugna, mantendo-se o silêncio administrativo para além do prazo legal de decisão.
- h) A entrega ao Estado do imposto, retido na fonte, a que se refere a guia de pagamento ..., no montante 55.593,29 euros (dividendos distribuídos por B...) euros, aconteceu em 26-04-2021.
- i) A entrega ao Estado do imposto, retido na fonte, a que se refere a guia de pagamento ..., nos montantes de 33.967,87 mais 49.843,87 euros (dividendos distribuídos por C... e D...) aconteceu em 06-05-2021.

A convicção do tribunal fundou-se na análise dos documentos juntos aos autos, sendo que os factos acima não suscitaram qualquer divergência entre as partes.

II.2 - Factos não provados

Não existem factos dados como “não provados” relevantes para a decisão da causa.

III- O Direito

Relativamente à parte do pedido para o qual a instância se mantém válida, porque tempestiva, cumpre aferir se assiste razão ao Requerente quando alega a existência de uma discriminação, violadora do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do TFUE, dados os regimes de tributação diferenciados que o artigo 22.º do EBF estabelece, nos seus n.ºs 1, 3 e 10, para os dividendos de fonte portuguesa auferidos por OIC constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional, por comparação com os mesmos dividendos quando recebidos por OIC's constituídos e residindo noutro Estado.

Esta questão foi objeto de pronúncia pelo Tribunal de Justiça, em 17 de março de 2022, no processo de reenvio prejudicial C-545/19, o qual versou sobre uma situação factual idêntica às dos presentes autos, suscitada por Tribunal constituído no CAAD (processo n.º 93/2019-T), no mesmo enquadramento legislativo.

Tendo em conta que a jurisprudência do TJUE quanto à interpretação do Direito da União tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, corolário do primado do Direito da União consagrado no n.º 4, do artigo 8.º da CRP, apenas há que tomar em consideração o constante de tal decisão do TJUE, a qual é (o último) exemplo de uma jurisprudência, versando sobre diferentes aspetos do tema em questão, desde há muito afirmada¹.

Citamos:

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

38 Ao proceder a uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos OIC não residentes e ao reservar aos OIC residentes a possibilidade de obter a isenção dessa retenção na fonte, a legislação nacional em causa no processo principal procede a um tratamento desfavorável dos dividendos pagos aos OIC não residentes.

¹ Uma referência ao facto de o STA – como era seu dever – ter uniformizado a jurisprudência em obediência ao decidido pelo TJUE (ac. 093/19, de 28/09/2023).

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

Nos números seguintes de tal acórdão, o TJUE responde especificadamente às objeções do governo português, as quais, no essencial, coincidem com o argumentário vertido pela AT na sua resposta. Muito embora este tribunal não esteja obrigado a considerar todos e cada um dos argumentos expendidos pelas partes, mas apenas a apreciar os vícios invocados, remete-se para a decisão do TJUE também enquanto “contraponto” à resposta da AT.

Pelo que a este tribunal arbitral nada mais resta que cumprir com o ditame do TJUE.

Por último, há que frisar ser irrelevante o facto de o acórdão do TJUE no qual, desde logo por obrigação legal, nos louvamos, ter versado sobre uma situação de um OIC de direito luxemburguês, com residência fiscal nesse país e, no caso *sub judice*, estar em causa um OIC de direito americano, com residência nos EUA. Como consta do excerto atrás transcrito, o TJUE foi claro em afirmar estar em causa uma ofensa à liberdade de circulação de capitais. Ora o artigo 63.º, n.º 1 do TFUE é claro em proibir “*todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros*”.

IV- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A liquidação e cobrança de imposto em violação do Direito da União Europeia confere ao contribuinte o direito a receber juros indemnizatórios, o que é jurisprudência pacífica (cf. neste sentido, entre outros, a decisão arbitral proferida no processo n.º 114/2022-T e o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.10.2020, proferido no processo n.º 01273/08.6BELRS).

Só que, porque num primeiro momento o erro apenas pode ser imputável ao substituto (e não à AT), há que observar o decidido pelo STA no acórdão de uniformização de jurisprudência de 29.06.2022, proferido no processo n.º 093/21.7BALSb: *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 artº.43, nºs.1 e 3, da L.G.T.

V – DECISÃO

Pelo exposto, acordam os árbitros em:

- a) Absolver a Requerida da instância, por intempestividade, relativamente ao pedido de anulação das liquidações (retenções na fonte liberatórias) que incidiram sobre dividendos obtidos pela Requerente entre abril e maio de 2021, a que correspondeu o pagamento de imposto no valor de € 139.405,03.
- b) Anular, por ilegais, a liquidações (retenções na fonte liberatórias) que incidiram sobre dividendos obtidos pela Requerente entre em abril e maio, de 2022, a que correspondeu o pagamento de imposto no valor de € 232.639,99
- c) Condenar a Requerida, a pagar ao Requerente juros indemnizatórios sobre a quantia referida na alínea anterior, a liquidar nos termos legais, contados desde o dia seguinte ao do termo do prazo legal para decisão da reclamação graciosa.

Valor: € 372.045,02, correspondente ao montante total das liquidações impugnadas.

Custas, no valor de € 6.120,00, na proporção do decaimento, que foi de 37,46% para a Requerente e 62,54% para a Requerida.

28 de outubro de 2024

Rui Duarte Morais (relator)

Luís Ricardo Farinha Sequeira

Sofia Quental