

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 01481/20.1BELRS
Data do Acórdão: 13-12-2023
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: JOAQUIM CONDESSO
Descritores: IRC
DIVIDENDOS
DUPLA TRIBUTAÇÃO
LIVRE CIRCULAÇÃO DE CAPITALS

Sumário: I - Dividendos constituem os rendimentos provenientes de acções ou outros direitos de participação em lucros, tudo reportado a sociedades de capitais, por contraposição às sociedades de pessoas.
II - O fenómeno da dupla tributação reconduz-se a casos de concurso de normas. Especificamente, a dupla tributação económica surge quando determinado lucro de uma sociedade, que já tinha sido tributado em imposto sobre o rendimento na sua esfera, sofre nova tributação pela distribuição aos sócios e já no âmbito pessoal destes (seja uma empresa ou uma pessoa singular).
III - Para eliminar as situações de dupla tributação económica existem diversos mecanismos, legais ou convencionais, internos ou internacionais, com esse objectivo.
IV - O artº.63, do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), normativo que consagra o Princípio da Liberdade de Circulação de Capitais, tanto entre Estados-Membros da UE, como entre estes e Países Terceiros, tem como antecedente o artº.67, do TCE.
V - Na decisão de um determinado caso o órgão judicial nacional deve levar em consideração os efeitos das convenções sobre dupla tributação no respectivo direito nacional, antes de concluir se duas situações comparáveis são, ou não, tratadas de forma diferente. Neste processo, em causa está a eventual aplicação da CDT Portugal/Espanha.
VI - O regime português de tributação por retenção na fonte, com natureza definitiva, dos dividendos distribuídos a sociedades não residentes, mas residentes em estados membros da UE é discriminatório e violador dos princípios da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, se os mesmos dividendos se encontram isentos de imposto sobre o rendimento no Estado da residência, não se permitindo aí a dedução, compensação ou recuperação de qualquer imposto pago em Portugal.
(sumário da exclusiva responsabilidade do relator)

Nº Convencional: JSTA000P31694
Nº do Documento: SA22023121301481/20
Recorrente: AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Recorrido 1: A... S.A.
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

ACÓRDÃO

X

RELATÓRIO

X

O DIGNO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA deduziu recurso dirigido a este Tribunal tendo por objecto sentença proferida pelo M^o. Juiz do Tribunal Tributário de Lisboa, constante a fls.199 a 214-verso do processo físico, a qual julgou procedente a presente impugnação, pela sociedade recorrida intentada e visando, mediatamente, actos de retenção na fonte, a título definitivo, de I.R.C., relativos ao ano de 2017 e no montante total de € 855.672,79.

X

O recorrente termina as alegações do recurso (cfr.fls.216 a 220-verso do processo físico) formulando as seguintes Conclusões:

a-Visa o presente recurso reagir contra a douta decisão que julgou a Impugnação Judicial procedente e, consequentemente i) determinou a anulação do ato tributário consubstanciado na retenção na fonte, para efeitos de IRC, efetuado pelo Banco 1..., Sucursal em Portugal e entregue nos cofres do Estado, através da guia de pagamento n^o ...60, de 20.06.2018, relativa a dividendos, referentes ao exercício de 2017, e pagos em 25 de maio de 2018, e ii) Condenou ainda a Fazenda Pública no pagamento de juros indemnizatórios à Impugnante, desde a data de indeferimento da reclamação graciosa – 20.07.2020 - até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

b-Salvo o devido respeito, a douta sentença enferma de erro de julgamento resultante da incorreta valoração da factualidade assente, como também da errónea interpretação e aplicação do direito, tendo, assim, violado as normas previstas no artigo 51.^o do Código do IRC e artigo 10.^o, n.^o 2, alínea b), da Convenção celebrada entre a República Portuguesa e o Reino da Espanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal (CDT).

c-A sentença proferida pelo tribunal a quo considerou que as liquidações de IRC por retenção na fonte impugnadas nos autos são ilegais, por manifestamente afrontarem o princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.^o do TFUE e, consequentemente, o disposto no artigo 8.^o, n.^o 4 da CRP, devendo, por isso, ser anuladas.

d-Como será demonstrado de seguida, em rigor, é a douta decisão que incorre em erro judicativo por não ter procedido a uma valoração correta da prova produzida e a interpretação da norma prevista no artigo 51.^o do Código do IRC e artigo 51.^o do Código do IRC e artigo 10.^o, n.^o 2, alínea b), da CDT.

e-Refere o tribunal a quo que relativamente a uma Impugnante sediada em Espanha, em situação semelhante à da ora Impugnante, sobre a CDT celebrada entre Portugal e Espanha e a potencialidade da mesma quanto à neutralização dos efeitos da

diferença de tratamento entre entidades residentes e entidades não residentes em território nacional, já se pronunciou este Tribunal em vários processos, nomeadamente, nos processos n.ºs 1970/09.9BELRS e 1041/07.2BELRS.

f-Contrariamente ao entendimento do tribunal a quo as situações dos processos referidos não são semelhantes à situação dos presentes autos, porque enquanto naqueles se encontravam verificados os pressupostos do artigo 46.º n.º1 do CIRC (atual 51.º, do CIRC) - a participação de que resultam os dividendos não for inferior a 10% do capital social da detida ou seja adquirida por um valor não inferior a EUR 20.000.000,00 e tenha sido mantida por o período de um ano, ou se for detida há menos tempo, e esse período se venha posteriormente a completar – nestes, os requisitos do artigo 51.º, n.º 1, do CIRC não se verificam pois a ora Recorrida detém apenas uma participação de 5%.

g-Para que pudesse beneficiar do mesmo tratamento fiscal de um residente, importa trazer à colação o disposto no artigo 51.º, n.º 1, do CIRC, com a epígrafe “Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos” na redação dada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

h-Ora, como se infere do artigo supra, a Impugnante, para poder beneficiar do regime da eliminação da dupla tributação, tinha de, cumulativamente, preencher todos os requisitos enunciados no referido artigo, porém, analisados os autos, verifica-se que, a Impugnante, apenas, detém uma participação de 5%.

i-Assim, como a lei é imperativa e, refere que os requisitos têm de se verificar cumulativamente e, exige uma participação não inferior a 10%, independentemente de ser ou não residente em território Português, a ora Recorrida não preenche os requisitos exigidos por lei, pelo que, não lhe poderia ser aplicado o regime da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos constante do artigo 51.º do Código do IRC.

j-Conforme salienta o tribunal a quo, se fosse residente no território nacional, a retenção na fonte teria a natureza de imposto por conta (artigo 94.º, do CIRC), no entanto importa salientar que os lucros distribuídos concorreriam para a determinação do lucro tributável, isto é, sobre aquele rendimento ia incidir o imposto, sendo, assim, tributado.

k-Salvo o devido respeito, entende a Fazenda Pública que a decisão tomada pelo Tribunal a quo consubstancia uma discriminação positiva para os não residentes pois leva à não tributação destes rendimentos, isto é, um regime mais favorável do que o aplicável aos dividendos recebidos por residentes.

l-Se os requisitos cumulativos previstos no artigo 51.º, do CIRC não se encontrarem preenchidos não é aplicado o regime da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos constante do artigo 51.º do Código do IRC e, não sendo aplicável este regime, os dividendos concorrem para a determinação do

lucro tributável, sendo assim tributados pelas regras gerais do IRC.

m-Tendo presente o antedito e, consultados os autos em apreço, constatamos que a ora Recorrida, independentemente, de ser residente ou não residente em território Português, não preenche, cumulativamente, os requisitos exigidos por lei, pelo que, não lhe poderia ter sido aplicado o regime de eliminação de dupla tributação ali consagrado.

n-Assim, entende a Fazenda Pública que o ato de retenção na fonte não é ilegal. Por um lado porque face aos requisitos previstos, à data dos factos, no artigo 51.º, n.º 1, do CIRC, não lhe poderia ter sido aplicado o regime de eliminação de dupla tributação e por outro, se fosse residente no território nacional, a retenção na fonte teria a natureza de imposto por conta (artigo 94.º, do CIRC), é certo, no entanto importa salientar que os lucros distribuídos concorreriam para a determinação do lucro tributável e na decisão proferida pelo Tribunal a quo estes rendimentos não são tributados gerando uma discriminação positiva para os não residentes.

o-Deveria o Tribunal a quo ter decidido que a retenção na fonte aqui em crise decorre da correta aplicação das regras de liquidação de tributação de rendimento de dividendos distribuídos a entidades não residentes, nomeadamente o (à data dos factos) artigo 94.º do Código do IRC e artigo 10.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha.

p-Com efeito, é forçoso concluir, salvo melhor entendimento, que a sentença recorrida enferma de vício de violação de lei, devendo ser a mesma revogada e ser decidido pela legalidade da liquidação de retenção da fonte de IRC, aqui em causa.

X

A sociedade recorrida produziu contra-alegações no âmbito da instância de recurso (cfr.fls.222 a 235 do processo físico), as quais encerra com o seguinte quadro Conclusivo:

A-O presente Recurso interposto pela Fazenda Pública tem por objeto a Sentença proferida pelo TTL, que julgou totalmente procedente o pedido formulado pela Recorrida em sede de impugnação judicial do ato tributário de retenção na fonte do IRC, efetuada pela entidade Banco 1... Sucursal em Portugal, relativa a dividendos do exercício de 2017 (pagos em 2018), no valor de € 855.672,79.

B-Na decisão Recorrida o Tribunal a quo julgou que os atos tributários deviam ser anulados, por manifestamente afrontarem o princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do TFUE e o artigo 8.º, n.º 4 da CRP, determinando o reembolso do imposto retido, no montante € 855.672,79, e condenação no pagamento de juros indemnizatórios desde a data de indeferimento da reclamação graciosa 20.07.2020 até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

C-A Fazenda Pública interpôs Recurso da Sentença por

considerar que esta padece de erro de julgamento resultante da incorreta valoração da factualidade assente e da errónea interpretação e aplicação do direito, com violação das normas previstas no artigo 51.º do CIRC e na alínea b), do n.º 1 do artigo 10.º da CDT.

D-A Recorrida rejeita a posição assumida pela Fazenda Pública, porquanto a questão decidenda se prende com a verificação da (i)legalidade do ato de retenção na fonte de IRC, respeitante ao pagamento de dividendos distribuídos a uma entidade não residente, por violação do princípio da livre circulação de capitais, não questionando em momento algum a Recorrida a não aplicação do regime da eliminação da dupla tributação económica, previsto no artigo 51.º do CIRC.

E-E quanto a esta questão, considera a Recorrida que a norma constante do artigo 94.º, n.º 3, alínea b) do CIRC, ao abrigo da qual foi efetuada a retenção na fonte de imposto, é violadora do princípio da não discriminação e da liberdade de circulação de capitais, estabelecidos nos artigos 18.º, 63 e 65.º, n.º 3, do TFUE.

F-Entendimento que é reiterado na jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais, designadamente o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 08.03.2023, no âmbito do processo n.º 3022/19.4BELRS, no qual a Recorrida também é parte e a matéria factual é em tudo idêntica, porém quanto ao período de 2016.

G-Nestes casos, uma sociedade residente que receba dividendos é tributada sobre o rendimento real, tendo em conta a sua efetiva capacidade contributiva, enquanto uma entidade não residente é tributada sobre o rendimento bruto, independentemente da sua efetiva capacidade contributiva e sem possibilidade de recuperar o imposto no seu país de residência.

H-Com efeito, a tributação de dividendos pagos por uma participada residente a uma entidade igualmente residente em Portugal, quando não se verifiquem as condições para a aplicação do regime da participation exemption, tem lugar por retenção na fonte à taxa de 25%, com natureza de imposto por conta, nos termos gerais do artigo 94.º do CIRC.

I-Significa isso que, a final, tal entidade residente apenas pagará imposto pelo diferencial entre o rendimento auferido e os custos incorridos para a sua obtenção, como sejam os custos administrativos de funcionamento, os custos com as participações nas assembleias gerais da participada, os custos jurídicos inerentes à gestão da carteira de participadas, etc.

J-Diferentemente, as entidades residentes noutro Estado Membro que auferam dividendos de fonte Portuguesa aos quais não seja aplicável o regime de participation exemption, estarão sujeitas a uma tributação em Portugal por retenção na fonte a título definitivo sobre o rendimento bruto, sem possibilidade de dedução das despesas incorridas para a obtenção do mesmo, nos termos do disposto no artigo 94.º, n.º 3, alínea b) do CIRC.

K-Deste modo, a não conformidade das normas internas com as normas de Direito da União Europeia não reside na aplicação, ou não, do disposto no artigo 51.º do CIRC mas sim no facto de, havendo lugar a retenção na fonte, os residentes serem objeto de um retenção por conta do imposto devido a final, podendo assim deduzir aos rendimentos distribuídos os gastos conexos e podendo vir a recuperar, a final, no todo ou em parte, o imposto retido.

L-Enquanto que os não residentes são sujeitos a uma retenção na fonte a título definitivo, não lhe reconhecendo a lei a possibilidade de deduzir as despesas conexas nos mesmos moldes em que um residente o pode fazer.

M-Ora, este efeito discriminatório supra referido i.e. tributação sobre o rendimento bruto vs tributação sobre o rendimento líquido não é neutralizado pela aplicação da CDT Portugal / Espanha, porquanto o artigo 23.º, n.º 1, alínea a) da CDT apenas permite a dedução do imposto por ela pago em Portugal até ao limite do imposto espanhol incidente sobre os rendimentos aqui em causa que, no caso, e atento o regime de isenção vigente em Espanha, é de zero.

N-A este respeito, importa recordar o Acórdão do TJUE proferido no Processo C- 18/15, de 13 de julho de 2016 no qual aquele Tribunal concluiu, que a tributação por retenção na fonte a título definitivo, calculada sobre o rendimento bruto auferido por não residentes, é discriminatória e violadora da liberdade de circulação de capitais sempre que as entidades residentes, em situações comparáveis, sejam tributadas sobre o rendimento líquido, como acontece no presente caso.

O-No mais, importa ainda atender à decisão do Tribunal Central Administrativo Sul, no seu Acórdão de 09.10.2012, proferido no Processo n.º 05650/12 (Vd. Acórdão do TCAS, de 09.10.2012, Processo n.º 05650/12, disponível em www.dgsi.pt), com vista a garantir o cumprimento das obrigações resultantes do Tratado, a CDT celebrada com Espanha tem de permitir compensar os efeitos da diferença de tratamento decorrentes da legislação nacional, que vimos ocorrer. Tal só se verificará se o imposto retido na fonte puder ser imputado no imposto devido noutro Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento

P-Mais refere que, [n]o caso concreto, vimos que a retenção suportada em Portugal sobre os dividendos distribuídos pelo Banco 2... à Impugnante, nos anos em causa, não pode, por esta, ser recuperada “pelo que conclui que “que a distinção de tratamentos entre entidades residentes e não residentes, não sendo neutralizada, redunde num tratamento discriminatório, contrário aos preceitos e princípios de direito comunitário”.

Q-O entendimento explanado na Sentença recorrida, que segue o defendido na jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais voltou a ser reiterado, em 15.05.2023, na decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, no âmbito do

processo n.º 11/19.2BELRS, transitada em julgado, no qual a Recorrida também é parte num cenário factual idêntico ao dos autos.

R-Mais argumenta a Fazenda Pública que, uma interpretação do direito aplicável como aquela que se requer e o Tribunal a quo faz, redundaria na discriminação positiva nas entidades não residentes, na medida em que “levaria à não tributação destes rendimentos, isto é, um regime mais favorável do que o aplicável aos dividendos por residentes”.

S-Contrariamente ao entendimento da Fazenda Pública, não pretende a Recorrida que as entidades não residentes sejam isentas, mas tão só que sejam tributadas nos mesmos termos que as suas congéneres residentes, ou seja, que as entidades não residentes possam ser tributadas de acordo com a sua capacidade contributiva.

T-Para isso, bastará que o legislador permita a dedução das despesas inerentes à obtenção do rendimento, i.e. permita à entidade não residente a tributação sobre o seu rendimento líquido, de acordo com a sua capacidade contributiva, nos mesmos termos em que isso é permitido às suas congéneres residentes.

U-Deste modo, a alegada discriminação positiva das entidades não residentes é uma mera consequência da ilegalidade do regime de retenção na fonte consagrado no ordenamento jurídico português e que não pode, por isso, ser entendido com uma consequência do estabelecimento de um regime de retenção na fonte por conta (ou com possibilidade de dedução prévia de despesas) aos não residentes.

V-Em face do exposto, deve a Sentença recorrida manter-se na ordem jurídica e concluir-se pela improcedência do recurso interposto pela Fazenda Pública.

X

O Digno Magistrado do M. P. junto deste Tribunal emitiu douto parecer no qual termina pugnando pelo não provimento do recurso (cfr.fls.238 e 239 do processo físico).

X

Com dispensa de vistos legais (cfr.artº.657, nº.4, do C.P.Civil, "ex vi" do artº.281, do C.P.P.Tributário), vêm os autos à conferência para deliberação.

X

FUNDAMENTAÇÃO

X

DE FACTO

X

A sentença recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto (cfr.fls.202 a 204 do processo físico):

A-A Impugnante A..., S.A., com sede e direção efetiva em ..., 177 ..., Madrid, Espanha, é uma sociedade de direito espanhol – [cf. documento nº 2, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [54/58]

dos autos];

B-Em 06 de março de 2007, a sociedade B... SA (B...) adquiriu 26.700.000 ações representativas de 5% do capital social da C..., sociedade com sede e direção efetiva em Portugal, pelo valor total de € 98.800.000,00 - [cf. comunicação à Comisión Nacional del Mercado de Valores, sob o documento nº 3, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [59/63] dos autos];

C-Durante o exercício de 2015, a sociedade B... subscreveu o aumento de capital realizado pela A..., aqui Impugnante, mediante uma entrada em espécie com as 26.700.000 ações detidas na sociedade C... – [facto não controvertido];

D-Em dezembro de 2017, a A... subscreveu o aumento de capital realizado pela REN, adquirindo 6.659.563 novas ações pelo valor de € 12.500.000. – [cf. facto não controvertido];

E-Em virtude desta operação, a sociedade A... passou a ser detentora de um total de 33.359.563 ações – [cf. facto não controvertido];

F-Em 25 de maio de 2018, a C... procedeu à distribuição de dividendos aos seus acionistas, relativos às ações representativas do seu capital social, correspondendo € 0,171 a cada ação – [cf. documento nº 1, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [51/52] dos autos];

G-Este rendimento bruto foi objeto de retenção na fonte à taxa de 15%, nos termos do disposto no nº 2, do artigo 10º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha, em 28 de janeiro de 1995 – [cf. documento nº 1, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [51/52] dos autos];

H-O imposto retido na fonte e entregue nos cofres do Estado ascendeu a € 855.672,79 - [cf. documento nº 1, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [51/52] dos autos];

I-Os dividendos recebidos por sociedades espanholas, provenientes de participações por si detidas estão isentos de tributação em Espanha – [cf. documentos nºs 4 e 5, juntos com a petição inicial, a fls. 3/157 [65/82] e [84/105] dos autos];

J-Da declaração de rendimentos (Modelo 200) apresentada pela Impugnante, junto das autoridades espanholas, constam os seguintes dados:

(i) identificação da sociedade portuguesa C..., como participada da Impugnante - “Participaciones de la declarante en otras entidades, “Entidade 3.ª”:

[IMAGEM]

(iii) ausência de qualquer dedução a título de crédito de imposto – cf. pág. 14, campos 572, 571 e 573 (Deducciones por doble imposición)

[IMAGEM]

K-Em 03 de abril de 2020, a Impugnante apresentou reclamação graciosa do ato tributário – [cf. PA, a fls. 276/346 dos autos];

L-Em 16 de junho de 2020, o Diretor de Finanças Adjunto da

Direção de Finanças de Lisboa exarou despacho, sancionando o projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa – [cf. documento nº 6, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [108/120] dos autos];

M-Em 17 de junho de 2020, a Direção de Finanças de Lisboa remeteu à mandatária da ora Impugnante o ofício nº ...18, registado, visando a notificação do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa e para o exercício do direito de audição prévia – [cf. documento nº 6, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [107] dos autos];

N-Em 08 de julho de 2020, a Impugnante exerceu o seu direito de defesa, em audição prévia – [cf. documento nº 7, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [123/130] dos autos];

O-Em 20 de julho de 2020, a AT proferiu despacho de indeferimento da reclamação graciosa – [cf. documento nº 8, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [133/138] dos autos];

P-Em 21 de julho de 2020, a Direção de Finanças de Lisboa endereçou o ofício nº ...50 à mandatária da Impugnante, visando a notificação do despacho de indeferimento do procedimento de reclamação graciosa – [cf. documento nº 8, junto com a petição inicial, a fls. 3/157 [132] dos autos].

X

A sentença recorrida considerou como facticidade não provada a seguinte: "... Inexistem quaisquer factos com relevância para a decisão, atento o objeto do litígio, que devam julgar-se como não provados...".

X

Por sua vez, a fundamentação da decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida é a seguinte: "...Quanto aos factos dados como provados, a convicção do Tribunal alicerçou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e no processo administrativo apenso, tal como se foi fazendo referência a propósito de cada uma das alíneas do probatório, e do teor da posição expressa pelas partes nos respetivos articulados, conjuntamente com o princípio da livre apreciação da prova...".

X

ENQUADRAMENTO JURÍDICO

X

Em sede de aplicação do direito, a sentença recorrida, no segmento objecto da presente apelação (a presente apelação não abarca o segmento da sentença recorrida relativo à condenação ao pagamento de juros indemnizatórios à sociedade impugnante), julgou totalmente procedente a presente impugnação pela entidade recorrida intentada mais anulando os actos de retenção na fonte, a título definitivo, de I.R.C., relativos ao ano de 2017 e no montante total de € 855.672,79 (cfr. als. G) e H) do probatório supra).

X

Relembre-se que as conclusões das alegações do recurso definem, como é sabido, o respectivo objecto e consequente área de intervenção do Tribunal "ad quem", ressaltando-se as questões que, sendo de conhecimento oficioso, encontrem nos autos os elementos necessários à sua integração (cfr.artº.639, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6, "ex vi" do artº.281, do C.P.P.Tributário).

O recorrente dissente do julgado alegando, em síntese, que a sentença proferida pelo Tribunal "a quo" considerou que as liquidações de I.R.C., por retenção na fonte, impugnadas nos autos são ilegais, dado afrontarem o princípio da livre circulação de capitais previsto no artº.63, do TFUE. Que a sociedade impugnante e ora recorrida, para poder beneficiar do regime de eliminação da dupla tributação tinha de, cumulativamente, preencher todos os requisitos enunciados no artº.51, do C.I.R.C., na redacção de 2016. Que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento de direito, violando as normas previstas no artº.51, do C.I.R.C., e artº.10, nº.2, al.b), da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT), celebrada entre Portugal e a Espanha (cfr.conclusões a) a p) do recurso). Com base em tal alegação pretendendo concretizar erros de julgamento de direito da decisão recorrida.

Examinemos se a decisão objecto do presente recurso comporta tal vício.

Recorde-se, antes de mais, que o direito comunitário, originário ou derivado, vigora directamente na ordem jurídica interna portuguesa e a aplicação do mesmo está balizada pelos princípios do primado, da aplicabilidade directa e do efeito directo (cfr.artº.8, nº.4, da C.R.Portuguesa; ac.S.T.A. -2ª.Secção, 3/06/2020, rec.688/11.7BECBR; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 3/05/2023, rec. 998/12.6BELRS; João Mota de Campos e João Luiz Mota de Campos, Manual de Direito Comunitário, 5ª. Edição, Coimbra Editora, 2007, pág.405 e seg.; Ana Maria Guerra Martins, Manual de Direito da União Europeia, 2ª. Edição, Almedina, 2018, pág.540 e seg.; J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa anotada, 4ª. Edição, 1º. Volume, Coimbra Editora, 2007, pág.264 e seg.).

Identicamente se deve ter em consideração o conceito de dividendos como os rendimentos provenientes de acções ou outros direitos de participação em lucros, tudo reportado a sociedades de capitais, por contraposição às sociedades de pessoas (cfr. ac.S.T.A.-2ª.Secção, 3/05/2023, rec.998/12.6BELRS; ac.S.T.A. -2ª.Secção, 7/06/2023, rec. 760/19.5BELRS; Alberto Xavier, Direito Tributário Internacional, 2ª. Edição actualizada, Almedina, Março de 2007, pág.646 e seg.).

No caso dos autos, estamos face a actos tributários de retenção na fonte, a título definitivo, em sede de I.R.C. e relativamente ao ano fiscal de 2017, incidentes sobre dividendos auferidos pela

sociedade ora recorrida na qualidade de detentor de participações no capital social de sociedade sediada em território português (cfr.als.E) e F) do probatório supra).

Embora o I.R.C. seja considerado um imposto periódico (ou de base temporal, por contraposição aos impostos de obrigação única), o mecanismo de retenção na fonte de I.R.C., a título definitivo como é o caso dos autos, deve ser qualificado/considerado como configurando um imposto de obrigação única. Por outras palavras, a retenção de I.R.C. incidente sobre pagamentos efectuados a entidades residentes no estrangeiro é feita a título definitivo e, como tal, deve considerar-se que o imposto a reter é de obrigação única (cfr.artº.45, nº.4, da L.G.Tributária; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 6/05/2020, rec.1978/11.4BELRS; ac.S.T.A. -2ª.Secção, 3/05/2023, rec.998/12.6BELRS; J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 3ª. edição, 2007, pág.28 e seg.; Rui Marques, Código do IRC anotado e comentado, Almedina, 2019, pág.784).

Mais se dirá que ocorre a figura da substituição tributária (a substituição tributária apenas ocorre nos casos em que a lei expressamente o consagre, atento o princípio da legalidade fiscal, pois contende com matéria relativa à incidência tributária - cfr.artº.103, nº.2, da C.R.P.). quando a prestação tributária, por imposição legal, é exigida a pessoa diferente do contribuinte, através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido (cfr.artº.20, da L.G.T.), sendo essa a situação em causa nos presentes autos. Nos termos do artº.34, da L.G.T., as entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário devem ser efectuadas através do citado mecanismo de retenção na fonte. Encontramo-nos perante uma situação de substituição integral, a qual implica a extinção por cumprimento (por outrem) da dívida tributária incorrida pelo não residente, sendo que este facto envolve a responsabilização meramente secundária/subsidiária deste (substituído) pelas quantias não retidas, cabendo à entidade pagadora (substituta) a respectiva responsabilidade primária (cfr.artº.28, nºs.1 e 3, da L.G.T.; artºs.94, nºs.3 e 5, e 114, nº.5, do actual C.I.R.C.; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 6/05/2020, rec.1978/11.4BELRS; ac.S.T.A.- 2ª.Secção, 3/05/2023, rec.998/12.6BELRS; Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, 2017, pág.85 e seg.; Rui Marques, Código do IRC anotado e comentado, Almedina, 2019, pág.894; José Maria Fernandes Pires e Outros, Lei Geral Tributária comentada e anotada, Almedina, 2015, pág.259).

Avançando, dir-se-á que o fenómeno da dupla tributação se reconduz a casos de concurso de normas. Especificamente, a dupla tributação económica surge quando determinado lucro de uma sociedade, que já tinha sido tributado em imposto sobre o rendimento na sua esfera, sofre nova tributação pela distribuição aos sócios e já no âmbito pessoal destes (seja uma empresa ou

uma pessoa singular).

Para eliminar as situações de dupla tributação económica existem diversos mecanismos, legais ou convencionais, internos ou internacionais, com esse objectivo (cfr. ac.S.T.A.-2ª.Secção, 3/05/2023, rec.998/12.6BELRS; ac. S.T.A.- 2ª.Secção, 7/06/2023, rec. 760/19.5BELRS; J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, Provisões no âmbito de seguros unit-linked e dupla tributação económica, Revista Fiscalidade, nº.33, Janeiro/Março 2008, pág.53 e seg.; Gustavo Lopes Courinha, Manual do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Almedina, 2019, pág.119 e seg.).

No caso dos autos e conforme decisão do Tribunal recorrido, o acto de retenção na fonte, a título definitivo, em sede de I.R.C. e relativamente ao ano fiscal de 2017, foi anulado em virtude de consubstanciar uma concreta restrição à liberdade de circulação de capitais consagrada no artº.63, do TFUE, norma vigente na ordem jurídica interna "ex vi" artº.8, nº.4, da C.R.Portuguesa. O citado artº.63, do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), normativo que consagra o Princípio da Liberdade de Circulação de Capitais, tanto entre Estados-Membros da UE, como entre estes e Países Terceiros, tem como antecedente o artº.67, do TCE. A questão da comparação de situações envolvendo países terceiros (como é o caso dos presentes autos) coloca-se, essencialmente, a propósito da livre circulação do capital, situação que, nos termos do artº.63, nº.2, do TFUE, é aplicável a Estados terceiros. No exercício de comparabilidade que tem em vista determinar se existe uma situação de discriminação é necessário considerar, não só a lei fiscal de fonte interna, mas igualmente as convenções sobre dupla tributação (CDT) que, num número considerável de Estados, como é o caso de Portugal, são recebidas automaticamente no direito interno. Consequentemente, na decisão de um determinado caso o órgão judicial nacional deve levar em consideração os efeitos das mencionadas convenções sobre dupla tributação no respectivo direito nacional, antes de concluir se duas situações comparáveis são, ou não, tratadas de forma diferente, ou se duas situações diferentes são tratadas da mesma forma (cfr.v.g. acórdão Bouanich do T.J.U.E. de 13/03/2014, Processo C-375/12; João Sérgio Ribeiro, Direito Fiscal da União Europeia, Tributação Direta, Almedina, 2018, pág.77).

"In casu", foi aplicada a Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT), celebrada entre Portugal e a Espanha (cfr.Resolução da A.R. nº.6/95, de 28/1), cuja taxa de 15%, consagrada no seu artº.10 (norma relativa à tributação de dividendos), foi aplicada ao concreto acto de retenção na fonte objecto do processo, "ex vi" do artº.94, do C.I.R.C. (cfr.al.G) do probatório supra).

Avançando.

Este Tribunal e Secção, quanto à mesma matéria, embora relativamente a diverso período temporal, sendo idênticos os intervenientes processuais face aos presentes autos, já se pronunciou em 8/03/2023, no rec.03022/19.4BELRS, cuja fundamentação jurídica fazemos nossa, sob a evocação do artº.8, nº.3, do C. Civil.

Resumidamente, pode concluir-se que as retenções na fonte que foram efectuadas à sociedade recorrida respeitaram a CDT celebrada entre Portugal e Espanha, cujo artº.10, nº.2, al.b), estabelece que a taxa de retenção na fonte não pode exceder 15% do montante bruto dos dividendos. A retenção na fonte efectuada, em virtude de ser entidade não residente, assumiu a natureza de retenção a título definitivo, nos termos do artº.94, nº.3, al.b), do C.I.R.C., com respeito pelos termos da CDT. No caso das entidades residentes, a retenção na fonte do mesmo tipo de rendimentos assume a natureza de pagamento por conta e, dessa forma, ocorrendo uma distribuição de dividendos a uma sociedade residente, que detenha uma participação semelhante à da recorrida, aquela poderá, aquando da entrega da declaração periódica de rendimentos, deduzir ao imposto total, apurado a final nessa declaração, os pagamentos por conta (cfr.artº.104, nº.1, do C.I.R.C.). É aqui que reside a diferença de tratamento entre entidades detentoras de participações sociais residentes e não residentes em Portugal e que, objectivamente, se fundamenta somente no critério da residência / existência de estabelecimento estável em Portugal. Os dividendos recebidos pela recorrida, provenientes de Portugal, não são tributados em Espanha. Por tal razão, não poderá haver recuperação em Espanha do imposto retido na fonte em Portugal. A diferença de tratamento entre uma empresa residente e uma não residente não é neutralizada pela CDT. Assim, existe um tratamento discriminatório e uma clara restrição da liberdade de circulação de capitais proibida pelo citado artº.63, do TFUE, norma aplicável ao caso concreto "ex vi" artº.8, nº.4, da C.R.Portuguesa (cfr.v.g.acórdão do TJUE de 21/01/2020, Processo C-613/18; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 14/05/2014, rec.1319/13; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 7/10/2015, rec.768/13).

Atento tudo o relatado, sem necessidade de mais amplas considerações, julga-se improcedente o presente recurso e, em consequência, mantém-se a sentença recorrida, ao que se provirá na parte dispositiva deste acórdão.

X

DISPOSITIVO

X

Face ao exposto, ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, OS JUÍZES DA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO deste SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO EM NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO E CONFIRMAR A DECISÃO

RECORRIDA, a qual, em consequência, se mantém na ordem jurídica.

X

Condena-se a entidade recorrente em custas, porque vencida (cfr.artº.527, do C.P.Civil), na presente instância de recurso, com dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça (cfr.artº.6, nº.7, do R.C.Processuais).

X

Registe.
Notifique.

X

Lisboa, 13 de Dezembro de 2023. - Joaquim Manuel Charneca
Condesso (relator) - José Gomes Correia - Francisco António
Pedrosa de Areal Rothes.