

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1329/2024-T

Tema: IRC – OIC não Residentes – Retenções na Fonte – Discriminação e Violação da Livre Circulação de Capitais – arts. 22.º, n.ºs 1 a 3 e 10 do EBF e 63.º do TFUE.

SUMÁRIO

- I. O artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF, ao circunscrever o regime de tributação nele previsto aos OIC que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, procede a um tratamento desfavorável dos OIC não residentes, o qual se afigura incompatível com a livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE.
- II. A interpretação do TJUE sobre o Direito da União Europeia é vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais, com a necessária desaplicação do direito interno em caso de desconformidade com aquela.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (presidente), Ricardo Rodrigues Pereira e António Alberto Franco (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. A..., Organismo de Investimento Coletivo constituído de acordo com o direito alemão, com o número de identificação fiscal ..., com sede em ..., Frankfurt am Main, Alemanha, apresentou, em 12-12-2024, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos do disposto

nos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. O Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade dos actos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2020, 2022 e 2023, bem como da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa previamente apresentado para o efeito, no valor global de 69.563,92 €.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 16-12-2024.

3.1. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, os quais comunicaram a aceitação da designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 04-02-2025 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 24-02-2024.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. Por despacho de 09-04-2025 foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

3.6. Tendo as partes sido notificadas para apresentarem alegações, nelas reiteram as respectivas posições, sendo que o Requerente pronunciou-se ainda sobre a matéria de excepção alegada pela Requerida em sede de resposta.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral manifesta o Requerente a sua inconformidade com os actos de retenção de IRC em causa, sustentando, em suma, que:

É, de acordo com o quadro regulatório e fiscal alemão, uma entidade jurídica de direito alemão, mais concretamente um Organismo de Investimento Coletivo (“OIC”), com residência fiscal na Alemanha, constituída sob a forma contratual e não societária, sendo um sujeito passivo de IRC não residente, para efeitos fiscais, em Portugal e sem qualquer estabelecimento estável no país.

Detém investimentos financeiros em Portugal, consubstanciados na detenção de participações sociais em sociedades residentes, para efeitos fiscais, em Portugal.

Na qualidade de acionista das sociedades residentes em Portugal, recebeu, nos anos de 2020, 2022 e 2023, dividendos sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos, os quais 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.

Conforme já foi confirmado pelo TJUE em acórdão proferido no passado dia 17 de março de 2022, no processo n.º C-545/19 (AllianzGI-Fonds AEVN) –, Portugal ao sujeitar, à data dos factos tributários em análise, a retenção na fonte em IRC os dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal aos OIC estabelecidos em Estados Membros da União Europeia (“UE”) (*in casu* a Alemanha), simultaneamente isentando de tributação a distribuição de dividendos a OIC estabelecidos e domiciliados em Portugal viola, de forma frontal, o artigo 63.º do Tratado para o Funcionamento da União Europeia.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, nos seguintes termos:

O prazo de apresentação do pedido de reembolso relativamente aos rendimentos auferidos e sujeitos a retenção na fonte, nos termos do artigo 98.º, n.º 7 do Código do IRC, precludia “no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto”, ou seja, a 31-12-2021, 31-12-2023 e 31-12-2024.

O regime do artigo 98.º, n.º 7 do Código do IRC é especial em relação ao consagrado nos artigos 132.º da LGT e 137.º do Código do IRC, previsto para a generalidade de retenções na fonte, tendo o legislador criado um sistema específico de reembolso de retenções na fonte com dois anos de prazo, já a pensar exactamente no facto de que iria ser dirigido a não residentes.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado intempestivamente, para efeito de poder ser considerado como correspondendo à impugnação administrativa a que se refere o artigo 132.º, n.º 3, do CPPT, relativamente aos actos de retenção na fonte realizados entre 15 de maio de 2019 e 20 de maio de 2021, pelo que se verifica a inimpugnabilidade desses actos tributários por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto.

No caso de revisão dos actos tributários ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, o pedido terá que ser apresentado no prazo da reclamação administrativa, sendo de quatro anos quando a iniciativa cabe à A.T., servindo apenas para os casos de erro imputável aos serviços - cf. n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Sempre que o contribuinte opte pelo pedido de revisão, não tem quatro anos para o fazer, mas o prazo da reclamação graciosa. E quando, como é manifestamente o caso dos autos, não tenha havido erro imputável aos serviços na liquidação, preclui, com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do acto de liquidação (tal como é defendido por A. Lima Guerreiro, in LGT anotada, em anotação ao artigo 78.º).

O Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o artigo 78.º da LGT e se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT.

Deste modo, verifica-se a existência de uma excepção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

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

Deste modo, tem o TJUE entendido que o facto de determinado Estado-membro não conceder a não residentes certos benefícios fiscais que concede a residentes, apenas pode ser discriminativo, na medida em que residentes e não residentes não se encontram numa situação comparável.

No caso em apreço, as alegadas diferenças de tratamento encontram-se plenamente justificadas dentro da sistematização e coerência do sistema fiscal português.

No presente caso, não parece estarmos em presença de situações objectivamente comparáveis, porquanto a tributação dos dividendos opera segundo modalidades diferentes e nada indica que a carga fiscal que onera os dividendos auferidos pelos OIC abrangidos pelo artigo 22.º, do EBF, possa ser mais reduzida do que a que recai sobre os dividendos auferidos em Portugal pela Requerente.

O intérprete só pode vincular-se às decisões do TJUE, quando delas resultem orientações claras, precisas e inequívocas e que tenham resultado da apreciação da conformidade com o Tratado de realidades factuais e normativas idênticas, o que não sucede com as realidades subjacentes aos acórdãos relativos a processos que envolvem fundos de investimento.

AT encontra-se subordinada ao princípio da legalidade, pelo que não poderia aplicar de forma directa 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 (Ato Claro) que não deixe margem para qualquer dúvida razoável quanto ao modo como deve ser resolvida a questão suscitada.

II – SANEAMENTO

6.1. O tribunal encontra-se regularmente constituído.

6.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

6.3. O processo não enferma de nulidades.

6.4. Foram suscitadas pela Requerida as excepções da inimpugnabilidade dos actos tributários de retenção na fonte e da incompetência material do tribunal arbitral, que adiante se decidirão.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

- Matéria de facto

A) Atendendo às posições assumidas pelas partes e à prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para apreciação e decisão da causa, os seguintes factos:

- a) O Requerente é um fundo de investimento constituído ao abrigo da lei alemã e residente para efeitos fiscais na Alemanha.
- b) Nos anos de 2020, 2022 e 2023, o Requerente era detentor de participações nas seguintes sociedades residentes em Portugal: B..., S.A., C... SGPS, S.A., D... SGPS, S.A., E..., SGPS, S.A., F... SGPS, S.A. e G..., S.A.
- c) Nos referidos anos, o Requerente, na qualidade de acionista das aludidas sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos em razão dessas participações.
- d) Tais dividendos 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, no montante global de 69.563,92 €.
- e) Os valores retidos foram entregues ao Estado através das guias de pagamento n.ºs ... e..., no ano de 2020; n.ºs ... e ..., no ano de 2022 e n.ºs ... e ..., no ano de 2023.
- f) O Requerente apresentou, em 13-05-2024, pedido de revisão oficiosa para apreciação da legalidade dos referidos actos de retenção na fonte de IRC, nos termos constantes do respetivo requerimento que, sob o documento n.º 4, está junto ao pedido de pronúncia arbitral e aqui se dá por inteiramente reproduzido.
- g) Até à data de apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo, em 12-12-2024, o Requerente não foi notificado de qualquer decisão do aludido pedido de revisão oficiosa.

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

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada resultou do exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida, bem como do processo administrativo junto aos autos.

- Matéria de Direito

Constitui objecto mediato do presente pedido arbitral, a apreciação da legalidade dos actos de retenção na fonte de IRC incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2020, 2022 e 2023 e imediato o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado relativamente aos mesmos.

EXCEPÇÕES

A) INCOMPETÊNCIA MATERIAL

A Requerida suscita a incompetência material do tribunal arbitral para apreciar o pedido, pelo facto de não ter o pedido de anulação das retenções na fonte sido precedido, em prazo, de reclamação graciosa necessária, ainda que o Requerente tenha apresentado um pedido de revisão oficiosa no prazo de 4 anos.

Como estatui o art. 13.º do CPTA, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT, a competência material do tribunal é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, sendo que a infração das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal, questão que até é de conhecimento oficioso (art. 16.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT).

Assim, começaremos pois por apreciar esta exceção deduzida pela Requerida.

É hoje jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário, 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 (art. 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeira linha, balizada pelas matérias indicadas no art. 2.º, n.º 1, do RJAT. Numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que AT foi

vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, já que 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”**.

Donde se conclui que *“em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos e da natureza desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral Ou seja, «o âmbito (...) dos processos arbitrais restringe-se às questões da legalidade dos atos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT que são abrangidos pela vinculação que foi feita na Portaria n.º 112-A/2011», cfr. Ac. TCAS de 28/4/2016 (proc. 09286/16)”* (Acórdão arbitral n.º 473/2017-T, de 8-4-2018).

Ora, *“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 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”* (Acórdão arbitral 620/2017-T de 30-04-2018).

Mais se dizendo na mesma decisão arbitral que *“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 (...) a referência que na alínea a) do n.º 1 do artigo 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 gratuitas, 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 artigo 2.º do RJAT tem de ser obtida na sequência da declaração da ilegalidade de actos de segundo grau”.

Acrece que é sabido que “o objecto real da impugnação é o acto de liquidação e não o acto que decidiu a reclamação, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise” (Acórdão do STA de 18-05-2011- Proc. 0156/11).

Como diz Jorge Lopes de Sousa – Guia da Arbitragem Tributária, pag. 121: “a fórmula «declaração de ilegalidade de atos 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, numa mera interpretação declarativa, não restringe o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato daqueles tipos, pois a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando, com essa confirmação, a sua ilegalidade ... é inequívoco, pelo que se disse em relação às decisões de indeferimento de reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, que se incluem nas competências do CAAD os casos em que a declaração de ilegalidade dos atos aí indicados é efetuada através da declaração de ilegalidade de atos de segundo grau, que são o objeto imediato da pretensão impugnatória”.

Aliás, a propósito de juízo de constitucionalidade, o Tribunal Constitucional 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 (Acórdão 244/18 de 11-05-2018).

Nesta conformidade, improcede a excepção de incompetência material do tribunal arbitral.

B) INIMPUGNABILIDADE

A Requerida veio ainda invocar a excepção de inimpugnabilidade de parte dos actos de retenção na fonte.

Fundamentou tal alegação no facto de considerar que o regime do artigo 98.º, n.º 7 do Código do IRC é especial em relação ao consagrado nos artigos 132.º da LGT e 137.º do Código do IRC, previsto para a generalidade de retenções na fonte, o qual teria precisamente em vista os não residentes.

Mais alega que, havendo lugar a prévia impugnação administrativa necessária para efeito de poder deduzida a impugnação judicial dos actos de retenção na fonte, o pedido de revisão oficiosa apenas pode ser entendido como preenchendo esse requisito procedimental se for apresentado no prazo de dois anos legalmente previsto para a reclamação graciosa. No caso em análise, considera que a Requerente impugna actos de retenção na fonte para além do prazo de dois anos de que dispunha para interpor a reclamação graciosa.

Primeira nota para realçar que, contrariamente ao que a Requerida alega, o caso em apreço não se subsume no invocado n.º 7 do artigo 98º do CIRC.

Aí não está em causa a reclamação graciosa, enquanto procedimento próprio de reacção administrativa contra um acto tributário, mas tão somente é definido um procedimento administrativo, com a adopção inclusive de um formulário próprio, tendo em vista a solicitação de reembolso de imposto retido, observadas as condições aí previstas.

Não é, reitera-se, o que está aqui em causa.

É incontroverso que a impugnação em caso de erro na retenção na fonte, deverá ser obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, no prazo de 2 anos, excepto se estiver exclusivamente em causa matéria de direito e aquela tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT (artigos 132º, n.º 6 e 131º do CPPT).

O Requerente não apresentou qualquer reclamação graciosa, mas, antes, em 13-05-2024, pedido de revisão oficiosa abrangendo os actos de retenção na fonte impugnados referentes aos períodos de tributação de 2020, 2022 e 2023.

Não há, desse modo, dúvida que, relativamente a, pelo menos, todo o ano de 2020 e ao ato de retenção na fonte realizado em 09-05-2022, o pedido de revisão oficiosa terá sido apresentado para além do prazo de 2 anos, previsto naquele preceito legal.

Tal circunstância seria suficiente, no entendimento da Requerida, para que se considerasse verificada a excepção de inimpugnabilidade do acto.

Sucede que, conforme entendimento do STA, designadamente no Acórdão de 06-02-2013-Proc. 0839/11: *“O facto de não terem sido accionados os referidos mecanismos de efectivar a limitação ou exclusão do imposto, nem terem sido impugnados (administrativa ou judicialmente) as respectivas liquidações nos termos e prazos previstos na lei (art.º 132º do CPPT), não obsta à posterior dedução de pedido de revisão oficiosa dessas liquidações nos termos e prazos previstos no art.º 78º da LGT, pois que o dever de a Administração Tributária efectuar a revisão existe em relação a todos os tributos e formas de liquidação”*.

Sendo certo que *“os «atos de retenção na fonte» devidamente comunicados aos serviços da administração tributária competente cabem no conceito de «atos 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”* (Acórdão STA de 29-03-2023 – Proc. 02087/15.2BEPRT).

Acresce que o erro imputável aos serviços abrange o *“erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independentemente da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro”* (Acórdão STA de 04-05-2016 – Proc. 0407/17).

Concretizando o mesmo Supremo Tribunal, no Acórdão de 21-04-2022 – Proc. 02030/16.1: *- “a revisão, dos atos tributários, por ação da entidade que os praticou, pode ter lugar:*

- por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade;

- por iniciativa da administração tributária, nos quatro anos após a liquidação (tendo sido pago o tributo), com fundamento em erro imputável aos serviços.

Outrossim, a jurisprudência é, persistentemente, repetitiva:

- da possibilidade, adjuvante destas duas, de, a pedido do contribuinte, formalizado dentro dos quatro anos seguintes ao momento da liquidação/ato a rever, poder ser realizada, pelo órgão competente da administração tributária, a revisão (oficiosa) dos atos tributários;

- de que o conceito de “erro imputável aos serviços”, mencionado na 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, não compreende todo e qualquer “vício” (designadamente, vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, abrangendo, estes, o erro nos pressupostos de facto e de direito e sendo a imputabilidade, aos serviços, independente da demonstração da culpa dos funcionários, envolvidos na emissão do ato erróneo”.

Na mesma esteira, o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 09-11-2022 – Proc. 087/22.5BEAVR, decidiu o seguinte:

“I - Mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no art. 78.º da L.G.T.

II - O dever de a Administração efectuar a revisão de actos tributários, quando detectar uma situação de cobrança ilegal de tributos, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), impõem que sejam oficiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no art. 78.º da L.G.T., os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de quantias de tributos que não são devidas à face da lei.

III - A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 do art. 78º da L.G.T., o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer.

IV - O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em que não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da L.G.T.].

V - A formulação de pedido de revisão oficiosa do acto tributário pode ter lugar relativamente a actos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artº 132.º do CPPT, pois esta é necessária apenas para efeitos de dedução de impugnação judicial.

VI - O meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).

VII – Assim, nos casos como o dos autos, em que há lugar a retenção da fonte, a título definitivo, de quantias por conta de imposto de selo, cobrado no âmbito de operações de concessão de crédito, e suportado pelas Recorrentes, o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção é susceptível de configurar “erro imputável aos serviços”, para efeitos de apresentação, no prazo de 4 anos, do pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do nº1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária.”

Ora, atento o pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, impõe-se concluir que não se verifica a excepção de inimpugnabilidade invocada pela Requerida, por estar ainda em prazo a apreciação da pretensão do Requerente por via do procedimento de revisão oficiosa quando este foi apresentado.

RETENÇÕES NA FONTE – OIC NÃO RESIDENTES

Alega o Requerente a existência de uma discriminação, violadora do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do TFUE, dados os regimes de tributação

diferenciados que o artigo 22.º do EBF estabelece, nos seus n.ºs 1, 3 e 10, para os dividendos de fonte portuguesa auferidos por OIC constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional, por comparação com os mesmos dividendos quando recebidos por OIC's constituídos e residindo noutro Estado.

Nos termos do artigo 22.º do EBF, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 31 de Janeiro, estabelecia-se uma exclusão para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC dos dividendos de fonte portuguesa obtidos por OICVM que estivessem constituídos e operassem de acordo com a legislação nacional, isto é, que fossem residentes, determinando se ainda a sua isenção de derrama municipal e de derrama estadual.

Em virtude destas isenções, a tributação dos OICVM residentes era “deslocada” para a sujeição às taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do código do IRC e, bem assim, para a esfera do Imposto do Selo, no âmbito do qual se determinava a aplicação de uma taxa de 0,0025%, por cada trimestre, sobre o valor líquido global dos OICVM aplicado em instrumentos do mercado monetário e depósitos e uma taxa de 0,0125% sobre o valor líquido global dos restantes OICVM, sendo que, neste caso, a base tributável podia incluir dividendos distribuídos

Esta questão foi objecto de pronúncia pelo Tribunal de Justiça, em 17 de março de 2022, no processo de reenvio prejudicial C-545/19, o qual versou sobre uma situação factual idêntica à dos presentes autos, suscitada por Tribunal constituído no CAAD, no mesmo enquadramento legislativo.

A decisão aí proferida é clara no sentido de confirmar que o regime português de tributação de dividendos distribuídos a OIC's não residentes procede a um tratamento desfavorável face aos dividendos pagos aos OIC's residentes, porque estes estão isentos de tributação, o que é incompatível com a livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE.

Com efeito, diz-se aí:

“37. No caso em apreço, é facto assente que a isenção fiscal prevista pela legislação nacional em causa no processo principal é concedida aos OIC constituídos e que operam de acordo com

a legislação portuguesa, ao passo que os dividendos pagos a OIC estabelecidos noutra Estado-Membro não podem beneficiar dessa isenção.

38. Ao proceder a uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos OIC não residentes e ao reservar aos OIC residentes a possibilidade de obter a isenção dessa retenção na fonte, a legislação nacional em causa no processo principal procede a um tratamento desfavorável dos dividendos pagos aos OIC não residentes.

*39. Esse tratamento desfavorável pode dissuadir, por um lado, os OIC não residentes de investirem em sociedades estabelecidas em Portugal e, por outro, os investidores residentes em Portugal de adquirirem participações sociais em OIC e constitui, por conseguinte, uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE (v., por analogia, Acórdão de 21 de junho de 2018, Fidelity Funds e o., C-480/16, EU:C:2018:480, n.ºs 44, 45 e jurisprudência referida)”.
Ora, tendo em conta que a jurisprudência do TJUE quanto à interpretação do Direito da União tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, corolário do primado do Direito da União consagrado no n.º 4, do artigo 8.º da CRP, apenas há que tomar em consideração o constante de tal decisão do TJUE, versando sobre diferentes aspetos do tema em questão, desde há muito afirmada.*

Entendimento que foi, pelos mesmos motivos, objecto de Acórdão Uniformizador de Jurisprudência pelo STA, através do Acórdão 093/19, de 28-09-2023, através dele se determinando:

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

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

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

A referida decisão adotada pelo TJUE, bem como a citada uniformização de jurisprudência pelo STA, ambas respeitantes ao pagamento de dividendos a OIC não residentes, são inteiramente aplicáveis ao caso concreto e, por isso, não podem deixar de repercutir-se no mérito da presente causa e, portanto, na decisão a ser proferida por este Tribunal.

Assim, impõe-se concluir que quer os atos de retenção na fonte de IRC controvertidos, no montante global de € 69.563,92, quer o indeferimento tácito do aludido pedido de revisão oficiosa que os manteve são ilegais por radicarem no art. 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF que, nos termos acima enunciados, viola o disposto no art. 63.º do TFUE.

Tal vício invalidante tem por consequência a anulação dos atos de retenção na fonte de IRC controvertidos, no montante global de € 69.563,92, e a anulação do indeferimento tácito do aludido pedido de revisão oficiosa que os manteve (cf. art. 163.º, n.º 1, do CPA, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

RESTITUIÇÃO DOS MONTANTES INDEVIDAMENTE PAGOS, ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição ao Requerente do montante global de € 69.563,92 referente a IRC retido na fonte, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando

os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas ou retidas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de

reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Cumpra, então, apreciar e decidir.

Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação quer dos atos de retenção na fonte de IRC controvertidos, quer do indeferimento tácito do aludido pedido de revisão oficiosa, nos termos acima enunciados, há lugar à restituição das prestações tributárias indevidamente suportadas pelo Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Nesta conformidade, tem o Requerente direito à restituição do valor global de € 69.563,92 (sessenta e nove mil quinhentos e sessenta e três euros e noventa e dois cêntimos), referente ao IRC retido na fonte, decorrente do somatório dos valores unitários dos atos de retenção na fonte de IRC controvertidos.

Para além da restituição do aludido montante global atinente a imposto que indevidamente suportou, tem ainda o Requerente direito a juros indemnizatórios.

Com efeito, o TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do Direito da União Europeia tem como consequência não só o direito à restituição, como o direito a juros, sendo disso exemplo, entre outros, o acórdão proferido, em 18 de abril de 2013, no processo C-565/11, no qual foi afirmado o seguinte:

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

446/04, Colet., p. I-11753, n.º 205; *Littlewoods Retail e o.*, já referido, n.º 25; e de 27 de setembro de 2012, *Zuckerfabrik Jülich e o.*, C-113/10, C-147/10 e C-234/10, n.º 65).

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

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

Como resulta deste aresto, cabe a cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo; no caso português, o regime substantivo do direito a juros indemnizatórios está plasmado no art. 43.º da LGT que, nos segmentos a considerar, estatui o seguinte:

“Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

(...)

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

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.

(...)”

Neste conspecto, o STA uniformizou jurisprudência, no acórdão proferido em 28-05-2025, no processo n.º 78/22.6BALSb, nos seguintes termos:

“Perante a desaplicação de norma legal com fundamento na sua desconformidade com o Direito da União Europeia e perante a inerente anulação das retenções na fonte indevidas, por decisão judicial transitada em julgado, a consequente obrigação da AT de reconstituição da situação ex ante impõe, não apenas a restituição dos montantes indevidamente pagos a título de imposto retido, mas também o pagamento de juros indemnizatórios, computados desde a data do indeferimento, expresso ou tácito, do meio impugnatório administrativo intentado contra as retenções na fonte indevidas até à data do processamento da respectiva nota de crédito.”

Nesta conformidade, tem, pois, o Requerente direito a juros indemnizatórios desde a data em que se verificou a formação do indeferimento tácito do aludido pedido de revisão oficiosa, apresentado em 13-05-2024, pelo que tem direito a juros indemnizatórios desde 13-09-2024 até à data da emissão da respetiva nota de crédito a favor do Requerente, sobre a quantia total a restituir, que é de € 69.563,92 (sessenta e nove mil quinhentos e sessenta e três euros e noventa e dois cêntimos).

Os juros indemnizatórios são calculados à taxa legal supletiva, nos termos do disposto nos arts. 35.º, n.º 10, e n.º 4, da LGT, no art. 559.º do Código Civil e na Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedentes as exceções da incompetência, em razão da matéria, do Tribunal Arbitral e de inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte controvertidos.
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- (i) Declarar ilegais e anular os controvertidos atos de retenção na fonte de IRC, referentes aos exercícios de 2020, 2022 e 2023, no montante total de € 69.563,92 (sessenta e nove mil quinhentos e sessenta e três euros e noventa e dois cêntimos);
- (ii) Declarar ilegal e anular o indeferimento tácito do aludido pedido de revisão oficiosa;
- (iii) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o montante de € 69.563,92 (sessenta e nove mil quinhentos e sessenta e três euros e noventa e dois cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima enunciados;
- (iv) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 69.563,92 € (sessenta e nove mil quinhentos e sessenta e três euros e noventa e dois cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.448,00 € (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 7 de Agosto de 2025.

Os Árbitros,

José Poças Falcão
(Presidente)

Ricardo Rodrigues Pereira
(Vogal)

António A. Franco
(Vogal - Relator)