

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1356/2024-T

Tema: IRC. Retenção na fonte. Organismo de investimento colectivo. Violação do Direito da União Europeia.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Sofia Quental e Dra. Magda Feliciano (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 25-02-2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., Organismo de Investimento Coletivo constituído de acordo com o direito espanhol, com o número de contribuinte português..., com sede em Espanha, (doravante designado de “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação de actos tributários de retenção na fonte de IRC incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023.

O Requerente pede ainda a restituição das importâncias que considera indevidamente retidas, com 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 e automaticamente notificado à AT em 17-12-2024.

1.

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 coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05-02-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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 25-02-2024.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que suscitou as excepções de inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte quanto aos rendimentos de 2020 e 2021 e de incompetência material do Tribunal Arbitral.

Por despacho de 18-03-2025, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações, com possibilidade de o Requerente responder às excepções.

O Requerente pronunciou-se sobre as excepções.

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.

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.

Importa apreciar prioritariamente a questão da incompetência (artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

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

- A) O Requerente é, de acordo com o quadro regulatório e fiscal espanhol, uma entidade jurídica de direito espanhol, mais concretamente um Organismo de Investimento Coletivo (“OIC”), com residência fiscal em Espanha, nos anos de 2020, 2021, 2022, e 2023 (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B) O Requerente é um sujeito passivo de IRC não residente, para efeitos fiscais, em Portugal e sem qualquer estabelecimento estável no país (documento n.º 1).
- C) Nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, o Requerente era detentor de participações sociais nas seguintes sociedades residentes em Portugal:

	B...	, S.A.
	C...	SGPS, S.A.

- D) Nos referidos anos, o Requerente, na qualidade de accionista destas sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos que foram sujeitos a tributação em Portugal, por retenção na fonte liberatória, à taxa de 15%, prevista no Acordo para Evitar a Dupla Tributação (“ADT”) celebrado entre Portugal e Espanha, cujos valores, no total de € 108.377,36, foram entregues ao Estado nos termos do quadro que segue:

Ano da Retenção	Valor Bruto do Dividendo	Data de Pagamento	Taxa de Retenção na Fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2020	93 747,90	14.05.2020	15%	...	14 062,19 ¹
2020	99 674,12	20.07.2020	15%	...	14 951,12
2021	133 534,48	17.05.2021	15%	...	20 030,17
2021	54 279,30	22.12.2021	15%	...	8 141,90
2022	127 716,00	13.05.2022	15%	...	19 157,40

¹ O Requerente indica o valor de 14 062,19, mas o valor de imposto retido que consta do documento n.º 2 é 14 062,18.

No entanto, no documento n.º 3 indica-se ter sido retido o valor de 14 062,19, pelo que é este que se considera.

2022	57 472,20	21.12.2022	15%	...	8 620,83
2023	102 792,40	15.05.2023	15%	...	15 418,86
2023	53 299,26	20.12.2023	15%	...	7 994,89

(documentos n.ºs 2 e 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- E) No dia 15-05-2024, o Requerente apresentou, ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), pedido de revisão oficiosa para apreciação da legalidade dos referidos actos de retenção na fonte de IRC relativos aos anos de 2020, 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 (documento n. 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) Em 07-10-2024, o Requerente apresentou à Administração Tributária um pedido de ampliação do pedido de revisão oficiosa relativamente aos actos de retenção na fonte praticados em 2023 (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) Não foi proferida decisão sobre o pedido de revisão oficiosa ou sobre o pedido de ampliação até à presente data;
- H) Em 16-12-2024, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

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

2.2.2. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo, que não são impugnados.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou ao processo administrativo o pedido de ampliação da revisão oficiosa apresentado pela Requerente, nem comunicou ter sido proferida qualquer decisão sobre ele.

2.2.3. Relativamente à retenção na fonte no valor de € 143.754,51, a que se reporta a guia n.º..., não se prova que tenha sido o Requerente o destinatário, pois o substituto tributário refere que a retenção foi efectuada ao **D... FI**, NIF ... e não ao Requerente **A... FI**, NIF ... (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

Para além disso, não foi incluída no documento n.º 2 qualquer declaração da entidade custodiante a declarar aquele pagamento a favor do Requerente.

2.2.4. No que concerne aos factos, invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, de a Requerente indicar uma retenção na fonte efectuada em 14-05-2020, no montante de € 14.062,19, à taxa de 15% sobre os dividendos pagos naquela data e na declaração Modelo 30 apresentada pelo substituto tributário, constar o valor de retenção na fonte sobre os mesmos rendimentos, em montante € 23.436,98, efectuada à taxa de 25%, a divergência não tem relevo para a decisão da causa, uma vez que o Requerente apenas impugna da retenção quanto àquele valor, menor do que que consta da declaração modelo 30.

Na verdade, a ser ilegal a retenção fonte, o Requerente apenas terá direito ao reembolso daquele valor de € 14.062,19, que é o que pede no presente processo, sendo irrelevante que, eventualmente, pudesse ter pedido mais do que pediu.

2.2.5. A Autoridade Tributária e Aduaneira diz que o Requerente não provou ser um organismo de investimento colectivo.

No entanto, para além das letras “FI” com que termina a designação do Requerente, permitirem perceber que o Requerente é um “Fondo de Inversión”, como é do conhecimento geral corrente, o própria número fiscal que lhe foi atribuído pela Autoridade Tributária e Aduaneira, começado por “71” corresponde a “Não residente Coletivo” como decorre das instruções publicitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Manuais/Documents/Manual_Inicio_P F.pdf.

De resto, sendo necessariamente do conhecimento da Autoridade Tributária e Aduaneira a natureza do Requerente, a quem atribui o NIF português, a mera indicação do número basta para

considerar cumprido o ónus da prova da natureza que o Requerente alega, como decorre do preceituado no n.º 2 do artigo 74.º da LGT.

Assim, considera-se provado que o Requerente é um Organismo de Investimento Colectivo.

3. Referência da Autoridade Tributária e Aduaneira à ampliação do pedido de revisão oficiosa

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere no artigo 5.º da Resposta que *«relativamente aos atos de retenção na fonte efetuados em 2023, que são também objeto do presente PPA, foram objeto de pedido de revisão oficiosa, por força do requerimento para ampliação do pedido remetido, pela Requerente, em 3 de outubro de 2024, o que se afigura, que à data em que a AT tomou conhecimento do referido PPA, em 2024-12-20, ainda não era passível de se presumir o indeferimento tácito do pedido relativamente àqueles atos de retenção na fonte, nos termos do art.º 106.º do CPPT conjugado com o n.º 1 do art.º 57.º da LGT»*.

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira nada requer com base nessa alegação, não invocando qualquer obstáculo ao conhecimento do mérito dos actos de retenção praticados em 2023, designadamente a título de inimpugnabilidade, pois a exceção com este fundamento que suscita reporta-se apenas aos actos praticados em 2020 e 2021.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 15-05-2024 pelo que, não se prevendo na lei que os incidentes procedimentais ampliem o prazo para decisão, o indeferimento tácito formou-se em 14-08-2024, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária.

De resto, não se provou que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha proferido qualquer decisão sobre o pedido relativo ao ano de 2023, pelo que, em face do tempo já decorrido, também em relação a este se formou indeferimento tácito.

Assim, não há obstáculo à apreciação do pedido quanto aos actos de retenção na fonte praticados em 2023, derivado de entre a apresentação do pedido de ampliação e a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral não terem decorrido quatro meses, hipotético obstáculo esse que nem sequer é explicitamente invocado.

4. Questão da incompetência material do tribunal arbitral

A questão da incompetência suscitada apela Autoridade Tributária e Aduaneira assenta, em suma, no entendimento de que a sua vinculação à jurisdição arbitral, operada pela Portaria n.º da Autoridade Tributária e Aduaneira efectuada Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, exclui do âmbito desta vinculação, conforme alínea a) do seu artigo 2.º, as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do artigo 132.º do CPPT;

A arbitragem tributária foi criada pelo Governo através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), emitido ao abrigo da autorização legislativa que lhe foi concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

No n.º 4 desse artigo 124.º estabeleceu-se que o âmbito da autorização prevista no presente artigo compreende, nomeadamente, as seguintes matérias:

- a) *A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações gratuitas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;*

A autorização legislativa era indispensável para o Governo legislar validamente sobre esta matéria, uma vez que se está perante matéria atinente às garantias dos contribuintes, inserida na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, nos termos dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, e, por isso, o Governo não tem competência legislativa própria, como decorre dos artigos 198.º, n.º 1, alíneas a) e b), da CRP.

Utilizando essa autorização legislativa, o Governo estabeleceu no artigo 2.º, n.º 1, alínea A), do RJAT que «a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta».

É, assim, inequívoco que o Governo, no exercício dos poderes legislativos que lhe foram concedidos pela autorização legislativa, atribuiu aos tribunais arbitrais competência para a **declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte, sem qualquer restrição.**

No artigo 4.º do RJAT estabeleceu-se, na redacção inicial, que «*a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça*», norma esta ao abrigo da qual foi emitida a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que se incluiu a norma invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, através da qual se exceptuam da competência dos tribunais arbitrais as «*pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*».

Já depois de a Portaria n.º 112-A/2011 ter sido emitida, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, veio estabelecer que «*a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*».

Na alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, excluem-se do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as «*pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*».

A referência expressa ao precedente «**recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário**» deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles artigos 131.º a 133.º do CPPT, para cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia «*quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária*» (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do artigo 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efectuada.

Neste artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não se faz qualquer referência expressa aos actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa, ao contrário do que

sucedem com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os actos de indeferimento total ou parcial de «pedidos de revisão de actos tributários».

No entanto, a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de autoliquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de autoliquidação, incorporando a sua ilegalidade.

É unânime a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo sobre a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar a legalidade de actos de autoliquidação (a que são equiparáveis os actos de retenção na fonte) na sequência da apresentação de pedidos de revisão oficiosa (²).

Como se diz no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-04-2017, processo n.º 8599/15 (reproduzindo a decisão arbitral proferida no processo n.º 630/2014-T):

Conforme resulta do art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta [alínea a)] e a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais [alínea b)].

Por outro lado, a competência dos tribunais arbitrais depende dos termos da vinculação da Autoridade Tributária (AT) à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos do RJAT. Com efeito, o art. 4.º do RJAT estabelece que «a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos».

Nos termos da alínea a) do art. 2.º desta Portaria n.º 112-A/2011 ficam excluídas do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na

² Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-04-2017, processo n.º 8599/15; de 25-06-2019, processo n.º 44/18.6BCLSB; de 11-07-2019, processo 147/17.4BCLSB; de 13-12-2019, processo n.º 111/18.6BCLSB; de 11-03-2021, processo n.º 7608/14.5BCLSB; de 26-005-2022, processo n.º 97/16.6BCLSB; de 12-05-2022, processo n.º 96/17.6BCLSB; de 09-01-2025, processo n.º 105/20.1BCLSB.

fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Considerando aqueles preceitos legais a decisão arbitral concluiu pela viabilidade de apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa, julgando não verificada a excepção de incompetência suscitada. Concordamos na íntegra com todo o discurso fundamentador da decisão arbitral, cuja fundamentação aqui transcrevermos apenas em parte:

“A referência expressa ao precedente «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa, que é o meio administrativo indicado naqueles arts. 131.º a 133.º do CPPT, para que cujos termos se remete. Na verdade, desde logo, não se compreenderia que, não sendo necessária a impugnação administrativa prévia «quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária» (art. 131.º, n.º 3, do CPPT, aplicável aos casos de retenção na fonte, por força do disposto no n.º 6 do art. 132.º do mesmo Código), se fosse afastar a jurisdição arbitral por essa impugnação administrativa, que se entende ser desnecessária, não ter sido efectuada.

(...)

Assim, importa, antes de mais, esclarecer se a declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão do acto tributário, previstos no art. 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo art. 2.º do RJAT.

Na verdade, neste art. 2.º não se faz qualquer referência expressa a estes actos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os «pedidos de revisão de actos tributários» e «os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação».

No entanto, a fórmula «declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não restringe, numa mera interpretação declarativa, o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto de um daqueles tipos. Na verdade, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.

A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau, que são o objecto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se

referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais. Com efeito, relativamente a estes actos é imposta, como regra, a reclamação graciosa necessária, nos arts. 131.º a 133.º do CPPT, pelo que, nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, acto aquele que, se o confirma, tem de ser anulado para se obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação. A referência que na alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT se faz ao n.º 2 do art. 102.º do CPPT, em que se prevê a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, desfaz quaisquer dúvidas de que se abrangem nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos actos referidos na alínea a) daquele art. 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau.

Aliás, foi precisamente neste sentido que o Governo, na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, interpretou estas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, ao afastar do âmbito dessas competências as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», o que tem como alcance restringir a sua vinculação os casos em que esse recurso à via administrativa foi utilizado.

Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do acto tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efectuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa. (³)

A referência expressa ao artigo 131.º do CPPT que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não pode ter o alcance decisivo de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação.

Na verdade, a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas ao estatuir que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei», devendo, antes, «reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».

³ Como se entendeu no citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-6-2006, proferido no processo n.º 402/06.

(...)

A interpretação extensiva, assim, é imposta pela coerência valorativa e axiológica do sistema jurídico, erigida pelo artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil em critério interpretativo primordial pela via da imposição da observância do princípio da unidade do sistema jurídico.

É manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de actos de autoliquidação, prevista no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de actos não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa.

Na verdade, além de não se vislumbrar qualquer outra justificação para essa exigência, o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de actos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os actos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos actos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária.

Uma outra confirmação inequívoca de que é essa a razão de ser da exigência de reclamação graciosa necessária encontra-se no n.º 3, do artigo 131.º do CPPT, ao estabelecer que «sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º». Na verdade, em situações deste tipo, houve uma pronúncia prévia genérica da Administração Tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto de autoliquidação e é esse facto que explica que deixe de exigir-se a reclamação graciosa necessária.

Ora, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação é proporcionada à Administração Tributária, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adoptadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. (4)

Por outro lado, é inequívoco que o legislador não pretendeu impedir aos contribuintes a formulação de pedidos de revisão oficiosa nos casos de actos de autoliquidação, pois estes são expressamente referidos no n.º 2 do artigo 78.º da LGT.

⁴ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06, e de 14-11-2007, processo n.º 565/07.

Neste contexto, permitindo a lei expressamente que os contribuintes optem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de actos de autoliquidação e sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa, como se referiu, não pode haver qualquer razão que possa explicar que não possa aceder à via arbitral um contribuinte que tenha optado pela revisão do acto tributário em vez da reclamação graciosa.

Por isso, é de concluir que os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011, ao fazerem referência ao artigo 131.º do CPPT relativamente a pedidos de declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, disseram imperfeitamente o que pretendiam, pois, pretendendo impor a apreciação administrativa prévia à impugnação contenciosa de actos de autoliquidação, acabaram por incluir referência ao artigo 131.º que não esgota as possibilidades de apreciação administrativa desses actos.

Aliás, é de notar que esta interpretação não se cingindo ao teor literal até se justifica especialmente no caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, por serem evidentes as suas imperfeições: uma, é associar a fórmula abrangente «recurso à via administrativa» (que referencia, além da reclamação graciosa, o recurso hierárquico e a revisão do acto tributário) à «expressão nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», que tem potencial alcance restritivo à reclamação graciosa; outra é utilizar a fórmula «precedidos» de recurso à via administrativa, reportando-se às «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos», que, obviamente, se coadunariam muito melhor com a feminina palavra «precedidas».

Por isso, para além da proibição geral de interpretações limitadas à letra da lei que consta do artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, no específico caso da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 há uma especial razão para não se justificar grande entusiasmo por uma interpretação literal, que é o facto e a redacção daquela norma ser manifestamente defeituosa.

Para além disso, assegurando a revisão do acto tributário a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa que se pretende alcançar com a impugnação administrativa necessária, a solução mais acertada, porque é a mais coerente com o desígnio legislativo de «reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes» manifestado no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, é a admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de actos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão.

E, por ser a solução mais acertada, tem de se presumir ter sido normativamente adoptada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Por outro lado, contendo aquela alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 uma fórmula imperfeita, mas que contém uma expressão abrangente «recurso à via administrativa», que potencialmente referencia também a revisão do acto tributário, encontra-se no texto o mínimo de correspondência verbal, embora imperfeitamente expreso,

exigido por aquele n.º 3 do artigo 9.º para a viabilidade da adopção da interpretação que consagre a solução mais acertada.

É de concluir, assim, que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas e adjetivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.”

No que concerne às questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, para além de a Autoridade Tributária e Aduaneira não ter explicitado de que forma os princípios constitucionais invocados podem ser violados, deve ter-se em conta que a questão da constitucionalidade desta interpretação sobre o âmbito da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD já foi objecto de apreciação do Tribunal Constitucional que decidiu «*não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD»*. (⁵)

Nestes termos, aderindo à referida jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul e do Tribunal Constitucional, julga-se improcedente a excepção de incompetência invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto ao âmbito da sua vinculação.

5. Questão da inimpugnabilidade dos actos de retenção na fonte praticados em 2020 e 2021

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da inimpugnabilidade dos actos de retenção na fonte praticados em 2020 e 2021, por o pedido de revisão oficiosa não ter sido apresentado «*no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto*», invocando o preceituado no artigo 98.º, n.º 7, do CIRC.

⁵ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 244/18, de 11-05-2018, processo n.º 636/17.

O artigo 98.º, n.º 7, do CIRC, aplica-se às situações em que não tenha sido efectuada a prova das condições de que depende a dispensa de retenção na fonte o que não é o caso dos autos, em que o Requerente pretende discutir a legalidade da norma que prevê a retenção na fonte.

De qualquer modo, quer por via da aplicação do artigo 137.º, n.º 3, do CIRC (prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido na fonte) quer dos n.ºs 2, 3 e 4, do artigo 132.º do CPPT (prazo de 2 anos a contar do termo do ano do pagamento indevido), se conclui que o pedido de revisão oficiosa não foi apresentado no prazo da reclamação graciosa, quanto às liquidações efectuadas nos anos de 2020 (⁶) e 2021.

Assim, a questão a apreciar reconduz-se a saber que o decurso do prazo da reclamação graciosa (que obsta à admissibilidade da revisão com fundamento na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT) obsta a que seja pedida a revisão oficiosa, com fundamento na 2.ª parte deste artigo, em que se permite a revisão oficiosa no prazo de 4 anos, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Na verdade, no regime de revisão dos actos tributários, que consta do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, prevêem-se duas situações essenciais em que é admitida a revisão:

- por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 78.º, n.º 1, 1.ª parte);
- 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 (artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte).

Tem sido entendido que o prazo da reclamação administrativa é o da reclamação graciosa e que, quando o pedido de revisão oficiosa é apresentado no prazo desta a esta, é a ela equiparável (⁷).

Neste caso, não tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado no prazo da reclamação graciosa, a possibilidade de revisão oficiosa depende do seu enquadramento na 2.ª parte do 1 do artigo 78.º da LGT em que se estabelece que a revisão pode ser efectuada no prazo de 4 anos após a liquidação, «com fundamento em erro imputável aos serviços».

⁶ Mesmo considerado, quanto à retenção de 2020, a suspensão prevista no artigo 6.º-C, n.ºs 1, alínea c) e 2, daquela Lei n.º 1-A/2020, aditado pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de Fevereiro.

⁷ Neste sentido tem vindo a entender uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-07-2006, proferido no processo n.º 0402/06. de 14-11-2007, processo n.º 0565/07. de 18-11-2015, processo n.º 01509/13. do Pleno de 03-06-2015, processo n.º 0793/14.

Assente que a apresentação do pedido de revisão oficiosa ocorreu dentro do prazo de 4 anos, resta saber se é possível a aplicação deste prazo, por ter ocorrido erro imputável aos serviços.

Como vem sendo entendido pacificamente pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, constitui erro imputável aos serviços qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte, isto é, qualquer ilegalidade para a qual não tenha contribuído, por qualquer forma, o contribuinte através de uma conduta activa ou omissiva, determinante da liquidação, nos moldes em que foi efectuada. (⁸)

A ilegalidade da liquidação praticada por substituto, através de retenção na fonte, quando não é baseada em informações erradas do contribuinte, não é imputável a este, mas sim «aos serviços» (⁹), devendo entender-se que se integra neste conceito a entidade que procede à liquidação, 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 (¹⁰).

Como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09-11-2022, processo n.º 087/22.5BEAVR, relativamente a substituição através de actos de retenção, «justifica-se igualmente nestas situações que os erros praticados no ato de retenção sejam imputáveis à Administração Tributária, para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, pois está fora de questão

⁸ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- do Tribunal Central Administrativo Sul de 23-03-2017, processo n.º 1349/10.0BELRS;
- do Tribunal Central Administrativo Norte de 05-03-2020, processo n.º 00412/12.7BEPRT;
- do Tribunal Central Administrativo Sul de 05-11-2020, processo n.º 325/05.3BEALM.

⁹ Os «serviços» são, na LGT, um conceito que não se restringe aos actos praticados pela Administração Tributária, como se depreende do n.º 2 do artigo 43.º e do actualmente revogado n.º 2 do artigo 78.º da LGT. De resto, há actos tributários que tanto podem ser praticados por entidades públicas como privadas, como sucede, por exemplo, com os emolumentos notariais e impostos cobrados por notários, que podem ser entidades públicas ou privadas.

¹⁰ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, 2012, página 256: «muito embora tanto em termos legais como em termos doutrinários a substituição tributária seja definida exclusivamente com referência ao contribuinte, o certo é que a figura da substituição não deixa, a seu modo, de se reportar também à Administração Fiscal. Efectivamente, no quadro actual da “privatização” da administração ou gestão dos impostos, o substituto tributário acaba, de algum do, por “substituir” também a Administração Fiscal na liquidação e cobrança dos impostos. O que, de algum modo, não deixa de ser denunciado pela inserção sistemática dos deveres de retenção na fonte os quais aparecem integrados no Código do IRS no capítulo do pagamento e no Código do IRC no capítulo relativo à liquidação».

ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, 2016 (reimpressão): «Os deveres de retenção e entrega do tributo significam a delegação do exercício de uma atividade que em princípio deveria caber ao fisco, mas entende-se que o exercício destas funções no interesse público, não restringe desproporcionalmente o direito ao exercício de atividades privadas e por isso não é inconstitucional».

responsabilizar o contribuinte pela atuação do substituto, sob pena de violação dos seus direitos garantísticos».

Na mesma linha, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-03-2023, processo 02087/15.2BEPRT, que «os actos de retenção na fonte devidamente comunicados aos serviços da administração tributária competente cabem no conceito de «actos de liquidação» para os efeitos da sua impugnação administrativa e da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária em particular».

Como se diz neste acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, «não faria sentido algum que o legislador alargasse o direito à revisão aos atos de autoliquidação e deixasse de fora os atos de retenção na fonte, praticados por alguém que não é administração e que se substitui ao contribuinte».

Por outro lado, como também se refere neste aresto, «a revisão dos atos tributários não é um meio excecional de defesa contra os atos tributários, mas um meio alternativo ou complementar dos meios administrativos ou contenciosos» e «não é pelo facto de o artigo 137.º, n.º 2, referido não fazer referência à revisão dos atos de retenção na fonte que se deve concluir que o contribuinte não possa recorrer a este meio de defesa».

Ainda na mesma linha, relativamente a actos de autoliquidação em que o contribuinte incorrera em erros, mas com fundamentação que, por maioria de razão, vale para os casos de liquidação por terceiro, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-01-2015, processo n.º 0843/14, «tratando-se de verdadeira liquidação tributária para todos os efeitos, na medida em que o cidadão é utilizado em funções que lhe não são próprias, mas próprias de um funcionário da Administração Tributária, nos casos em que, ao mencionar os factos ou na subsunção dos mesmos ao direito, incorre em erro, esse erro não pode deixar de considerar-se como erro da própria Administração Tributária». (¹¹)

No caso em apreço, não houve qualquer intervenção do Requerente na prática dos actos de retenção na fonte, pelo que, desde logo, não há fundamento para considerar que o erro não seja imputável aos «serviços», entendidos como todos os intervenientes na liquidação dos tributos, para além do contribuinte.

¹¹ Entendimento reafirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 18-11-2020, proferido no processo n.º 02342/12.3BELRS 0400/18.

Por isso, podia ser utilizado o prazo de 4 anos a contar das liquidações, previsto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, para pedir a revisão oficiosa dos actos de retenção na fonte praticados em 2020 e 2021.

Assim, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado dentro desse prazo de 4 anos, conclui-se que o pedido foi tempestivo e, por isso, os actos de retenção da fonte não se tornaram inimpugnáveis.

Pelo exposto, improcede a excepção da inimpugnabilidade das retenções na fonte praticadas em 2020 e 2021.

6. Matéria de direito

O Requerente é um fundo de investimento (Organismo de Investimento Colectivo) constituído ao abrigo da espanhola.

Em 2020, 2021, 2022 e 2023, o Requerente recebeu dividendos, pagos em Portugal por sociedades de direito português, relativamente aos quais foram efectuadas retenções na fonte.

O artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção vigente em 2020, 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 é constituído ao abrigo da lei espanhola e não da lei nacional 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, 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.

O Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência neste sentido, no acórdão n.º 7/2024, de 28-09-2023, processo n.º 93/19.7BALS, publicado no Diário da República, I Série, de 26-02-2024:

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.

Consequentemente, aplicando esta jurisprudência, tem de se concluir que os actos de retenção na fonte, bem como o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, 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.

7. Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede reembolso das quantias retidas na fonte indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

7.1. Reembolso

Na sequência da anulação das retenções na fonte que se provou terem sido efectuadas relativamente a rendimentos pagos à Requerente, no valor de e 108.377,36 (como se disse na fundamentação da decisão da matéria de facto, a retenção no valor de € 143.754,51 não se provou que tivesse sido efectuada com base em rendimentos pagos à Requerente), esta tem direito a ser reembolsado das quantias indevidamente retidas, o que é consequência da anulação.

Assim, aquela quantia de € 108.377,36 é o valor a reembolsar.

7.2. Juros indemnizatórios

O TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência não só direito ao reembolso como o direito a juros, como pode ver-se pelo acórdão de 18-04-2013, 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.

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.

Como se referiu, há muito vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, a imputabilidade para efeitos de juros indemnizatórios apenas depende da existência de um acto ilegal, cuja ilegalidade não é imputável ao contribuinte:

- «em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços, que operaram a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação» (¹²);
- «Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado» (¹³);
- «há erro nos pressupostos de direito, imputável aos serviços, de modo a preencher o pressuposto da obrigação da Administração de indemnizar aquele a quem exigiu imposto indevido, quando na liquidação é aplicada uma norma nacional incompatível com uma Directiva comunitária» (¹⁴);

¹² Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 31-10-2001, processo n.º 26167, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2466, e de 24-04-2002, processo n.º 117/02, publicado em Apêndice ao Diário da República 08-03-2004, página 1197.

¹³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República 13-10-2003, página 2593.

¹⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-11-2001, processo n.º 26415, publicado em Apêndice ao Diário da República 13-10-2003, página 2765.

-
- «os juros indemnizatórios previstos no art. 43.º da LGT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo e sem necessidade de mais, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação» (¹⁵).

À luz desta jurisprudência, não sendo os erros que afectam as retenções na fonte imputáveis ao Requerente, eles são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira.

7.2.1. Actos de retenção na fonte relativos aos anos de 2020 e 2021

Nos casos em que é apresentada pedido de revisão oficiosa fora do prazo da reclamação graciosa, o direito a juros indemnizatórios só existe decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, como decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão uniformizador n.º 4/2023, de 30-09-2020, proferido no processo n.º 040/19.6BALSb, publicado no Diário da República, I Série, de 16-01-2023.

Assim, aplicando esta jurisprudência, não tendo decorrido mais de um ano desde a data em que foi apresentado o pedido de revisão oficiosa (15-05-2024), o Requerente não tem direito a juros indemnizatórios.

7.2.2. Actos de retenção na fonte relativos aos anos 2022 e 2023

Relativamente aos anos de 2022 e 2023, a revisão foi pedida no prazo da reclamação graciosa (referido no n.º 3 do artigo 37.º do CIRC e nos n.ºs 2 a 4 do artigo 132.º do CPPT). pelo que é equiparado a esta.

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:

¹⁵ Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28-11-2001, processo n.º 26223, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2824, e de 16-01-2002, processo n.º 26508, publicado em Apêndice ao Diário da República 16-2-2004, página 77.

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 se formou o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 15-05-2024, pelo que o indeferimento tácito se formou em 15-09-2024, findo o prazo de quatro meses, de harmonia com o preceituado nos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

Por isso, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre as quantias que devem ser reembolsadas, relativas a retenções efectuadas nos anos de 2022 e 2023, que é € 51.191,98 (€ 19.157,40 + 8.620,83 em 2022 e € 15.418,86+ € 7.994,89 em 2023).

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde a data de 15-09-2024, 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.

8. Decisão

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

- a) Julgar improcedentes as excepções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação das liquidações de IRC, por actos de retenção na fonte, e anular esses actos quanto aos seguintes valores, incluídos nas respectivas guias:
 - a guia n.º ..., relativa a Maio de 2020, quanto ao valor de € 14.062,19);
 - a guia n.º..., relativa ao mês de Julho de 2020, quanto ao valor de € 14,951,12;
 - a guia n.º ..., relativa ao mês de Maio de 2021, quanto ao valor de € 20.030,17;

- a guia n.º ..., relativa ao mês de Dezembro de 2021, quanto ao valor de € 8.141,90;
 - a guia n.º ..., relativa ao mês de Maio de 2022, quanto ao valor de € 19.157,40;
 - a guia n.º ..., relativa ao mês de Dezembro de 2022, quanto ao valor de € 8.620,83;
 - a guia n.º ..., relativa ao mês de Maio de 2023, quanto ao valor de € 15.418,86;
 - a guia n.º ..., relativa ao mês de Dezembro de 2023, quanto ao valor de € 7.994,89;
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de reembolso das quantias pagas, no montante global de **€ 108.377,36** e condenar a Administração Tributária a pagar este montante ao Requerente;
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 7.2.2. deste acórdão e condenar a Administração Tributária a pagá-los ao Requerente.

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 **€ 252.131,87**, 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 **€ 4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente na percentagem de 57,02% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 42,98 %.

Lisboa, 08-05-2024

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(relator)

(Sofia Quental)

(Magda Feliciano)