

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 735/2024-T

Tema: IRC- retenção na fonte; - Incompatibilidade do n.º 3, do artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; Juros indemnizatórios.

SUMÁRIO:

1. 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.
2. Pode concluir-se que o artigo 22.º do EBF, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro, na medida em que limita o regime de isenção nele previsto aos OIC constituídos segundo a legislação nacional, dele excluindo os OICs constituídos segundo a legislação de outros Estados, é incompatível com a liberdade de circulação de capitais que decorre do artigo 63.º do TFUE.

DECISÃO ARBITRAL

O Tribunal Arbitral, composto pelos árbitros Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro, (Presidente), Dr. Vítor Braz e Dr. Amândio Silva (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) constituído em 13-08-2024.

1. Relatório

A..., Organismo de Investimento Coletivo constituído de acordo com o direito alemão, com o número de contribuinte português ..., com sede em..., ..., Frankfurt, Alemanha, (doravante designado de “Requerente”), nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no

artigo 10.º do RJAT, apresentou pedido de pronúncia arbitral para apreciação da legalidade dos atos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2020 e 2021, na sequência do indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada pelo Requente em 20-06-2022, com o n.º ...2022... .

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, (AT)**.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 07-06-2024 e aceite na mesma data pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, e no artigo 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT, o Conselho Deontológico, em 25-07-2024, designou os membros do presente tribunal arbitral, que comunicaram, no prazo legalmente estipulado, a aceitação dos respetivos encargos.

As partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT e dos artigos. 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído em 13-08-2024, com base no preceituado nos artigos. 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, tendo sido subsequentemente notificada AT para, querendo, apresentar resposta e juntou o Processo Administrativo.

A Requerida, apresentou Resposta e juntou o PA em 30-09- 2024.

Por despacho de 10-01-2025, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, e a apresentação de alegações, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, do RJAT.

1. Posição das partes

2.1. Posição da Requerente

O Requerente alega, sumariamente, o seguinte:

“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.

“face à situação fáctica objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, é evidente que deveria a reclamação graciosa previamente apresentada pelo ora Requerente ter sido julgada integralmente procedente, por se mostrarem ilegais os atos de retenção na fonte de IRC incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2020 e 2021, por violação do princípio do primado consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP, o que motivará a integral procedência do presente pedido arbitral, concluindo-se pela anulação dos atos tributários ora sindicados e pelo direito do Requerente à restituição do imposto indevidamente suportado, acrescido dos juros indemnizatórios legalmente devidos nos termos do artigo 43.º da LGT, tudo com as demais consequências legais.”

2.2. Posição da Requerida

A Requerida defende na Resposta que:

“A- Dos Factos:

Consultadas as aplicações informáticas da AT, constata-se que o substituto tributário, B..., com o NIF ... Procedeu à entrega da declaração Modelo 30 referente aos períodos de 05/2020, 04/2021, 05/2021 e 09/2021, ou seja, para todos os períodos de imposto em apreço no presente pedido arbitral.

Constata-se, também, que os montantes dos dividendos auferidos e das retenções na fonte efetuadas, e declarados no Modelo 30, coincidem com os valores peticionados.

*No que se refere às retenções na fonte de IRC, as mesmas foram alegadamente entregues junto dos cofres da Fazenda Pública, através das guias de retenção na fonte n.ºs ..., ..., ... e ... submetidas em 19.06.2020, 19.05.2021, 18.06.2021 e 19.10.2021, respetivamente, contudo as **guias apresentam valores muito elevados e não permitem identificar os substituídos tributários.***

Acrescente-se, ainda, que, ao contrário do mencionado pela Requerente no ponto (ii) do parágrafo 10º do PPA, não foi apresentado PELA REQUERENTE A DECLARAÇÃO EMITIDA PELO AGENTE PAGADOR EM PORTUGAL NOS PERÍODOS RELEVANTES (ARTIGO 28.º DA LGT), OU SEJA,

PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO B..., COM O NIF ..., ATESTANDO A DATA DE DISTRIBUIÇÃO DOS DIVIDENDOS, MONTANTE BRUTO DOS DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS AO REQUERENTE E IMPOSTO RETIDO NA FONTE EM PORTUGAL BEM COMO O NÚMERO DA GUIA ATRAVÉS DA QUAL FOI ENTREGUE O IMPOSTO RETIDO JUNTO DOS COFRES DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

APESAR DE O SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO B..., COM O NIF ..., ter entregue as DECLARAÇÕES MODELO 30 IDENTIFICANDO A REQUERENTE COMO BENEFICIÁRIO E AS GUIAS DE RETENÇÃO NA FONTE, AS DECLARAÇÕES JUNTAS AO PEDIDO ARBITRAL (E QUE INTEGRAM O DOC. 3) ESTÃO EMITIDAS POR ENTIDADE COM SEDE EM PARIS E OS VALORES MENCIONADOS SÃO MUITO SUPERIORES AOS QUE ESTÃO EM APRECIACÃO, NÃO, SENDO, PORTANTO, POSSÍVEL ESTABELECEER QUALQUER CONEXÃO.”

A título prévio, sempre se dirá que, sendo o Requerente um organismo de investimento coletivo e um sujeito passivo não residente para efeitos fiscais em Portugal, sem qualquer estabelecimento estável, deverá o peticionado ser julgado improcedente.

Com efeito e recorrendo ao Acórdão Schumacker (processo C-279/03), o direito internacional admite que, em matéria de impostos diretos, as relações entre residentes e não residentes não são comparáveis, pois apresentam diferenças objetivas do ponto de vista do rendimento, da capacidade contributiva e da situação familiar ou pessoal.

Importa referir que a situação dos residentes e dos não residentes não é, por regra, comparável e que a discriminação só acontece quando estamos perante a aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou de uma mesma regra a situações distintas.”

3. Saneamento

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias a serem conhecidas que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

4. Matéria de facto

4.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) O Requerente é, de acordo com o quadro regulatório e fiscal alemão, uma entidade jurídica, mais concretamente um Organismo de Investimento Coletivo (“OIC”), com residência fiscal na Alemanha, constituída sob a forma contratual e não societária; (cfr. doc. 1 junto com o PPA).
- b) O Requerente é um sujeito passivo de IRC não residente, para efeitos fiscais, em Portugal e sem qualquer estabelecimento estável no país; (cfr. certificado de residência fiscal emitido pelas Autoridades Fiscais alemãs – doc. 1 junto com o PPA).
- c) O Requerente detém investimentos financeiros em Portugal, consubstanciados na detenção de participações sociais em sociedades residentes, para efeitos fiscais, em Portugal.
- d) Nos anos de 2020 e 2021 o Requerente era detentor de participações sociais nas seguintes sociedades residentes em Portugal: C... S.A. e D... SGPS S.A.; (cfr. PPA e PA).
- e) Nos referidos anos, o Requerente, na qualidade de acionista destas sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos sujeitos a tributação em Portugal; (cfr. PPA e PA).
- f) Dividendos que foram sujeitos a tributação por retenção na fonte liberatória, à taxa de 25%, prevista no n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC (“CIRC”); (cfr. PPA e PA).
- g) Nos anos em causa, o Requerente recebeu dividendos e suportou em Portugal IRC por retenção na fonte, no montante total a seguir discriminado:

Ano da Retenção	Valor Bruto do Dividendo	Data de Pagamento	Taxa de Retenção na Fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2020	160 093,24	14.05.2020	25%		40 023,31
2020	178 114,49	21.05.2020	25%		44 528,62
2021	222 957,02	26.04.2021	25%		55 739,25
2021	369 269,95	20.05.2021	25%		92 317,49
2021	164 309,25	16.09.2021	25%		41 077,31
TOTAL					273 685,98

(cfr. PPA e PA)

- h)** O substituto tributário, B..., com o NIF..., procedeu à entrega da declaração Modelo 30 referente aos períodos de 05/2020, 04/2021, 05/2021 e 09/2021, ou seja, para todos os períodos de imposto em apreço no presente pedido arbitral; (cfr. art.º 4 da Resposta e doc. junto com o PPA).
- i)** As retenções na fonte de IRC, foram entregues junto dos cofres da Fazenda Pública, através das guias de retenção na fonte n.ºs ..., ..., ... e ... submetidas em 19.06.2020, 19.05.2021, 18.06.2021 e 19.10.2021; (cfr. doc. 3 junto com o PPA e informação da inspetora tributária – Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa).
- j)** A entidade responsável pela custódia dos valores mobiliários pertencentes ao Fundo é J.P. Morgan; (cfr. doc. 2 junto com o PPA - *“entidade responsável pela custódia dos títulos, correspondentes a tabelas discriminativas do número de ações (identificando o respetivo ISIN), valor dos dividendos, datas de pagamento e valores de imposto suportado em Portugal, e que comprovam ainda que o Requerente é o beneficiário dos rendimentos*);
Doc. 3 junto com o PPA – *Cópia das declarações (vouchers) emitidas pelo agente pagador em Portugal no período relevante (B...), atestando a data de distribuição dos dividendos, montante bruto dos dividendos distribuídos ao Requerente e imposto retido na fonte em Portugal (conforme declarado na respetiva Modelo 30), bem como o número das guias através das quais foi entregue o imposto retido junto dos cofres da Autoridade Tributária;*
Doc. 4 junto com o PPA – *Cópia do documento emitido pelo E..., correspondente a tabela-síntese da informação contida nos dois documentos referidos nos pontos anteriores.*
- k)** Em 20-06-2022, o Requerente apresentou, ao abrigo do artigo 132.º n.ºs 3 e 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 137.º do CIRC, reclamação graciosa para apreciação da legalidade dos referidos atos de retenção na fonte de IRC relativos aos anos de 2020 e 2021, na qual solicitou a anulação dos mesmos por vício de ilegalidade por violação direta do Direito da UE, bem como o reconhecimento do seu direito à restituição do imposto indevidamente suportado em Portugal; (cfr. doc. 5 junto com o PPA).
- l)** Em 06-03-2024 (carta registada de 04.03), o Requerente foi notificado da decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa; (cfr. doc. 6 junto com o PPA).
- m)** A reclamação graciosa foi indeferida com base no seguinte:

Informação

I - DESCRIÇÃO SUMÁRIA DO PEDIDO

A...
através da entidade F... GmbH, com domicílio fiscal sito em [redacted] NIF [redacted],
Frankfurt, Alemanha, vem, nos termos do disposto nos artigos 137.º do Código do Imposto sobre o
Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC) e art.º 132.º do Código de Procedimento e de Processo
Tributário (CPPT), apresentar reclamação graciosa dos atos de retenção na fonte de IRC, incidentes
sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2020 e 2021, que a seguir se identificam,
solicitando o reembolso do valor de €273.685,98, acrescido dos correspondentes juros
indenizatórios nos termos legais:

PERÍODO	GUIA N.º	VALOR RECLAMADO
2020-05	[redacted]	84.551,93
2021-04		55.739,25
2021-05		92.317,49
2021-09		41.077,31

TOTAL: 273.685,98
Unid.: Euro

II – ALEGAÇÕES

O reclamante vem peticionar a restituição da quantia total de €273.685,98, acrescida dos correspondentes juros indenizatórios, com os fundamentos constantes do requerimento de reclamação que se dão por integralmente reproduzidos para os devidos efeitos e se sintetizam nos seguintes termos:

II.1. O reclamante é, de acordo com o quadro regulatório e fiscal alemão, um Organismo de Investimento Coletivo (OIC), com residência fiscal na Alemanha, constituído sob a forma contratual e não societária designada de fundo de investimento, sendo um sujeito passivo de IRC, não residente para efeitos fiscais em Portugal, sem estabelecimento estável no país.

II.2. O reclamante detém investimentos financeiros em Portugal, sendo que, nos anos de 2020 e 2021, na qualidade de acionista de sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos.

II.3. Os dividendos recebidos no decorrer dos anos de 2020 e 2021, foram sujeitos a tributação em sede de IRC por retenção na fonte liberatória, à taxa de 25%, prevista no art.º 87.º do CIRC, no valor global de €273.685,98.

II.4. 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 por OIC não residentes estão sujeitos a retenção na fonte liberatória em sede de IRC a uma taxa de 25% [enquanto se prevê uma isenção de tributação aplicável, nos termos do art.º 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (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 no processo que correu termos sob o n.º C-545/19 (“AllianzGI-Fonds AEVN”).

II.5. Assim, tendo o regime fiscal interno, aplicável aos OIC não residentes, sido expressamente e sem reservas julgado incompatível com o Direito da UE, impõe-se a anulação dos atos de retenção na fonte sindicados, por força do princípio do primado, consagrado no art.º 8.º, n.º 4, da

Informação

Constituição da República Portuguesa.

II.6 Para efeitos de prova do alegado, o reclamante juntou aos autos 7 documentos.

III - PRESSUPOSTOS PROCEDIMENTAIS

III.1. Para a apreciação da legitimidade deve atender-se ao disposto no art.º 65.º da LGT e n.º 1 do art.º 9.º do CPPT.

III.2. Da consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC) da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verifica-se que o reclamante, com sede na República Federal da Alemanha, aqui representado pela sua entidade gestora F... GmbH", não possui estabelecimento estável em Portugal.

III.3. A petição de reclamação encontra-se subscrita pelas Advogadas [redacted] e [redacted] [redacted] a favor de quem se encontra outorgada procuração junta aos autos (cir. art.º 5.º do CPPT).

III.4. O meio de defesa utilizado é o próprio, nos termos do art.º 137.º do CIRC, por invocar imposto pago indevidamente a título definitivo e o órgão é competente para a decisão, nos termos do n.º 1 do art.º 75.º do CPPT.

III.5. Não há conhecimento que tenha sido apresentada impugnação judicial até à presente data.

III.6. Já no que diz respeito à tempestividade do pedido, cumpre informar o seguinte:

III.7. Sendo o reclamante, não residente fiscal em Portugal e sem estabelecimento estável, é sujeito passivo de IRC, nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC, incidindo o imposto apenas sobre os rendimentos obtidos em território nacional (país da fonte), nos termos da al. d) do n.º 1 do art.º 3 e n.º 2 do art.º 4.º, ambos do CIRC, à taxa de 25%, nos termos do n.º 4 do art.º 87.º do CIRC, objeto de retenção na fonte a título definitivo ou liberatório, na data da verificação do facto tributário (pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos), cujas importâncias retidas devem ser entregues nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas, nos termos da al. c) do n.º 1, al. b) do n.º 3, n.º 5 e n.º 6, todos do art.º 94.º do CIRC.

III.8. Tratando-se o reclamante do (i) substituído tributário, (i) tendo a retenção na fonte sido efetuada a título definitivo e, (iii) tendo invocado retenção indevida de imposto, é de aplicar o disposto no n.º 3 do art.º 137.º do CIRC (norma especial face ao art.º 132.º n.ºs 3 e 4 do CPPT).

III.9. Pelo que, a contagem do prazo de dois anos para apresentação do procedimento de reclamação graciosa é efetuada a partir do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior, nos termos do n.º 3 do art.º 137.º do CIRC (norma especial), e não, do termo do ano do pagamento indevido, previsto no n.º 3 do art.º 132.º do CPPT (norma geral).

III.10. Dispõe o n.º 6 do art.º 94.º do CIRC que "a obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas (...)"

III.11. De notar que, estão em causa nos presentes autos os atos de retenção na fonte de IRC, entregues pela entidade B... S. A.", NIF [redacted], através das guias supra identificadas (cir. ponto 1 supra), aos períodos de 2020-05, 2021-04, 2021-05 e 2021-09.

Informação

III.12. Assim, atendendo ao termo do prazo de entrega do imposto retido e entregue pelas referidas guias, o qual ocorreu entre 2020-06-20 e 2021-10-20, a reclamação graciosa apresentada em 2022-06-20 (cfr. data de abertura do procedimento) é tempestiva, nos termos do disposto no n.º 3 do art.º 137.º do CIRC.

IV – DESCRIÇÃO SUCINTA DOS FACTOS

IV.1. Relativamente à entrega do imposto retido nos Cofres do Estado pelo substituto tributário, as guias de retenção na fonte identificadas no ponto I supra, apenas incluem a rubrica “204 IRC - Capitais - Valores mobiliários - Entidades registadoras ou depositárias” e apresentam um valor muito superior ao reclamado.

IV.2. Da consultada efetuada às Declarações Modelo 30 constantes nas bases de dados da AT, verifica-se que, foi declarada pelo substituto tributário a distribuição de rendimentos ao reclamante e a retenção na fonte à taxa de 25%, nos seguintes termos:

	RENDIMENTO	IMPOSTO RETIDO
2020-05	338.207,73	84.551,93
2021-04	222.957,02	55.739,26
2021-05	369.269,95	92.317,49
2021-09	164.309,25	41.077,31

Unid: Euro

V – ANÁLISE DO PEDIDO E PARECER

V.1. Através do presente procedimento de reclamação graciosa, o reclamante vem peticionar o reembolso do valor de €273.685,98, acrescido de juros indemnizatórios, alegando, grosso modo, a desconformidade do regime previsto no art.º 22.º do EBF com o Direito da União Europeia.

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

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

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

V.5. Efetivamente, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) pronunciou-se sobre tal exclusão, através do acórdão proferido no processo n.º C-545/19 de 17 de março de 2022, do qual resulta que “o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um

Informação

organismo de investimento coletivo (OIC) não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção”.

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

V.7. Todavia, não cabe à AT invalidar ou desaplicar o direito nacional em consequência de decisões do TJUE, substituindo-se ao legislador para além daquilo que possa considerar-se uma interpretação razoável.

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

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

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

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

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

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

VI - CONCLUSÃO

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

À consideração superior.

A Inspectora Tributária e Aduaneira,

Referências:

(1) Cujas produção de efeitos ocorreu a partir de 1 de julho de 2015, conforme resulta do seu art.º 9.º, tendo-se estabelecido no art.º 7.º do referido diploma um regime transitório.

Despacho

Visto.
Concordo, pelo que com os fundamentos constantes da presente informação, na informação elaborada para efeitos de audição prévia e respetivos pareceres considero que o pedido em apreço é de indeferir nos termos propostos infra, convolvando-se em definitivo a decisão.
Diligências necessárias.
Por delegação

Cargo: **Diretor fin. adjunto** Assinatura: Data: **28-02-2024**

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

Pareceres

Cargo: **Diretor Adjunto** Assinatura: Data:

Concordo, pelo que se propõe que seja convolado em definitivo o projeto de decisão, com base nos fundamentos dele constantes, com a informação prestada infra, com o parecer que antecede e com os demais elementos integrantes dos autos, no sentido do indeferimento do pedido da reclamante nos termos e com os fundamentos propostos.
A Consideração superior.

Cargo: **Chefe de Divisão**

Assinatura:

Data: **28-02-2024**

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

Tendo em conta todo o exposto no Projeto de Decisão, bem como o facto de não ter sido exercido, pela reclamante, o direito de audição prévia estabelecido no art. 60º nº 1 al. b) da LGT, sou de parecer que deve ser convolado em definitivo o projeto de decisão e INDEFERIDO o pedido. A Consideração Superior

Cargo: **Chefe de Equipa**

Assinatura:

Data: **28-02-2024**

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

Informação

Assunto :

Processo: Contrib.: Número :

Assinatura Técnico Responsável : Data: **28-02-2024**

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

4.2. – Factos não provados

Não há factos não provados com relevo para a decisão.

4.3. – Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos relevantes para a decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados. Não tem de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, conforme previsto no artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e no artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os factos considerados provados resultaram da análise da prova documental apresentada pela Requerente, a qual foi avaliada pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos, tendo em conta a ausência de contestação especificada pelas partes. Este procedimento está conforme o artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e o artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Apesar da Requerida defender o transcrito em 2.2. sempre se dirá que a informação constante da Reclamação Graciosa e supramencionada em 4.1. m), a AT não confirma o afirmado pela Requerida, antes identifica as guias de pagamento e os valores das retenções na fonte entregues aos cofres do Estado.

5. Matéria de direito

Questão *dicidenda*

Neste processo arbitral a questão jurídica material que vem controvertida, consiste em determinar se a legislação portuguesa, na redação em vigor à data dos factos tributários, ao excluir de tributação os dividendos distribuídos por uma sociedade residente em Portugal a fundos de investimento mobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional (art.º 22º do EBF) e, por isso residentes em território nacional, mas sujeitando a

retenção na fonte em IRC os dividendos distribuídos por essas mesmas sociedades a fundos de investimento mobiliário, que não tenham sido constituídos nem operem de acordo com a legislação nacional, e por isso não residentes, configura uma restrição à livre circulação de capitais, não consentida pelo art.º 63º do TFUE.

O Requerente é um fundo de investimento (Organismo de Investimento Coletivo) constituído ao abrigo do Direito Alemão.

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

5.1. A legislação nacional

O artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação vigente em 2021, estabelecia o seguinte:

Artigo 22.º

Organismos de Investimento Coletivo

1 – São tributados em IRC, nos termos previstos neste artigo, os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

2 – O lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC referidos no número anterior corresponde ao resultado líquido do exercício, apurado de acordo com as normas contabilísticas legalmente aplicáveis às entidades referidas no número anterior, sem prejuízo do disposto no número seguinte.

3 – Para efeitos do apuramento do lucro tributável, não são considerados os rendimentos referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do Código do IRS, exceto quando tais rendimentos provenham de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, os gastos ligados àqueles rendimentos ou previstos no artigo 23.º-A do Código do IRC, bem como os rendimentos, incluindo os descontos, e gastos relativos a comissões de gestão e outras comissões que revertam para as entidades referidas no n.º 1.

4 – Os prejuízos fiscais apurados nos termos do disposto nos números anteriores são deduzidos aos lucros tributáveis nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 52.º do Código do IRC.

5 – Sobre a matéria coletável correspondente ao lucro tributável deduzido dos prejuízos fiscais, tal como apurado nos termos dos números anteriores, aplica -se a taxa geral prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC.

6 – As entidades referidas no n.º 1 estão isentas de derrama municipal e derrama estadual.

7 – Às fusões, cisões ou subscrições em espécie entre as entidades referidas no n.º 1, incluindo as que não sejam dotadas de personalidade jurídica, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 73.º, 74.º, 76.º e 78.º do Código do IRC, sendo aplicável às subscrições em espécie o regime das entradas de ativos previsto no n.º 3 do artigo 73.º do referido Código.

8 – As taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do Código do IRC têm aplicação, com as necessárias adaptações, no presente regime.

9 – O IRC incidente sobre os rendimentos das entidades a que se aplique o presente regime é devido por cada período de tributação, o qual coincide com o ano civil, podendo no entanto ser inferior a um ano civil:

a) No ano do início da atividade, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se inicia a atividade e o fim do ano civil;

b) No ano da cessação da atividade, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e a data da cessação da atividade.

10 – Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos referidos no n.º 1.

11 – A liquidação de IRC é efetuada através da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do Código do IRC, aplicando -se, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 89.º, no n.º 1 do artigo 90.º, no artigo 99.º e nos artigos 101.º a 103.º do referido Código.

12 – O pagamento do imposto deve ser efetuado até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração de rendimentos, aplicando -se, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 109.º a 113.º e 116.º do Código do IRC.

13 – As entidades referidas no n.º 1 estão ainda sujeitas, com as necessárias adaptações, às obrigações previstas nos artigos 117.º a 123.º, 125.º e 128.º a 130.º do Código do IRC.

14 – O disposto no n.º 7 aplica -se às operações aí mencionadas que envolvam entidades com sede, direção efetiva ou domicílio em território português, noutra Estado membro da União Europeia ou, ainda, no Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio do intercâmbio de informações e da assistência à cobrança equivalente à estabelecida na União Europeia.

15 – As entidades gestoras de sociedades ou fundos referidos no n.º 1 são solidariamente responsáveis pelas dívidas de imposto das sociedades ou fundos cuja gestão lhes caiba.

16 – No caso de entidades referidas no n.º 1 divididas em compartimentos patrimoniais autónomos, as regras previstas no presente artigo são aplicáveis, com as necessárias adaptações, a cada um dos referidos compartimentos, sendo-lhes ainda aplicável o disposto no Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro.

Nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 7/2015, que procedeu, à reforma do regime de tributação dos organismos de investimento coletivo (OIC), “as regras previstas no artigo 22.º do EBF, na redação dada pelo presente decreto-lei, são aplicáveis aos rendimentos obtidos após 1 de julho de 2015”.

No referido artigo 22.º, n.º 1 determina-se que o regime nele previsto é aplicável aos “fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional”.

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

5.2. A legislação do TFUE

Artigo 63.º

(ex-artigo 56.º TCE)

1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

O artigo 65.º do TFUE limita a aplicação deste princípio, estabelecendo o seguinte:

Artigo 65.º

(ex-artigo 58.º TCE)

1. O disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

2. O disposto no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com os Tratados.

3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º.

A questão da compatibilidade ou não do regime previsto no artigo 22.º, n.º 1, do EBF com o Direito da União Europeia, designadamente o artigo 63.º do TFUE, foi apreciada no acórdão do TJUE de 17-03-2022, proferido no processo n.º C-545/19, relativo a pedido de decisão prejudicial, do qual salientamos as seguintes conclusões, (também transcritas no Acórdão do STA de 28-09-2023, proferido no Processo n.º 093/19.7BALS B):

a) Perante o órgão jurisdicional de reenvio, a A...-Fonds AEVN alega que, nos anos de 2015 e 2016, os OIC constituídos e que operam de acordo com a legislação portuguesa estavam sujeitos a um regime fiscal mais favorável do que aquele a que foi sujeita em Portugal, na medida em que, relativamente aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas em Portugal, esses organismos estavam isentos, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 3, do EBF, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. A A...-Fonds AEVN considera que, sendo tributada à taxa de 25 % sobre os dividendos que lhe são pagos por sociedades estabelecidas em Portugal, é objeto de um tratamento discriminatório proibido pelo artigo 18.º TFUE, bem como de uma restrição à liberdade de circulação de capitais proibida pelo artigo 63.º TFUE. (§ 17);

b) Uma vez que a legislação nacional em causa no processo principal tem, assim, por objeto o tratamento fiscal de dividendos recebidos pelos OIC, deve considerar-se que a situação em causa no processo principal é abrangida pelo âmbito de aplicação da livre circulação de capitais (§ 33);

c) Por conseguinte, 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 não os coloca numa situação objetivamente diferente em relação aos OIC residentes no que se refere à tributação dos dividendos de origem portuguesa. (§ 57);

d) *um OIC não residente pode ter detentores de participações sociais que tenham residência fiscal em Portugal e sobre cujos rendimentos este Estado-Membro exerce o seu poder de tributação. Nesta perspetiva, um OIC não residente encontra-se numa situação objetivamente comparável à de um OIC residente em Portugal (§ 69);*

e) *Por conseguinte, o critério de distinção a que se refere a legislação nacional em causa no processo principal, que tem por objeto unicamente o lugar de residência dos OIC, não permite concluir pela existência de uma diferença objetiva de situações entre os organismos residentes e os organismos não residentes. Atendendo a todos os elementos precedentes, há que concluir que, no caso em apreço, a diferença de tratamento entre os OIC residentes e os OIC não residentes diz respeito a situações objetivamente comparáveis. (§ 73 e 74);*

f) *No entanto, como o Tribunal de Justiça também já declarou, quando um Estado-Membro tenha optado, como na situação em causa no processo principal, por não tributar os OIC residentes beneficiários de dividendos de origem nacional, não pode invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros para justificar a tributação dos OIC não residentes beneficiários desses rendimentos (§ 83);*

g) *Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas 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 OIC não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção. (§ 85).*

Em consequência, o TJUE expressa a seguinte declaração final:

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.

Nestes termos, concluindo-se pela incompatibilidade do artº.22, do E.B.F., na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 7/2015, de 13/01 (a aplicável ao caso "sub iudice"), com o disposto no artº.63, do TFUE, 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, impõe-se a não aplicação do referido normativo nacional, de onde se deve concluir que a decisão arbitral recorrida não poderá manter-se, dado enfermar de erro de julgamento de direito, determinante da sua anulação, mais sendo a posição adoptada na decisão arbitral fundamento a que se encontra em conformidade com o direito e jurisprudência, europeus.

Por este Acórdão de 28-09-2023, proferido no Processo n.º 093/19.7BALS B o Supremo Tribunal Administrativo uniformizou a jurisprudência sobre esta matéria em obediência ao decidido pelo TJUE nos seguintes termos:

“1-Quando um Estado Membro escolhe exercer a sua competência fiscal sobre os dividendos pagos por sociedades residentes unicamente em função do lugar de residência dos Organismos de Investimento Colectivo (OIC) beneficiários, a situação fiscal dos detentores de participações destes últimos é desprovida de pertinência para efeitos de apreciação do carácter discriminatório, ou não, da referida regulamentação;

2-O art.º.63, do TFUE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um OIC não residente são objecto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção;

3-A interpretação do art.º.63, do TFUE, acabada de mencionar é incompatível com o art.º.22, do E.B.F., na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 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.

A este Acórdão do STA, seguiram-se outros Acórdãos que repetem esta decisão.

Neste âmbito, como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma (anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objeto questões de Direito da União Europeia (neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593).

A supremacia do Direito da União Europeia sobre o Direito Nacional tem suporte no n.º 4 do artigo 8.º da CRP:

“as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”.

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

Pelo exposto, tem de se concluir que os atos de retenção na fonte impugnados, bem como o indeferimento da reclamação graciosa, enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de acordo, com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

6. Reembolso das importâncias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso da quantia de € 273.685,98 que foi retida na fonte, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

6.1. Reembolso

Na sequência da anulação da retenção na fonte o Requerente tem direito a ser reembolsado da quantia retida, o que é consequência da anulação.

Assim, tendo sido retida a quantia de € 273.685,98 o Requerente tem direito a dela ser reembolsado.

6.2. Juros indemnizatórios

O TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência não só direito ao reembolso como o direito a juros, e referimos o acórdão de 18-04-2013, processo n.º C-565/11

21 Há que lembrar ainda que, quando um Estado-Membro tenha cobrado impostos em violação do direito da União, os contribuintes têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado, mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas em relação direta com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro,

devido à exigibilidade prematura do imposto (v. acórdãos de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colet., p. I-1727, n.ºs 87 a 89; de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 205; Littlewoods Retail e o., já referido, n.º 25; e de 27 de setembro de 2012, Zuckerfabrik Jülich e o., C-113/10, C-147/10 e C-234/10, n.º 65).

22 Resulta daí que o princípio da obrigação de os Estados-Membros restituírem com juros os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União decorre desse mesmo direito da União (acórdãos, já referidos, Littlewoods Retail e o., n.º 26, e Zuckerfabrik Jülich e o., n.º 66).

23 A esse respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que, na falta de legislação da União, compete ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo. Essas condições devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a, na prática, impossibilitar ou dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União (v., neste sentido, acórdão Littlewoods Retail e o., já referido, n.ºs 27 e 28 e jurisprudência referida).

Como é referido no n.º 23, cabe a cada Estado-Membro determinar as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo.

O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT determina que: “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, o que permite concluir pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no âmbito de um processo arbitral.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina 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.

Esta disciplina deriva do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

Este último preceito faz referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendidos nesse efeito ripristinatório do *statu quo ante*. Isso significa que, na execução

do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso. Nesse âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por meio do cálculo de juros indemnizatórios, de forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado. Deste modo, ainda que a ilegalidade decorra da violação do Direito da União Europeia, tal circunstância não impede que se considere estarmos perante um erro que confira direito a juros indemnizatórios, sendo somente necessário que o erro seja imputável aos serviços.

De mencionar a nossa concordância com o decidido no Acórdão do STA de 14-10-2020, proferido no Proc. 01273/08.6BELRS 01364/17:

“De todo o modo, sempre se deixa expresso que, como a Recorrente bem sabe, nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os actos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do acto é imputável aos serviços da Administração Tributária. Ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.

Ora, no caso concreto, verificado o erro e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução dos montantes ilegalmente retidos, a Recorrida tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores (ilegalmente retidos) até integral restituição, sendo indiferente, ao reconhecimento desse direito, que o erro decorra especialmente da violação de normas comunitárias e não apenas de normas nacionais. Ou seja, não é o facto do erro de violação de lei resultar da desconformidade do ordenamento nacional com o Direito da União que sustenta o afastamento do direito a juros indemnizatórios uma vez que o que releva é a imputabilidade do seu cometimento à Administração Fiscal, como é o caso. As normas de direito comunitário porque vigoram directamente na ordem jurídica interna, prevalecem sobre as normas do direito interno, não podendo ser afastadas pelos Estados Membros através de imposição de normas de direito interno, que, como se viu, foram aplicadas pela Administração Fiscal.”

A determinação do momento a partir do qual devem ser calculados os juros indemnizatórios, constitui jurisprudência uniforme do STA, consolidada no Acórdão do Pleno da Secção do CT de 21-03-2024, proferido no processo n.º 0138/23.6BALSB, onde se decidiu:

«Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação que não foi oportunamente reclamado nem impugnado e vindo o ato a ser anulado em decisão arbitral, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT».

(...)

A questão suscitada no presente recurso tem sido colocada por diversas vezes no Supremo Tribunal Administrativo e tem merecido resposta uniforme, quer na Secção de Contencioso Tributário, quer no Pleno da mesma Secção (por todos, o recente acórdão do Pleno da Secção, de 24 de janeiro de 2024, tirado no processo n.º 0108/23.4BALS).

Porque concordamos com essa orientação jurisprudencial, atualmente consolidada, limitamo-nos a remeter para a fundamentação expendida neste acórdão, dispensando a junção deste aresto por se encontrar disponível em redação integral in www.dgsi.pt.

Nesse acórdão ficou decidido, por remissão para jurisprudência anterior, que, nos casos em que é pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação e o ato venha a ser anulado em impugnação judicial dessa liquidação (ou em decisão arbitral equivalente) e na sequência do indeferimento daquele pedido de revisão oficiosa, os juros indemnizatórios são devidos apenas a partir de um ano após o pedido de revisão formulado.

No caso dos autos, verificamos que as liquidações de ISV remontam a 2017, 2018 e 2019 e que o pedido de revisão das liquidações só foi apresentado em 17 de fevereiro de 2020 (cfr. facto provado sob a alínea “f”) tendo o pedido arbitral sido apresentado na sequência do indeferimento tácito da revisão e decisão arbitral que veio anular as liquidações sido proferida em 11 de abril de 2021.

Nesta circunstância, concluímos que os juros indemnizatórios apenas são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão.”

Assim, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deve ser reembolsada, no montante total de €273.685,98. Os juros indemnizatórios devem ser contados com base no valor de €273.685,98, com termo inicial em 21-10-2022, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

6. Decisão

De acordo com o exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Anular o despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada pelo Requete em 20-06-2022, com o n.º ...2022...;
- b) Declarar ilegais e anular as liquidações de IRC por retenção na fonte impugnadas, referentes ao período de 2020 e 2021 no montante total de € 273.685,98;

- c) Condenar a Requerida a restituir as importâncias indevidamente retidas na fonte a título de IRC, no montante total de € 273.685,98 ao Requerente;
- d) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, com termo inicial em 21-10-2022 e nos termos suprarreferidos.
- e) Condenar a AT nas custas do processo.

8. Valor do processo

Fixa-se ao processo o valor de € **273.685,98**, indicado pela Requerente, respeitante ao montante das retenções na fonte de IRC cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido) e não impugnado pela Requerida, 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.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

9. Custas

De acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, fixa-se o valor de € **4.896,00** a cargo da Requerida.

Notifique-se, nomeadamente o Ministério Público junto do TCAS
Lisboa, 13 de fevereiro de 2024.

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora)

(Vítor Braz – Adjunto)

(Amândio Silva – Adjunto)