

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 621/2024-T

Tema: IRC – Organismo de Investimento Coletivo sujeito passivo de IRC não residente em Portugal - retenção na fonte liberatória sobre dividendos; Liberdade de circulação de capitais.

SUMÁRIO:

1. Não é admissível legalmente a fundamentação *a posteriori*, considerando-se como fundamentação do ato impugnado, a que foi contemporânea da sua prática e como tal notificada ao contribuinte.
2. O artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (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.
3. Os n.ºs. 1 e 10 do artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, ao limitarem o regime neles previsto a organismos de investimento coletivo constituídos segundo a legislação nacional, estabelecem uma discriminação arbitrária, suscetível de configurar uma restrição à livre circulação de capitais no espaço da União Europeia, proibida pelo artigo 63.º do TFUE.

I. RELATÓRIO

1. A..., com sede em ..., ... Paris, em França, (doravante designado por “A...” ou “Requerente”), com o NIF n.º..., representado pela B..., na qualidade de sociedade

1.

gestora, com sede na mesma morada, veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a Constituição de Tribunal Arbitral, tendo por objeto o indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada a 22 de Dezembro de 2023, contra os atos tributários de retenção na fonte indevidamente suportados, a título de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), que lhe foram efetuados, a título definitivo, sobre dividendos de fonte portuguesa, durante 2021 e 2022, no valor de € 270.528,65 (duzentos e setenta mil, quinhentos e vinte e oito euros e sessenta e cinco cêntimos), bem como o direito a juros indemnizatórios pelo pagamento deste imposto indevidamente suportado/retido na fonte a calcular nos termos do disposto nos artigos 43.º e 100.º da Lei Geral Tributária (LGT), e a condenação da Requerida nas custas do processo.

a) Tramitação

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Requerida.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que os ora signatários foram nomeados pelo CAAD em 25 de junho de 2024. As partes, devidamente notificadas, não manifestaram intenção de os recusar, tendo o Tribunal ficado constituído em 17 de julho de 2024.
4. O Requerente não arrolou testemunhas e juntou à petição diversos documentos.
5. Tendo este Tribunal exarado despacho, a 15 de julho de 2024, a notificar o dirigente máximo do Serviço da Autoridade Tributária para no prazo de 30 dias apresentar Resposta, a 6 de agosto de 2024 veio a AT apresentar a sua Resposta.

6. Em 30 de agosto de 2024 veio o Requerente informar este Tribunal que, “...vem desistir do pedido de pronúncia arbitral apresentado relativamente e exclusivamente aos atos tributários de retenção na fonte indevidamente suportados, a título de IRC, que lhe foram efetuados, a título definitivo, sobre dividendos de fonte portuguesa no exercício de 2021, no valor de € 42.035,60, mantendo-se, deste modo, o pedido na parte restante, isto é, relativamente aos atos tributários de retenção na fonte indevidamente suportados, a título de IRC, que lhe foram efetuados, a título definitivo, sobre dividendos de fonte portuguesa no exercício de 2022, no valor de € 228.493,05, dando o Requerente por inteiramente reproduzida toda a argumentação devidamente explanada no pedido de pronúncia arbitral.”
7. Por despacho de 1 de Setembro de 2024 foi prescindida a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, tendo sido notificadas as Partes para produzirem alegações escritas, no prazo de quinze dias a partir da notificação do aludido despacho, sendo que se concedeu à Requerida a faculdade de, caso assim o entendesse, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pelo sujeito passivo. Nenhuma das partes se opôs.
8. Não foram apresentadas alegações.

b) O litígio

9. Alega o Requerente, resumidamente, que estando em causa atos tributários de retenção na fonte efetuada a título definitivo, recorreu, adequadamente, à reclamação graciosa, a qual teria necessariamente de preceder qualquer impugnação judicial ou arbitral, como a que tem lugar no presente pedido de pronúncia arbitral. Uma vez que a reclamação graciosa foi apresentada a 22 de dezembro de 2023 e que nada obstava ao conhecimento da mesma, a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha o dever de decidir no prazo de quatro meses, ou seja, até ao dia 23 de abril de 2024, pelo que, não o tendo feito, a 23

de abril de 2024 formou-se uma presunção de indeferimento do ato para efeitos de impugnação judicial.

Tal como invoca, a não sujeição dos OIC residentes sobre os dividendos auferidos e a sujeição dos OIC não residentes a uma taxa de retenção na fonte de 25% importa um tratamento discriminatório, vedado pelas liberdades de prestação de serviços e de circulação de capitais, previstas nos artigos 56.º e 63.º do TFUE, o qual resulta num vício de inconstitucionalidade por violação do disposto no artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Nesta conformidade, a norma contida no n.º 4 do artigo 87.º e no artigo 94.º do Código do IRC, por ser totalmente discriminatória face ao disposto no artigo 22.º do EBF, não deve ser aplicada ao caso concreto do Requerente por violar o primado do Direito da União Europeia e as liberdades fundamentais.

Neste contexto, invoca abundante jurisprudência do TJUE e arbitral proferida em situações similares.

10. A AT, na sua Resposta, invoca as exceções dilatórias da intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral/caducidade do direito de ação e de incompetência do Tribunal, mas apenas no tocante ao exercício de 2021.

Na defesa por impugnação alega, essencialmente que, “27.º *Consultada a aplicação informática da AT, é de constatar que, relativamente aos rendimentos e retenções ao alegado beneficiário (o ora requerente), não foi entregue qualquer declaração “Modelo 30- Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes”, nem para o período de abril de 2021, nem para o período de abril de 2022 (cfr. print screen extraído da aplicação informática e fls. 138 e 139 do PA).*”

Mais invoca, em suma, que a posição da Requerida não viola nenhum dos artigos do TFUE, da CRP e/ou o Acórdão do TJUE evocado pelo Requerente.

No tocante aos juros indemnizatórios peticionados defende que, “50.º *Como, aliás, bem decidiu o STAI no âmbito de Recurso para Uniformização de Jurisprudência “Para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que,*

por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. art. 281.º da CRP) ou se esteja perante violação de normas constitucionais diretamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18.º, n.º 1, da CRP).”

II. SANEAMENTO

1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
2. O objeto principal do processo reporta-se, razão pela qual se verifica a competência deste tribunal arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.
3. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas 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).
4. O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões prévias relativas ao pedido principal, pelo que se impõe, agora, conhecer das exceções invocadas pela Requerida.

III. EXCEÇÕES

a) Intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral / caducidade do direito de ação

Quanto à exceção da caducidade, tendo o Requerente desistido do pedido relativo a 2021 que era precisamente o que a Requerida alegava ser intempestivo, fica sem efeito a respetiva análise por inutilidade superveniente da lide.

b) Da incompetência absoluta do CAAD para apreciação do pedido inerente ao ato tributário de retenção na fonte realizado em abril de 2021

Igualmente quanto à exceção da incompetência do CAAD, tendo o Requerente desistido do pedido relativo a 2021 que era precisamente o que a Requerida alegava ser intempestivo, fica sem efeito a respetiva análise por inutilidade superveniente da lide.

IV. QUESTÕES DECIDENDAS

Conforme vimos, a questão decidenda consiste em determinar se, como pretendia a Requerente no seu PPA, se verificam os pressupostos necessários para que seja declarada quer a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa, quer a ilegalidade das retenções na fonte em IRC suportadas nos exercícios de 2021 e de 2022, tendo posteriormente desistido do pedido no referente ao exercício de 2021, pelo que o pedido ficou circunscrito ao exercício de 2022.

V. PROVA

V.1 - Factos provados

Em face das posições das partes expressas nos articulados, bem como dos documentos integrantes do processo administrativo, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

- a) O Requerente, com residência fiscal em França, é um Organismo de Investimento Coletivo qualificado como um “Fonds Commun de Placement (“FCP”), constituído sob a forma contratual e não societária, supervisionado pela Autorité des Marchés

Financiers (“AMF”), conforme declaração emitida por esta entidade, à qual se encontra anexado o Regulamento do Fundo, de que se junta cópia sob a designação de Documento n.º 3, sendo um sujeito passivo de IRC, não residente para efeitos fiscais em Portugal e sem qualquer estabelecimento estável.

- b) O Requerente é gerido pela sociedade gestora B... e o Banco Depositário é o C... .
- c) No âmbito da sua atividade, o Requerente, nos exercícios de 2021 e 2022, na qualidade de acionista de sociedades residentes em Portugal, auferiu dividendos sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos, no âmbito do regime legal da substituição tributária.
- d) Nos períodos de 2021 e 2022, em particular, o Requerente auferiu dividendos no montante total (bruto) de 1.082.114,60 (€ 168.142,40 [2021] + € 913.972,20 [2022]), tendo sofrido retenções na fonte, a título definitivo, no montante total de € 270.528,65 (€ 42.035,60 [2021] + € 228.493,05 [2022]), em virtude da aplicação da taxa de 25% prevista no n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC, conforme se apresenta de forma resumida nas tabelas infra.
- e) Relativamente ao período de 2021, o Requerente auferiu dividendos de fonte portuguesa, no montante total de € 168.142,40, tendo sofrido uma retenção na fonte, com carácter definitivo, à taxa de 25%, a qual ascendeu ao montante total de € 42.035,60, conforme se detalha na seguinte tabela:

(valores expressos em Euros)

Identificação da entidade distribuidora de dividendos	2021			
	Data do pagamento	Guia de Retenção na fonte	Dividendos	Retenção da fonte (25%)
D...	26-04-2021		168.142,40	42.035,60
Total			168.142,40	42.035,60

- f) Relativamente ao período de 2022, o Requerente auferiu dividendos de fonte portuguesa, no montante total de € 913.972,20, tendo sofrido uma retenção na fonte, com carácter definitivo, à taxa de 25%, a qual ascendeu ao montante total de € 228.493,05, conforme se detalha na seguinte tabela:

(valores expressos em Euros)

Identificação da entidade distribuidora de dividendos	2022			
	Data do pagamento	Guia de Retenção na fonte	Dividendos	Retenção da fonte (25%)
D...	28-04-2022		913.972,20	228.493,05
Total			913.972,20	228.493,05

- g) A 22 de dezembro de 2023, o Requerente deduziu reclamação graciosa contra os atos tributários de retenção na fonte a título de IRC melhor identificados supra, indevidamente suportados, que lhe foram efetuados, a título definitivo, sobre dividendos de fonte portuguesa, nos exercícios de 2021 e 2022, no valor global de € 270.528,65 (duzentos e setenta mil, quinhentos e vinte e oito euros e sessenta e cinco cêntimos) – cfr. reclamação graciosa, cuja cópia se junta como Documento n.º 2, que se dá por reproduzida para todos os efeitos legais.
- h) Na reclamação graciosa o Requerente já indicava a documentação que vem agora ser contestada pela AT.
- i) Em 23 de abril de 2024, formou-se um ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pelo ora Requerente, em virtude do decurso do prazo legal de decisão e do incumprimento do dever de decisão pela Autoridade Tributária nesse prazo.
- j) Em 30 de agosto de 2024, o Requerente veio desistir do pedido relativamente aos atos tributários de retenção na fonte indevidamente suportados, a título de IRC, que lhe foram efetuados, a título definitivo, sobre dividendos de fonte portuguesa no exercício de 2021, no valor de € 42.035,60.

V.2- Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão que se considerem como não provados.

V.3 Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

VI. DO MÉRITO

VI.1- Questões prévias

Desde logo, a análise do solicitado quanto à acumulação de pedidos encontra-se prejudicada dada a desistência do pedido por parte do Requerente quanto ao exercício de 2021, verificando-se a inutilidade superveniente da lide, restando apenas apreciar os atos tributários de retenção na fonte relativos ao exercício de 2022.

Tal como a Requerente alega, é jurisprudência uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), reconhecida pela jurisprudência arbitral, que, perante a ausência de pronúncia da Autoridade Tributária sobre a pretensão do Requerente, e uma vez que esta tinha o dever de

decidir, deve presumir-se que a pretensão foi indeferida por razões substantivas, não podendo sequer a AT em causa este aspeto.

Com efeito, a jurisprudência arbitral reconhece a faculdade de os contribuintes reagirem judicialmente contra atos de indeferimento tácito. Neste contexto como elucida Jorge Lopes de Sousa, “(...) [a] pesar de o artigo 2º, nº 1, do RJAT fazer referência apenas a declaração de ilegalidade de atos, é inequívoco que nela se abrange a declaração de ilegalidade de indeferimentos tácitos, pois o nº 1 do seu artigo 10º do RJAT faz referência aos «factos previstos nos nºs 1 e 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário» e a «formação da presunção de indeferimento tácito» vem indicada na alínea d) do nº 1 deste artigo 102º” (cfr., *Guia da Arbitragem Tributária*, Almedina, 2013, pp. 144-145).

Já no tocante à questão da prova, resulta que, por um lado, na reclamação o Requerente já indicava a documentação que vem agora ser contestada pela AT, por outro lado, da consulta ao Processo constata-se que a Requerida na fase administrativa se fundamentou exclusivamente em matéria de direito, pelo que é esta a fundamentação a considerar, uma vez que o que a AT vem alegar em matéria de prova na sua Resposta se configura como fundamentação *a posteriori*.

Ora, como é jurisprudência pacífica dos nossos tribunais, não é admissível legalmente a fundamentação *a posteriori*, considerando-se como fundamentação do ato impugnado a que foi contemporânea da sua prática e como tal notificada ao contribuinte.

Neste contexto veja-se, nomeadamente, a jurisprudência reafirmada pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 28 de Outubro de 2020, proferido no processo 02887/13.8BEPRT e publicitado em <http://www.dgsi.pt/jsta>, no qual se decidiu que, “I - No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados *a posteriori*. II - Assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou.”

Ora o mesmo se passa em sede de reclamação graciosa, pois esta já se insere no processo de impugnação da liquidação adicional, o qual foi iniciado com essa reclamação graciosa, que, nos termos do artº. 68º., nº. 1 do CPPT, “*visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte*”.

VI.2- Da violação do Direito da União Europeia

Encontrando-se a aludida matéria de facto dada como provada, importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões supra.

Como vimos, no caso em apreço o Requerente alega que sofreu retenções na fonte, a título definitivo, à taxa de 25%, as quais ocorreram no estrito cumprimento dos dispositivos legais mencionados, muito embora tais atos tributários de retenção na fonte se reputem de ilegais pela sua desconformidade com o Direito Europeu, o que implica, desde logo, a sua anulação e consequente reembolso do montante indevidamente retido acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

Neste contexto, como faz notar a Requerente, o TJUE produziu jurisprudência clara a concluir pela ilegalidade das diferenças desfavoráveis de tratamento, fiscais ou outras, comparativamente com o tratamento de OIC residentes.

A questão que vem colocada foi respondida pelo TJUE no Acórdão proferido no âmbito do Processo C-545/19, Caso *AllianzGI-Fonds AEVN*, que se encontra disponível para consulta em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=AED083FA8FA02CE95E7517CE8B347E6D?text=&docid=256021&pageIndex=0&doclang=pt&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=422856>, que damos como reproduzido.

As questões prejudiciais colocadas ao TJUE no Processo n.º 93/2019-T, de 9 de julho de 2019, que deu origem ao pedido de reenvio ao TJUE, poderiam ser suscitadas de forma idêntica nos presentes autos.

Como o TJUE começou por salientar, no aludido Processo, “*Uma vez que as questões são submetidas à luz tanto do artigo 56.º TFUE como do artigo 63.º TFUE, há que determinar, a título preliminar, se e, sendo caso disso, em que medida uma legislação nacional como a que*

está em causa no processo principal é suscetível de afectar o exercício da livre prestação de serviços e/ou a livre circulação de capitais.”

Ora, como o TJUE decidiu, *“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.”*

Com efeito, como o TJUE conclui, *“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,”* (cfr. Caso *AllianzGI-Fonds AEVN*, Proc. C-545/19, parágrafo 38).

Isto é, em conformidade com a decisão do TJUE, 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, 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.

De salientar que a análise da forma como os proveitos gerados na esfera do OIC são distribuídos e tributados na esfera dos seus investidores é irrelevante para efeitos de apreciação da natureza discriminatória da legislação portuguesa e da factualidade em apreço, dado esta prever um tratamento fiscal autónomo e distinto para os OIC (residentes e não residentes) e os respetivos detentores de participações nos OIC.

Acresce que, tal como concluiu o TJUE, *“a circunstância de os OIC não residentes não estarem sujeitos ao imposto do selo e ao imposto específico previsto no artigo 88.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [tributações autónomas] não os coloca numa situação objetivamente diferente em relação aos OIC residentes no que se refere à tributação dos dividendos de origem portuguesa.”* (cfr. Caso *AllianzGI-Fonds AEVN*, Proc-545/19, parágrafo 57).

Igualmente não se considera que uma tributação autónoma, com natureza anti-abuso, expressa e intencionalmente dirigida a entidades residentes em território português, seja considerada como parte integrante das regras gerais de tributação dos OIC residentes em Portugal.

De notar ainda que, como o TJUE concluiu, “*a isenção da retenção na fonte dos dividendos em benefício dos OIC residentes não está sujeita à condição de os dividendos recebidos pelos organismos serem redistribuídos por estes e de a sua tributação na esfera dos detentores de participações sociais permitir compensar a isenção da retenção na fonte (v., por analogia, Acórdão de 10 de maio de 2012, Santander Asset Management SGIIC e o., C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 52, e de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 93)*” (cfr. Caso AllianzGI-Fonds AEVN, Proc. C-545/19, parágrafo 79).

Como conclui, “[*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. Caso AllianzGI-Fonds AEVN, Proc. C-545/19, parágrafo 81).

Ademais, como faz notar o Requerente, o tratamento discriminatório ora em análise já foi amplamente analisado, quer pelo TJUE, quer pelos Tribunais nacionais. Tal como faz notar, a jurisprudência arbitral nacional, em concreto, nos processos n.º 90/2019-T, de 23 de julho de 2019, n.º 528/2019-T, de 27 de dezembro de 2019, n.º 549/2019-T, de 20 de abril de 2020, n.º 548/2019-T, de 26 de junho de 2020, n.º 11/2020-T, de 6 de novembro de 2020, n.º 922/2019-T, de 11 de janeiro de 2021, n.º 32/2021-T, de 5 de novembro de 2021, n.º 215/2021-T, de 16 de dezembro de 2021, n.º 133/2021-T, de 21 de março de 2022, n.º 625/2020-T, de 28 de março de 2022, n.º 675/2020-T, de 28 de março de 2022, n.º 547/2019-T, de 24 de abril de 2022, n.º 132/2021-T, de 26 de abril de 2022, n.º 593/2021-T, de 26 de abril de 2022, n.º 821/2021-T, de 26 de abril de 2022, n.º 717/2021-T, de 27 de abril de 2022, n.º 368/2021-T, de 28 de abril de 2022, n.º 566/2020-T, de 2 de maio de 2022, n.º 576/2019-T, de 8 de maio de 2022, n.º 28/2021-T, de 18 de maio de 2022, n.º 623/2021-T, de 24 de maio de 2022, n.º 734/2021-T, de 7 de junho de 2022, n.º 641/2020-T, de 13 de julho de 2022, n.º 721/2019-T, de 14 de julho de 2022, n.º 620/2021-T, de 14 de julho de 2022, n.º 121/2022-T, de 15 de julho de 2022, n.º 99/2019-T, de 22 de julho de 2022, n.º 711/2021-T, de 22 de julho de 2022, n.º 746/2021-T, de 26 de

setembro de 2022, n.º 640/2020-T, de 03 de outubro de 2022, n.º 34/2021-T, de 18 de novembro de 2022, n.º 440/2022-T, de 22 de novembro de 2022, n.º 45/2022-T, de 23 de fevereiro de 2023, n.º 505/2022-T, de 9 de março de 2023, n.º 439/2022-T, de 10 de março de 2023, n.º 661/2022-T, de 14 de abril de 2023, n.º 660/2022-T, de 16 de junho de 2023, n.º 765/2022-T, de 21 de junho de 2023, n.º 801/2022-T, de 3 de julho de 2023 e n.º 11/2023-T, de 31 de agosto de 2023, relativos todos eles a casos idênticos ao do ora Requerente.

Acresce que, recentemente, o próprio Supremo Tribunal Administrativo veio emitir um Acórdão uniformizador no sentido acima referido, concluindo que *“a interpretação do art.º 63, do TFUE, acabada de mencionar é incompatível com o art.º 22, do E.B.F., na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13/01, na medida em que limita o regime de isenção nele previsto aos OIC constituídos segundo a legislação nacional, dele excluindo os OIC constituídos segundo a legislação de outros Estados Membros da União Europeia”* (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 7/2024, de 26 de fevereiro).

Destarte, constatando-se, como começámos por enfatizar, que as questões prejudiciais objeto de reenvio para o TJUE no aludido processo são em tudo idênticas às que se colocam nos presentes autos, e tendo em vista o princípio do primado do Direito da União Europeia, conclui-se pela total procedência do presente pedido.

VII. DO REENVIO PREJUDICIAL PARA O TJUE

Neste contexto, peticiona o Requerente que, atendendo à jurisprudência do STA e do TJUE citada supra, entende que é por demais evidente que os atos tributários de retenção na fonte aqui em causa e os normativos legais de direito interno nos quais tais atos se baseiam são violadores dos artigos 56.º e 63.º do TFUE. Contudo, caso o Tribunal entenda que subsiste alguma dúvida interpretativa sobre estas disposições do TFUE, peticiona o reenvio prejudicial para o TJUE, nos termos do artigo 267.º do TFUE.

Em conformidade com as conclusões emanadas do Acórdão *Schwarze* (Proc. 16/65, de 1 de Dezembro de 1965), o reenvio prejudicial é *“um instrumento de cooperação judiciária ... pelo qual um juiz nacional e o juiz comunitário são chamados, no âmbito das competências*

próprias, a contribuir para uma decisão que assegure a aplicação uniforme do Direito Comunitário no conjunto dos estados membros."

Como se salienta nas *RECOMENDAÇÕES à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais*¹,

"O reenvio prejudicial é um mecanismo fundamental do direito da União Europeia, que tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União.

É doutrina oficial do TJUE, a partir do Acórdão *Cilfit* (Proc. 283/81 de 6 de Outubro de 1982), que a *obrigação* de suscitar a questão prejudicial de interpretação *pode ser dispensada* quando:

- i) a questão não for necessária, nem pertinente para o julgamento do litígio principal;
- ii) o Tribunal de Justiça já se tiver pronunciado de *forma firme* sobre a questão a reenviar, ou quando já exista jurisprudência sua *consolidada* sobre a mesma;
- iii) o juiz nacional não tenha dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de Direito da União, por o sentido da norma em causa ser claro e evidente.

Ora, é nosso entendimento de que se verifica no caso *sub judice* o preenchimento destas condições.

De facto, pode-se afirmar que o ato em questão é claro, encontrando-se devidamente aclarado pela jurisprudência do TJUE de *forma firme* ou por meio de *jurisprudência consolidada*.

Termos de acordo com os quais concluímos que a questão a resolver não carece de esclarecimento, não permanecendo dúvidas sobre a exata interpretação das normas ora em apreço, não se verificando no caso concreto os pressupostos de reenvio para o TJUE.

VIII. DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Peticiona o Requerente que, tendo sido pago, na totalidade, o imposto alegadamente devido, através das retenções na fonte efetuadas, estando em causa a declaração de ilegalidade da

¹ 2012/C 338/01, JO C 338/1, de 6.11.2012.

legislação nacional, *maxime*, do n.º 1 do artigo 22.º do EBF, por violação do disposto no artigo 63.º do TFUE, e, reflexamente, do n.º 4 do artigo 8.º, da CRP, há que reconhecer o seu direito a juros indemnizatórios, desde o momento em que os atos foram praticados.

Nestas circunstâncias, preconiza a jurisprudência dos nossos tribunais superiores que deve encontrar-se preenchido o pressuposto do “*erro imputável aos serviços*” que o artigo 43.º, n.º 1, da LGT, reclama para o nascimento da obrigação de juros indemnizatórios.

Como se refere no Acórdão do STA, no Processo n.º 049/16, de 10 de Maio, que acompanhamos: “*Foi esta a solução sustentada pelo citado acórdão de 02-12-2015, do Pleno desta Seção, Proc. 01524. Como se escreveu no acórdão deste STA, de 30-05-2012, proc. 410: “Diz o n.º 1 do art. 43.º da LGT, ao abrigo da qual foi proferida a condenação ora recorrida: «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». Ou seja, quando um acto de liquidação de um tributo for declarado em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial viciado por erro imputável aos serviços e do qual tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, há direito a juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.*

Como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, «[a] utilização da expressão «erro» e não «vício» ou «ilegalidade» para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se teve em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.

Com efeito, há vícios dos actos administrativos e tributários a que não é adequada tal designação, nomeadamente os vícios de forma e a incompetência, pelo que a utilização daquela expressão «erro» tem um âmbito mais restrito do que a expressão «vício».

Por outro lado, é usual utilizar-se a expressão «vícios» quando se pretende aludir genericamente a todas as ilegalidades susceptíveis de conduzirem à anulação dos actos, como é o caso dos arts. 101.º (arguição subsidiária de vícios) e 124.º (ordem de conhecimento dos vícios na sentença) ambos do CPPT.

Por isso, é de concluir que o uso daquela expressão «erro» tem um alcance restritivo do tipo de vícios que podem servir de base ao direito a juros indemnizatórios» (Código de

Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª edição, volume I, anotação 5 ao art. 61.º, pág. 531..)

O mesmo Autor explica as razões por que a LGT restringiu o direito a juros indemnizatórios aos casos de anulação por vício substancial e já não o reconheceu relativamente aos vícios de forma ou incompetência que determinem a anulação do acto: o reconhecimento de um vício destes últimos tipos «não implica a existência de qualquer vício na relação jurídica tributária, isto é, qualquer juízo sobre o carácter indevido da prestação pecuniária cobrada pela Administração Tributária com base no acto anulado, limitando-se a exprimir a desconformidade com a lei do procedimento adoptado para a declarar ou cobrar ou a falta de competência da autoridade que a exigiu.

Ora, é inquestionável que, quando se detecta um vício respeitante à relação jurídica tributária, se impõe a atribuição de uma indemnização ao contribuinte, pois a existência desse vício implica a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição ao contribuinte da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito.

Por isso, se pode justificar que, nestas situações, não havendo dúvidas em que a exigência patrimonial feita ao contribuinte implica para ele um prejuízo não admitido pelas normas fiscais substantivas, se dê como assente a sua existência e se presuma o montante desse prejuízo, fazendo-se a sua avaliação antecipada através da fixação de juros indemnizatórios a favor daquele.”

Neste contexto, entendemos igualmente que deve proceder o pedido de pagamento de juros indemnizatórios relativamente aos atos em causa no exercício de 2022, por se encontrarem verificados os respetivos requisitos.

IX. VALOR DO PROCESSO

Como vimos, em 30 de agosto de 2024 veio o Requerente informar este Tribunal que, “...vem desistir do pedido de pronúncia arbitral apresentado relativamente e exclusivamente aos atos tributários de retenção na fonte indevidamente suportados, a título de IRC, que lhe foram efetuados, a título definitivo, sobre dividendos de fonte portuguesa no exercício de 2021, no valor de € 42.035,60, mantendo-se, deste modo, o pedido na parte restante, isto é, relativamente

aos atos tributários de retenção na fonte indevidamente suportados, a título de IRC, que lhe foram efetuados, a título definitivo, sobre dividendos de fonte portuguesa no exercício de 2022, no valor de € 228.493,05, dando o Requerente por inteiramente reproduzida toda a argumentação devidamente explanada no pedido de pronúncia arbitral.”

Não obstante tal facto, deve o valor do processo manter-se o mesmo aquando da apresentação do PPA.

Com efeito, na jurisdição arbitral o critério de fixação do valor retira-se do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária que dispõe, no seu artigo 3.º, n.º 2 que «[o] valor da causa é determinado nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário». Por seu turno, o n.º 1, alínea a) deste último preceito dispõe que, no caso específico de impugnação da liquidação, e importa não esquecer que o processo arbitral tributário é um processo de cariz impugnatório, o valor atendível, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, é «o da importância cuja anulação de pretende».

Conforme refere Jorge Lopes de Sousa, nesta norma cabem «todas as situações em que é “impugnada a liquidação”, em que se incluem não só as impugnações diretas de atos de liquidação através do processo de impugnação judicial, como as impugnações de atos de indeferimento de reclamações gratuitas ou recursos hierárquicos em que seja apreciada a legalidade de atos de liquidação, as impugnações de atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, pois em todos os casos é impugnado um ato que determinou uma quantia de imposto», concluindo que o valor do processo «será o da própria liquidação, se for pedida a anulação total, ou o valor da parte impugnada, se se pretender uma anulação apenas parcial.» - cfr. Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª edição, Áreas Editora, p. 72.

O valor da causa representa a utilidade económica imediata do pedido, princípio com expressão em diversos compêndios processuais, desde logo no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) – artigo 31.º, n.º 1 – e no Código de Processo Civil – artigo 296.º, n.º 1, aplicáveis a título subsidiário ao processo tributário que, sobre esta matéria, se cinge a um único preceito relativo aos critérios específicos, o mencionado artigo 97.º-A.

Na mesma linha interpretativa, se pronuncia o Acórdão do TCA Sul, proferido em 13 de março de 2014 no processo n.º 7125/13²: «Nos termos do artigo 296.º/1, do CPC, “[a] toda a causa deve ser atribuído um valor certo, expresso em moeda legal, o qual representa a utilidade económica imediata do pedido”. Dispõe o artigo 297.º/1, do CPC, que “[s]e pela ação se pretende obter qualquer quantia certa em dinheiro, é esse o valor da causa, não sendo atendível impugnação nem acordo em contrário; se pela ação se pretende obter um benefício diverso, o valor da causa é a quantia em dinheiro equivalente a esse benefício”. Por seu turno, determina o artigo 32.º, n.º 1, do CPTA, “[q]uando pela ação se pretenda obter o pagamento de quantia certa, é esse o valor da causa”; nos termos do n.º 2 do preceito, “[q]uando pela ação se pretenda obter um benefício diverso do pagamento de uma quantia, o valor da causa é a quantia equivalente a esse benefício”. (...) No que respeita à determinação da utilidade económica do pedido, “[h]á que ter em conta [que este] se funda sempre na causa de pedir que o explica e delimita. Dela não abstrai o critério da utilidade económica imediata do pedido, pelo que este não é considerado abstratamente, mas sim em confronto com a causa de pedir, para o apuramento do valor da causa”¹. A causa de pedir consiste no facto constitutivo da situação jurídica que o autor quer fazer valer ou negar, cabendo-lhe a função de individualização e de delimitação do pedido. [...] 1- José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, CPC, anotado, Vol. I, Coimbra Editora, 1999, p. 543.»

O funcionamento deste Tribunal envolve custas que devem ser suportadas pelas partes – e daí que o Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária estabeleça regras próprias para cálculo do valor do processo, mais próximas do princípio de que o valor da ação é aquele que existe no momento em que ela é proposta (artigo 299.º CPC).

Deste modo, tal como se decidiu no Processo arbitral n.º 649/2021-T que aqui se acompanha na íntegra, “não obstante o Tribunal basear a sua decisão no reconhecimento de que o valor da causa, para efeitos de competência, é inferior àquele inicialmente atribuído pela Requerente, é este último que terá que servir de referência ao cálculo das custas. Vale aqui o

² Sobre o valor da causa se pronunciam também os Acórdãos do STA, processos n.ºs 250/17, de 3 de maio de 2018 e 1016/15, de 26 de agosto de 2015, e do TCA Sul, processo n.º 9579/16, de 29 de janeiro de 2017.

entendimento fixado na decisão proferida no Proc. 151/2013-T: «O facto de o valor do litígio, para efeitos de determinação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ser o que resulta da aplicação subsidiária do CPPT, não obsta a que seja outro o valor para efeitos de custas, pois trata-se de matéria que tem a ver exclusivamente com as receitas do CAAD, que é uma entidade privada, e, como se disse, a regulamentação do regime de custas foi deixada pelo artigo 12.º do RJAT, na sua exclusiva disponibilidade, ao estabelecer que «é devida taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objetiva e montantes mínimo e máximo são definidos nos termos de Regulamento de Custas a aprovar, para o efeito, pelo Centro de Arbitragem Administrativa»».

Fixa-se assim, para efeitos de custas, o valor do processo em € 270.528,65 (duzentos e setenta mil, quinhentos e vinte e oito euros e sessenta e cinco cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

X. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância por inutilidade superveniente da lide quanto ao pedido de declaração de ilegalidade dos atos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos ao ano de 2021, acima identificados e dados como provados, num montante total de € 42.035,60 (quarenta e dois mil, trinta e cinco euros e setenta cêntimos);
- b) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos ao ano 2022, acima identificados e dados como provados, num montante total de € 228.493,05 (duzentos e vinte e oito mil, quatrocentos e noventa e três euros e cinco cêntimos), declarando parcialmente ilegal a decisão de indeferimento tácito (não expresso) da reclamação e, em consequência, anular os actos tributários impugnados;

c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, relativamente à quantia de € 228.493,05 (duzentos e vinte e oito mil, quatrocentos e noventa e três euros e cinco cêntimos), contados desde o momento em que os atos foram praticados.

Valor da causa

Fixa-se o valor do processo em € 270.528,65 (duzentos e setenta mil, quinhentos e vinte e oito euros e sessenta e cinco cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 24.º, n.º 4 do RJAT e 4.º, n.º 5, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 4.896,00, das quais € 760,84 ficam a cargo do Requerente e € 4.135,16 a cargo da Requerida.

Lisboa 12 de Dezembro de 2024

A Árbitro Presidente

Fernanda Maçãs

Os Árbitros Vogais

Clotilde Celorico Palma

(Relatora)

A. Sérgio de Matos