

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1051/2023-T

Tema: IRC; Retenção na Fonte; Incompatibilidade do n.º 3, do artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia; Juros indemnizatórios.

SUMÁRIO:

1. A interpretação do Tribunal de Justiça 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 aquele.
2. Pode concluir-se que o artigo 22.º do EBF, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro, na medida em que limita o regime de isenção nele previsto aos OIC constituídos segundo a legislação nacional, dele excluindo os OICs constituídos segundo a legislação de outros Estados, é incompatível com a liberdade de circulação de capitais que decorre do artigo 63.º do TFUE.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.ª Doutora Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Dr. José Coutinho Pires e Dr. Nuno Pombo (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 05-03-2024 decidem o seguinte:

1. Relatório

A..., sociedade de Direito francês, com sede em ..., ..., Paris, França, titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva francês ... (“Requerente”), na qualidade de entidade gestora do **Fundo de Investimento B...**, titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva francês ..., ao abrigo do disposto nos artigos 95.º, n.os 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral

1.

Tributária (“LGT”), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 137.º, n.ºs 1 e 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRC”), e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requereu a constituição de tribunal arbitral para apreciação da legalidade dos atos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) referentes ao período compreendido entre 3 de junho e 14 de outubro de 2019, no montante total de 184.696,50 EUR, e, bem assim, da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado contra aqueles atos tributários.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por Requerida ou AT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 26-12-2023 e aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-12-2023.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 14-02-2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 5 de março de 2024, e no dia 06-02-2024 a Requerida foi notificada para apresentar Resposta.

Em 19-04-2024, a Requerida apresentou Resposta e juntou o PA. Apresentou defesa por impugnação e exceção.

Por despacho de 19-04-2024, notificado às Partes em 22-04-2024, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios

da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, todos do RJAT.

Foi concedido prazo à Requerente para apresentar, caso quisesse a defesa às exceções alegadas pela Requerida.

A 16-05-2024 a Requerente e 17-05-2024 a Requerida apresentaram alegações escritas tendo a Requerente respondido às exceções.

2. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e estão legalmente patrocinadas, nos termos dos artigos. 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Os pressupostos processuais controvertidos, a serem analisados de seguida, são o da competência material do tribunal arbitral e da legitimidade processual ativa da Requerente.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a) A Requerente **A...** é uma sociedade de Direito francês, com sede em ..., ..., Paris, França, titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva francês ...; (cfr. doc. 5 junto com o PPA)
- b) O **Fundo B...**, tem a forma jurídica de fundo de investimento coletivo (“*Fonds Commun de Placement*”); (cfr. PPA, Resposta).
- c) O Fundo de Investimento **B...**, é o titular de capital social da sociedade **C...** e é o titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva francês ...; (cfr. PPA, Resposta e PA).
- d) O Fundo não dispõe de sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, sendo residente para efeitos fiscais em França, aí se encontrando sujeito à lei fiscal francesa – (cfr. cópia do certificado de residência emitido pelas autoridades fiscais francesas, doc. 5 junto com o PPA).

e) A entidade responsável pela custódia dos valores mobiliários pertencentes ao Fundo é a instituição de crédito **D...**, sociedade de direito francês, com sede em ..., ..., ..., Paris, França, titular dos Números únicos de Identificação de Pessoa Coletiva português ... e francês ...; (cfr. PPA e Resposta).

f) No ano de 2019, o **Fundo** manteve investimentos em Portugal, detendo participações diretas na sociedade comercial portuguesa: C... SGPS, S.A.; (cfr. doc. 4 junto com o PPA).

g) A Requerente afirma que pela detenção de participações sociais diretas na sociedade comercial portuguesa acima identificada, o **Fundo** auferiu, no período compreendido 3 de junho e 14 de outubro de 2019, dividendos no montante total bruto de 738.786 EUR:

Tipologia de rendimentos	Data de pagamento	Montante bruto (EUR)	Retenções na fonte (EUR)
Dividendos	03-06-2019	217.290	54.322,50
Dividendos	14-10-2019	521.496	130.374
TOTAL	–	738.786	184.696,50

Cfr. cópias dos certificados fiscais emitidos pelo E..., London - Doc. 1 junto com o PPA.

h) O pagamento dos dividendos distribuídos pela C... SGPS, S.A. foi feito pelo F..., sucursal em Portugal, titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva português ... e francês ...; (cfr. PPA e Resposta).

i) O F...emitiu, as respetivas guias de retenção na fonte, informou a Autoridade Tributária das importâncias retidas, da tipologia de rendimentos a que se referem e da circunstância de tais rendimentos terem sido pagos a um beneficiário não residente; (cfr. doc. 7 junto com o PPA e Resposta).

j) O F..., declarou que pagou dividendos a D... com o NIF...; (cfr. doc. 7 junto com o PPA e Resposta).

k) O pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, deu entrada no serviço tributário a 29-05-2023; (cfr. doc. 2 junto com o PPA).

l) A Autoridade Tributária e Aduaneira, até à apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, ainda não se pronunciou sobre o pedido de revisão oficiosa, não tendo a Requerente sido notificada do respetivo projeto de decisão.

3.2. Factos não provados

O Tribunal Arbitral considera que não há factos não provados relevantes para a decisão.

3.3. Fundamentação da matéria de facto

Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, o PPA junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

4. Das exceções

A Requerida na Resposta invoca exceções e, a proceder alguma, obstará ao conhecimento do pedido e que, por isso, são de decisão prévia.

Considerando o disposto no artigo 13.º do CPTA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT há que iniciar por determinar a competência do presente Tribunal Arbitral, sendo que o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria. Porém, e dada a sua importância para determinar a competência do presente Tribunal Arbitral.

4.1. Da incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral

A Requerida alega:

“Vem a requerente deduzir o presente p.p.a. invocando a presunção de indeferimento tácito que se terá formado na sequência da apresentação de um pedido de revisão oficiosa em 2023/05/30, tendo em vista anular as liquidações de retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário aquando da colocação à disposição da requerente de dividendos decorrentes de participações detidas em sociedades residentes em território português.

Antes de mais, nos termos do disposto no art. 2º, alínea a) da Portaria nº 112/2011, de 22 de Março, a AT vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no nº 1 do art. 2º do RJAT, “ com exceção de 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 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

(...)

Ora, relativamente ao pedido de revisão oficiosa, constata-se que a requerente – na qualidade de substituído tributário, pede que o Tribunal Arbitral aprecie, pela primeira vez, as retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário sem que tenha desencadeado procedimento de reclamação graciosa nos termos do art. 132º do CPPT.

Situação esta que está fora da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Ainda para mais quando a Requerente não recorreu, em tempo, à reclamação graciosa prevista no referido art. 132º do CPPT, deixando, desse modo, precluir o prazo de 2 anos aí previsto.

Ora, o procedimento administrativo de revisão oficiosa não pode substituir a reclamação graciosa prevista no art. 132º do CPPT, ainda para mais quando o recurso ao mesmo é feito para além do prazo de 2 anos previsto no nº 1 de tal artigo.

Donde, in casu, não tendo o pedido de anulação das retenções na fonte sido precedido, em prazo, de reclamação graciosa necessária, o Tribunal Arbitral carece de competência para apreciar sobre a (i)legalidade das mesmas, ainda que a requerente tenha apresentado um pedido de revisão oficiosa no prazo de 4 anos.

Tal situação impõe-se por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.

Sendo constitucionalmente vedada, por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como do direito de acesso à justiça (artigo 20.º da CRP) e da legalidade [cf. artigos 3.º, n.º 2, 202.º e 203.º da CRP e ainda o artigo e 266.º, n.º 2, da CRP], como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, a interpretação, ainda que extensiva, que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente, por tal pressupor, necessariamente, a consequente dilatação das situações em que esta obrigatoriamente se submete a tal regime, renunciando nessa medida ao recurso jurisdicional pleno [cf. artigos 25.º e 27.º da RJAT, que impõem uma restrição dos recursos da decisão arbitral].”

Ainda que assim não se entenda, sem conceder:

Mantém-se a impossibilidade, por incompetência material, do Tribunal Arbitral para o conhecimento in casu, da (i)legalidade das retenções na fonte.

Efetivamente, as retenções na fonte não foram efetuadas pela AT.

A AT nunca se pronunciou sobre a (i)legalidade de tais retenções. Mais, estando-se perante um indeferimento tácito, sobre o qual a AT não tomou posição expressa sobre a existência de erro imputável aos serviços, compulsado o pedido de revisão oficiosa apresentado não se retira do mesmo que a requerente tenha invocado erro de direito imputável à AT, ou que, tendo-o invocado, o comprove invocando, designadamente, que as retenções na fonte se deveram a orientações ou instruções da AT. Antes pelo contrário o que se retira do pedido apresentado é que as retenções na fonte terão sido feitas conformes à lei e que o cumprimento desta importa, no entender da requerente, uma restrição discriminatória ao princípio da livre circulação de capitais, contrária ao art. 63º do TFUE.

Por outro lado, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova constantes do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar.

Assim, revogado que foi o n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que estabelecia a presunção de que se considerava “imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação”, e dispondo a lei nova para o futuro (cf. artigo 12.º do Código Civil), o pedido de revisão oficiosa com fundamento em “erro imputável aos serviços”, incluído no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, passou a exigir, também no caso de autoliquidação, ao contribuinte a prova da imputabilidade aos serviços do erro que invoca.

Posto isto,

Nos termos do art. 78º nº 1 da LGT “ A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro

anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”

Assim, nos termos do artº 78º da LGT, são diferentes os prazos e os fundamentos da revisão do ato tributário, consoante esta seja efetuada pelo sujeito passivo ou pela A.T.

No que aos prazos respeita, no caso da revisão dos atos tributários ser efetuada 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 - cfr. nº 1 artº 78º.

Ou seja:

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, LGT anotada, em anotação ao artº 78º).

Por outro lado,

A decisão proferida em sede de procedimento de revisão pode, ou não, comportar a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

Conforme se deliberou no Ac. do STA, de 06/11/08, in proc. nº 0357/08, a forma processual de reação contra o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa pode ser a impugnação judicial ou a ação administrativa especial, consoante a decisão comporte, ou não, a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

No caso concreto, o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa é um ato silente, na medida em que foi apenas por efeito da passagem do tempo que se ficcionou a existência de um indeferimento tácito, para efeitos de impugnação arbitral.

Ora, tal indeferimento pode consubstanciar e, no caso teria obrigatoriamente que se reportar a um indeferimento por extemporaneidade.

No presente p.p.a, é inquestionável, pois, que o Tribunal Arbitral vai ter que analisar dos pressupostos de aplicação do mecanismo da revisão oficiosa, uma vez que in casu, inexistente, não prova a requerente, a existência de qualquer erro de direito, imputável à AT que justificasse a revisão da liquidação.

Ou seja, tendo em conta que o p.p.a não é interposto para a apreciação direta e nem indireta de uma liquidação adicional, mas apenas para a apreciação de um indeferimento de um pedido de revisão

oficiosa, é evidente que o Tribunal vai ter que decidir se a requerente ainda estava em tempo de apresentar pedido de revisão oficiosa, tendo em conta a existência de erro imputável

Donde, não há qualquer dúvida que no presente pedido de pronúncia arbitral foi submetida à apreciação do Tribunal Arbitral uma questão relativa ao controle dos pressupostos de aplicação do art. 78º da LGT.

Ora, 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 art. 78º 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 exceção 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, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea n.º 1, alínea e) do RJAT.”

A Requerente em resposta a esta exceção discordando da posição da AT entende:

“Na ótica da Autoridade Tributária, não tendo a Requerente apresentado o pedido de revisão oficiosa no prazo da reclamação graciosa – dois anos, nos termos do artigo 131.º, n.º 1, do CPPT –, ficou definitivamente impossibilitada de o fazer, sendo inaplicável o prazo de quatro anos, previsto no artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT, por alegadamente não se verificar qualquer erro imputável aos serviços.

Ora, a apreciação da questão atinente à tempestividade do pedido de revisão oficiosa é prévia, antecedendo qualquer apreciação sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo, no qual se inclui a existência (ou não) de erro na liquidação e respetiva imputabilidade aos serviços tributários.

Ou seja, a decisão sobre a existência de erro imputável aos serviços implica um juízo de mérito que pressupõe a priori a tempestividade do pedido de revisão oficiosa.

Assim, sob pena de se confundir um juízo de mérito com uma decisão sobre o preenchimento de pressupostos procedimentais (in casu, a tempestividade), o pedido de revisão oficiosa será necessariamente tempestivo se apresentado dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT.

E, ao contrário do que alega a Autoridade Tributária, não é controverso que um ato tributário possa ser objeto de revisão oficiosa a pedido do contribuinte ou por iniciativa da Autoridade Tributária.

Na situação sub judice, tendo a Requerente apresentado o pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de quatro anos após a liquidação, resulta manifesta e inequívoca a sua tempestividade, independentemente da existência (ou não) de erro imputável aos serviços.

Não obstante, em sede dos presentes autos, esta questão nem se coloca porquanto o ato decisório deles objeto é a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, para cuja apreciação da legalidade esse Douto Tribunal Arbitral é materialmente competente.

Conforme oportunamente exposto, em virtude do incumprimento do prazo legal de decisão por parte da Autoridade Tributária, nos termos do artigo 57.º, n.º 5, da LGT, presumiu-se o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa – cfr. artigos 5.º a 13.º e 31.º a 33.º do pedido de pronúncia arbitral.

O artigo 57.º, n.º 5, da LGT é claro: o incumprimento do prazo legal de decisão «faz presumir o seu indeferimento [do pedido do sujeito passivo] para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial» (sublinhado nosso). Desta forma, o indeferimento (expresso ou tácito) jamais se confunde com a rejeição liminar.

Resulta, assim, claro e inequívoco ser esse Douto Tribunal Arbitral materialmente competente para apreciar a legalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente por se presumir comportar tal ato decisório uma apreciação da legalidade dos atos tributários sub judice.

Por último, importa referir que a tal não obsta o facto de a Autoridade Tributária não ter apreciado a imputabilidade do erro aos seus serviços, na medida em que: (i) não só não o fez porque incumpriu o seu dever legal de decidir, (ii) como, conforme demonstrado supra, a apreciação da imputabilidade do erro aos serviços, configurando um juízo de mérito, pressupõe a admissibilidade do pedido (que inicialmente refuta), pelo que, mais uma vez, a argumentação adotada pela Autoridade Tributária revela-se contraditória.”

Vejamos

O conhecimento da competência do Tribunal precede a de qualquer outra matéria, pelo que, independentemente da ordem de arguição das questões prévias, impõe-se a apreciação daquela previamente à verificação dos demais pressupostos processuais, conforme resulta dos artigos 16.º do CPPT e 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

a)

A Requerida fundamenta a alegação da incompetência material do presente Tribunal Arbitral na intempestividade da apresentação de reclamação graciosa e na incompetência para conhecer de atos de retenção na fonte, considerando que entende que “*relativamente ao pedido de revisão oficiosa, constata-se que a requerente – na qualidade de substituído tributário, pede que o Tribunal Arbitral aprecie, pela primeira vez, as retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário sem que tenha desencadeado procedimento de reclamação graciosa nos termos do art. 132º do CPPT*”.

Situação esta que está fora da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Quanto à alegada intempestividade da apresentação da reclamação graciosa, é de mencionar que a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa e no prazo de 4 anos, como previsto no artigo 78.º n.º 1 da LGT, tendo pedido a anulação dos atos de retenção na fonte realizados pelas entidades que procederam ao pagamento de rendimentos sujeitos a IRC.

Se é certo que os artigos 131.º e seguintes do CPPT, para o qual remete a Portaria n.º 112-A/2011 se referem à reclamação graciosa, e não à revisão oficiosa dos atos tributários, também se deve entender que a revisão oficiosa dos atos tributários estabelecida no artigo 78.º da LGT, considerando que essa norma tem como finalidade de garantir que a autoliquidação e as retenções na fonte (em que os contribuintes atuam em substituição e no interesse da AT) sejam objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a racionalizar o recurso à via judicial, que só se justifica se existir uma posição divergente, um verdadeiro “litígio”.

Trata-se de conceder à AT a oportunidade (e o direito) de se pronunciar sobre o erro na autoliquidação do contribuinte ou nas retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário e de fundamentar a sua decisão antes de ser confrontada com um processo contencioso.

Por outro lado, a necessidade da reclamação graciosa justifica-se pela necessidade de a AT ter contacto prévio à via judicial, por estarem em causa atos que não são da autoria da Administração Tributária, mas do próprio sujeito passivo ou de terceiro e nos quais esta não teve, ainda, qualquer intervenção. Nesse sentido, quer a reclamação graciosa quer o pedido de revisão oficiosa, mesmo que apresentado fora do prazo daquela, serve o propósito em causa

dando à AT a possibilidade de se pronunciar sobre o ato de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta.

Como é mencionado na decisão proferida no Processo n.º 9/2021-T, de 13 de setembro de 2021: *“A conclusão a retirar é a de que a segunda parte do artigo 78.º, n.º 1 da LGT, que prevê a revisão no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, é aplicável a qualquer liquidação – seja autoliquidação (pelo contribuinte) ou heteroliquidação (por via administrativa). Contudo, o seu fundamento não é qualquer ilegalidade, como previsto para a revisão deduzida no prazo de reclamação administrativa. Para que o prazo de quatro anos seja convocável, o legislador foi mais restritivo e exigiu a ocorrência de um “erro imputável aos serviços”. A revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT simplesmente removeu a regra de inversão do ónus probatório de que beneficiavam os atos de autoliquidação, que passam, assim, a estar sujeitos às regras gerais (v. artigos 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º, n.º 1 do Código Civil)”*.

Constituindo o pedido de revisão oficiosa um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, tendo sido apresentado previamente à propositura da ação arbitral, improcede a exceção, pelo que este Tribunal Arbitral é competente em razão da matéria, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, entendimento este reiterado sucessivamente pela doutrina e jurisprudência portuguesas.

b)

Mantém-se a impossibilidade, por incompetência material, do Tribunal Arbitral para o conhecimento in casu, da (i)legalidade das retenções na fonte que não foram efetuadas pela AT.

A AT nunca se pronunciou sobre a (i)legalidade de tais retenções. Mais, estando-se perante um indeferimento tácito, sobre o qual a AT não tomou posição expressa sobre a existência de erro imputável aos serviços, compulsado o pedido de revisão oficiosa apresentado não se retira do mesmo que a requerente tenha invocado erro de direito imputável à AT, ou que, tendo-o invocado, o comprove invocando, designadamente, que as retenções na fonte se deveram a orientações ou instruções da AT. Antes pelo contrário o que se retira do pedido apresentado é que as retenções na fonte terão sido feitas conformes à lei e que o cumprimento desta importa, no entender da requerente, uma restrição discriminatória ao princípio da livre circulação de capitais, contrária ao art. 63º do TFUE.

Por outro lado, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova constantes do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar.

Porque concordamos aderimos ao decidido no Acórdão do STA de 09-11-2022 proferido no Processo 087/22.5BEAVR que com a devida vénia transcrevemos:

(...)

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”.

(...)

“a questão nuclear a resolver é a de determinar se nos casos em que ocorra um erro de terceiro (substituto) na cobrança do imposto declaradamente indevido pode ser imputado à Administração Tributária. Pontifica a respeito a jurisprudência firme deste tribunal segundo a qual, desde que o erro não seja imputável a conduta negligente do sujeito passivo, será imputável à Administração Tributária. De resto, tal inteligência encontrava guarida no disposto no nº2 do artigo 78º da LGT, entretantes revogado pela alínea h) do nº1 do artigo 215º da lei nº 7-A/2016, de 30 de Março, que conciliava: “Sem

prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação». Jurisprudencialmente, esse ponto de vista foi adoptado no acórdão de 12/12/2001, proferido no recurso n.º 26.233 em cujo discurso jurídico se verteu que «havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro» já que «a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1 da CRP e 55.º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços».

Havendo ainda que atentar, como salienta o EPGA no seu douto parecer que, com a devida vénia, vimos e iremos acompanhar, no Acórdão de 28/11/2007, proferido no processo n.º 0532/07, em que se plasmou jurídico se que «O alcance do n.º 2 do art.º 78.º da LGT, ao estabelecer que, para efeitos de admissibilidade de revisão do acto tributário, se consideram imputáveis à administração tributária os erros na autoliquidação, foi o de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio do CPT, solução esta que está em sintonia com a directriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era a de reforço das garantias dos contribuintes».

Contudo, há que reter, que esse entendimento assentava no disposto no n.º2 do artigo 78.º da LGT, que viria a ser revogado pela Lei n.º 7-A/20146, de 30 de Março, que subordinava ao regime previsto no n.º1 a “autoliquidação”, havendo autores que, como noticia o EPGA, ainda hoje continuam a defender a sua equiparação ao acto da Administração para efeitos de admissibilidade do pedido de revisão, destacando-se Paulo Marques, in “A Revisão do Ato Tributário”, Almedina, pág.195.

Seja como for, aquilatemos como hoje e perante o caso concreto, essa questão se resolve.

Assim, há que ter em conta que in casu estamos perante uma situação de substituição tributária, realizada através do mecanismo de retenção na fonte, em que não há intervenção do contribuinte, e em que o substituto actua por imposição legal.

Depois, impera a realidade em que ocorreu um acto de retenção de imposto de selo a título definitivo, pois, se se tratasse de um acto de retenção na fonte por conta do imposto devido a final, na esteira ainda de Paulo Marques, in “A Revisão do Ato Tributário”, Almedina, pág.202, o acto não seria

passível de pedido de revisão, na medida em que constituiria um acto provisório que tem por finalidade a antecipação da receita.

Por fim, não advém da sentença recorrida que os actos de retenção e cobrança do imposto tenham sido despoletados ou originados com base em elementos erróneos indicados pelo sujeito passivo. Neste conspecto, propendemos a considerar que em tal situação se justifica que os erros praticados no acto de retenção sejam imputáveis à Administração Tributária, para efeitos do disposto no nº1 do artigo 78º da LGT, pois se afigura inviável responsabilizar o contribuinte pela actuação do substituto, sob pena de violação dos seus direitos garantísticos.

É esse o ponto de vista do Ministério Público apoiado no acórdão deste tribunal de 12/07/2006, tirado no recurso nº 402/06, em que se doutrinou que «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 art. 152.º do CPT (ou 132.º do CPPT), pois esta é necessária apenas para efeitos de dedução de impugnação judicial».

Vide, no mesmo sentido, Jorge Lopes de Sousa, in CPP Anotado, II vol., 6ª edição, pág.422 e que foi o relator do aresto acabado de mencionar.

Na senda da jurisprudência assinalada, exposto o regime da revisão do acto tributário e impugnação das decisões proferidas (ou omitidas) no seu âmbito, que aponta no sentido de que não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa a falta da reclamação prevista no artº 132.º do C.P.P.T..

Significa que apesar de essa reclamação ser necessária para a impugnação judicial do acto de retenção, com o regime geral da impugnação de actos anuláveis e com aos efeitos retroactivos próprios dos meios anulatórios, a sua falta não obsta (como também não obsta a impugnação judicial dos actos que podem ser impugnados contenciosamente por via directa), a que possa ser pedida a revisão oficiosa, com os efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto, traduzida na restituição do que foi recebido pela administração tributária e que não deveria ter sido pago, à face do regime substantivo aplicável (eventualmente acrescida de juros indemnizatórios nos termos do n.º 3 do art. 43.º da LGT, sem natureza retroactiva).

Por assim ser e em concordância com o Ministério Público que acolheu e defendeu esse ponto de vista, é de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, nos termos do artº 132.º do C.P.P.T., a Impugnante podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efectuar e podia impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento. Por isso, colhem de pleno os argumentos da recorrente no sentido de que, tendo sido o IS liquidado e cobrado pelas instituições financeiras, em substituição da AT tal como lhe é perpetrado pela lei (artigo 2.º do Código do IS), o erro de direito tem de ser imputado precisamente “aos serviços” como antedito,

pelo que os PROAT apresentados no prazo de quatro anos, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, devem ter-se como apresentados tempestivamente e está a AT obrigada a tomar conhecimento do mérito dos pedidos feitos na revisão oficiosa, com os efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto.”

Como não resulta dos autos que os ato de retenção na fonte tenham tido origem em erro, de direito ou de facto, do Requerente, não podem os mesmos deixar de ser imputáveis à Administração Tributária, pelo que a sua revisão cabe na previsão do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, com a consequente aplicação do prazo de quatro anos aí previsto. Assim, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, podia o Requerente pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efetuar e impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento.

Pelo exposto, as retenções na fonte de IRC aos exercícios de 2019, e tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado em 16.05.2023, dentro do prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º n.º 1 da LGT, improcedendo a exceção invocada pela Requerida, pelo que o pedido de revisão oficiosa é tempestivo e o presente Tribunal é materialmente competente para conhecer da(s) (i)legalidade(s) da(s) liquidações.

4.2. Da ilegitimidade processual da Requerente

4.2.1. Posição da Requerida

Sumariamente, a Requerida sustenta a sua convicção quanto à ilegitimidade ativa da Requerente nos seguintes argumentos:

- i) nas declarações emitidas pelo substituto tributário – F..., bem como nas declarações Modelo 30 por si submetidas, consta que os dividendos que nos ocupam foram atribuídos ao sujeito passivo D... (NIF...), o que faz dele substituído tributário;
- ii) a atribuição do NIF à D... foi consequente deste sujeito passivo se enquadrar no art.º 11.º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro: “não residentes que apenas obtenham em território português rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo”;
- iii) ainda que exista documentação a informar o Fundo do pagamento dos referidos dividendos, essa informação não se encontra em conformidade com as declarações prestadas pelo substituto

tributário – quando refere que os pagou ao D..., sem fazer qualquer referência de que teria recebido por conta de terceiros.

4.2.2. Posição da Requerente

Nas alegações a Requerente em resposta a esta exceção defende:

“Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que o entendimento perfilhado pela Autoridade Tributária assenta num equívoco quanto às posições que assumem a Requerente, o Fundo, o substituto tributário e a entidade custodiante.

Como consabido, os fundos de investimento, enquanto organismos de investimento coletivo (“OIC”), são patrimónios autónomos desprovidos de personalidade jurídica.

A ausência de personalidade jurídica (e também de capacidade judiciária) dos OIC é suprida através da sua representação por uma sociedade gestora – uma terceira entidade dotada de personalidade jurídica –, a qual atua em nome e por conta dos OIC por si geridos.

In casu, a Requerente é a sociedade gestora do Fundo – cfr. Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Por outras palavras, a Requerente, ao assumir as vestes de sociedade gestora, atua em representação do Fundo, agindo em seu nome e por sua conta, o que, desde logo, determina a sua plena legitimidade, quer procedimental, quer processual.

Neste contexto, foi a Requerente quem apresentou o pedido de revisão oficiosa e, subseqüentemente, quem intentou a presente ação arbitral (...) cfr. Documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Por conseguinte, resulta manifesta e inequívoca a legitimidade da Requerente para, em nome e por conta do Fundo, o representar em sede dos presentes autos.

Por outro lado, o facto de os rendimentos de capitais (in casu, dividendos) terem sido entregues pelo substituto tributário à entidade responsável pela custódia dos valores mobiliários do Fundo, per se, não exclui que este tenha sido o beneficiário efetivo daqueles rendimentos.

Contrariamente ao alegado pela Autoridade Tributária nos artigos 5.º e 6.º da sua resposta, a Requerente não é (nem nunca foi) «acionista de sociedades residentes em Portugal», nem «recebeu dividendos sujeitos a tributação por retenção na fonte» ou «suportou imposto». Tal posição foi, única e exclusivamente, assumida pelo Fundo, na qualidade de beneficiário efetivo dos rendimentos – cfr. Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Aliás, conforme resulta da prova documental junta aos autos, a entidade custodiante procedeu ao depósito dos rendimentos de fonte portuguesa a si entregues pelo substituto tributário na conta pertencente ao Fundo – cfr. Documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Ou seja:

O Fundo, enquanto entidade não residente em território português, auferiu rendimentos de capitais de fonte portuguesa (cfr. Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

Tais rendimentos foram sujeitos a retenção na fonte em Portugal, tendo o F... atuado na qualidade de substituto tributário (cfr. Documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

Os rendimentos líquidos de imposto foram entregues pelo F... à entidade custodiante do Fundo – a instituição de crédito D...–, motivo pelo qual esta entidade é titular do NIPC português inscrito nas declarações Modelo 30 emitidas pelo substituto tributário (cfr. Documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral);

Posteriormente, tais rendimentos foram entregues ao seu beneficiário efetivo – o Fundo – através de depósito bancário efetuado pela entidade custodiante (cfr. Documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

Assim, dúvidas não restam quanto ao facto de (i) ser o Fundo o beneficiário efetivo dos rendimentos de fonte portuguesa sujeitos a retenção na fonte em sede IRC”.

4.3. Decisão quanto à procedência da exceção de ilegitimidade ativa

Comece-se por reconhecer que no pedido de constituição do tribunal arbitral foi indentificada como Requerente a sociedade **A...** .

Por sua vez, no pedido de pronúncia arbitral, embora se diga que a Requerente é a dita sociedade gestora, expressamente se reconhece que ela atua “na qualidade de entidade gestora do Fundo de Investimento **B...**”. É também a sociedade gestora que outorga a procuração forense junta aos autos, assumindo também nesse documento a “qualidade de entidade gestora do Fundo **B...**”.

Resulta dos documentos juntos aos autos que a Requerente é a sociedade gestora do **Fundo de investimento B...**, facto que a Requerida não parece contestar. Também terá de reconhecer-se que um fundo de investimento, sendo um património autónomo, não tem personalidade jurídica, tendo, porém, personalidade tributária e judiciária. Portanto, o Fundo pode demandar e ser

demandado e, num caso ou noutro, será necessariamente representado pela respetiva entidade gestora.

Se lermos com atenção o PPA e as alegações da Requerente, vemos com clareza o que está em causa. No § 15 das alegações, a Requerente refere: “*Por outras palavras, a Requerente, ao assumir as vestes de sociedade gestora, atua em representação do Fundo, agindo em seu nome e por sua conta, o que, desde logo, determina a sua plena legitimidade, quer procedimental, quer processual*”. E no § 17 diz “*por conseguinte, resulta manifesta e inequívoca a legitimidade da Requerente para, em nome e por conta do Fundo [sublinhados nossos], o representar em sede dos presentes autos*”. O verbo usado é representar. E a representação, conceda-se, significa uma atuação em nome e por conta de outrem. A entidade gestora, como ela própria refere inúmeras vezes, assume expressamente e sem margem para qualquer dúvida que representa o Fundo, o mesmo é dizer, que atua em nome e por conta do Fundo. Portanto, se atua em nome e por conta do Fundo, não atua em nome próprio e por conta própria.

No art.º 5.º da Resposta, a AT diz que “*vem a requerente deduzir o presente p.p.a. alegando que, na qualidade de acionista de sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos (...)*”. Ora, essa afirmação não corresponde à verdade. Não é isso que se pode ler no PPA. Aí, no artigo 21.º, o primeiro do ponto C.2. intitulado “*Dos rendimentos de fonte portuguesa auferidos pelo Fundo e da tributação incidente sobre os mesmos*”, poder ler-se: “*Por força da detenção de participações sociais diretas na sociedade comercial portuguesa acima identificada, o Fundo auferiu, no período compreendido 3 de junho e 14 de outubro de 2019, dividendos no montante total bruto de 738.786 EUR*”. A Requerente diz, pois, que foi o Fundo que auferiu esses rendimentos e não a sociedade gestora.

É certo que no presente processo arbitral a Requerente identificada é a A... . Terá sido nestes termos que foi por si apresentado o pedido de constituição do tribunal arbitral. Contudo, para além da forma, do *nomen iuris* de uma assumida qualidade é evidente que a intervenção desta sociedade no processo decorre da circunstância de ser ela a sociedade gestora do Fundo, que, recordemos, é um património autónomo, desprovido de personalidade jurídica, mas que tem personalidade judiciária. Na verdade, no pedido de pronúncia arbitral é expressamente dito que a Requerente o é “*na qualidade de entidade gestora do Fundo de Investimento B..., titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva francês ...*”. E o mesmo se repete nas

alegações que apresenta. Resulta, portanto, do próprio pedido de pronúncia arbitral que a Requerente, ainda que assim identificada e assumida, não age na prossecução de um interesse próprio, mas procurando, como lhe cumpre, defender os interesses do património autónomo que lhe cabe, para todos os efeitos, incluindo judiciais, representar. O mesmo resulta, como vimos, da procuração forense junta aos autos, que é clara a este respeito.

Resulta, portanto, evidente que a Requerente atua não em nome próprio, mas em representação do Fundo, percebendo-se cristalinamente que tanto o pedido como a causa de pedir, que balizam a cognoscibilidade do tribunal, se referem indubitavelmente ao Fundo. Portanto, não pode senão concluir-se que, em termos substantivos, o Requerente é o Fundo.

O n.º 2 do artigo 10.º do RJAT refere que o pedido de constituição do tribunal é apresentado mediante requerimento enviado por via eletrónica. Mas aí diz-se também que desse requerimento devem constar a identificação do ato ou atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral e a própria identificação do pedido de pronúncia arbitral.

Havendo uma divergência no que respeita à identificação do Requerente, ao *nomen iuris* de uma qualidade, insista-se, entre o pedido de constituição do tribunal e o pedido de pronúncia arbitral, não pode ela configurar uma situação de ilegitimidade. Quando muito seria uma irregularidade sanável, não pode a superação dessa divergência deixar de fazer-se dando prevalência ao pedido de pronúncia.

Resta saber se o Fundo, representado judicialmente pela sociedade gestora, é o titular da relação material controvertida.

Como vimos, a Requerida sustenta a ilegitimidade ativa da Requerente (e, diga-se, do Fundo que esta representa), por reconhecer no D... (NIF...), o papel de substituído tributário. A AT alega que a Requerente, a agir na qualidade de sociedade gestora do Fundo de investimento (sem NIF português), não tem legitimidade para apresentar o presente pedido de anulação das liquidações de retenção na fonte de IRC, efetuada a terceiros, nomeadamente a D... com o NIF ... (o beneficiário do pagamento dos dividendos e substituído tributário identificado pelo substituto) e respetivo reembolso.

Pelas razões adiantadas pela Requerente, a AT não tem razão. Na verdade, acompanhamos o juízo da Requerente quando afirma que o “*entendimento perfilhado pela Autoridade Tributária*

assenta num equívoco quanto às posições que assumem a Requerente, o Fundo, o substituto tributário e a entidade custodiante”.

Resulta com meridiana clareza dos autos que o Fundo é o titular das ações representativas do capital social da sociedade com sede em Portugal que distribui os dividendos sobre os quais foram feitas as retenções na fonte que deram causa ao presente processo arbitral. É manifesto que a C... SGPS, S.A. distribuiu dividendos, que esses dividendos foram pagos pelo F..., como agente pagador, com a respetiva retenção na fonte, ao D... (NIF...), como entidade custodiante, que, por sua vez, entregou esses rendimentos ao Fundo, que é indubitavelmente o beneficiário efetivo desses rendimentos. Foi o Fundo, e não outra entidade, que suportou economicamente a ablação patrimonial respeitante à retenção na fonte operada a título definitivo a que o agente pagador, como substituto tributário, procedeu. Portanto, parece claro que é o Fundo o titular do interesse legalmente protegido a que se refere o art.º 9.º do CPPT, o mesmo é dizer, é ele o titular da relação material controvertida.

Pelo exposto, este Tribunal Arbitral julga improcedente a exceção dilatória da ilegitimidade processual da Requerente, passando de seguida à apreciação do mérito da causa.

5. Questão de direito

Neste processo arbitral a questão jurídica material que vem controvertida, consiste em determinar se a legislação portuguesa, na redação em vigor à data dos factos tributários, ao excluir de tributação os dividendos distribuídos por uma sociedade residente em Portugal a fundos de investimento mobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional (art.º 22º do EBF) e, por isso residentes em território nacional, mas sujeitando a retenção na fonte em IRC os dividendos distribuídos por essas mesmas sociedades a fundos de investimento mobiliário, que não tenham sido constituídos nem operem de acordo com a legislação nacional, e por isso não residentes, configura uma restrição à livre circulação de capitais, não consentida pelo art.º 63º do TFUE.

O Requerente é um fundo de investimento (Organismo de Investimento Coletivo) constituído ao abrigo do Direito Alemão.

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

Em dia 19-05-2023, o Requerente apresentou uma reclamação graciosa dos atos de retenção na fonte referidos, que foi indeferida.

5.1. A legislação nacional

O artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redação vigente em 2021, estabelecia 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, noutra 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, que procedeu, à reforma do regime de tributação dos organismos de investimento coletivo (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 artigo 22.º, n.º 1 determina-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 Fundo é constituído ao abrigo da lei francesa e não da lei nacional e, por isso, o artigo 22.º, n.º 1, do EBF afasta a aplicação daquele regime ao Requerente.

5.2. A legislação do TFUE

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.

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, relativo a pedido de decisão prejudicial, do qual salientamos as seguintes conclusões, (também transcritas no Acórdão do STA de 28-09-2023, proferido no Processo n.º 093/19.7BALSBS):

- a) *Perante o órgão jurisdicional de reenvio, a A...-Fonds AEVN alega que, nos anos de 2015 e 2016, os OIC constituídos e que operam de acordo com a legislação portuguesa estavam sujeitos a um regime fiscal mais favorável do que aquele a que foi sujeita em Portugal, na medida em que, relativamente aos dividendos pagos por sociedades estabelecidas em Portugal, esses organismos estavam isentos, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 3, do EBF, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. A A...-Fonds AEVN considera que, sendo tributada à taxa de 25 % sobre os dividendos que lhe são pagos por sociedades estabelecidas em Portugal, é objeto de um tratamento discriminatório proibido pelo artigo 18.º TFUE, bem como de uma restrição à liberdade de circulação de capitais proibida pelo artigo 63.º TFUE. (§ 17);*
- b) *Uma vez que a legislação nacional em causa no processo principal tem, assim, por objeto o tratamento fiscal de dividendos recebidos pelos OIC, deve considerar-se que a situação em causa no processo principal é abrangida pelo âmbito de aplicação da livre circulação de capitais (§ 33);*
- c) *Por conseguinte, a circunstância de os OIC não residentes não estarem sujeitos ao imposto do selo e ao imposto específico previsto no artigo 88.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas não os coloca numa situação objetivamente diferente em relação aos OIC residentes no que se refere à tributação dos dividendos de origem portuguesa. (§ 57);*
- d) *um OIC não residente pode ter detentores de participações sociais que tenham residência fiscal em Portugal e sobre cujos rendimentos este Estado-Membro exerce o seu poder de tributação. Nesta perspetiva, um OIC não residente encontra-se numa situação objetivamente comparável à de um OIC residente em Portugal (§ 69);*
- e) *Por conseguinte, o critério de distinção a que se refere a legislação nacional em causa no processo principal, que tem por objeto unicamente o lugar de residência dos OIC, não permite concluir pela existência de uma diferença objetiva de situações entre os organismos residentes e os organismos não*

residentes. Atendendo a todos os elementos precedentes, há que concluir que, no caso em apreço, a diferença de tratamento entre os OIC residentes e os OIC não residentes diz respeito a situações objetivamente comparáveis. (§ 73 e 74);

f) No entanto, como o Tribunal de Justiça também já declarou, quando um Estado-Membro tenha optado, como na situação em causa no processo principal, por não tributar os OIC residentes beneficiários de dividendos de origem nacional, não pode invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros para justificar a tributação dos OIC não residentes beneficiários desses rendimentos (§ 83);

g) Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um OIC não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção. (§ 85).

Em consequência, o TJUE expressa a seguinte declaração final:

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.

Nestes termos, concluindo-se pela incompatibilidade do art.º 22, do E.B.F., na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 7/2015, de 13/01 (a aplicável ao caso "sub iudice"), com o disposto no art.º 63, do TFUE, 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, impõe-se a não aplicação do referido normativo nacional, de onde se deve concluir que a decisão arbitral recorrida não poderá manter-se, dado enfermar de erro de julgamento de direito, determinante da sua anulação, mais sendo a posição adoptada na decisão arbitral fundamento a que se encontra em conformidade com o direito e jurisprudência, europeus.

Por este Acórdão de 28-09-2023, proferido no Processo n.º 093/19.7BALSb o Supremo Tribunal Administrativo uniformizou a jurisprudência sobre esta matéria em obediência ao decidido pelo TJUE nos seguintes termos:

“I-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 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 este Acórdão do STA, seguiram-se outros Acórdãos que repetem esta decisão.

Neste âmbito, como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), que substituiu o artigo 234º do Tratado de Roma (anterior artigo 177º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objeto 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 Europeia sobre o Direito Nacional tem suporte no n.º 4 do artigo 8.º da CRP:

“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.

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

6. Reembolso das importâncias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso da quantia de € 184.696,50 que foi retida na fonte, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

6.1. Reembolso

Na sequência da anulação da retenção na fonte o FUNDO representado pela Requerente tem direito a ser reembolsado da quantia retida, o que é consequência da anulação.

Assim, tendo sido retida a quantia de € 184.696,50 o FUNDO, representado pela Requerente tem direito a dela ser reembolsado.

6.2. 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, e referimos o acórdão de 18-04-2013, processo n.º C-565/11

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 é referido no n.º 23, cabe a cada Estado-Membro determinar as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo.

O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT determina 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”, o que permite concluir pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no âmbito de um processo arbitral.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina que:

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.

Esta disciplina deriva do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*. O que significa que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Deste modo, ainda que a ilegalidade decorra da violação do Direito da União Europeia, a circunstância não impede que se considere estarmos perante um erro que confira direito a juros indemnizatórios, sendo somente necessário que o erro seja imputável aos serviços.

De mencionar a nossa concordância com o decidido no Acórdão do STA de 14-10-2020, proferido no Proc. 01273/08.6BELRS 01364/17:

“De todo o modo, sempre se deixa expresso que, como a Recorrente bem sabe, nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os actos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do acto é imputável aos serviços da Administração Tributária. Ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.

Ora, no caso concreto, verificado o erro e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução dos montantes ilegalmente retidos, a Recorrida tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores (ilegalmente retidos) até integral restituição, sendo indiferente, ao reconhecimento desse direito, que o erro decorra especialmente da violação de normas comunitárias e não apenas de normas nacionais. Ou seja, não é o facto do erro de violação de lei resultar da desconformidade do ordenamento nacional com o Direito da União que sustenta o afastamento do direito a juros indemnizatórios uma vez que o que releva é a imputabilidade do seu cometimento à Administração Fiscal, como é o caso. As normas de direito comunitário porque vigoram directamente na ordem jurídica interna, prevalecem sobre as normas do direito interno, não podendo ser afastadas pelos Estados Membros através de imposição de normas de direito interno, que, como se viu, foram aplicadas pela Administração Fiscal.”

A determinação do momento a partir do qual devem ser calculados os juros indemnizatórios, constitui jurisprudência uniforme do STA, consolidada no Acórdão do Pleno da Secção do CT de 21-03-2024 proferido no processo n.º 0138/23.6BALS, onde se decidiu:

«Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação que não foi oportunamente reclamado nem impugnado e vindo o ato a ser anulado em decisão arbitral, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT».

(...)

A questão suscitada no presente recurso tem sido colocada por diversas vezes no Supremo Tribunal Administrativo e tem merecido resposta uniforme, quer na Secção de Contencioso Tributário, quer no

Pleno da mesma Secção (por todos, o recente acórdão do Pleno da Secção, de 24 de janeiro de 2024, tirado no processo n.º 0108/23.4BALS).

Porque concordamos com essa orientação jurisprudencial, atualmente consolidada, limitamo-nos a remeter para a fundamentação expandida neste acórdão, dispensando a junção deste aresto por se encontrar disponível em redação integral in www.dgsi.pt.

Nesse acórdão ficou decidido, por remissão para jurisprudência anterior, que, nos casos em que é pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação e o ato venha a ser anulado em impugnação judicial dessa liquidação (ou em decisão arbitral equivalente) e na sequência do indeferimento daquele pedido de revisão oficiosa, os juros indemnizatórios são devidos apenas a partir de um ano após o pedido de revisão formulado.

No caso dos autos, verificamos que as liquidações de ISV remontam a 2017, 2018 e 2019 e que o pedido de revisão das liquidações só foi apresentado em 17 de fevereiro de 2020 (cfr. facto provado sob a alínea “f”) tendo o pedido arbitral sido apresentado na sequência do indeferimento tácito da revisão e decisão arbitral que veio anular as liquidações sido proferida em 11 de abril de 2021.

Nesta circunstância, concluímos que os juros indemnizatórios apenas são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão.”

Assim, o FUNDO representado pela Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deve ser reembolsada, relativa ao período compreendido entre 3 de junho e 14 de outubro de 2019, no montante total de 184.696,50 EUR

Os juros indemnizatórios devem ser contados, com base no valor de €184.696,50 com termo inicial em 30-05-2024, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

7. Decisão

De harmonia com o exposto, decide o Tribunal Arbitral em julgar procedente a ação e, em consequência:

- a) Declarar ilegais e anular as liquidações de IRC por retenção na fonte impugnadas, referentes ao período compreendido entre 3 de junho e 14 de outubro de 2019, no montante total de €184.696,50;

- b) Condenar a Requerida a restituir as importâncias indevidamente retidas na fonte a título de IRC, no montante total de € 184.696,50 ao FUNDO representado pela Requerente;
- c) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, com termo inicial em 30-05-2024 e nos termos suprarreferidos.
- d) Condenar a AT nas custas do processo.

8. Valor do processo

Fixa-se ao processo o valor de € 184.696,50, indicado pela Requerente, respeitante ao montante das retenções na fonte de IRC cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

9. Custas

Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, fixa-se o valor de € 3.672,00 a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 09 de dezembro de 2024.

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora)

(José Coutinho Pires – Adjunto)

(Nuno Pombo – Adjunto)