

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 622/2024-T

Tema: IRC. Retenção na fonte sobre dividendos pagos a OIC não residente. Reclamação graciosa. Intempestividade. Competência do Tribunal Arbitral. Convolução em pedido de revisão oficiosa.

SUMÁRIO:

I – Estando em causa liquidações de IRC por retenção na fonte a título definitivo, relativamente às quais se colocam questões exclusivamente de Direito, conclui-se pela desnecessidade de recurso à reclamação graciosa prevista nos artigos 131.º a 133.º, do CPPT, como condição sine qua non da ação arbitral.

II - Se o contribuinte apresenta contra um ato de liquidação reclamação graciosa fora do prazo legal, mas ainda em tempo para o pedido de revisão oficiosa prevista no artigo 78.º da LGT, em vez de uma decisão de indeferimento da reclamação graciosa deverá ser, depois de constatada a intempestividade, efetuada a convolução do requerimento em que é pedida a reclamação graciosa em pedido de revisão oficiosa.

III – “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”.

IV – O direito a juros indemnizatórios a que alude a LGT pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT, sendo imputável aos serviços o erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.

Os Árbitros Regina de Almeida Monteiro, Ricardo Marques Candeias e Nuno Pombo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., organismo de investimento coletivo, de Direito francês, com sede em ..., ... Paris, França, titular do Número único de Identificação de Pessoa Coletiva ..., à data a que se reporta o auferimento dos rendimentos de 2021 e, no que respeita aos rendimentos auferidos em 2022, ... (“Requerente” ou “Fundo”), representado por B..., na qualidade de entidade gestora do Fundo, com sede na mesma morada, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 65.º e 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), ambos da Lei Geral Tributária (“LGT”), 9.º, n.ºs 1 e 4, 99.º, alínea a) e 132.º, todos 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, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL com vista à apreciação da legalidade, em termos mediatos, dos atos tributários de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) por si indevidamente suportados, a título definitivo, incidentes sobre dividendos de fonte portuguesa, auferidos durante os anos de 2021 (guia de retenção na fonte n.º...) e 2022 (guia de retenção na fonte n.º ...), no valor global de € **250.457,16 (duzentos e cinquenta mil, quatrocentos e cinquenta e sete euros e dezasseis cêntimos)** e, em termos imediatos, do indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2023..., apresentada a 22.12.2023 contra aqueles atos tributários.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 06.05.2024.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º, ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 25.06.2024, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral encontra-se, desde 15.07.2024, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, ambos do RJAT.

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

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 27.09.2024.

Por despacho de 01.10.2024 foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e convidadas as Partes a, querendo, apresentarem alegações escritas, no prazo de 20 dias, em simultâneo, podendo nelas o Requerente responder à exceção alegada pela AT na Resposta.

Nenhuma das Partes apresentou alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DO REQUERENTE

O Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) O Requerente é um Organismo de Investimento Coletivo (“OIC”) qualificado como FCP, constituído sob a forma contratual e não societária, supervisionado pela Autorité des Marchés Financiers, sendo sujeito passivo de IRC, não residente para efeitos fiscais em Portugal, sem qualquer estabelecimento estável aqui situado.
- b) O Requerente teve anteriormente outras designações, a saber, C... até 20 de outubro de 2021 e D... a partir dessa data e até 3 de outubro de 2022.
- c) No âmbito da sua atividade, o Requerente, em 2021 e 2022, na qualidade de acionista de sociedade residente em Portugal, auferiu dividendos sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos, no âmbito do regime legal da substituição tributária.
- d) Em 2021, o Requerente auferiu dividendos de fonte portuguesa, no montante total de € 291.020,54, tendo sofrido uma retenção na fonte, com caráter definitivo, à taxa de 25%, a qual ascendeu ao montante total de € 72.755,14, conforme se detalha na seguinte tabela:

(valores expressos em Euros)

Identificação da entidade distribuidora de dividendos	2021			
	Data do pagamento	Guia de Retenção na fonte	Dividendos	Retenção da fonte (25%)
G...	06-05-2021		291.020,54	72.755,14
Total			291.020,54	72.755,14

- e) Em 2021, o Requerente auferiu dividendos de fonte portuguesa, no montante total de € 710.808,08, tendo sofrido uma retenção na fonte, com caráter definitivo, à taxa de 25%, a qual ascendeu ao montante total de € 177.702,02, conforme se detalha na seguinte tabela:

(valores expressos em Euros)

Identificação da entidade distribuidora de dividendos	2022			
	Data do pagamento	Guia de Retenção na fonte	Dividendos	Retenção da fonte (25%)
G...	18-05-2022		710.808,08	177.702,02
Total			710.808,08	177.702,02

- f) As retenções na fonte em apreço foram efetuadas pelo Banco E... enquanto entidade registadora dos títulos em apreço, sendo o F... BANK o Banco Depositário do Requerente.
- g) O Requerente é uma entidade não residente em território português, tendo sede em França, pelo que os rendimentos de fonte portuguesa só estarão sujeitos a tributação, em sede de IRC, se forem serem enquadráveis nas alíneas a) a f) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC.
- h) Inclui aquele elenco, ao abrigo da cláusula residual estabelecida no ponto 3) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do referido diploma – “*outros rendimentos de aplicação de capitais*” – os dividendos distribuídos por entidades que tenham residência, sede ou direção efetiva em território português.
- i) O n.º 1 do artigo 56.º do mesmo Código que “*os rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, obtidos por sociedades e outras entidades não residentes, são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS*”, remetendo, portanto, para este Código a definição de rendimentos de capitais e sua forma de determinação, a qual, inclui, nos termos do artigo 5.º do Código do IRS, os dividendos.
- j) O Requerente reconhece, pois, que as referidas disposições legais estabelecem, em termos gerais, a sujeição a IRC dos dividendos que auferiu enquanto acionista não residente de entidade residente em Portugal, nos anos de 2021 e 2022.

- k) Contudo, o Código do IRC, particularmente quando conjugado com o artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), prevê um tratamento tributário distinto consoante os dividendos sejam auferidos por OIC residentes ou por OIC não residentes em Portugal – como é o caso do Requerente – impondo uma carga fiscal para os OIC não residentes, quando a mesma é inexistente para os OIC residentes.
- l) Ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC, bem como na alínea c) do n.º 1 e na alínea b) do n.º 3 do artigo 94.º do mesmo Código, os dividendos provenientes de fonte portuguesa auferidos por entidades não residentes – qualificação na qual se subsume a ora Requerente – são objeto de tributação por via de retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 25%, nos termos do n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC, podendo esta taxa ser reduzida ao abrigo de Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, nos termos do artigo 98.º do Código do IRC, o que não sucedeu no caso em apreço.
- m) Por oposição, no regime previsto no artigo 22.º do EBF, ao qual os OIC residentes em Portugal estão sujeitos, estabelece-se, no seu n.º 3, que *“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”* (sublinhado do Requerente), pelo que estando os dividendos abrangidos pelo artigo 5.º do Código do IRS, os mesmos estão excluídos de tributação nos termos do artigo 22.º do EBF, pelo que, nos termos do n.º 10.º do referido preceito, não há qualquer retenção na fonte de IRC sobre os rendimentos obtidos pelos OIC abrangidos pelo artigo 22.º do EBF.
- n) As retenções na fonte de IRC objeto do presente processo arbitral são violadoras dos artigos 63.º e 65.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) e, conseqüentemente, do disposto no artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).

- o) O artigo 18.º do TFUE estabelece uma proibição genérica de qualquer discriminação baseada na nacionalidade, princípio que é concretizado, no que respeita à livre circulação de capitais, no artigo 63.º do mesmo Tratado.
- p) Considerando que a fiscalidade é da competência direta dos Estados-Membros, a alínea a) do n.º 1 do artigo 65.º do TFUE vem esclarecer que *“o disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem disposições pertinentes de direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao lugar de residência ou ao lugar onde o capital é investido”*.
- q) Contudo, essa previsão é limitada pelo n.º 3 do mesmo artigo, nos termos do qual aquelas medidas e procedimentos internamente aplicados, decorrentes da soberania fiscal dos Estados-Membros, *“não devem constituir um meio de discriminação arbitrária nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais”*, estabelecida no artigo 63.º do TFUE, devendo as disposições do n.º 1 do artigo 65.º do TFUE ser alvo de uma aplicação restrita (sublinhado do Requerente).
- r) O Requerente, não se conformando com os atos tributários de retenção na fonte que recaíram sobre os rendimentos por si auferidos em 2021 e 2022, apresentou reclamação graciosa contra eles a 22.12.2023, não se tendo a AT pronunciado sobre ela, pelo que se presumiu o seu (tácito) indeferimento a 23.04.2024.
- s) Contra esse indeferimento tácito reagiu o Requerente com o pedido de constituição do presente tribunal arbitral, pedindo junto deste o tribunal: (i) a anulação do indeferimento da reclamação graciosa apresentada; (ii) a anulação dos atos de retenção na fonte sofridos pelo Requerente enquanto OIC não residente e (iii) a reconstituição da situação jurídica que existiria no caso de não ter sido praticado esse ato – ou seja, a restituição da quantia indevidamente retida ao Requerente e o correspondente pagamento de juros indemnizatórios, nos

termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT, respetivamente. Pede ainda, subsidiariamente, caso o Tribunal entenda que subsiste alguma dúvida interpretativa sobre estas disposições do TFUE, o reenvio prejudicial para o TJUE, nos termos do artigo 267.º do TFUE.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

INTEMPESTIVIDADE E INCOMPETÊNCIA

- a) Entende a Requerida verificar-se a exceção de intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral/caducidade do direito de ação relativamente ao ato tributário de retenção na fonte dos dividendos auferidos em 2021.
- b) Nos termos do n.º 3 do artigo 137.º do Código do IRC *“a reclamação, pelo titular dos rendimentos ou seu representante, da retenção na fonte de importâncias total ou parcialmente indevidas só tem lugar quando essa retenção tenha carácter definitivo e deve ser apresentada no prazo de dois anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido a fonte ou da data do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos, se posterior”*.
- c) Por sua vez, o n.º 6 do artigo 94.º do dito Código dispõe que *“A obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar”*.

- d) Quanto ao alegado pagamento efetuado a 06.05.2021, supostamente entregue através da guia n.º ..., o respetivo termo do prazo para a entrega da retenção na fonte, pelo substituto tributário, terminou a 20.06.2021, razão por que o prazo para se poder reclamar graciosamente do ato de retenção caducou no dia 20.06.2023.
- e) Assim, o valor peticionado de € 72.755,14 (relativo à retenção na fonte efetuada em 2021) é manifestamente intempestivo.
- f) Ora, sendo intempestiva a reclamação graciosa, tudo se passa como se a reclamação graciosa não tivesse existido (bem como o alegado indeferimento tácito objeto do presente PPA).
- g) Tendo em consideração o suprarreferido na presente resposta, e os termos em que a AT se vinculou à jurisdição arbitral, quanto ao alegado ato tributário de retenção na fonte realizado em 2021, afigura-se também existir uma incompetência absoluta do CAAD para apreciação do pedido no que a este ato respeita.
- h) Isto porque o Requerente pede que o Tribunal Arbitral aprecie, pela primeira vez, a retenção na fonte efetuada pelo substituto tributário em 2021 sem que tenha desencadeado, tempestivamente, diga-se, procedimento de reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT e 137.º do Código do IRC.
- i) 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 na alínea a) do n.º 4 e no n.º 2 do artigo 89.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

POR IMPUGNAÇÃO

- a) Consultada a aplicação informática da AT, constata-se que não foram submetidas quaisquer declarações modelo 30 para os respetivos períodos, pesquisando pelo NIF ... e NIF ..., prova que incumbe ao Requerente e que se afigura imprescindível e obrigatória, para a eventual procedência do pedido.
- b) Não tendo o Requerente identificado e juntado prova, como lhe competia, e não estando tais elementos na posse da AT, não é possível confirmar o alegado e, conseqüentemente, determinar a procedência do pedido.
- c) O artigo 22.º do EBF, preceito aplicável aos rendimentos obtidos por fundos de investimento mobiliário e imobiliário e sociedades de investimento mobiliário e imobiliário, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, e cuja desconformidade está na base das alegadas ilegalidades suscitadas pelo Requerente, foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de janeiro.
- d) Nos termos do dito diploma, para esses sujeitos não são considerados na determinação do lucro tributável os rendimentos de capitais, prediais e mais-valias referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do CIRS, que estão isentos das derramas municipal e estadual, e, que estão dispensados da obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos por si obtidos, n.ºs 3, 6 e 10 do artigo 22.º do EBF.
- e) Sucede que o artigo 22.º do EBF circunscreveu tal regime jurídico aos OIC constituídos sob a égide do direito português ou do direito de um qualquer país da União Europeia, que operem de acordo com a legislação nacional, o que não é o caso do Requerente.
- f) O entendimento da AT não viola nenhum dos artigos do TFUE, da CRP e/ou o Acórdão do TJUE evocado pelo Requerente, até porque não cabe à Requerida invalidar ou desaplicar o direito nacional em consequência de decisões do TJUE,

substituindo-se ao legislador para além daquilo que possa considerar-se uma interpretação razoável.

- g) O disposto no n.º 10 do artigo 22.º do EBF não constitui uma isenção, mas antes uma dispensa da obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos obtidos pelos OIC constituídos e que operem de acordo com a legislação nacional.
- h) Nunca poderia a Requerida ser condenada no pagamento dos juros indemnizatórios peticionados, uma vez que, como julgado pelo Supremo Tribunal Administrativo em 30/01/2019 no âmbito do Proc. 0564/18.2BALS, *“para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. art. 281.º da CRP) ou se esteja perante violação de normas constitucionais diretamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias”*.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão devidamente representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Admite-se a cumulação de pedidos, face ao disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, sempre que, como é o caso, “*a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*”.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

A Requerida suscitou exceções dilatórias suscetíveis de obstar ao conhecimento do mérito de parte da causa e determinar a absolvição parcial da instância, que serão apreciadas após apreciada a matéria de facto.

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O Requerente é um Organismo de Investimento Coletivo qualificado como FCP, constituído sob a forma contratual e não societária, supervisionado pela *Authorité des Marchés Financiers* e gerido pela sociedade gestora B..., sendo sujeito passivo de IRC, não residente para efeitos fiscais em Portugal, sem qualquer estabelecimento estável aqui situado (documentos n.º 2 e n.º 4, juntos aos autos com o PPA).
- b) O Requerente, à data dos factos, girava com outras designações, a saber, C... até 20 de outubro de 2021 e D... a partir dessa data e até 3 de outubro de 2022 (documento n.º 1, junto aos autos com o PPA).
- c) Em 2021, o Requerente auferiu dividendos de fonte portuguesa, no montante total de € 291.020,54, tendo sofrido uma retenção na fonte, com carácter

definitivo, à taxa de 25%, a qual ascendeu ao montante total de € 72.755,14, (documento n.º 5, pág.1, junto aos autos com o PPA), conforme se detalha na seguinte tabela:

(valores expressos em Euros)

Identificação da entidade distribuidora de dividendos	2021			
	Data do pagamento	Guia de Retenção na fonte	Dividendos	Retenção da fonte (25%)
G...	06-05-2021		291.020,54	72.755,14
Total			291.020,54	72.755,14

- d) Em 2021, o Requerente auferiu dividendos de fonte portuguesa, no montante total de € 710.808,08, tendo sofrido uma retenção na fonte, com caráter definitivo, à taxa de 25%, a qual ascendeu ao montante total de € 177.702,02, (documento n.º 5, pág. 2, junto aos autos com o PPA), conforme se detalha na seguinte tabela:

(valores expressos em Euros)

Identificação da entidade distribuidora de dividendos	2022			
	Data do pagamento	Guia de Retenção na fonte	Dividendos	Retenção da fonte (25%)
G...	18-05-2022		710.808,08	177.702,02
Total			710.808,08	177.702,02

- e) As retenções na fonte em apreço foram efetuadas pelo Banco E... enquanto entidade registadora dos títulos em apreço, sendo o F... BANK o Banco Depositário do Requerente (documentos n.º 5 e n.º 6, juntos aos autos com o PPA).
- f) O Requerente, não se conformando com os atos tributários de retenção na fonte que recaíram sobre os rendimentos por si auferidos em 2021 e 2022, apresentou reclamação graciosa contra eles a 22.12.2023, a qual foi tacitamente indeferida (documento n.º 3, junto aos autos com o PPA e consenso das Partes).

- g) Não se conformando com o indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada, o Requerente formulou o pedido de constituição de tribunal arbitral, tendo apresentado o pedido de pronúncia arbitral.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a convicção ficou formada com base nas posições assumidas pelas Partes nas peças processuais apresentadas e nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cfr.* n.º 2 do artigo 123.º do CPPT.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

¹ Disponível em www.dgsi.pt.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

IV. 2.A. QUANTO À EXCEÇÃO DE INTEMPESTIVIDADE E DE INCOMPETÊNCIA

Na sua Resposta, vem a AT defender-se por exceção, invocando a intempestividade do pedido de constituição do tribunal arbitral/caducidade do direito de ação relativamente ao ato tributário de retenção na fonte dos dividendos auferidos em 2021. Isto porque o alegado pagamento realizou-se a 06.05.2021 e o respetivo termo do prazo para a entrega da retenção na fonte, pelo substituto tributário, terminou a 20.06.2021. Assim, conclui a Requerida, o prazo para a apresentação da reclamação graciosa do respetivo ato de retenção na fonte caducou no dia 20.06.2023.

Em rigor, não está em causa, em sentido próprio, a caducidade do direito à ação. Não há dúvida de que o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo. Contudo, uma vez que o acesso à justiça arbitral se funda na ilegalidade do indeferimento tácito de uma reclamação graciosa, importa apurar se é tempestiva a dita reclamação. Concluindo-se pela intempestividade dessa reclamação, forçosa será a inimpugnabilidade desse ato.

Tudo está em saber, na verdade, se se aplica o artigo 132.º do CPPT ou o artigo 137.º do CIRC².

² Solução preconizada na decisão arbitral do CAAD prolatada no processo n.º 620/2024-T, em matéria semelhante à que agora cumpre apreciar.

Sendo o Requerente o substituído tributário, tendo a retenção na fonte sido efetuada a título definitivo e tendo invocado retenção indevida de imposto, é de aplicar o disposto no n.º 3 do art.º 137.º do CIRC³, que é norma especial face ao disposto no artigo 132.º n.ºs 3 e 4 do CPPT.

Pergunta-se, porém, se será necessário, neste caso, a apresentação de reclamação graciosa. É sabido que são diferentes os prazos para a apresentação de uma reclamação graciosa ou de um pedido de revisão oficiosa. Mais curto o primeiro (dois anos, independentemente de saber quando começa a ser contado esse prazo, como vimos) do que o segundo (quatro anos), sendo certo que os casos em que é possível forçar a AT a proceder à revisão dos atos tributários nos termos do artigo 78.º da LGT, são mais limitados.

São, porém, numerosas as decisões arbitrais que vêm pugnando pela desnecessidade de recurso à reclamação graciosa prevista nos artigos 131.º a 133.º, do CPPT, como condição *sine qua non* da ação arbitral⁴ e pela possibilidade de um pedido de revisão oficiosa franquear o acesso a este meio de defesa.

Recorde-se o que foi expresso com acerto na decisão arbitral prolatada no processo n.º 1051/2023-T, com que se concorda.

“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

³ Neste sentido, decisão arbitral do CAAD prolatada no Processo n.º 595/2023-T.

⁴ Veja-se, por todos, a decisão arbitral do CAAD prolatada no processo n.º 638/2023-T.

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.”

Assim, ainda que se tome a reclamação graciosa por intempestiva, sempre se dirá que se for ela apresentada dentro do prazo estabelecido para o pedido de revisão oficiosa, deveria a AT, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 52.º do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, tomar a reclamação graciosa como pedido de revisão oficiosa.

Na verdade, aquele preceito, sob a epígrafe “*Erro na forma de procedimento*”, estabelece que “*se, em caso de erro na forma de procedimento, puderem ser aproveitadas as peças úteis ao apuramento dos factos, será o procedimento oficiosamente convolado na forma adequada.*”

Com o ensina o Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, “*em face do princípio da colaboração recíproca da Administração Tributária e dos contribuintes, cuja observância é imposta pelo artigo 60.º da LGT (...) deverá adoptar-se o entendimento de que também se deverá efectuar a convolação pelo menos nos casos em que o requerimento do contribuinte foi tempestivamente apresentado, à face do prazo previsto para o meio processual adequado (...). Pela mesma razão, será de efectuar a convolação quando o contribuinte utiliza um meio procedimental que, em princípio, é adequado, mas a utilização ocorre fora do prazo legal e há outro meio procedimental, com prazo mais longo, que ainda possa ser utilizado para, mesmo de forma menos intensa, dar alguma satisfação à pretensão do contribuinte. Embora numa situação deste tipo não se esteja perante um absoluto «erro na forma de procedimento», parece que (...) se pode enquadrar a situação neste conceito, já que se está perante uma situação em que o meio escolhido não é, no momento em que foi utilizado, o que o contribuinte deveria utilizar (...). Assim, por exemplo, se o contribuinte apresenta contra um acto de liquidação uma reclamação graciosa fora do prazo legal (...), mas ainda está em tempo para pedir a revisão oficiosa prevista no art. 78.º da LGT, em vez de uma decisão de indeferimento da reclamação*

graciosa deverá ser, depois de constatada a intempestividade, efectuada a convocação do requerimento em que é pedido a reclamação graciosa em pedido de revisão oficiosa.”⁵

Portanto, afigura-se que a reclamação, convalidada em pedido de revisão oficiosa, não pode ser indeferida, ainda que tacitamente, com fundamento na sua extemporaneidade. Teria a AT de apreciar o seu mérito. Tanto mais que o indeferimento, operado pelo silêncio da Requerida, sem dar possibilidade ao Requerente, no âmbito da participação deste na tomada de decisão administrativa, de solicitar essa convocação, não pode ter acolhimento. Não se verifica, assim, a exceção de intempestividade. Consequentemente, é entendimento deste tribunal que também não procede a exceção dilatória da incompetência do Tribunal Arbitral para apreciação da legalidade das liquidações de IRC – Retenções na fonte, face ao disposto no artigo 2.º, alínea a), da Portaria nº 112/2011, de 22 de março, nos termos do qual a AT se vinculou à jurisdição dos tribunais arbitrais, que tenham por objeto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhe esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º 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 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*”

Respigando a decisão arbitral prolatada no processo n.º 1051/2023-T, assinala-se um trecho a que se adere integralmente:

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.].

⁵ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Áreas Editora, 6.ª ed., 2011, págs. 463 e seg..

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 intelecção encontrava guarida no disposto no nº2 do artigo 78º da LGT, entrementes 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 nº 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. 266º, n.º 1 da CRP e 55º 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 78º 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 78º 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 n.º1 do artigo 78.º 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 n.º 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 art.º 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 conseqüente 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, uma vez que a retenção na fonte de IRC referente à distribuição de dividendos ocorreu em 2021, e tendo a reclamação graciosa [*rectius*, o pedido de revisão oficiosa] sido apresentada em dezembro de 2023, ou seja, dentro do prazo previsto no artigo 78.º n.º 1 da LGT, improcedem as exceções invocada pela Requerida, pelo que o pedido de revisão oficiosa, resultante da convolação da reclamação, é tempestivo e o presente Tribunal Arbitral é materialmente competente para conhecer da eventual ilegalidade da liquidação.

IV. 2.B. QUANTO À PROVA DO AUFERIMENTO DO RENDIMENTO E DA RESPECTIVA RETENÇÃO NA FONTE

Recorda a AT que o Requerente alega ter auferido, em 2021 e 2022, na qualidade de acionista de sociedade residente em Portugal, dividendos sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos, no âmbito do regime legal da substituição tributária.

Na verdade, o Requerente *“alega, apenas, que nos “períodos de 2021 e 2022, (...) auferiu dividendos no montante total (bruto) de 1.001.828,62 (€ 291.020,54 [2021] + € 710.808,08 [2022]), tendo sofrido retenções na fonte, a título definitivo, no montante total de € 250.457,16 (€ 72.755,14 [2021] + € 177.702,02 [2022]), em virtude da aplicação da taxa de 25% prevista no n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC.”*

Sucedo que, consultada a aplicação informática da AT, a Requerida constatou que não foram submetidas quaisquer declarações modelo 30 para os respetivos períodos, pesquisando pelo NIF ... e NIF ..., concluindo que essa prova incumbiria ao Requerente, que não logrou fazê-lo, demonstração que se afigura imprescindível e obrigatória para a eventual procedência do pedido.

É certo que se mostra necessário proceder à demonstração de terem sido auferidos pelo Requerente dividendos e que sobre esses mesmos dividendos foram feitas as retenções na fonte alegadas. É certo também que o ónus de promover essa prova impende sobre o Requerente. Contudo, não pode aceitar-se que essa demonstração fique na dependência exclusiva da entrega da declaração modelo 30, com referência ao NIF do beneficiário do rendimento, até porque, como se sabe, o Requerente é completamente alheio ao preenchimento dessa declaração e à sua entrega. Estranho seria que o Requerente, para o exercício de um direito, nomeadamente este, de acesso à justiça arbitral para reagir contra uma liquidação de imposto que entende ilegal, ficasse dependente do cumprimento, por outras entidades, nomeadamente o substituto tributário, dos deveres a que elas possam estar adstritas.

O Requerente apresenta as declarações emitidas pelo substituto tributário, o Banco E..., enquanto entidade registadora dos títulos em apreço, e pelo Banco Depositário do Requerente - o F... BANK. Essas declarações são congruentes entre si, não havendo razões para duvidar de que correspondem à verdade. De resto, o Requerente identifica as guias de pagamento através das quais foi entregue ao Estado o montante correspondente às retenções na fonte operadas.

A Requerida refere que consultou a sua aplicação informática, tendo constatado que não foram submetidas quaisquer declarações modelo 30 para os respetivos períodos, pesquisando pelo NIF ... e NIF ..., mas nada diz sobre as diligências por si tomadas para verificar se as guias de pagamento com as indicadas referências existem, se o pagamento a que respeitam foi feito e se quem fez o pagamento, a ter ele acontecido, foi o Banco E... . Talvez esse exercício não especialmente laborioso tivesse permitido à Requerida convencer-se da bondade do declarado por uma instituição de crédito, atuando, nos termos da lei, na qualidade de substituto tributário.

Entende, pois, o Tribunal Arbitral que a prova realizada pelo Requerente é suficiente para demonstrar o alegado.

IV. 2.C. ENQUADRAMENTO DO *THEMA DECIDENDUM*

A questão controvertida nos presentes autos é a de saber se a retenção na fonte de IRC, a título definitivo, sobre dividendos pagos a OIC não residentes em Portugal viola o Direito da União e o Direito Constitucional.

De facto, o artigo 22.º, n.º 1. do EBF não dispensa de retenção na fonte a título definitivo os dividendos distribuídos por sociedades residentes a OIC residentes noutros Estados Membros da União Europeia, enquanto o n.º 3 dispensa essa retenção quando esses dividendos sejam distribuídos a OIC que atuem e operem de acordo com a legislação nacional.

Ora o artigo 63.º do TFUE proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados Membros da União Europeia ou entre estes e países terceiros, sendo que, tal como

reconhece a Requerida, a distribuição de dividendos efetuada por sociedades residentes em Portugal a sociedades não residentes - como é o caso do Requerente - é passível de ser qualificada como movimento de capital na aceção do referido normativo convencional.

Ocorrendo um tratamento diferenciado, prejudicial para o Requerente enquanto OIC não residente, constata-se uma contrariedade inequívoca do disposto no artigo 63.º TFUE, na medida em que é suscetível de dissuadir os não residente de investir num Estado-Membro (cf. ac. 21.6.2018, Fidelity Funds, proc.º C-480/16, n.os 40 e 44; ac. 10.5.2012, Asset Management SGIIC, proc.os C-338/11 a C-347/11, n.º 15; ac 25.1.2007, Festersen, proc.º C-370/05, n.º 24; ac. 18.12.2007, A, proc.º C-101/05, n.º 40 e ac. 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegele Österreichische Salinen, proc.os C-436/08 e C-437/08, n.º 50).

De facto, na situação em apreço – tal como acontecia na situação apreciada pelo TJUE no ac. Fidelity Funds, referido no parágrafo anterior – [a]o fazer uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos OIC não residentes e ao reservar aos OIC residentes a possibilidade de não se dar a tal retenção na fonte, a regulamentação nacional em causa nos processos principais procede a um tratamento desfavorável dos dividendos pagos aos OIC não residentes (n.º 43 do referido acórdão).

Constatando-se a existência de uma restrição, importa conferir se essa mesma restrição é justificável nos termos do artigo 65.º, n.º 1, alínea a) do TFUE, que afirma que o disposto no artigo 63.º do TFUE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em situação idêntica no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido.

Constituindo o artigo 65.º, n.º 1, alínea a) do TFUE uma exceção à regra geral da proibição das restrições à livre circulação de capitais fixada no artigo 63.º do mesmo tratado, ele é necessariamente de interpretação estrita, não podendo assumir-se que toda a distinção em função da residência seja automaticamente compatível (ac. 17.9.2015, Miljoen, proc.os C-10/14, C-14/14 e C-17/14, n.º 63; ac. 17.10.2013, Welte, proc.º C-181/12, n.os 42, 43; ac, 17.1.2008, Jäger, proc.º C-256/06, n.º 40; ac. 11.9.2008, Eckelkamp e o., proc. C-11/07, n.º 57; ac. 11.9.2008, Arens-Sikken, proc.º C-43/07, n.º 51; ac. 22.4.2010, Mattner, proc.º C-510/08, n.º 32).

O facto de se reservar aos OIC residentes a possibilidade de obter uma isenção da retenção na fonte não é justificado por uma diferença de situação objetiva entre esses OIC e os não residentes, pelo que tal restrição apenas pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral, se for adequada para garantir a realização do objetivo por ela prosseguido e se não for além do que é necessário para o alcançar (ac. Fidelity Funds, cit., n.ºs 63 e 64; ac. de 24. 11.2016, SECIL, proc.º C-464/14, n.º 56).

Nada disso é explicado ou sequer invocado pela Requerida.

A par desse argumento, poderia afirmar-se (ou pretender que fosse concluído) que as situações não são comparáveis. Também esta pretensão não colheria.

De facto, a partir do momento em que um Estado-Membro, de maneira unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só as sociedades residentes mas também as sociedades não residentes, relativamente aos rendimentos que recebem de uma sociedade residente, a situação das referidas sociedades não residentes assemelha-se à das sociedades residentes (ac, Fidelity Funds, cit., n.º 54; ac. 25.10.2012, Comissão/Bélgica, proc.º C-387/11, n.º 49; ac. 20.10.2011, Comissão/Alemanha, proc.º C-284/09, n.º 56), o que implica a comparabilidade.

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.

IV. 2.D. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente pede que, havendo provimento do pedido, seja a AT condenada no pagamento de juros indemnizatórios, o que a Requerida impugna, alegando que os erros que afetam as retenções na fonte não são lhe imputáveis, pois não foram por ela praticadas e, consequentemente, não há direito a juros indemnizatórios derivado da sua prática, à face do preceituado no artigo 43.º da LGT.

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 transcrito 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* anterior. 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.”

Importa, agora, determinar o momento a partir do qual devem os juros ser calculados. Afigura-se ser de distinguir a retenção realizada em 2021 e a que teve lugar em 2022.

Relativamente à retenção na fonte de 2021, em que se considerou que a reclamação graciosa devia valer como pedido de revisão oficiosa, constitui jurisprudência uniforme do STA, consolidada no Acórdão do Pleno da Secção do CT de 21.03.2024, proferido no processo n.º 0138/23.6BALSb, o seguinte:

“«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 0108/23.4BALSb).

Porque concordamos com essa orientação jurisprudencial, atualmente consolidada, limitamo-nos a remeter para a fundamentação expendida 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 Requerente, relativamente à retenção na fonte de 2021, tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deve ser reembolsada, no montante de € 72.755,14.

Os juros indemnizatórios devem ser contados, com base no valor de € 72.755,14 com termo inicial em 22.12.2024.

Já no que se refere à retenção na fonte operada em 2022, no montante de € 177.702,02, importa referir que o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, especificamente para os casos de retenção na fonte seguida de reclamação graciosa, no acórdão de 29.06.2022, processo n.º 93/21.7BALSB, nos seguintes termos:

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

Tratando-se de jurisprudência uniformizada, ela deve ser acatada, pelo que é de concluir que o Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data em que se formou o indeferimento tácito da reclamação graciosa⁶.

A reclamação graciosa foi apresentada a 22.12.2023, pelo que o indeferimento tácito se formou em 22.04.2024, findo o prazo de quatro meses, de harmonia com o preceituado nos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

Por isso, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deve ser reembolsada, ou seja, € 177.702,02, contados desde a data de 23.04.2024, até integral reembolso.

Em ambos os casos, os juros são calculados 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.

V. DECISÃO

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

- a) Declarar a ilegalidade e determinar a anulação das liquidações de IRC – Retenções na fonte –, referentes ao ano de 2021 e 2022 peticionadas, bem como da decisão tácita de indeferimento da reclamação graciosa;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira na restituição ao Requerente das quantias por ele indevidamente suportadas, acrescida de juros indemnizatórios, a calcular nos termos do referido no ponto IV.2.D *supra*.

⁶ Veja, ainda, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.11.2023, processo n.º 0125/23.4BALS.B.

- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 250.457,16 (duzentos e cinquenta mil, quatrocentos e cinquenta e sete euros e dezasseis cêntimos)**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de **€ 4.896,00**, a suportar integralmente pela Requerida, uma vez que houve total procedência do pedido, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de janeiro de 2025

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente)

(Ricardo Marques Candeias - Vogal)

(Nuno Pombo - Vogal)