

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 711/2021-T

Tema: IRC 2017. Retenção na Fonte de IRC no pagamento de dividendos a OIC Não Residente. OIC residente fiscal na Bélgica. Liberdade de circulação de capitais. Reenvio Prejudicial.

SUMÁRIO:

1) A legislação portuguesa em IRC ao tributar por retenção na fonte (RF) dividendos de fonte portuguesa distribuídos a Organismos de Investimento Colectivo (OIC) constituídos ao abrigo da legislação de outro Estado Membro - ao mesmo tempo que permite aos OIC equiparáveis constituídos ao abrigo da legislação nacional beneficiar, em idêntica situação, de isenção dessa RF - não é compatível com o Direito da UE; 2) Por violação da liberdade fundamental de circulação de capitais consagrada no Art.º 63.º do TFUE e em aplicação da Jurisprudência do TJUE *cf.* Acórdão de 17.03.2022, Proc. C-545/19; 3) As liquidações de IRC por RF sobre dividendos distribuídos a OIC não residente em aplicação dessa mesma legislação são, consequentemente, de anular. 4) A competência do Tribunal fixa-se no momento da propositura da acção arbitral, pelo que em qualquer caso o Tribunal adquiriu a sua competência, na situação dos autos, com base no acto tácito de indeferimento - relativamente ao qual se presume ter havido conhecimento da legalidade. 5) Tendo o recurso à via contenciosa (Arbitral) por base o indeferimento de pedido de RO que o SP havia submetido já decorrido o prazo de 2 anos da 1.ª parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, não se forma direito a juros indemnizatórios se a AT decidiu a revisão dentro do prazo de 1 ano do art.º 43.º, n.º 3 al. c) da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Nuno Cunha Rodrigues (Árbitro-presidente), Sofia Ricardo Borges (Árbitro-vogal relatora) e José Nunes Barata (Árbitro-vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 14 de Janeiro de 2022, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., Organismo de Investimento Coletivo constituído de acordo com o direito da Bélgica, titular do número de registo empresarial BE..., com sede na Rue..., Bélgica, e com o número de identificação fiscal português ..., doravante designado por “Requerente”, “Sujeito Passivo” ou simplesmente “SP”, vem, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticiona, assim, a declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte, em IRC, reportados ao exercício de 2017.

Às retenções na fonte (“RF”) em crise corresponde um valor total de € 93.080,01.

O Requerente, Organismo de Investimento Colectivo (“OIC”) de direito belga, com sede e direcção efectiva no Reino da Bélgica, foi constituído e opera ao abrigo da legislação belga que transpõe para o respectivo Ordenamento Jurídico a Directiva 2011/61/UE¹.

O Requerente reveste a forma de sociedade anónima, e é administrado pela sociedade B..., com sede na Bélgica.

É residente para efeitos fiscais na Bélgica, nos termos e para os efeitos da CDT PT-Bélgica.

¹ Directiva 2011/61/EU do Parlamento e do Conselho, de 08.07.2011

Detinha, em 2017, participações sociais em sociedades com residência fiscal em Portugal e assim recebeu, nesse ano, dividendos no valor total de € 620.533,38 (seiscentos e vinte mil quinhentos e trinta e três euros e trinta e oito cêntimos), que foram sujeitos a tributação, por retenção na fonte, à taxa liberatória de 25%.

As retenções na fonte assim efectuadas totalizaram um valor de € 155.133,35, montante que foi entregue junto dos cofres da Fazenda Pública, através das guias que identifica, pelo C..., na qualidade de entidade registadora e depositária.

Não obteve, refere também, qualquer crédito de imposto no seu Estado de Residência.

Solicitou o reembolso do valor correspondente à diferença entre a taxa de 25%, a que as RF foram efectuadas, e a taxa de 15% prevista no art.º 10.º, n.º 2 da CDT PT-Bélgica (solicitou assim o reembolso € 62.053,34).

Apresentou pedido de revisão oficiosa (RO), no qual solicitou a restituição do remanescente do imposto retido, *i.e.*, € 93.080,01, com fundamento em não deverem os dividendos que auferiu ser tributados em IRC, sob pena de violação do Art.º 63.º do TFUE e, conseqüentemente, do art.º 8.º, n.º 4 da CRP. Pedido que se encontra pendente, tendo já decorrido mais de quatro meses desde a sua interposição.

Não se conforma com as liquidações em questão, que reputa de ilegais, pelas razões já invocadas naquela sede de revisão oficiosa (*v. supra*), nem assim também com o indeferimento, tácito, desta. Pelo que vem interpor o Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) na origem destes autos.

Defende que os OIC Não Residentes são alvo de discriminação contrária ao TFUE.

Entre o mais, expõe que o regime previsto no artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF é aplicável apenas aos OIC Residentes, que se constituam e operem de acordo com a legislação portuguesa, e não é permitido aos OIC Não Residentes (NR) - constituídos e a operar noutro

Estado-Membro ao abrigo da Directiva 2011/61/EU - aceder a tal regime, mesmo que demonstrem que cumprem no seu Estado de Residência (ER) exigências equivalentes às contidas na lei portuguesa.

Refere-se, a título prévio, aos pressupostos do pedido de revisão oficiosa, que entende preenchidos, e ao dever de decisão da Administração Tributária em determinado prazo, que por incumprido, expõe, levou à formação de indeferimento tácito. Concluindo estarem verificados, por esta via, os pressupostos da apresentação do Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA).

Expõe então, com maior desenvolvimento, a posição por que pugna - no sentido que se verifica discriminação dos OIC NR, por força dos dispositivos legais do CIRC e do EBF que refere. E entende que a tributação que suportou, por RF à taxa liberatória de 15%, é indevida.

Conclui, no essencial e entre o mais, que só suportou a referida tributação por ser OIC NR, muito embora constituído e a operar em condições equivalentes aos OIC Residentes, cumprindo as exigências da Directiva 2011/61/UE.

Um OIC Residente, constituído e a operar em condições equivalentes, ficaria isento de tributação em IRC, *cf.* art.º 22.º, n.ºs 1, 3 e 10.º do EBF, afirma.

Estando isento de imposto belga sobre os rendimentos das pessoas colectivas, refere, não lhe foi possível neutralizar a tributação via crédito de imposto previsto na CDT PT-Bélgica.

O regime estabelecido no artigo 22.º, n.ºs 1., 3 e 10, do EBF, defende, ao restringir a dispensa de RF e a exclusão de tributação em IRC aos dividendos auferidos por OIC Residentes, discrimina os OIC NR, residentes noutra Estado-Membro da União Europeia (EM), apesar de todos terem características equivalentes. Desvantagem que decorre, tão só, defende, de não terem estes últimos a sua residência em Portugal.

Os art.ºs 4.º, n.º 2, 94.º, n.ºs 1, al. c), 3, al. b), e 5, 87.º, n.º 4, do CIRC e 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF, operam um tratamento discriminatório em violação do TFUE, constituindo uma restrição às liberdades fundamentais. Resulta violado, assim, o art.º 8.º, n.º 4 da CRP.

Convoca, em defesa da sua posição, Jurisprudência do TJUE, que explana desenvolvidamente. Apelando às liberdades fundamentais consagradas no TFUE - em especial no artigo 63.º (liberdade de circulação de capitais).

Acrescenta, ainda, por um lado, que para efeitos de aferir da compatibilidade do regime português dos OICVM NR é irrelevante, segundo entende, a possível não sujeição dos mesmos em Imposto do Selo (IS) contrariamente ao que sucede com os OIC Residentes. Estão subjacentes – em IRC/IS – factos tributários que não são comparáveis. Pelo que a tributação em IRC dos OICVM NR não pode configurar contrapartida da sua não tributação em IS.

E, por outro, que igualmente a sujeição a tributações autónomas (TA) - *cf.* art.º 88.º, n.º 11 do CIRC - não permite justificar a por si invocada discriminação. Desde logo por não ser aplicável a todos os dividendos.

Inexistem, segundo defende, argumentos que possam justificar o referido tratamento discriminatório. O indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e as liquidações de IRC por RF enfermam de vício de violação de lei, por violação do princípio da livre circulação de capitais, *cf.* art.º 63.º do TFUE e, assim, violação do princípio do primado do Direito da EU, *cf.* art.º 8.º, n.º 4, da CRP.

Peticiona, assim, a anulação das liquidações por RF, a devolução do imposto retido na fonte na quantia de € 93.080,01, juros indemnizatórios e a condenação da Requerida em custas.

As posições das Partes são divergentes, no essencial, quanto à alegada - alegada pelo Requerente, e não acompanhada pela Requerida - ilegalidade do regime jurídico de tributação

de OICs NR, do qual foi feita aplicação nos actos em crise. Regime que o SP defende ser violador do Direito da UE (DUE) e, por essa via, estarem aqueles feridos de ilegalidade.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 08.11.2021 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Colectivo os ora signatários, que atempadamente aceitaram o encargo.

A 27.12.2021 as Partes foram notificadas da designação dos árbitros e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 14.01.2022.

Notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta, pugnando pela improcedência do PPA, por não provado, e pela conseqüente manutenção dos actos em crise na Ordem Jurídica. Entende, antes de mais, ocorrer excepção de extemporaneidade em relação a parte dos actos em crise. Por outro lado, e sem conceder, entende que os actos de liquidação por RF em crise, quaisquer deles, bem como o acto tácito de segundo grau, não padecem do vício que lhes vem imputado.

Defendendo-se por excepção, expõe, em suma, que o recurso ao procedimento de revisão oficiosa - de que o Requerente fez uso, e quando o fez - não era já possível em relação aos actos de RF de Maio (2017). E tendo o recurso à via Arbitral fundamento no indeferimento

tácito daquele procedimento, há que concluir pela extemporaneidade do Pedido de Pronúncia Arbitral nessa medida.

Em defesa por impugnação nota a matéria ser exclusivamente de direito, e remete para a fundamentação na revisão oficiosa, daí salientando alguns pontos. Entre o mais, e sintetizando, o de não competir a ela Requerida avaliar da conformidade das normas internas com as do TFUE, nem apreciar da sua constitucionalidade, cabendo-lhe sim actuar em conformidade com a lei. Bem como o de ter o legislador optado por criar para os OIC Residentes uma tributação em IS e, ainda, TA. Assim, a tributação dos dividendos operando, afinal, segundo modalidades que são diferentes, nada indicando a carga fiscal incidente sobre os dividendos auferidos pelos OIC abrangidos pelo art.º 22.º do EBF ser mais reduzida que aquela que recai sobre os dividendos auferidos em Portugal pelo Requerente. Não podendo afirmar-se uns e outros OICs estarem em situações objectivamente comparáveis.

Em defesa por impugnação refere ainda, como melhor desenvolve, que a exclusão de certos rendimentos dos OICs na determinação do lucro tributável - consagrada pelo legislador através do DL n.º 7/2015² por via da alteração que então operou ao art.º 22.º do EBF – não é aplicável ao Requerente por falta de enquadramento no n.º 1 do art.º 22.º³ (falta de enquadramento, refere, que o mesmo vem contestar). Notando que se dúvidas houvesse nesta interpretação (a dita exclusão não ser aplicável ao Requerente por falta de enquadramento na previsão normativa) o elemento teleológico dissipá-las-ia. Elemento teleológico que está patente no Preâmbulo do DL n.º 7/2015. A saber, aumento de captação de capital estrangeiro e da competitividade dos OICs portugueses no plano internacional.

Convoca - em sentido contrário do entendimento pugnado pelo Requerente - o disposto no Art.º 65.º, n.ºs 1 e 3 do TFUE, e o facto de estarmos em sede de tributação directa, não harmonizada.

² De 13 de Janeiro.

³ Sempre que nos referirmos ao art.º 22.º estaremos a referir-nos ao art.º 22.º do EBF.

Entre o mais, e por fim, refere não haver em qualquer caso lugar a juros indemnizatórios, por não haver erro dos serviços inexistindo qualquer ilegalidade que denote um carácter indevido da prestação tributária. A liquidação em causa resulta da aplicação da lei.

Nota ainda sem conceder que, a entender-se haver lugar a juros indemnizatórios, os mesmos sempre seriam devidos a partir do prazo de um ano após a interposição do pedido de RO - *cf.* art.º 43.º, n.º 3, al. c) da LGT. Porém, tendo a revisão oficiosa sido decidida antes de decorrido um ano, não serão devidos.

Decaem todos os argumentos invocados pelo Requerente. O PPA deverá improceder por não provado e a Requerida ser absolvida de todos os pedidos.

*

Por despacho de 23.02.2022 o Tribunal notificou o Requerente para, querendo, vir aos autos pronunciar-se sobre a excepção invocada pela Requerida. E por requerimento de 08.03.2022 veio o mesmo fazê-lo. Sustenta a tempestividade do PPA, por, em seu entender, o pedido de RO ter sido interposto tempestivamente com referência a todos os actos de RF em crise. E, assim, o indeferimento tácito deste pedido ter legitimado a apresentação do PPA na origem dos autos.

Especificamente com referência aos actos de RF em relação aos quais a Requerida defende verificar-se a excepção de intempestividade – a saber, RF de Maio de 2017 – vem expôr na contagem do prazo de quatro anos para interposição do pedido de revisão oficiosa haver que considerar-se a suspensão dos prazos determinada pela Lei n.º 1-A/2020⁴. Onde, em conjugação com o disposto na Lei n.º 13-B/2021⁵, resulta acrescer ao prazo em questão o período decorrido entre 22 de Janeiro e 4 de Maio de 2021. Assim se tendo que concluir pela tempestividade da interposição do pedido de revisão oficiosa a 31 de Maio de 2021. E, assim também, pela presunção de indeferimento tácito, na origem, por sua vez, da impugnabilidade dos actos de RF (também no caso dos de Maio) e tempestividade do PPA.

⁴ De 19 de Março.

⁵ De 5 de Abril.

Sem conceder refere ainda que mesmo que assim não se entendesse (se se entendesse não ser aplicável a dita suspensão) sempre haveria de considerar-se - no que respeita aos actos de RF de 30 de Maio de 2017⁶ - tempestiva a interposição do pedido de revisão oficiosa a 31 de Maio de 2021, uma vez que o dia 30 de Maio de 2021 foi dia não útil.

Conclui pela falta de fundamento da posição da Requerida quanto à excepção da intempestividade do PPA.

Por despacho de 10.03.2022 o Tribunal notificou as Partes para se pronunciarem, querendo, sobre a possível suspensão da instância, considerando o Processo de Reenvio Prejudicial pendente junto do TJUE originado no Processo Arbitral n.º 93/2019-T (CAAD)^{7 8}, e uma vez que as questões prejudiciais ali suscitadas (de que se deu conhecimento) poderiam ser suscitadas nestes autos.

A 18.03.2022 o Tribunal proferiu despacho em que deu conhecimento às Partes de ter sido prolatado (a 17.03.2022) Acórdão pelo TJUE no Processo de Reenvio Prejudicial que justificaria a eventual suspensão da instância e notificou-as para se pronunciarem, querendo, sobre a aplicação da Doutrina firmada naquele Acórdão à factualidade dos presentes autos. Deu sem efeito o despacho de 10.03.2022.

Por requerimento de 30.03.2022 veio o Requerente pronunciar-se. Expõe, em síntese, que com o dito Acórdão ficaram dissipadas quaisquer possíveis dúvidas quanto à existência de uma restrição à livre circulação de capitais “em consequência da recusa de aplicação do regime previsto no art.º 22.º, n.ºs 1, 3 e 10 a OICs residentes noutra EM”. E o mesmo se

⁶ Os actos de RF de Maio (2017) são diversos, a saber de 4, 5, 17 e 30 de Maio – nota deste Tribunal;

⁷ Decisão Arbitral de Reenvio de 09.07.2019, disponível em www.caad.org.pt

⁸ A Jurisprudência que se refere ao longo da Decisão estará disponível, consoante o caso, em: <https://curia.europa.eu>, www.dgsi.pt, e em www.caad.org.pt

passando quanto a, expõe, (i) verificar-se uma situação objectivamente comparável entre uns e outros OICs (Residentes/NR), e a (ii) não ser justificável a dita restrição. No mais, reitera o já defendido no PPA.

Por despacho de 06.04.2022 o Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT bem como outras alegações, fixando data previsível de Decisão, e por despacho de 11.07.2022 determinou a prorrogação do prazo para prolação da Decisão Arbitral, por motivos justificados, nos termos do art.º 21.º, n.º 2 do RJAT.

*

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cf.* art.s 4.º e 10.º/2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03. O Processo não enferma de nulidades.

Foi invocada matéria de excepção, a saber da intempestividade do PPA. Que logo após tratamento da matéria de facto se apreciará⁹ - a par, se for o caso, de qualquer outra matéria de excepção que possa colocar-se e seja de conhecimento officioso.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

a) O Requerente é um Organismo de Investimento Colectivo (OIC) constituído ao abrigo do direito do Reino da Bélgica e a operar de acordo com o mesmo, ali tendo sede e direcção efectiva e qualificando em 2017 como residente na Bélgica para os efeitos do artigo 4.º da

⁹ (também do que se apurar no probatório poderão resultar implicações em sede desta apreciação, como se verá)

CDT PT-Bélgica, e como Não Residente em Portugal, sem estabelecimento estável (em Portugal); (cfr. doc. 3 junto pelo SP, e PA)

b) O Requerente é um OIC aberto, constituído sob a forma de sociedade anónima de investimento de capital variável, também denominada SICAV, da categoria, de direito Belga, de instrumentos financeiros e monetários, organizado em sub-fundos ou compartimentos patrimoniais autónomos, e encontra-se inscrito na lista de Organismos de Investimento Colectivo Alternativos institucionais abertos, *cfr.* art.º 3.º do Decreto Real Belga de 7 de Dezembro de 2007; (cfr. doc.s 4 e 5 juntos pelo SP)

c) O Requerente tem por objecto exclusivo o investimento colectivo nas categorias de investimento autorizadas pelo 1.º parágrafo do artigo 183 do Decreto Real Belga de 19 de Abril de 2014, é administrado pela sociedade B... também com sede na Bélgica, e tem como entidade responsável pela custódia dos títulos a C..., nipc ...;

d) Do Prospecto/*Investment Memorandum* do Requerente, versão 2019, consta a informação de que a tributação dos rendimentos auferidos pelos investidores dependerá do estatuto legal dos mesmos no Estado da Fonte; (cfr. doc. 4 junto pelo SP)

e) O Requerente está isento de imposto belga sobre os rendimentos das pessoas colectivas e não lhe foi possível obter qualquer Crédito de Imposto por Dupla Tributação; (cfr. doc. 7 junto pelo SP e PPA)

f) O Requerente tem o número de contribuinte fiscal português 711 375 666 e obteve, com referência ao ano de 2017, Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridades fiscais da Bélgica para efeitos da aplicação de CDTs; (cfr. doc. 3, junto pelo SP)

g) Em 2017 o Requerente era titular, através dos seus sub-fundos, de participações no capital social de sociedades consideradas residentes para efeitos fiscais em Portugal, e nessa qualidade auferiu dividendos, no ano de 2017, no valor total bruto de € 620,533.38, sobre os

quais recaiu retenção na fonte liberatória à taxa de 25%, no valor total de € 155.133,35, subdivididos os valores da retenção como constante do quadro que segue, junto pelo SP, e sendo as respectivas datas dos actos de retenção na fonte as daí também constantes:

Valores em EUR

ENTIDADE	DIVIDENDO BRUTO	RETENÇÃO NA FONTE	DIVIDENDO LÍQUIDO	DATA DA RETENÇÃO NA FONTE	DATA DE ENTREGA DA RETENÇÃO NA FONTE
D...	7.618,16	1.904,54	5.713,62	04-05-2017	20-06-2017
	122.307,41	30.576,85	91.730,56	15-05-2017	20-06-2017
E...	166.427,84	41.606,96	124.820,88	17-05-2017	20-06-2017
F...	22.020,81	5.505,20	16.515,61	17-05-2017	20-06-2017
F...	34.843,20	8.710,80	26.132,40	30-05-2017	20-06-2017
	66.617,05	16.654,26	49.962,79	30-05-2017	20-06-2017
	6.080,71	1.520,18	4.560,53	30-05-2017	20-06-2017
	36.387,95	9.096,99	27.290,96	30-05-2017	20-06-2017
	73.190,25	18.297,56	54.892,69	21-09-2017	20-10-2017
	36.350,50	9.087,63	27.262,87	21-09-2017	20-10-2017
	7.155,00	1.788,75	5.366,25	21-09-2017	20-10-2017
	41.534,50	10.383,63	31.150,87	21-09-2017	20-10-2017

TOTAIS: 620.533,38 155.133,35 465.400,03

(cfr. doc.s 2, 4 e 6 juntos pelo SP, PPA e requerimento do SP de 08.03.2022);

- h) O total de imposto retido na fonte, de € 155.133,35, foi entregue junto dos cofres do Estado em Portugal e tem correspondência nas Guias de Pagamento com os n.ºs ... (2017-05) e ... (2017-09) referentes a pagamentos de dividendos efectuados em 2017; (cfr. doc. 6 junto pelo SP e PA)
- i) O Requerente solicitou o reembolso do montante das RF correspondente à diferença entre a taxa de retenção na fonte aplicada (25%) e a taxa prevista na CDT PT-Bélgica (15%), tendo assim solicitado o reembolso do valor de € 62.053,34;
- j) A 31.05.2021, uma segunda-feira, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa (RO) dos actos de retenção na fonte de IRC (*v. supra*) - que tramitou sob o n.º ...2021... - pugnando pela respectiva anulação por vício de ilegalidade por violação directa do Direito Comunitário, solicitando o reembolso do valor de € 93.080,01; (cfr. doc. 1 junto pelo SP, PPA e PA)
- k) Por Ofício da Requerida de 06.10.2021, o Requerente foi notificado, a 13.10.2021, do projecto de indeferimento da revisão oficiosa e para o exercício do direito de audição, que não exerceu; (cfr. PA)
- l) A 04.11.2021 o Requerente deu entrada no sistema do CAAD ao Pedido que dá origem ao presente processo;
- m) À data da submissão do Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) (cfr. al. anterior) o pedido de RO não havia sido objecto de decisão;
- n) O projecto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi convolado em definitivo e a 12.11.2021 o Requerente foi notificado da decisão final de indeferimento, *cfr.* despacho da Chefe de Divisão de Direcção de Serviços de IRC de 09.11.2021 ao abrigo de subdelegação de competências;

o) No despacho de indeferimento da RO lê-se, entre o mais: “Concordo. Rejeito liminarmente o pedido por intempestividade relativamente à retenção na fonte cujos dividendos foram pagos em 04/05, 15/05, 17/05 e 30/05, do ano de 2017, e indefiro-o quanto aos restantes actos.”; da Informação anexa, entre o mais (tudo se dando por integralmente reproduzido), assim: “(...) Em consequência, propõe-se que se converta em definitiva a proposta de decisão constante da informação supra indicada, ou seja: / a) a rejeição liminar, por se encontrar intempestivo, do pedido de RO relativo à retenção na fonte, cujos dividendos foram pagos em 04-05, 15-05, 17-05 e 30-05, todos do ano de 2017; / b) a manutenção dos restantes atos de RF de IRC colocados em causa pela requerente (período de setembro de 2017), indeferindo-se o pedido quanto a esses atos. / À consideração Superior. [Ass]”; e do projecto de indeferimento, entre o mais: “(...) Por a retenção na fonte de maio/2017 ser intempestiva, apenas nos pronunciaremos quanto às RF do mês de setembro de 2017. (...) / (...) Relembre-se que os rendimentos foram sujeitos a retenção na fonte à taxa de 25%, mas a petionária já solicitou o reembolso da diferença entre a taxa interna (25%) e a taxa da CDT (15%), e o pedido de RO relativo às retenções na fonte do período 05/2017 foi considerado intempestivo, pelo que o montante aqui em análise é de € 23.734,54 (15%). (...)”. (cfr. PA)

2.2. Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa não existem factos não provados.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos pelo Requerente e no PA, todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos, e, bem assim, nas posições manifestadas pelas Partes nos articulados e factos não questionados.

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de Direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º/2 do CPPT e art.º 596.º do CPC¹⁰), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam

¹⁰Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º/1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cf.* art.s 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e art.ºs 5.º/2 e 411.º do CPC¹¹).

3. Matéria de Direito

3.1. Questão prévia

Da intempestividade do PPA - Excepção da caducidade do direito de acção

Invoca a Requerida, referimo-lo já, verificar-se extemporaneidade do Pedido de Pronúncia Arbitral. Por consequência de, segundo entende, o pedido de revisão oficiosa interposto pelo Requerente ter sido, também ele, extemporâneo/intempestivo. Isto no que respeita apenas a parte dos actos de RF em crise – os processados no mês de Maio.

Como o Requerente vem interpor o PPA com fundamento no indeferimento tácito do pedido de RO que se teria formado, não tendo, no entender da Requerida, o pedido de RO sido interposto, no que respeita aos actos de RF de Maio, em tempo, não haverá como considerar-se ter-se produzido (presuntivamente) um acto tácito de indeferimento nesta medida. E, assim, não haverá como os actos em questão serem passíveis de impugnabilidade. Arbitrabilidade, no caso.

Vejamos.

O Requerente efectivamente vem interpor o seu PPA com base na formação da presunção de indeferimento tácito que considera decorrente da interposição por si, a 31.05.2021, do pedido de RO dos actos de RF que coloca em crise.

Estabelece o art.º 78.º, n.º 1 da LGT que “A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação

¹¹ Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º/1 do RJAT - *cf.* nota anterior – como sempre assim quando remetermos para normativos de outros Diplomas aqui aplicáveis.

administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”

E é entendimento assente na Doutrina e na Jurisprudência que também os contribuintes podem despoletar a revisão oficiosa (também) conforme prevista na segunda parte da norma – *i.e.*, no prazo de quatro anos após a liquidação¹², com fundamento em erro imputável aos serviços. O que, ademais, é corroborado pelas formulações verbais utilizadas pelo legislador noutros dispositivos legais – *máxime* no art.º 86.º, n.º 4, al. a) do CPPT.

Fica, assim, o contribuinte investido num direito a uma decisão sobre o pedido de RO que formule.

E é precisamente nessa base que o Requerente nos autos vem interpor o PPA. Com efeito, determina o legislador no RJAT - art.º 2.º, n.º 1, al. a) - que os Tribunais Arbitrais são competentes para apreciar as seguintes pretensões: “A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, (...) de retenção na fonte, (...)”, e, por outro lado - art.º 10.º, n.º 1, al. a) - que o pedido de constituição do Tribunal Arbitral é apresentado “No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim (...)”. Sendo que, por sua vez, nos termos deste último dispositivo legal - *v.* n.º 1, al. d) – entre os factos a partir dos quais se contabiliza o prazo para interposição da impugnação (e, assim, do PPA) encontramos a “Formação da presunção de indeferimento tácito”.

Tendo o Requerente nos autos visto ser processada RF na distribuição a seu favor de dividendos de fonte portuguesa, distribuição que teve lugar em sucessivas datas no ano de 2017, haveria de assistir-lhe o direito a despoletar um procedimento de RO em relação a estes actos até ao decurso do referido prazo de quatro anos (e uma vez que resulta do probatório que os montantes retidos na fonte foram efectivamente entregues ao Estado, pagos portanto).

¹² Isto, quando já tenha havido pagamento, como é o caso nos autos.

Prazo que, como também decorre do art.º 94.º, n.º 6 do CIRC (em conjugação com o já visto n.º 1 do art.º 78.º da LGT) se conta a partir da verificação da obrigação de proceder aos actos de RF, devidos no momento da colocação à disposição dos rendimentos (dividendos, no caso).

Os dividendos foram pagos ao Requerente, como também resulta do probatório, nas datas de 4, 15, 17 e 30 de Maio e, ainda, 21 de Setembro, no ano de 2017.

O pedido de RO (*cf.* probatório) foi submetido a 31.05.2021. Dir-se-ia, a uma primeira aproximação, que – em relação aos dividendos pagos a 4, 15, 17 e 30 de Maio de 2017 – extemporaneamente. Por para lá de decorrido o já referido prazo de quatro anos (art.º 78.º, n.º 1 da LGT). Sucede que, desde logo quanto aos dividendos pagos na última das referidas datas, como bem salienta o Requerente, sendo o dia 30 de Maio de 2021 um dia não útil, a saber, um Domingo, sempre teria que se considerar em tempo, nessa medida, o pedido de RO interposto a 31 de Maio de 2021 com referência aos dividendos pagos a 30 de Maio de 2017.

Quid iuris quanto aos demais actos de RF ocorridos em Maio de 2017 (em datas anteriores a 30 de Maio, pois, como *supra*)?

Assiste, também aqui, adiante-se, e no geral, razão ao Requerente.

Como refere, há que considerar, para o efeito da contabilização do prazo de quatro anos em questão, a suspensão de prazos processuais e procedimentais determinada pela Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março¹³, que veio estabelecer medidas excepcionais e temporárias em resposta à situação epidemiológica no âmbito da COVID-19. E bem assim o disposto, por sua vez, na lei que veio alterar aquela fazendo cessar o referido regime de suspensão, a saber a Lei n.º 13-B/2021, de 5 de Abril. Com efeito, da conjugação de todos os dispositivos legais daí constantes e convocáveis resulta a suspensão de prazos em questão ser de aplicar também ao prazo procedimental para interposição do pedido de RO pelo Requerente. Senão vejamos, abreviadamente.

¹³ Nas respectivas sucessivas versões.

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 6.º-C, n.º 1, al. c), e n.º 2, da Lei n.º 1-A/2020 - *cf.* redacção introduzida pela Lei n.º 4-B/2021, de 01 de Fevereiro - e do disposto no art.º 4.º desta última Lei, o referido prazo procedimental ficou suspenso com efeitos a 22 de Janeiro de 2021. Prevalecendo esse regime – *cf.* disposto no n.º 4 daquele mesmo art.º 6.º-C – “sobre quaisquer regimes que estabeleçam prazos máximos imperativos de prescrição ou caducidade, aos quais acresce o período de tempo em que vigorar a suspensão”. Mais, *cf.* decorre do disposto, por sua vez, nos art.ºs 4.º n.º 2, al. c) e 5.º da Lei n.º 13-B/2021, de 5 de Abril, ao(s) *terminus* inicial(ais) do(s) prazo(s) em questão (4, 15, 17 e 30 de Maio de 2021) acresce o número de dias correspondente ao período de vigência da suspensão.

E a suspensão cessa - já que são revogados por esta última Lei os artigos que a mesma determinaram – na data em que esta (última) Lei entra em vigor, a saber no dia 6 de Abril de 2021 (*cf.* respectivo art.º 7.º).

Ora, tendo a dita suspensão durado, assim, pelo período de 74 dias (*i.e.*, entre 22 de Janeiro e 5 de Abril) há que crescer – a partir de cada um dos dias 4, 15, 17 e 30 de Maio de 2021- mais 74 dias, para assim se apurar o termo do dito prazo de quatro anos em relação a cada um dos actos de RF em crise e relativamente aos quais foi suscitada a excepção.

Fica claro, sem necessidade de maiores desenvolvimentos, que a 31 de Maio de 2021 não havia ainda expirado o referido prazo de quatro anos em relação a qualquer dos actos.

Pelo que, o pedido de RO foi interposto em tempo quando o foi, em 31 de Maio de 2021.

Tendo então que presumir-se, ao não ter havido decisão expressa do pedido de RO à data da interposição do PPA, o indeferimento tácito? Pergunte-se.

É que, como a Requerida vem informar nos autos, e como resulta do probatório, a decisão (o acto de indeferimento expresso) veio a ser proferida. Porém, em momento posterior ao da propositura da acção arbitral – como também no probatório (*v. al.s* l) e *ss.* do probatório).

E aqui, adiante-se também, já se vê que uma outra questão, matéria de excepção, poderá eventualmente vir a colocar-se, como já de seguida melhor veremos.

Avancemos. Retornando, primeiro, ao ponto onde estávamos.

Nos termos do art.º 57.º, n.º 1 da LGT o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, sob pena de se presumir o respectivo indeferimento para efeitos de *impugnabilidade* – v. n.º 5 do mesmo art.º 57.º. Sendo que, ainda se diga, e na sequência do que vimos, não tendo sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário mantém-se o dever de decisão por parte da Requerida – v. art.º 56.º, n.º 2, al. b) da LGT.

A submissão do pedido de RO é de 31.05.2021.

Estavam decorridos, assim, quatro meses aquando da interposição do PPA, a 04.11.2021.

E não havia sido proferida decisão no procedimento de RO (v. probatório).

À data da propositura da acção arbitral estava incumprido o prazo de quatro meses para decisão, *cf.* art.º 57.º, n.º 1 da LGT. Presumindo-se, conseqüentemente, o seu indeferimento, *cf.* n.º 5 do mesmo dispositivo.

Havia acto tácito de indeferimento.

Estava assim aberta a via contenciosa – arbitral.

E o Requerente estava, assim, em tempo, a dar entrada ao seu PPA – *i.e.*, a fazê-lo tempestivamente, no prazo de 90 dias, *cf.* art.º 10.º, n.º 1, al. a) do RJAT (conjugadamente com o art.º 102.º, n.º 1, al. d) do CPPT, como vimos).

Pelo que há que concluir que improcede a excepção dilatória da caducidade do direito de acção, suscitada pela Requerida.

Da competência material do Tribunal Arbitral

Mas ainda se questione – porque matéria de conhecimento oficioso, como se verá. Tendo a Requerida vindo a proferir acto expresso de indeferimento do pedido de RO, acto expresso de segundo grau, portanto, e tendo a mesma, nesse acto, rejeitado liminarmente o pedido, sem

conhecer do mérito (por considerar o pedido intempestivo), na parte respeitante aos actos de RF de Maio de 2017, carecerá este Tribunal Arbitral de competência material para conhecer do acto de segundo grau nessa parte (e, assim, dos respectivos actos de primeiro grau)?

Como se sabe, a competência dos Tribunais Arbitrais para conhecer de actos de segundo e de terceiro grau não é questionada (e *v.*, entre o mais, art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT em conjugação com o art.º 132.º do CPPT), assente que é, em qualquer caso, que o verdadeiro objecto da acção arbitral é o acto de primeiro grau.

E, também assim sendo, os actos de segundo e terceiro grau serão arbitráveis sim, mas apenas na medida em que apreciem da legalidade do acto de primeiro grau. Pelo menos assim sendo de entender até à mais recente Jurisprudência do nosso STA que versa sobre a matéria em sede de impugnação judicial de actos de liquidação (e a que em breve nota ainda nos referiremos adiante).

Ora, a Requerida decidiu sobre o pedido de RO. E ao decidir não conheceu do mérito quanto a parte dos actos de RF que o Requerente ora vem colocar em crise.

Quanto a esses actos (RF de Maio de 2017), poder-se-ia dizer, não se abriu, assim, a via contenciosa - arbitral ao SP. O acto de segundo grau cujo indeferimento abriria o caminho da arbitrabilidade dos actos de primeiro grau não conheceu, afinal, da legalidade destes. E não tendo assim o Tribunal competência para dele conhecer, arbitrável também não chegará a ser o subjacente acto de primeiro grau.

A competência do Tribunal é de conhecimento oficioso e, por isso, da mesma caberia conhecer, neste contexto – *v.* art.º 16.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT e art.º 13.º do CPTA.

Em que ficamos então quanto à verificação ou não de competência material deste Tribunal Arbitral para conhecer dos actos de RF de Maio de 2017, cuja legalidade a Requerida AT não

apreciou - no acto expresso de indeferimento da RO? O acto de segundo grau (o acto expresso) não conheceu da legalidade dos actos de RF (de Maio de 2017).

Tem o Tribunal competência material para conhecer daqueles actos de RF?

Tem.

Como decorre do disposto no art.º 5.º, n.º 1 do ETAF, que determina: “A competência dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente.”

A competência do Tribunal Arbitral fixou-se com a interposição da acção arbitral.

E efectivamente no momento em que o Requerente propõe a acção o Tribunal Arbitral é competente: havia um acto tácito de indeferimento da RO.

Presume-se, quanto aos actos tácitos, que apreciam da legalidade do acto subjacente de 1.º grau, “presume-se que a administração tributária não reconheceu nesse ato as ilegalidades que lhe foram imputadas.”¹⁴

Assim sendo, e pelo que também já se viu, o Tribunal é, por aqui, materialmente competente para conhecer do objecto do PPA na sua totalidade (RF de Maio incluídas, pois).

*

Abra-se agora um breve parêntesis para referir ainda que, como antecipado *supra*, o nosso STA tem vindo, mais recentemente, pronunciar-se no sentido de a competência material dos Tribunais perante os quais venha a ser interposta acção de impugnação de actos de liquidação se não dever considerar coartada quando – se for esse o caso – o impugnante recorra à via contenciosa fazendo uso do prazo para o efeito despoletado pela notificação de decisão em sede de procedimento administrativo e, nessa decisão, a Autoridade Tributária não tenha chegado a conhecer do mérito. Não tenha chegado, pois, a apreciar e decidir da legalidade do acto. Mantendo-o na Ordem Jurídica, decidindo, mas por razões que não de fundo¹⁵.

¹⁴ V. Jorge Lopes de Sousa, in “Guia a Arbitragem Tributária”, Almedina, 2.ª Edição, 2017, p. 112

¹⁵ Podem ver-se os Acórdãos do STA de 18/11/2020, proc. 0608/13 e de 13/01/2021, proc. 0129/18

Independentemente da concatenação que se exigirá fazer deste essencialmente novo sentido interpretativo com, por sua vez, as normas que regem a competência material em sede de RJAT, e uma vez que por tudo o já percorrido acima a questão não chega a ter que ser resolvida, nos presentes autos, por aqui - pois que, como visto, a competência material deste Tribunal Arbitral foi *adquirida* aquando da propositura da acção arbitral, tendo por sustentação a formação (por presunção legal) de indeferimento tácito (tudo *cf. supra*) - não nos iremos ocupar de que conclusões se poderão ou não extrair da referida Jurisprudência para a sede Arbitral Tributária.¹⁶

Fechado o parêntesis.

*

Sem prejuízo do que antecede (mais acima), por fim, refira-se ainda, e pela especificidade que neste contexto o procedimento de RO reveste.

Sendo o PPA interposto tendo por base (melhor, por *dies a quo*) o acto de indeferimento tácito, como bem se compreenderá – e tendo em consideração a já referida (de)limitação em sede de competência material dos Tribunais Arbitrais no que a actos de segundo e terceiro grau respeita, bem como, por outro lado, a particular especificidade do procedimento de RO em especial na sua vertente de meio complementar dos meios impugnatórios contenciosos –, mais sendo a competência material dos Tribunais matéria de Ordem Pública, não poderá o Tribunal Arbitral deixar de apreciar (na presente situação o SP acede à via Arbitral com base em acto de indeferimento tácito de RO, interposto para além do prazo de dois anos constante da primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT) quanto à reunião, ou não, dos pressupostos de interposição do pedido de RO.¹⁷ Sob pena de aos contribuintes ser dado o poder de, interpondo um pedido de RO – independentemente de se verificarem ou não os pressupostos para o efeito (afinal, os pressupostos para que a AT pudesse conhecer do mérito) – virem livremente discutir, no caso na via Arbitral, os subjacentes actos de primeiro grau. Mesmo que já estabilizados na Ordem Jurídica por já não haver então, sendo esse o caso, dever de decisão da Administração Tributária.

¹⁶ Não obstante, reconheça-se, a relevância do tema.

¹⁷ Essencialmente no mesmo sentido podem ver-se Jorge Lopes de Sousa, *op cit.*, e Carla Castelo Trindade, “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado”, Almedina, 2016

Vejamos então, no caso.

Os pressupostos que necessariamente haviam de estar reunidos para interposição do pedido de RO eram os constantes do n.º 1, segunda parte, do art.º 78.º, com que o SP sustentou a dita interposição. Quanto ao primeiro – o da tempestividade, quatro anos – vimo-lo já, estava verificado. Quanto por sua vez ao segundo, “com fundamento em erro dos serviços”, também assim terá que entender-se. Com efeito, e como tem vindo a decidir desde logo o nosso STA especificamente a respeito do requisito nesta sede, *«[e]mbora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro»*.¹⁸

No caso, o Requerente vinha invocar ilegalidade com fundamento em erro de direito por violação do DUE, como nos presentes autos também (v. al. j), factos provados). Tudo ponderado, não deixará de ser de considerar enquadrável, então, assim, legitimamente, o invocado erro, no erro constante da segunda parte do art.º 78.º, n.º 1 enquanto pressuposto de admissibilidade do pedido de RO. E, assim, de considerar preenchido também este requisito, logo os dois de cuja reunião dependia a Requerida AT poder conhecer do mérito do pedido (de RO).

Como, aliás, a Requerida no acto expresso de indeferimento aceitou dever fazer quanto às RF de Setembro (v. al. o), factos provados).

Em conclusão, nesta parte (questões prévias):

O Tribunal Arbitral é materialmente competente, a competência fixou-se no momento da propositura da acção.

O pedido de RO submetido pelo Requerente - ao abrigo, como aí invocado, do disposto no n.º 1, segunda parte, do art.º 78.º da LGT - revestia condições para a Requerida dele apreciar conhecendo do mérito. Entre o mais que se viu, era tempestivo.

¹⁸ V. Acórdão do STA de 04.05.2016, proc. 0407/2015, e demais Jurisprudência do STA aí referida.

O PPA é, também consequentemente e como visto, tempestivo, apresentado dentro do prazo legal de 90 dias - *cf.* als. j) e l) dos factos provados, *supra*, e ao abrigo do art.º 10.º, n.º 1 al. a), primeira parte, do RJAT (e *v.* art.º 102.º n.º 1 al. d) do CPPT).

Cumpre apreciar e decidir.

3.2. Questões a decidir

As questões a decidir nos presentes autos são essencialmente de Direito, reconduzindo-se à fundamental questão seguinte:

É o regime jurídico-tributário nacional em matéria de tributação de OICs violador da liberdade fundamental de circulação de capitais conforme consagrada no TFUE e, assim, violador do Direito da União Europeia?

Colocado de outro modo, encontram-se os actos em crise, de liquidação de IRC no ano de 2017 sobre dividendos auferidos por OIC constituído ao abrigo de legislação de outro EM que não Portugal - por RF à taxa liberatória de 25% *cf.* art.s 94.º, n.ºs 3, al. b) e 5, e 87.º, n.º 4 do CIRC - feridos de ilegalidade por vício de violação de lei em decorrência do que vem imediatamente de se questionar?

Recapitulando muito brevemente.

O Requerente entende que, ao não lhe poder ser aplicável o art.º 22.º do EBF e a isenção daí constante por simplesmente ser constituído ao abrigo de uma legislação que não a nacional, enquanto que, diferentemente, aos OIC Residentes a isenção em questão é aplicável muito embora se tratando de entidades equiparáveis que actuam ao abrigo da Directiva OICVM (refere a Directiva 2011/61/EU), deixa de poder beneficiar de um regime que é mais vantajoso e está assim a ser alvo de um tratamento discriminatório violador da liberdade de circulação de capitais consagrada no Art.º 63.º do TFUE. Refere também a liberdade de estabelecimento consagrada no Art.º 56.º do TFUE.

A Requerida, por seu lado, é do entendimento de que para efeitos de avaliar da compatibilidade do regime jurídico em questão com o Direito Comunitário não será suficiente considerar isoladamente o art.º 22.º do EBF, pois que outras normas integram também o regime de tributação em questão onerando os dividendos distribuídos a OICs Residentes embora sob outras modalidades, a saber em sede de IS e TAs. E que os dividendos auferidos por estes poderão até resultar mais onerosamente tributados que os dividendos auferidos em Portugal pelo Requerente. Apela ao constante do Art.º 65.º do TFUE e considera não poder entender-se estarmos perante situações objectivamente comparáveis.

Sobre a matéria veio o TJUE pronunciar-se especificamente, e muito recentemente. A saber, por Acórdão de 17.03.2022, Proc. C-545/19, Caso AllianzGI-Fonds AEVN¹⁹, que teve origem no Processo Arbitral n.º 93/2019-T deste CAAD, e por relação com cujo processo de Reenvio Prejudicial este Tribunal Arbitral determinara notificar as Partes para se pronunciarem sobre uma eventual suspensão da instância para que se aguardasse a decisão do Alto Tribunal.²⁰

Vejamos, antes de mais e de avançarmos, o quadro legal mais pertinente ao caso.

No **EBF**,

Estabelece o art.º 22.º, conforme redacção aplicável, e introduzida pelo DL n.º 7/2015 já referido *supra*²¹, assim²²:

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.

¹⁹ Doravante também “o Acórdão”.

²⁰ *V. supra*, Relatório.

²¹ De 13 de Janeiro e aplicável aos rendimentos auferidos a partir de 01.07.2015.

²² Quaisquer sublinhados e/ou negritos ao longo da Decisão serão nossos, salvo se indicado em contrário.

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.º1.

4 - Os prejuízos fiscais apurados nos termos do disposto nos números anteriores são deduzidos aos lucros tributáveis nos termos do disposto nos n.º 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, noutro 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.

No **CIRC**,

Artigo 2.º - Sujeitos passivos

1- São sujeitos passivos de IRC:

(...) c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

(...)

Artigo 4.º - Extensão da obrigação de imposto

(...)

2 – As pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.

3 – Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português (...)

c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:

(...) 3) Outros rendimentos de aplicação de capitais;

Artigo 87.º - Taxas

(...)

4 — Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%, excepto relativamente aos seguintes rendimentos: (...)

Artigo 94.º - Retenção na fonte

1 — O IRC é objecto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português: (...)

c) Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando (...);

(...)

2 — *Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 4.º, exceptuados (...).*

3 — *As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, excepto nos seguintes casos em que têm carácter definitivo: (...)*

b) *Quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis. (...)*

4 - *As retenções na fonte de IRC são efetuadas à taxa de 25 %, aplicando-se aos rendimentos referidos na alínea d) do n.º 1 a taxa de 21,5 %.*

5 — *Exceptuam-se do disposto no número anterior as retenções que, nos termos do n.º 3, tenham carácter definitivo, em que são aplicáveis as correspondentes taxas previstas no artigo 87.º*

6 — *A obrigação de efectuar 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 e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar.*

No **TFUE**,

Parte II - Não discriminação e cidadania da União

ARTIGO 18.º

No âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. / (...)

Parte III - As políticas e acções internas da União

Título IV - A livre circulação de pessoas, de serviços e de capitais

Capítulo 4 - Os capitais e os pagamentos

Artigo 63.º

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. / (...)

Artigo 65.º

1 – O disposto no artigo 63.º não prejudica o direito dos 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;

(...)

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. / (...)

*

No nosso caso, temos que o Requerente é um OIC constituído ao abrigo da lei da Bélgica e melhor descrito no probatório (v. *supra*, al.s a), b) e c)), considerado Residente na Bélgica para efeitos da CDT PT-Bélgica, EM da UE, sem estabelecimento estável em Portugal. E auferiu rendimentos - dividendos - de fonte portuguesa, no ano de 2017. Sobre os quais foi feita RF à taxa liberatória de 25%.

Sendo constituído ao abrigo da lei da Bélgica, não *cab*e na previsão do art.º 22.º, n.º 1 do EBF, que delimita o campo de aplicação subjectiva do artigo e, assim, de aplicação da isenção.²³

²³ V. redacção *supra*.

Tendo já solicitado o reembolso da diferença entre a taxa a que foram efectuadas (25%) e a taxa aplicável *cf.* CDT PT-Bélgica (15%) vem, nos autos, peticionar a anulação das RF no montante correspondente ao remanescente, a saber, € 93.080,01.

Mais uma vez, vejamos. Em sede de DUE.

Tratando-se de distribuição de dividendos estamos, no caso, sempre se diga, em matéria enquadrável no conceito Comunitário de “movimentos de capitais” – *cf.* nomenclatura anexa à Directiva 88/361/CEE.²⁴

O TJUE, dizíamos, veio decidir naqueles já referidos autos de Reenvio Prejudicial, em que lhe foram colocadas as questões prejudiciais²⁵ reportadas, assim, ao nosso Ordenamento Jurídico e à matéria de tributação de dividendos, distribuídos a OICs, enquadrável na isenção consagrada no art.º 22.º do EBF.

Resumi o Alto Tribunal as ditas questões assim:

“29 - Com as suas cinco questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 56.º e 63.º do TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem 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. Esse órgão jurisdicional interroga-se, por um lado, sobre a questão de saber se esse tratamento fiscal diferente em função do local de residência da instituição beneficiária pode ser justificado pelo facto de os OIC residentes estarem sujeitos a outra técnica de tributação e, por outro, se a apreciação da comparabilidade das situações dos OIC residentes e dos OIC não residentes para efeitos de determinar se existe uma diferença objetiva entre estes,

²⁴ Nomenclatura que conserva o seu valor indicativo e que está disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31988L0361&from=PT>

²⁵ (que constam da Decisão de Reenvio – *v.* nota 7 *supra* – e que transcreveu no Par. 20 do Acórdão)

de molde a justificar a diferença de tratamento instituída pela legislação desse Estado-Membro, deve ser efetuada apenas ao nível do veículo de investimento ou deve igualmente ter em conta a situação dos detentores de participações sociais.”

E, após desenvolver o seu caminho decisório, conclui por sua vez assim:

“(…) 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.”²⁶

Para assim concluir, e resumidamente, o Alto Tribunal começa por, após fazer o devido enquadramento da questão à luz da liberdade de circulação de capitais - assim, do Art.º 63.º do TFUE²⁷-, referir que é facto assente que no caso a isenção fiscal é concedida aos OICs constituídos e que operam de acordo com a legislação portuguesa e, diferentemente, os dividendos pagos a OIC estabelecidos noutra Estado-Membro não podem beneficiar dessa isenção. E que, ao assim proceder - 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 portuguesa procede a um tratamento desfavorável dos dividendos pagos aos OIC não residentes.²⁸

Tratamento desfavorável esse, identificado, que “pode dissuadir, por um lado, os OIC não residentes de investirem em sociedades estabelecidas em Portugal e, por outro, os investidores residentes em Portugal de adquirirem participações sociais em OIC e constitui, por

²⁶ Par. 85

²⁷ Assim afastando, para efeitos da apreciação em questão e em sintonia também com a sua Jurisprudência assente, quer o Art.º 18.º, quer o Art.º 56.º do Tratado.

²⁸ *Cfr.* Par.s 37 e 38

consequente, uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE”.²⁹

Como se sabe, e como o Alto Tribunal ali também passa a desenvolver - não obstante o disposto naquele Art.º 63.º - ainda assim é reconhecido o direito dos EM de aplicarem as disposições pertinentes dos seus Ordenamentos Jurídico-Tributários que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação quanto ao local da sua residência ou ao local onde o seu capital é investido.

Porém, como também se refere no Acórdão, tal derrogação ao princípio fundamental da liberdade de circulação de capitais é, por sua vez, limitada - *cfr.* Art.º 65.º do TFUE, n.º 1 *versus* n.º 3. Em suma, e por nossas palavras, as diferenças de tratamento admitidas - apesar do Art.º 63.º - pelo Art.º 65.º, n.º 1, deixam de o ser se enquadráveis no n.º 3 do mesmo Art.º 65.º.³⁰

Ora, conforme Jurisprudência sedimentada do TJUE na interpretação destes últimos normativos, o tratamento diferenciado será admissível neste contexto (e, assim, a legislação fiscal de um EM considerada compatível com o DUE) quando diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou quando se justifique por razões imperiosas de interesse geral. Sendo que, após apreciação, conclui o TJUE no Acórdão que nenhuma destas duas se verifica no caso.

Neste seu percurso decisório, e para concluir como acaba de se referir, o Alto Tribunal não deixou de ter em consideração (i) quer o facto de os OICs Residentes serem alvo de uma diferente modalidade de tributação/de técnicas de tributação diferentes (a saber, em IS e em TAs), (ii) quer o facto de o regime tributário em questão ter sido concebido numa lógica de tributação à saída e o de, assim, os dividendos serem tributados na esfera dos Participantes.

²⁹ *Cfr.* Par. 39

³⁰ *V. supra*

Notando, entre o mais, que a legislação nacional (sob reserva de verificação pelo OJR³¹) prevê uma tributação sistemática dos dividendos de fonte nacional que apenas onera os OIC não residentes, e assumindo o critério de distinção na legislação nacional ser unicamente o do local da residência, conclui verificar-se um tratamento discriminatório para o qual não foi apresentada justificação (que permitiria, afinal, enquadrar a situação no Art.º 65.º, n.º1).

*

Vejamus por fim.

Como no início ficou percorrido, o Requerente, OIC constituído ao abrigo da lei da Bélgica, coloca em crise a liquidação em IRC por RF com o fundamento único de - ao a isenção consagrada no art.º 22.º do EBF, n.ºs 1, 3 e 10, não ter sido aplicada à sua situação na distribuição dividendos de fonte portuguesa - se ter incorrido em violação do DUE.

Defende, assim, a ilegalidade da liquidação em IRC ao terem sidas retidas na fonte as quantias *supra* em aplicação do disposto nos dispositivos do CIRC que acima também percorremos. E vem, nestes termos, peticionar a respectiva anulação.

Aqui chegados.

É questão fundamental a apreciar nos autos, para então se decidir quanto à peticionada anulação, vimo-lo, a da conformidade (ou não) do regime jurídico português de tributação de dividendos distribuídos a OICs com o DUE.

Com as normas que, no Direito Primário da UE, consagram as liberdades fundamentais. Em concreto com a liberdade de circulação de capitais, quando em causa estão rendimentos, sob a forma de dividendos, obtidos por OICs constituídos ao abrigo da lei de outro EM e a actuar em conformidade também com essa lei. No confronto com o regime aplicável aos OICs Residentes e enquadráveis na previsão do art.º 22.º, n.º 1 do EBF.

³¹ Órgão Jurisdicional de Reenvio

Tendo em vista a aplicação efectiva e a interpretação uniforme do DUE, foi feito, com origem em processo arbitral com factualidade subjacente substancialmente idêntica à dos presentes autos, Reenvio Prejudicial na matéria, como visto.³²

O TJUE veio, referimos já, declarar que:

“O artigo 63.º [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 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.”

Pois bem.

Tendo em conta a pronúncia do TJUE no Acórdão;

Tendo em conta que esta Jurisprudência não pode deixar de ser tida em consideração, impondo-se ao Julgador - também ao Julgador em questões futuras materialmente idênticas - decidir em sentido compatível,³³

Tendo presente o consagrado no art.º 8.º, n.º 4 da CRP³⁴, a preeminência aplicativa do DUE daí decorrente e, ainda, os valores fundamentais da Certeza e Segurança Jurídicas;

Haverá que decidir em conformidade com a pronúncia do Alto TJUE.

³² No âmbito do Proc. 93/2019-T deste CAAD.

³³ Ressalvadas, entendemos, eventuais situações onde o disposto no art.º 8.º, n.º 4, *in fine*, da CRP de forma clara se revele de convocar.

³⁴ Que determina: “As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições (...) são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo Direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito Democrático.”

Assim, e retornando mais concretamente ao caso, em que o Requerente é OIC NR, constituído ao abrigo da lei do Reino da Bélgica, tendo ficado sujeito – na distribuição de dividendos de fonte portuguesa de que beneficiou em 2017 – a tributação em IRC por RF à taxa liberatória de 25%, nos termos conjugados dos art.ºs 4.º, 94.º e 87.º do CIRC (*cf. supra*), não tendo sido aplicado o regime de isenção constante do art.º 22.º do EBF,

Em aplicação, como devido, da referida Jurisprudência que vem de se percorrer, e tendo em conta o mais que vimos de referir,

À questão a decidir haverá que responder que sim, é ilegal a liquidação ao tributar na fonte (a título definitivo) os dividendos distribuídos ao Requerente em aplicação de uma legislação violadora da liberdade de circulação de capitais. Houve erro de direito, vício de violação de lei decorrente de incompatibilidade com o DUE. Tudo como *supra*.

A pretendida anulação das RF (e do acto de segundo grau confirmativo) deve, pois, proceder.

*

4. Reembolso de quantias pagas e juros indemnizatórios

O SP requer a devolução dos montantes que suportou (dos montantes efectivamente suportados, portanto).

Tendo a seu tempo solicitado junto das autoridades portuguesas o reembolso dos montantes retidos correspondentes à diferença entre a taxa de 25%, aplicada aquando da distribuição, e a taxa de 15%, decorrente da aplicação da CDT PT-Bélgica, vem agora peticionar a devolução da quantia remanescente, de € 93.080,01.³⁵

³⁵ *V. supra*, factos provados.

Há que decidir, como vimos de concluir, pela anulação das liquidações por RF por vício de violação de lei. Cabe, conseqüentemente, condenar a Requerida na devolução das quantias indevidamente suportadas pelo Requerente e entregues nos cofres do Estado. No valor, vimos-lo, de € 93.080,01. *Cfr.*, entre o mais, art.º 24.º, n.º1, al. b) do RJAT.

Peticiona ainda o Requerente o pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre a quantia cuja devolução requer.

Vejamos se lhe assiste razão.

É de entender, como vimos, ter havido erro, de direito, do qual resultou pagamento de quantia indevida. Erro de considerar imputável aos Serviços, como também na linha da Jurisprudência do nosso STA em matéria de condenação em juros indemnizatórios quando de erro de direito em conexão com DUE se trate³⁶, e que é afinal, também ela, reflexo do sedimentado pelo TJUE na sua Jurisprudência a respeito do tema.

Sucedê, não obstante, que no caso se nos depara, também aqui, uma especificidade, em conexão - mais uma vez - com o procedimento de RO. Que havia sido interposto pelo SP, recorde-se, para além do prazo de dois anos, ao abrigo pois da segunda parte do art.º 78.º, n.º 1 da LGT.

Sendo Jurisprudência assente do TJUE a violação do DUE dar lugar não só à devolução das quantias pagas indevidamente mas também ao pagamento de juros indemnizatórios, é também assente que este pagamento se deverá fazer nos termos previstos por cada EM, no respeito pelo princípio da equivalência e da efectividade.³⁷

Nos termos do art.º 43.º, n.ºs 1 e 3, al. c) - convocável no nosso caso - tendo havido revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte serão devidos juros indemnizatórios “Quando a revisão oficiosa (...) se efectuar mais de um ano após o pedido deste (...)”.

³⁶ (entre muitos outros, pode ver-se o Ac. do STA de 14.10.2020, proc. 01273/08)

³⁷ *V.*, entre outros, Ac. do TJUE Caso Littlewoods Retail Ltd., de 19.07.2012, Proc. C-591/10.

Não sendo o pedido de RO - quando apresentado, como no nosso caso, para além do prazo de dois anos da primeira parte do n.º 1 do art.º 78.º - equiparável, para estes efeitos, a uma RG, os ditos juros serão (ou não) devidos *cf.* al. c) do art.º 43.º, n.º 3 (*v. supra*).

No nosso caso, houve pedido de RO já decorrido o prazo de dois anos do n.º 1 do art.º 78.º da LGT; no prazo constante pois da segunda parte do mesmo n.º 1. A contabilização de juros só poderia, assim, ter lugar após decorrido um ano sem que a AT decidisse a revisão. Assim, não desde operada a presunção de indeferimento (4 meses, vimos *supra*) mas tão só desde decorrido um ano (*cf.* art.º 43.º, n.º 3, al. c)) do pedido. Conforme também Jurisprudência consolidada e Uniformizada do STA: *v.*, entre outros, Ac. do Pleno, de Uniformização de Jurisprudência, de 04.03.2020, proc. 08/19, e Ac. do Pleno de 27.02.2019, proc. 022/18.

Acresce, ainda, que no caso dos autos – *cf.* probatório – a Requerida proferiu decisão no procedimento de RO. Dentro daquele prazo de um ano.

Consequentemente, e em face do que acabámos de percorrer, não chegou a formar-se qualquer direito a juros indemnizatórios.

E nem se diga que - por a decisão da Requerida, tomada no prazo legal para o efeito ali reflectido (um ano), vir depois (agora) a ser declarada ilegal - passaria a caber condená-la no pagamento de juros (que se contariam, admita-se por mera hipótese, a partir do decurso do dito prazo de um ano). Com efeito, se por um lado o legislador levou em linha de conta, como há-de entender-se, o contribuinte ter sido ele próprio menos diligente ao ter deixado decorrer os prazos *normais* de que dispunha para reagir³⁸, e assim determinou o *dies a quo* no cômputo destes juros - não desde a verificação do evento danoso (pagamento de quantia indevida) mas sim - desde o (eventual) decurso do prazo sem decisão por parte da AT, *penalizando*, por aqui, a falta de diligência da mesma (e também assim se compreendendo, numa necessária ponderação de interesses vários, a atribuição – neste contexto – do direito a juros indemnizatórios), iria ao arrepio do visado pelo legislador vir depois condenar em juros a Requerida quando – usando de celeridade e diligência – veio decidir dentro do prazo. Fazê-lo seria, ademais, desincentivar a pretendida actuação em tempo por parte da AT e, ainda,

³⁸ (administrativa e contenciosamente)

premiar o contribuinte com juros indemnizatórios nas tais situações em que foi vontade do legislador não lhe conceder o mesmo nível de *protecção* ressarcitória que lhe concederia caso tivesse feito uso dos meios de desencadeamento mais expedito de que dispunha.

Não procede, pois, o pedido do Requerente nesta parte. Como se decidirá.

5. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- Anular as liquidações de IRC por retenção na fonte liberatória melhor identificadas nos autos e, consequencialmente, anular o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- Condenar a Requerida no reembolso da quantia indevidamente paga e efectivamente suportada, de € 93.080,01;
- Absolver a Requerida do pedido de juros indemnizatórios.

6. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € **93.080,01**.

7. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, a cargo da Requerida.

Lisboa, 22 de Julho de 2022

Os Árbitros,

Nuno Cunha Rodrigues (presidente)

Sofia Ricardo Borges (relatora)

José Nunes Barata