

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 475/2024-T

Tema: IRC – Organismos de Investimento Coletivo Não Residentes – Retenção na Fonte – Violação do Direito da União Europeia –.

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 – A interpretação do artigo 63.º, do TFUE, acabada de mencionar é incompatível com o artigo 22.º, do EBF, 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 ou de Estados Terceiros.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra, Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído a 14.06.2024, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., Organismo de Investimento Coletivo constituído de acordo com o direito alemão, com o número de contribuinte português..., com sede em ... Munique, Alemanha (“o

Requerente”), veio, em 01.04.2024, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“**AT**” ou “**Requerida**”), com vista (1) à declaração de ilegalidade e anulação dos atos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“**IRC**”), incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos ao ano de 2020, bem como da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022..., que teve como objeto os ditos atos, e (2) à restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O Requerente juntou 5 (cinco) documentos.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 03.04.2024 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. O Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a ora signatária como árbitra do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. A 23.05.2024 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 14.06.2024.

-
7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral a 14.06.2024 foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo (“PA”) e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
8. No dia 09.07.2024, a Requerida apresentou a sua resposta – na qual se defendeu por impugnação –, e juntou aos autos o PA.
9. Em 11.07.2024, o Tribunal Arbitral proferiu despacho, no qual: (i) dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT; (ii) notificou as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas, no prazo simultâneo de 15 (quinze) dias; (iii) notificou o Requerente para, em idêntico prazo, proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente e à junção aos autos do respetivo comprovativo e; (iv) indicou o prazo para proferir a decisão final arbitral.
10. Em 09.09.2024, a Requerida apresentou as suas alegações finais escritas, onde deu por reproduzida a argumentação aduzida em sede de resposta.
11. Em 17.09.2024, o Requerente apresentou as suas alegações finais escritas e juntou o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.
12. Em cumprimento do despacho proferido em 18.09.2024, o Requerente veio, em 09.10.2024, juntar aos autos a tradução para língua portuguesa, devidamente certificada, da documentação anexo à petição inicial redigida em língua estrangeira.

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

13. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos de retenção na fonte de IRC aqui em crise, invoca o Requerente, de entre o mais, o seguinte:

- a) Em primeiro lugar e com enorme relevância para a discussão da questão material ora controvertida, importa referir que em sede de outro processo arbitral que correu

termos junto deste centro de arbitragem (processo n.º 93/2019-T), foi decidido o reenvio de questões prejudiciais para análise do TJUE, em tudo idênticas às que se colocam nos presentes autos, tendo o processo corrido termos junto do TJUE sob o n.º C-545/19;

- b) De forma perentória e inequívoca, o TJUE declarou que: *“O artigo 63.º TFUE (relativo à circulação de capitais) deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força do 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.”*;
- c) Significa isto que o regime previsto nos artigos 94.º n.º 1 alínea c), 94.º n.º 3 alínea b), 94.º n.º 4 e 87.º n.º 4, todos do CIRC, ao prever que os rendimentos obtidos em Portugal estão sujeitos a retenção na fonte liberatória a uma taxa de 25% (enquanto se prevê uma isenção de tributação aplicável, nos termos do artigo 22.º do EBF, a dividendos auferidos por OIC residentes) não é compatível com o princípio da livre circulação de capitais, tal como resulta expresso e inequívoco da decisão do TJUE;
- d) E, nessa medida, deve o regime que resulta daqueles normativos ser afastado, por força do princípio do primado, consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP sendo, assim, forçoso concluir que não podem manter-se os atos tributários de retenção na fonte ora sindicados, porque manifestamente ilegais;
- e) Neste sentido vinham os tribunais arbitrais emitindo pronúncia de forma uniforme, designadamente, nos processos n.ºs 528/2019-T, 548/2019-T, 11/2020-T, 68/2020, 926/2019-T, 922/2019-T e 31/2021-T. O mesmo entendimento tem sido seguido pelos tribunais arbitrais em todos os processos que se encontravam suspensos a aguardar o veredito do TJUE no processo acima identificado e cuja suspensão foi, entretanto, levantada;

-
- f) Não obstante o referido, e para efeitos de aferir se uma legislação como a que está em causa constitui uma restrição à liberdade de circulação de capitais, proibida pelo artigo 63.º do TFUE, urge responder às seguintes três perguntas: (i) A legislação interna prevê uma diferença de tratamento entre residentes e não residentes? (ii) Essa diferença de tratamento é suscetível de estar abrangida pelo artigo 63.º do TFUE? (iii) A diferença de tratamento que resulta da legislação interna é suscetível de dissuadir as entidades residentes noutra EM de realizarem investimentos naquele outro EM – Portugal?;
- g) Resulta inquestionável que da matéria de facto provada e do acima exposto existe uma diferença de tratamento conferida pela legislação fiscal portuguesa, entre os OIC residentes e os OIC não residentes, na tributação de dividendos de fonte portuguesa. Esta diferença de tratamento consubstancia-se no diferente tratamento fiscal que é conferido aos rendimentos obtidos em Portugal por OIC constituídos ao abrigo da lei portuguesa – que estão isentos de imposto – e aos rendimentos obtidos em Portugal por OIC não constituídos ao abrigo da lei portuguesa – que estão sujeitos a retenção na fonte liberatória de IRC a uma taxa de 25%;
- h) Um tratamento desfavorável por um EM dos dividendos pagos a entidades não residentes face ao tratamento favorável reservado aos dividendos pagos às entidades aí residentes é inequivocamente suscetível de dissuadir as entidades não residentes de realizarem investimentos nesse EM e constitui, por conseguinte, uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º do TFUE;
- i) Por outro lado, cumpre clarificar, em linha com o que vem sendo professado pelo TJUE, que a partir do momento em que um EM estende a sua soberania tributária a contribuintes não residentes, sujeitando, de modo unilateral ou por via convencional, a imposto sobre o rendimento, não só os contribuintes residentes mas também os contribuintes não residentes, relativamente a dividendos que recebam de uma

sociedade residente, a situação dos contribuintes não residentes é comparável à situação dos contribuintes residentes;

- j) Embora residentes e não residentes não estejam sempre numa situação comparável, são colocados nessa posição a partir do momento em que um EM opte por exercer o seu poder de tributação sobre ambos;
- k) Efetivamente, a comparabilidade é aferida apenas tendo em consideração a extensão ou não da soberania tributária de um Estado aos contribuintes residentes num outro Estado, sendo irrelevante a eventual incidência de outros impostos, taxas ou tributos incidentes sobre os investimentos efetuados pelos OIC;
- l) Por fim, “[a] *necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional não pode, por conseguinte, ser invocada para justificar a restrição à livre circulação de capitais induzida pela legislação nacional em causa no processo principal*”, que é em tudo idêntico ao caso dos presentes autos arbitrais (cfr. AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, parágrafo 81);
- m) Face ao exposto, tendo o regime interno que impõe a aplicação de retenção na fonte a dividendos distribuídos a um OIC não residente – como o Requerente – (enquanto se prevê que os dividendos distribuídos a OIC residentes estão isentos dessa retenção) sido expressamente e sem reservas julgado incompatível com o Direito da UE no passado dia 17 de março de 2022, impõe-se a anulação dos atos de retenção na fonte sindicados, por força do princípio do primado consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP.

14. Por sua vez, a AT contra-argumenta com base nos seguintes fundamentos:

- a) Conforme decorre do estatuído no n.º 1 do artigo 22.º do EBF, entendeu o legislador circunscrever tal regime jurídico aos OICs constituídos sob a égide do direito português e que operem de acordo com a legislação nacional;

- b) Regime que, atenta a natureza jurídica do Requerente não se lhe aplica, designadamente, por não preenchimento dos pressupostos plasmados no n.º 1 do artigo 22.º do EBF, considerando que não se constitui, nem opera, nos termos da lei portuguesa;
- c) Além do mais, não cabe à Requerida 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. Ou seja, apesar da interpretação do direito europeu constante das decisões jurisprudenciais ser vinculativa para os órgãos jurisdicionais, não afasta a vigência legal das suprarreferidas normas;
- d) Impõe-se, ainda, salientar que o disposto no n.º 10 do artigo 22.º do EBF não constitui uma isenção, mas antes uma dispensa da obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos obtidos pelos OIC's constituídos e que operem de acordo com a legislação nacional;
- e) Os OIC's não residentes e sem estabelecimento estável em território português não se enquadram no n.º 1 do artigo 22.º do EBF e, conseqüentemente, nos n.ºs 2, 3 e 10 do mesmo artigo, como igualmente não se enquadram no Acórdão do TJUE trazido à colação pelo Requerente;
- f) Assim, a posição da Requerida configura uma interpretação jurídica conforme o direito europeu, nos termos da qual estarão dispensados de retenção na fonte de IRC, os OIC's não residentes que operem em território português através de um estabelecimento estável aqui situado, o que, como se viu, não se verifica na situação do Requerente.
- g) Por todo o exposto, devem ser mantidas as retenções na fonte ora impugnadas, devendo-se concluir pela improcedência do PPA.

II. SANEAMENTO

15. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
16. As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
17. Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se. O processo não enferma de nulidades. Inexiste, deste modo, quaisquer obstáculos à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

18. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- 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, constituída sob a forma contratual não societária.
- B. O Requerente é um sujeito passivo de IRC não residente, para efeitos fiscal, em Portugal e sem qualquer estabelecimento estável no país (Cfr. Documento n.º 1 junto ao PPA e respetiva tradução certificada junta com o requerimento apresentado pelo Requerente em 09.10.2024).
- C. No ano de 2020, o Requerente era detentor de participações sociais nas seguintes sociedades residentes em Portugal:

B..., SGPS S.A.
C..., SGPS, S.A.
D..., SGPS, S.A.

(Cfr. Documentos n.º s 2 e 3 juntos ao PPA e respetivas traduções certificadas juntas com o requerimento apresentado pelo Requerente em 09.10.2024).

D. No referido ano, o Requerente, na qualidade de acionista destas sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da Fonte de obtenção dos mesmos (Cfr. Documentos n.º s 2 e 3 juntos ao PPA e respetivas traduções certificadas juntas com o requerimento apresentado pelo Requerente em 09.10.2024).

E. Os dividendos recebidos no decorrer do ano de 2020, foram sujeitos por retenção na fonte liberatória, à taxa de 35%, prevista no artigo 87.º, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”).

F. No ano em causa – 2020 –, o Requerente recebeu dividendos e suportou em Portugal IRC por retenção na fonte, no montante abaixo discriminado:

Ano da Retenção	Valor Bruto do Dividendo	Data de Pagamento	Taxa de Retenção na Fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2020	99 692,60	05.2020	35%	...	34 892,41
2020	29 102,15	05.2020	35%	...	10 185,75
2020	29 690,96	07.2020	35%	...	10 391,84
TOTAL					55 470,00

(Cfr. Documentos n.º s 2 e 3 juntos ao PPA e respetivas traduções certificadas juntas com o requerimento apresentado pelo Requerente em 09.10.2024 e PA).

G. No dia 03.06.2022, o Requerente apresentou reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2022...), para apreciação da legalidade dos ditos atos de retenção na fonte de IRC, relativos ao ano de 2020, na qual solicitou a anulação dos mesmos por vício de ilegalidade por violação direta do Direito da União Europeia, bem como o reconhecimento do seu direito à restituição do imposto indevidamente suportado em Portugal (Cfr. Documento n.º 4 junto ao PPA).

H. Em 29.12.2023, foi o Requerente notificado da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, fundada no entendimento de 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” (Cfr. § 7 do Documento n.º 5 junto ao PPA).

I. O Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral, em 01.04.2024 (Cfr. Sistema informático do CAAD).

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

19. Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

20. Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante “CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (doravante “CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

21. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

22. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

23. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

24. O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

25. Importa salientar que quanto ao facto dado como assente no ponto F. dos Factos Provados e, não obstante tenha a Requerida referido que a guia de retenção na fonte identificada pelo Requerente “*respeita a retenção na fonte efetuada em 09/2019, e não nas datas alegadas*”, a mesma (AT) acabou por afirmar, também em sede de resposta, que “*consultadas as Declarações Modelo 30 dos períodos de 2020-05 e 2020-07, verificou (...) que o substituto tributário declarou ter distribuído rendimentos ao Requerente nos seguintes termos: 2020-05 - €99.692,60 – €34.892,41; 2020-05 - €29.102,15 - €10.185,75; 2020-07 – €29.690,96 - €10.391,84*”, valores esses que coincidem com os valores que são objeto do presente PPA.

26. Logo, acompanhamos a posição do Requerente de que “*(...) de toda a documentação carreada ao processo (incluindo a documentação que é parte do procedimento administrativo) decorre, sem margem para dúvida, que foi efetuado o pagamento dos dividendos ao Requerente, que o Requerente é o beneficiário dos rendimentos, que os mesmos foram sujeitos a retenção na fonte e que o imposto retido na fonte foi entregue junto dos cofres da AT em Portugal (cfr. documentos n.ºs 2 e 3 juntos à p.i. e documentos a págs. 38, 39 e 40 da comunicação da Resposta da AT, que são parte integrante do procedimento administrativo)*”.

27. Daí que tenha sido dado como assente o facto vertido no ponto F. dos Factos Provados.

28. Por fim, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

29. O *tema decidendum* no presente processo arbitral prende-se, pois, em determinar 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 Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“**TFUE**”), dado os regimes de tributação diferenciados que

o artigo 22.º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), estabelece nos seus n.ºs 1, 3 e 10, para os dividendos de fonte portuguesa auferidos por OIC’s constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional, por comparação com os mesmos dividendos quando recebidos por OIC’s constituídos e a operar de acordo com a legislação de outro Estado.

Vejamos,

30. De acordo com o artigo 22.º, n.º s 1 e 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), na redação em vigor à data dos factos, “(...) *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 (...)*” são tributados em IRC, correspondendo o lucro tributável ao “(...) *resultado líquido do exercício apurado de acordo com as normas contabilísticas legalmente aplicáveis (...)*”.

31. Por sua vez, o n.º 3, do aludido preceito normativo refere que “***para efeitos 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 claramente mais favorável (...)***” (negrito e sublinhado nosso).

32. Decorre da leitura do citado artigo – 22.º, do EBF –, que o regime aí previsto, designadamente, **a exclusão de tributação dos rendimentos** previstos no n.º 3 (**rendimentos de capitais**, rendimentos prediais e mais-valias), **só é aplicável quando auferidos por fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.**

33. No caso concreto, o Requerente é constituído ao abrigo da lei alemã e não da lei nacional e, por isso, o artigo 22.º, do EBF, afasta a aplicação daquele regime ao Sujeito Passivo.

34. E, é, exatamente, quanto a esta questão que se insurge o Requerente, porquanto,

defende, em síntese, que do regime que se prevê no artigo 22.º, do EBF, resulta um tratamento discriminatório para os OIC não residentes em relação aos residentes, que é incompatível com o artigo 63.º, do TFUE, que estatui o seguinte:

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.

35. Contudo, o artigo 65.º, do TFUE restringe a aplicação deste princípio, estipulando o seguinte:

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.

36. Ora, a questão da compatibilidade (ou não) do regime estabelecido no artigo 22.º, do

EBF, com o Direito da União Europeia, nomeadamente, o artigo 63.º, do TFUE, não é nova, tendo sido apreciada no Acórdão do TJUE de 17.03.2022, proferido no processo n.º C-545/19 (AllianzGL-Fonds AEVN), o qual versou sobre uma situação factual idêntica à dos presentes autos, suscitada pelo Tribunal Arbitral (processo n.º 93/2019-T), no mesmo enquadramento legislativo, 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.”

37. Conforme tem sido pacificamente entendido e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º, do TFUE, **a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais Nacionais, quando tem por objeto questões de Direito da União Europeia¹.**

38. A supremacia do Direito da União Europeia sobre o Direito Nacional tem suporte no n.º 4, do artigo 8.º, da Constituição da República Portuguesa (“**CRP**”), em que se prevê que *“as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanada das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”*.

39. Saliente-se, ainda, que **o Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência sobre esta matéria em obediência ao decidido pelo TJUE** (Acórdão de 28.09.2023, processo n.º 093/19).

40. Não esquecendo que tal entendimento também já vinha a ser seguido pela nossa

¹ Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25.10.2000, processo n.º 25128; de 07.11.2001, processo n.º 26432; de 07.11.2001, processo n.º 26404.

jurisprudência arbitral.

41. Dito tudo isto, 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 fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário constituídas segundo a legislação nacional, excluindo os(as) constituídos(as) segundo legislações de outros Estados-Membros e Países Terceiros.

42. Face ao exposto, conclui-se que os atos de retenção na fonte aqui sindicados enfermam de vício de violação de lei, devendo os mesmos ser anulados.

43. Fica prejudicado o conhecimento das restantes questões submetidas à apreciação deste Tribunal, ao abrigo da proibição da prática de atos no processo inúteis e desnecessários, prevista no artigo 130.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

IV.1 DO DIREITO AO REEMBOLSO DO IMPOSTO PAGO E A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

44. Peticiona, ainda, o Requerente que lhe seja reconhecido o direito ao reembolso do imposto indevidamente pago e a juros indemnizatórios.

45. Determina a alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º, do RJAT, que *“a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários”, “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que inclui “o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”* (Cfr. n.º 5, do artigo

24.º, do RJAT).

46. De igual modo, o n.º 1, do artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”), aplicável ao processo arbitral tributário, por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, estabelece que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*.

47. O restabelecimento da situação que existiria se os atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral não enfermassem de ilegalidade, obriga, por um lado, à restituição do imposto pago indevidamente pelo Requerente, no valor total de €55.470,00 (cinquenta e cinco mil e quatrocentos e setenta euros), e, por outro lado, ao pagamento de juros indemnizatórios.

48. O TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do Direito da União tem como consequência não só o direito ao reembolso como o direito a juros (Cfr. Acórdão de 18.04.2013, processo n.º C-565/11).

49. O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, cujo n.º 1 estabelece que *“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.”*

50. Conforme refere a Decisão Arbitral n.º 737/2024-T, de 03.10.2024: *“(…) não sendo os erros que afetam as retenções na fonte imputáveis 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”, 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.”

51. Face ao exposto, deverá proceder o pedido do Requerente, i.e., ser-lhe reconhecido o direito a juros indemnizatórios e condenar a AT ao reembolso do imposto indevidamente pago, nos termos dos artigos 43.º e 100.º, da LGT e artigo 61.º, do CPPT.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- a) Declarar ilegal e anular os atos tributários de retenção na fonte de IRC aqui impugnados, relativos ao ano de 2020, suportados nas Guias de pagamento n.º s ... e..., no valor de total de €55.470,00 (cinquenta e cinco mil e quatrocentos e setenta euros);
- b) Declarar ilegal e anular a decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa atuada com o n.º ...2022...;
- c) Condenar a AT a reembolsar aos Requerentes o montante de €55.470,00 (cinquenta e cinco mil e quatrocentos e setenta euros) e ao pagamento de juros indemnizatórios sobre esse valor, contados desde 04.10.2022 (dia seguinte à presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa) até à data do processamento do reembolso (nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).

VI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€55.470,00 (cinquenta e cinco mil e quatrocentos e setenta euros)**, nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de

Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€2.142,00 (dois mil e cento e quarenta e dois euros)**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.]

Lisboa, 28 de novembro de 2024

A Árbitra,

Susana Mercês de Carvalho