

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 999/2023-T**

**Tema: IRC de 2020. OIC residente no Luxemburgo. Retenção na fonte de IRC.  
Artigo 63º do TFUE vs. artigo 22º nº 1 e 10 do EBF.**

### Sumário

- I. O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo (OIC) não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.
- II. É ilegal, por incompatibilidade com o artigo 63.º do TFUE, o artigo 22.º, n.º 1 e 10, do EBF, na parte em que limita o regime nele previsto a sociedades constituídas segundo a legislação nacional, excluindo das sociedades constituídas segundo legislações de países terceiros.
- III. A ilegalidade da retenção na fonte, quando não é baseada em informações erradas do contribuinte, não lhe é imputável, mas sim "aos serviços", devendo entender-se que se integra neste conceito a entidade que procede à retenção na fonte, na qualidade de substituto tributário, que assume perante quem suporta o encargo do imposto o papel da Administração Tributária na liquidação e cobrança do imposto.
- IV. Segundo jurisprudência uniformizada do STA, em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa, o erro passa a ser imputável à Administração Fiscal depois de operar o indeferimento do procedimento, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo.

Os árbitros Fernando Araújo (árbitro-presidente), Manuel Faustino e Ana Teixeira de Sousa (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral Colectivo (TAC) acordam o seguinte:

#### 1. Relatório

**A...**, Organismo de Investimento Coletivo constituído de acordo com o direito luxemburguês, com o número de contribuinte português ..., com sede em..., ..., ..., Luxemburgo, (doravante designado de "**Requerente**"), vem, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º do RJAT, deduzir pedido de pronúncia arbitral para apreciação da legalidade dos actos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") incidentes sobre o pagamento de

1.

dividendos relativos aos anos de 2021 e 2022, bem como da formação da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa previamente apresentada para o efeito.

Estão em causa os seguintes actos de retenções na fonte em sede de IRC dos anos de 2020 e 2021:

Ano da Retenção	Valor Bruto do Dividendo	Data de Pagamento	Taxa de Retenção na Fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2021	142 500,00	26.04.2021	25%	...	35 625,00
2021	47 500,00	26.04.2021	25%	...	11 875,00
2021	74 100,00	26.04.2021	25%	...	18 525,00
2022	142 500,00	28.04.2022	25%	...	35 625,00
2022	47 500,00	28.04.2022	25%	...	11 875,00
2022	74 100,00	28.04.2022	25%	...	18 525,00
<b>TOTAL</b>					<b>132 050,00</b>

que incidiram sobre os dividendos auferidos em território nacional, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação daquela decisão e dos actos tributários que dela foram objeto.

Refira-se que, no pedido inicial, apresentado pelo Requerente em 18-12-2023, o mesmo pedia a anulação do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente, dado a Autoridade Tributária não ter dado resposta a essa reclamação graciosa no prazo legalmente previsto..

Em 25-01-2024 o Requerente requereu a ampliação do objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, por forma a ser apreciada também a legalidade do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2023..., entretanto notificado ao Requerente (que foi junto como documento n.º 1), e que o Requerente entende impugnar com os mesmos fundamentos do acto tácito, tal como referido na p.i. dos presentes autos.

---

O Requerente pede ainda a restituição das importâncias que considera indevidamente retidas, acrescida de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 2023.12.20 e automaticamente notificado à AT nesta mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 2024-02-27.

A 12-04-2024 a Requerida apresentou a sua Resposta.

Em 17-04-2024 o Requerente foi notificado para dar resposta à questão prévia suscitada pela Requerida na sua Resposta, o que a Requerente fez em 03-05-2024.

Em 06-05-2024 foi dispensada a reunião do artigo 18º do RJAT.

O Requerente e a Requerida foram notificados para a apresentação de alegações, o que fez o primeiro em 20-05 e a segunda em 04-06.

O Tribunal determinou uma prorrogação do prazo para a prolação do acórdão por dois meses.

O Requeute defende em resumo que é incompatível com os artigos 63.º e 65.º do TFUE a disposição de direito nacional em causa nos presentes autos que prevê um tratamento fiscal diferenciado para os dividendos distribuídos por uma sociedade residente nesse mesmo Estado-membro em função da residência do Organismo de Investimento Coletivo (OIC) que os auferir, excluindo de tributação os dividendos pagos por uma sociedade residente nesse Estado-membro a um OIC residente, mas sujeitando a tributação os mesmos dividendos quando pagos a um OIC não residente.

A AT, notificada para contestar, apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral (PPA), com base, em suma, no seguinte:

- i. A AT levanta uma questão Prévia, alegando que, após consulta à base de dados da AT, pela Direção de Serviços de IRC, não foi possível confirmar todos elementos indicados no pedido, na medida em que *NÃO FORAM DECLARADOS RENDIMENTOS PAGOS OU COLOCADOS À DISPOSIÇÃO DO REQUERENTE NO PERÍODO DE ABRIL DE 2022 INDICADOS NO PEDIDO. OU SEJA, O B... COMPANY, NIF:..., NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, NÃO INDICOU NA DECLARAÇÃO MODELO 30 QUAISQUER RENDIMENTOS PAGOS AO REQUERENTE NO PERÍODO DE 04-2022.*
- ii. A AT entende que a guia de pagamento n.º... discriminada no §.7.º do PPA, existe mas, no sistema informático da AT, o requerente não consta como beneficiário efetivo de rendimentos relativos a dividendos nos montantes de €264.100,00, nem que tenha sido efetuada a correspondente retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%.
- iii. Pelo que, nesta parte, não valida a retenção na fonte de € 66.025,00 do período de Abril referenciada no PPA.
- iv. Acrescenta ainda que mesmo que o tribunal arbitral decida em sentido favorável ao Requerente, não deverá haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios conforme tem sido a posição doutrinal uniforme e constante do STA.
- v. Por impugnação a AT defende-se com base nos seguintes argumentos.
- vi. Começa por transcrever trecho da declaração de voto vencido, proferido, no âmbito do Processo 619/2023-T, que em suma conclui o seguinte:

***Em suma, e contrariamente ao que se decidiu na Decisão Arbitral, na minha opinião os documentos n.os 4 e 5 juntos pelo requerente permitiriam apenas formar as seguintes asserções fácticas:***

***a) Os pagamentos de dividendos creditados na conta bancária n.º ... do banco C..., AG tiveram por destinatário a entidade D..., BOSTON, identificada como titular da referida conta;***

***b) Os pagamentos dividendos creditados na conta de custódia de valores mobiliários n.º ... do banco B..., Plc tiveram por destinatário a entidade E..., identificada como titular da referida conta;***

*c) O fundo requerente vem indicado pelas entidades bancárias retentoras como sendo o beneficiário efetivo dos pagamentos documentados nos documentos n.os 4 e 5 junto com a p.i.*

*É de admitir que aquelas duas entidades, D... e E..., possam ter funcionado, no contexto de operações financeiras transnacionais, como meros intermediários do destinatário final do fluxo de pagamentos. Porém, uma tal conclusão é, perante a prova produzida nesta arbitragem, puramente especulativa e desprovida de qualquer suporte bastante, não passando de um mero processo de intenções.*

*A verdade é que não foi junto documento algum — e muito menos alegado — que demonstrasse a existência de um relacionamento comercial ou financeiro entre o fundo requerente e aquelas duas entidades ou que permitisse concluir que estas seriam meras depositárias ou fiduciárias dos valores mobiliários que, afinal, estariam na titularidade do requerente. Tão-pouco foi feita a demonstração de que os montantes colocados a pagamento nas contas tituladas por aquelas entidades tenham efetivamente chegado à esfera jurídica e patrimonial daquele que, aparentemente, seria o seu destinatário final e titular, o fundo requerente.*

- vii. A AT encontra-se subordinada ao princípio da legalidade, pelo que não poderia aplicar de forma direta e automática as decisões do TJUE proferidas sobre casos concretos que não relevam do direito nacional, para mais não estando em causa situações materialmente idênticas, e em que a aplicação correta do direito comunitário não se revela tão evidente (Acto Claro) que não deixe margem para qualquer dúvida razoável quanto ao modo como deve ser resolvida a questão suscitada.
- viii. O regime fiscal aplicável aos OIC constituídos ao abrigo da legislação nacional, embora consagre a isenção dos dividendos distribuídos por sociedades residentes, não afasta a tributação desses rendimentos por outras formas, seja por tributação autónoma, seja em imposto do selo, quando os mesmos rendimentos integram o valor líquido destes organismos, logo, não pode afirmar-se que, em substância, as situações em que se encontram aqueles OIC e os Fundos de Investimentos constituídos e estabelecidos noutros Estados-Membros que auferem dividendos com fonte em Portugal, sejam objetivamente comparáveis.

- 
- ix. Assim, não pode concluir-se que o regime fiscal dos OIC – que não se contém em exclusivo no n.º 3 do artigo 22.º do EBF – esteja em conformidade com as obrigações que decorrem do artigo 63.º do TFUE.
- x. Por conseguinte, a retenção na fonte efetuada sobre os dividendos pagos à Requerente respeita o disposto na legislação nacional e na convenção para evitar a dupla tributação, devendo ser mantida na ordem jurídica.
- xi. Acrescenta ainda que, admitindo-se a comparabilidade das situações dos OIC residentes e não residentes, entende-se, porém, seguindo a doutrina expendida no Acórdão proferido no proc. 1435/12 do STA de 9.07.2014, que o tratamento diferenciado entre residentes e não residentes não constitui em si mesmo qualquer discriminação proibida pelo n.º 1 do artigo 63.º do TFUE.
- xii. Para a Requerida, seguindo-se o entendimento expresso no Acórdão do STA, proc.19/10.3BELRS, de 07-05, “Para que se pudesse concluir, in casu, no sentido do carácter discriminatório do regime que sujeita a retenção na fonte as entidades financeiras não residentes, a recorrida teria que demonstrar que suportara uma tributação mais elevada no seu conjunto, o que não se verificou. Neste sentido, vide o Acórdão Gerritse, de 12 de Junho de 2003 (Processo C- 234/01).
- xiii. Sublinhar que estando perante matéria de direito, como entendido pela sentença proferida pelo Tribunal a quo, cabia à impugnante ter demonstrado a existência dos factos constitutivos dos direitos, prova a fazer por quem os invoca, tal como o que se encontra firmado no ordenamento fiscal português, no art.º 74.º da LGT e 342.º do Código Civil, subsidiariamente aplicável às relações jurídico-tributárias. Não o tendo feito, não é possível invocar de modo assertivo o carácter discriminatório da norma em discussão.”.
- xiv. No caso *sub judice*, em face da matéria de facto e dos documentos juntos aos autos entende-se que a Requerente não fez prova da discriminação proibida,
- xv. Assim sendo, considerando-se que, à luz do disposto no artigo 348.º do Código Civil, segundo o qual àquele que invocar direito estrangeiro compete fazer prova da sua existência e conteúdo, o Requerente não fez prova da discriminação proibida, pelo que só se pode defender a improcedência do pedido, por falta de prova da impossibilidade de neutralização da discriminação contestada.

- 
- xvi. Recorda a este propósito os Acórdãos do STA proferidos nos processos n.º 1192/13, de 21.05.20215, n.º 1435/12, de 9.07.2014, n.º 884/17, de 12.09.2018, e o já citado proc. 19/10.3BELRS, de 7.05.
- xvii. Entende que devem ser mantidas as retenções na fonte supra mencionadas, devendo-se concluir pela improcedência do PPA.
- xviii. Em face do exposto e inexistindo qualquer ilegalidade sobre os actos impugnados, conclui não haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

Foi notificado o Requerente para exercício do direito ao contraditório relativamente à questão prévia invocada pela AT na Resposta, que respondeu com base no seguinte:

- i. Relativamente à guia de pagamento n.º... discriminada no §. 7.º do PPA, a AT diz que existe mas, no sistema informático da AT o requerente não consta como beneficiário efetivo de rendimentos relativos a dividendos nos montantes de €264.100,00, nem que tenha sido efetuada a correspondente retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%.
- ii. O Requerente refere que o B... atesta, nos *tax vouchers* emitidos, que foram efetuados os pagamentos de dividendos incluídos no pedido de pronúncia arbitral relativos ao período de abril de 2022, sendo indicada a seguinte informação completa:
- (i) Número de conta de Cliente;
  - (ii) Conta de custódia;
  - (iii) Ações a que respeita o pagamento dos dividendos;
  - (iv) Código ISIN;
  - (v) Data de pagamento;
  - (vi) Valor bruto do dividendo;
  - (vii) Valor retido na fonte;
  - (viii) Identificação do beneficiário (nome e NIF, que correspondem à identificação do Requerente);
  - (ix) Número e data da guia de pagamento.

(cfr. três últimas páginas do documento n.º 3 junto à p.i.).

- iii. Em concreto, o B... atesta que o valor de imposto retido na fonte foi declarado à AT com a identificação do beneficiário do rendimento (A..., NIF:...), tendo sido entregue nos cofres da AT através da guia de pagamento número ..., de 20.05.2022 (cfr. excerto que consta das três últimas páginas do documento n.º 3 junto à p.i., que se copia abaixo):

The withholding tax amount was reported to the Portuguese Tax authorities under the following details:

Beneficiary name: A...

Portuguese NIF: .

Guia de Pagamento number: \_\_\_\_\_

Guia de Pagamento date: 20/05/2022

- iv. Informação que, de resto, resulta igualmente do documento emitido pelo D... GmbH, entidade responsável pela custódia dos títulos (cfr. documento n.º 2 junto à p.i.).
- v. O Requerente acrescenta que o longo trecho do voto de vencido no processo arbitral n.º 619/2023-T do qual resulta que “[é] certo que em todas essas notas de lançamento se identifica o requerente como o beneficiário efetivo dos pagamentos a que elas se referem, mas tais documentos não permitem estabelecer a conclusão de que os dividendos foram colocados a pagamento ao requerente, ou que foram por este percebidos” alude a uma decisão arbitral ainda não publicada, pelo que não é possível ao Requerente compreender qual a factualidade – nomeadamente os hipotéticos vícios da prova produzida – que poderá ter justificado, naquele caso concreto, um voto de vencido com tal teor.
- vi. O Requerente considera que, estando em causa a vinculação da AT à descoberta da verdade material, os procedimentos de comprovação dos valores e beneficiários dos rendimentos são habitualmente seguidos pela AT e nesta sede foram totalmente omitidos, devendo a AT atuar diligentemente, recorrendo a toda a informação à sua disposição para confirmar os elementos apresentados pelo Requerente, nomeadamente à Modelo 30.
- vii. E que, aliás, fez no presente caso já que da Informação da DSIRC que consta das páginas iniciais da Resposta resulta que apenas não terá sido possível à AT fazer a verificação dos factos alegados e comprovados por documento idóneo relativamente aos dividendos de abril de 2022 – de onde se retira, a contrario, que a AT terá conseguido validar no seu sistema informático toda a informação relevante relativa aos demais pagamentos de dividendos.

---

## 2. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## 3. Matéria de facto

### 3.1 – Factos provados

O Tribunal julgou provada a matéria de facto relevante para a decisão da causa, com base na análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e ao processo administrativo que não foram impugnados e bem assim na parte dos factos alegados pelas partes que não tendo sido impugnados (art. 74.º da Lei Geral Tributária (LGT)), também são corroborados pelos documentos juntos aos autos (arts. 76.º, n.º 1, da LGT e 362.º e seguintes do Código Civil (CC)) identificados em cada um dos factos.

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

1. O Requerente é, de acordo com o quadro regulatório e fiscal luxemburguês, uma entidade jurídica de direito luxemburguês, mais concretamente um Organismo de Investimento Coletivo (“**OIC**”), com residência fiscal no Luxemburgo, constituída sob a forma contratual e não societária.
2. O Requerente é um sujeito passivo de IRC não residente, para efeitos fiscais, em Portugal e sem qualquer estabelecimento estável no país (cfr. certificado de residência fiscal emitido pelas Autoridades Fiscais luxemburguesas, junto como documento n.º 1).

3. O Requerente detém investimentos financeiros em Portugal, consubstanciados na detenção de participações sociais em sociedades residentes, para efeitos fiscais, em Portugal.
4. Nos anos de 2021 e 2022 o Requerente era detentor de participações sociais na seguinte sociedade residente em Portugal:

F... S.A.
-----------

5. Nos referidos anos, o Requerente, na qualidade de acionista desta sociedade residente em Portugal, recebeu dividendos sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos.
6. Os dividendos recebidos no decorrer dos anos de anos de 2021 e 2022, foram sujeitos a tributação por retenção na fonte liberatória, à taxa de 25%, prevista no n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC (“CIRC”).
7. Nos anos em causa, o Requerente recebeu dividendos e suportou em Portugal IRC por retenção na fonte, no montante total a seguir discriminado:

Ano da Retenção	Valor Bruto do Dividendo	Data de Pagamento	Taxa de Retenção na Fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2021	142 500,00	26.04.2021	25%	...	35 625,00
2021	47 500,00	26.04.2021	25%	...	11 875,00
2021	74 100,00	26.04.2021	25%	...	18 525,00
2022	142 500,00	28.04.2022	25%	...	35 625,00
2022	47 500,00	28.04.2022	25%	...	11 875,00
2022	74 100,00	28.04.2022	25%	...	18 525,00
<b>TOTAL</b>					<b>132 050,00</b>

8. O quadro referido no ponto acima permite discriminar, relativamente aos anos em questão, (i) os montantes brutos dos dividendos recebidos, (ii) a data de pagamento dos referidos rendimentos, (iii) o número das guias de pagamento através das quais o imposto retido na fonte foi entregue junto dos cofres da AT em Portugal e (iv) o imposto suportado por retenção na fonte que constitui objeto da presente impugnação.

9. Do quadro mencionado no ponto acima, o Requerente suportou, em Portugal, nos anos de 2021 e 2022 a quantia total de imposto de **EUR 132 050,00**, a qual constitui objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.
10. Para prova do alegado nos pontos imediatamente anteriores, o Requerente veio juntar:
  - (1) Cópia dos documentos emitidos pelo *D... GmbH*, entidade responsável pela custódia dos títulos, correspondentes a tabelas discriminativas do número de ações (identificando o respetivo ISIN), valor dos dividendos, datas de pagamento e valores de imposto suportado em Portugal, e que comprovam ainda que o Requerente é o beneficiário dos rendimentos (cfr. documento n.º 2);
  - (2) Cópia das declarações (vouchers) emitidas pelo agente pagador em Portugal no período relevante (*B...* e pelo *C...*), atestando a data de distribuição dos dividendos, montante bruto dos dividendos distribuídos ao Requerente e imposto retido na fonte em Portugal (conforme declarado na respetiva Modelo 30), bem como o número das guias através das quais foi entregue o imposto retido junto dos cofres da Autoridade Tributária (cfr. documento n.º 3)
11. Em 17-05-2023, o Requerente apresentou, ao abrigo do artigo 132.º n.ºs 3 e 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 137.º do CIRC, reclamação graciosa para apreciação da legalidade dos referidos actos de retenção na fonte de IRC relativos aos anos de 2021 e 2022, na qual solicitou a anulação dos mesmos por vício de ilegalidade por violação direta do Direito da UE, bem como o reconhecimento do seu direito à restituição do imposto indevidamente suportado em Portugal – ( junto como documento n.º 4).
12. Em 18-12-2023 foi apresentado o PPA, na sequência do decurso do prazo legal para a decisão da reclamação graciosa sem que esta fosse notificada, presumindo o Requerente o indeferimento tácito da referida reclamação graciosa.
13. Em 21-01-2025 o Requerente requereu a ampliação do objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, por forma a ser apreciada também a legalidade do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2023..., entretanto notificado ao Requerente (que foi junto a este pedido de ampliação, como documento n.º 1

### **3.2 Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, que não estão impugnados.

Cumprе salientar que a questão em apreço, tal como decidida por recente jurisprudência do TJUE, é meramente de direito.

#### **4. A ampliação do pedido apresentada pelo Requerente**

No PPA apresentado pelo Requerente em 18-12-2023, o mesmo pedia a anulação do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente, dado a Autoridade Tributária não ter dado resposta a essa reclamação graciosa no prazo legalmente previsto.

Em 25-01-2024 o Requerente requereu a ampliação do objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, por forma a ser apreciada também a legalidade do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2023..., entretanto notificado ao Requerente (que foi junto como documento n.º 1), e que o Requerente entendeu impugnar com os mesmos fundamentos do acto tácito.

A Requerida foi notificada deste requerimento em 25-01-2024 não se tendo pronunciado sobre o mesmo, nem na Resposta enviada ao tribunal nem nas alegações apresentadas.

A regra do artigo 264.º do CPC, aplicável nos processos do CAD como lei subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 29.º do RJAT, coloca o acordo entre as partes como pressuposto geral da alteração do pedido e da causa de pedir. No entanto, e como exceção a essa regra, rege o n.º 2 do artigo 265.º do mesmo Código, segundo o qual "*O autor pode, em qualquer altura, reduzir o pedido e ampliá-lo até ao encerramento da discussão em 1.ª instância se a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido*".

Ora, vistos os factos, o pedido de ampliação do pedido por forma a contemplar o indeferimento expresso da reclamação graciosa integra-se, objetivamente no "desenvolvimento do pedido" originário e não carece do consentimento da parte (ou seja, não é necessário permitir-lhe o exercício do contraditório") uma vez que foi apresentado antes da "discussão em 1.ª instância", vulgo "julgamento" no RJAT, que até foi dispensado.

---

Pelo que o tribunal entende admitir a ampliação do pedido objecto desta PPA no sentido de que se deve apreciar também a legalidade do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º 3085202304012836, entretanto notificado à Requerente.

## **5. Questão prévia**

A AT expressa na parte inicial da Resposta que, após consulta à base de dados da AT, pela Direção de Serviços de IRC, não foi possível confirmar todos elementos indicados no pedido, na medida em que **NÃO FORAM DECLARADOS RENDIMENTOS PAGOS OU COLOCADOS À DISPOSIÇÃO DO REQUERENTE NO PERÍODO DE ABRIL DE 2022 INDICADOS NO PEDIDO. OU SEJA, O B... LIMITED COMPANY, NIF: ..., NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, NÃO INDICOU NA DECLARAÇÃO MODELO 30 QUAISQUER RENDIMENTOS PAGOS AO REQUERENTE NO PERÍODO DE 04-2022.**

Conclui a AT que a guia de pagamento n.º ... discriminada no §.7.º do PPA, existe mas, no sistema informático da AT, o requerente não consta como beneficiário efetivo de rendimentos relativos a dividendos nos montantes de €264.100,00, nem que tenha sido efetuada a correspondente retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%.

A AT, na sua decisão da reclamação graciosa datada de 22-12-2023, notificada ao Requerente em 03-01-2024, mantém o indeferimento do pedido com base nos argumentos de direito expendidos da Resposta.

Relativamente à questão prévia que tinha levantado supra identificada a AT reconhece que encontrou no sistema informático a Guia de retenção referente ao ano de 2022 com o nº ... (2022-04) mas que esta guia apresenta um valor muito superior ao reclamado e que da pesquisa efectuada não conseguiu qualquer resultado.

O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque (art. 74º, nº 1, da LGT).

A dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita (art, 414.º do CPC).

Sendo factos alegados pelo impugnante e constitutivos do seu direito, recaía sobre si o respetivo ónus da prova (art. 74.º, n.º 1, da LGT).

Os actos tributários de primeiro grau objeto de impugnação nesta arbitragem são actos de substituição tributária proferidos por instituições bancárias. São os bancos que, na qualidade de

agentes pagadores dos dividendos, procedem à retenção na fonte das quantias de imposto alegadamente devidas a título de IRC. Ora, os bancos não retêm rendimentos devidos a terceiros estranhos à relação bancária: retêm os rendimentos pagos imediatamente aos titulares diretos das contas bancárias abertas aos seus balcões.

No presente caso e para o ano de 2022 o banco, agente pagador, CITI, atesta os seguintes pagamentos para o período de Abril 2022:

- (i) Número de conta de Cliente;
  - (ii) Conta de custódia;
  - (iii) Ações a que respeita o pagamento dos dividendos (F...);
  - (iv) Código ISIN;
  - (v) Data de pagamento;
  - (vi) Valor bruto do dividendo;
  - (vii) Valor retido na fonte;
  - (viii) valor líquido do dividendo;
  - (ix) Identificação do beneficiário (nome e NIF, que correspondem à identificação do Requerente);
  - (ix) Número e data da guia de pagamento- ... com data de 20/05/2022.
- (cfr. três últimas páginas do documento n.º 3 junto à p.i.).

O banco custodiante, D... Gmbh emite um documento que atesta, para o mesmo período, Abril de 2022, exactamente os mesmos pagamentos e dados de informação.

Nenhuma desta documentação foi contestada pela Requerida ou de alguma forma alegada a sua falta de credibilidade ou até falsidade.

Perante as provas apresentadas pelo Requerente, nomeadamente o documento 2 e 3, referentes, respectivamente, a declarações emitidas pelo banco CITI, agente pagador e pelo D... Gmbh, entidade custodiante, o Tribunal ficou convencido, de forma objetiva, coerente e credível, que no exercício de 2022 o Requerente recebeu efectivamente dividendos de fonte portuguesa nos montantes de €264.100,00 os quais sofreram a correspondente retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25% e que o valor da retenção na fonte foi entregue ao Estado.

Improcede, pois, a questão prévia aduzida pela Requerida.

---

## 5.1 - Matéria de direito<sup>1</sup>

O Requerente é um fundo de investimento (Organismo de Investimento Colectivo) com sede no Grão-Ducado do Luxemburgo e por isso não foi constituído ao abrigo da lei portuguesa.

Em 2021 e 2022 o Requerente recebeu dividendos, pagos em Portugal por uma sociedade de direito português, relativamente aos quais foi efectuada retenção na fonte à taxa de 25%.

Em 2023-05-17, o Requerente deduziu reclamação graciosa contra os actos de retenção na fonte aqui impugnados a qual foi indeferida.

Estamos neste caso perante um processo de impugnação da retenção na fonte em sede de IRC aquando do pagamento de rendimentos de capitais (dividendos) efectuado por sociedade residente em Portugal a OIC constituídos noutras jurisdições fiscais, neste caso Luxemburgo, onde não são tributados.

A questão a decidir é saber se viola a liberdade de circulação de capitais, consagrada no artigo 63.º do TFUE, o facto de os dividendos distribuídos a organismos de investimento coletivo (OIC) não residentes (no caso, a um residente em país terceiro, Luxemburgo) por entidades com sede ou com estabelecimento estável em Portugal estarem aqui sujeitos a tributação por retenção na fonte, enquanto idêntico tipo de rendimentos, quando distribuído a fundos de investimento constituídos e operando de acordo com a legislação nacional estão isentos de tributação por força do disposto no nº 3 do art. 22 do EBF.

A Requerida, em resumo, indeferiu o pedido de anulação da retenção na fonte, reconhecendo que *“Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) pronunciou-se sobre tal exclusão, através do acórdão proferido no processo nº C — 545/19 de 17 de março de 2022, do qual resulta que «O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um 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.»*”, mas acrescenta que *“não cabe à AT invalidar ou desaplicar o direito nacional em consequência de decisões do TJUE, substituindo-se ao legislador para além daquilo que possa considerar-se uma interpretação razoável”*.

---

<sup>1</sup> Seguindo a decisão adoptada no Processo CAAD nº 997/2023-T, a que se adere, dada a similitude, com as necessárias alterações

O artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação vigente em 2021 e 2022 estabelece o seguinte:

*Artigo 22.º*

*Organismos de Investimento Coletivo*

- 1 – São tributados em IRC, nos termos previstos neste artigo, os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.*
- 2 – O lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC referidos no número anterior corresponde ao resultado líquido do exercício, apurado de acordo com as normas contabilísticas legalmente aplicáveis às entidades referidas no número anterior, sem prejuízo do disposto no número seguinte.*
- 3 – Para efeitos do apuramento do lucro tributável, não são considerados os rendimentos referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do Código do IRS, exceto quando tais rendimentos provenham de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, os gastos ligados àqueles rendimentos ou previstos no artigo 23.º-A do Código do IRC, bem como os rendimentos, incluindo os descontos, e gastos relativos a comissões de gestão e outras comissões que revertam para as entidades referidas no n.º 1.*
- 4 – Os prejuízos fiscais apurados nos termos do disposto nos números anteriores são deduzidos aos lucros tributáveis nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 52.º do Código do IRC.*
- 5 – Sobre a matéria coletável correspondente ao lucro tributável deduzido dos prejuízos fiscais, tal como apurado nos termos dos números anteriores, aplica -se a taxa geral prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC.*
- 6 – As entidades referidas no n.º 1 estão isentas de derrama municipal e derrama estadual.*
- 7 – Às fusões, cisões ou subscrições em espécie entre as entidades referidas no n.º 1, incluindo as que não sejam dotadas de personalidade jurídica, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 73.º, 74.º, 76.º e 78.º do Código do IRC, sendo aplicável às subscrições em espécie o regime das entradas de ativos previsto no n.º 3 do artigo 73.º do referido Código.*
- 8 – As taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do Código do IRC têm aplicação, com as necessárias adaptações, no presente regime.*
- 9 – O IRC incidente sobre os rendimentos das entidades a que se aplique o presente regime é devido por cada período de tributação, o qual coincide com o ano civil, podendo, no entanto, ser inferior a um ano civil:
  - a) No ano do início da atividade, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se inicia a atividade e o fim do ano civil;*
  - b) No ano da cessação da atividade, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e a data da cessação da atividade.**
- 10 – Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos referidos no n.º 1.*
- 11 – A liquidação de IRC é efetuada através da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do Código do IRC, aplicando -se, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 89.º, no n.º 1 do artigo 90.º, no artigo 99.º e nos artigos 101.º a 103.º do referido Código.*
- 12 – O pagamento do imposto deve ser efetuado até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração de rendimentos, aplicando -se, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 109.º a 113.º e 116.º do Código do IRC.*

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

14 – O disposto no n.º 7 aplica -se às operações aí mencionadas que envolvam entidades com sede, direção efetiva ou domicílio em território português, 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.

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

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

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

O Requerente defende, em suma, que do regime que se prevê no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) resulta um tratamento discriminatório para os OIC não residentes em relação aos residentes, que é incompatível com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), que estabelece o seguinte:

*Artigo 63.º  
(ex-artigo 56.º TCE)*

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

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

No entanto, o artigo 65.º do TFUE limita a aplicação deste princípio, estabelecendo o seguinte:

*Artigo 65.º  
(ex-artigo 58.º TCE)*

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

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

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

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

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

A questão da compatibilidade ou não do regime previsto no artigo 22.º, n.º 1, do EBF com o Direito da União Europeia, designadamente o artigo 63.º do TFUE, foi apreciada no acórdão do TJUE de 17-03-2022, proferido no processo n.º C-545/19, em que se concluiu que:

*“O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo (OIC) não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção”*

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

2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593).

A supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional tem suporte no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, em que se estabelece que **«as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático»**.

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

Decidindo de um recurso por oposição entre acórdãos arbitrais, o STA, em Acórdão nº 7/2024, de 28 de Setembro de 2023, no âmbito do processo n.º 93/19.7BALS, uniformizou a jurisprudência nos seguintes termos:

*“Conclusões:*

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

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

*3 — A interpretação do art.º.63, do TFUE, acabada de mencionar é incompatível com o art.º.22, do E.B.F., na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13/01, na medida em que limita o regime de isenção nele previsto aos OIC constituídos segundo a legislação nacional, dele*

*excluindo os OIC constituídos segundo a legislação de outros Estados Membros da União Europeia.”*

Acolhendo expressamente, pois, a orientação adoptada pelo TJUE na sua decisão do caso *AllianzGI-Fonds AEVN*, de 17 de março de 2022 (Processo n.º C-545/19), o STA remove, deste modo, as últimas dúvidas que pudessem subsistir quanto à consagração jurisprudencial da referida orientação.

E isso não pode, evidentemente, deixar de repercutir-se no mérito da presente causa, e na decisão a que este Tribunal chega.

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

## **6. Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

O Requerente pede o reembolso da quantia de € 132 050,00, relativa a retenções na fonte de IRC suportadas em Portugal sobre dividendos distribuídos nos anos de 2021 e 2022, ao abrigo do disposto nos artigos 94.º do CIRC e 22.º do EBF, tudo com as demais consequências legais, mormente o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT;

### **6.1. Reembolso**

Na sequência da anulação das retenções na fonte o Requerente tem direito a ser reembolsado das quantias retidas, o que é consequência da anulação.

As retenções na fonte totalizam € 132.050,00, pelo que é esta a quantia a que o Requerente tem direito.

## 6.2 Juros indemnizatórios<sup>2</sup>

O TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência não só direito ao reembolso como o direito a juros, como pode ver-se pelo acórdão de 2013-04-18, processo n.º C-565/11 (e outros nele citados), em que se refere:

*“21. Há que lembrar ainda que, quando um Estado-Membro tenha cobrado impostos em violação do direito da União, os contribuintes têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado, mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas em relação direta com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro, devido à exigibilidade prematura do imposto (v. acórdãos de 8 de março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colet., p. I-1727, n.ºs 87 a 89; de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 205; Littlewoods Retail e o., já referido, n.º 25; e de 27 de setembro de 2012, Zuckerfabrik Jülich e o., C-113/10, C-147/10 e C-234/10, n.º 65).*

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

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

No entanto, como se refere neste n.º 23, cabe a cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo.

---

<sup>2</sup> Seguindo a decisão adoptada no Processo CAAD n.º 997/2023-T, a que se adere, dada a similitude, com as necessárias alterações.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

*Artigo 43.º*

*Pagamento indevido da prestação tributária*

*1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

*2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

*3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

*a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*

*b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*

*c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

*d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*

*4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.*

*5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.*

O prazo da reclamação graciosa de actos de retenção na fonte em sede de IRC é de «dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior» (artigo 137.º, n.º 3, do CIRC).

No caso, o pagamento das quantias retidas na fonte ocorreu em 2021-04-26 (guia...) e 2022-04-28 (guia n.º ...) conforme pontos 6.e 7.dos factos assentes e a reclamação graciosa foi apresentada em 17.05.2023 conforme ponto 11. dos factos assentes.

Tendo em conta, designadamente, que na contagem do prazo de dois anos se tem de atender às suspensões determinadas pelo n.º 4 do artigo 7.º e no artigo 10.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, com a interpretação autêntica efectuada pelo artigo 5.º da Lei n.º 4-A/2020, de 6 de Abril (86

dias) e pelo artigo 4.º da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de Fevereiro (74 dias), é manifesto que a reclamação graciosa foi apresentada no prazo do n.º 3 do artigo 137º do CIRC.

O Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, especificamente para os casos de retenção na fonte seguida de reclamação graciosa, no acórdão de 29-06-2022, processo n.º 93/21.7BALSb, nos seguintes termos:

***“Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, n.ºs. 1 e 3, da L.G.T.”***

Tratando-se de jurisprudência uniformizada, ela deve ser acatada, pelo que é de concluir que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data em que terminou o prazo para ser apreciada a reclamação nos termos do n.º 1 do artigo 57º da LGT, ou seja, 2023-09-18.

Os juros indemnizatórios devem ser contados, com base no valor de € 132 050,00, desde 2023-09-18 e até integral reembolso ao Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **7. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação dos actos de retenção na fonte de IRC sobre dividendos e anular esses actos quanto ao seguinte valor, incluído nas respectivas guias:

Ano da Retenção	Valor Bruto do Dividendo	Data de Pagamento	Taxa de Retenção na Fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2021	142 500,00	26.04.2021	25%		35 625,00
2021	47 500,00	26.04.2021	25%		11 875,00
2021	74 100,00	26.04.2021	25%		18 525,00
2022	142 500,00	28.04.2022	25%		35 625,00
2022	47 500,00	28.04.2022	25%		11 875,00
2022	74 100,00	28.04.2022	25%		18 525,00
<b>TOTAL</b>					<b>132 050,00</b>

- b) Anular a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias pagas, no montante global de €132 050,00 e condenar a Administração Tributária a pagar este montante ao Requerente;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, quanto aos actos de retenção na fonte, juros contados desde 2023-09-18 e até integral pagamento.
- e) Condenar a Autoridade Tributária no pagamento das custas de arbitragem.

## 8. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 132 050,00 (cento e trinta e dois mil e cinquenta euros), indicado pelo Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## 9. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3 060,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 22 de Outubro de 2024

Os Árbitros,

Fernando Araújo  
(Presidente)

Manuel Faustino  
(Vogal )

Ana Teixeira de Sousa  
(Vogal Relatora)