

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 537/2025-T

Tema: IRC – Tributação de juros obtidos em Portugal por instituições financeiras não residentes

Sumário:

1. Como o TJUE já aclarou, o Direito da União Europeia opõe-se a uma legislação nacional que tributa as instituições financeiras não residentes pelos rendimentos de juros obtidos no interior do Estado membro em causa sem lhes dar a possibilidade de deduzir as despesas diretamente relacionadas com a actividade em questão, ao passo que essa possibilidade é reconhecida às instituições financeiras residentes.

2. Conforme decidiu o STA em Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, nas referidas circunstâncias nada mais resta ao Tribunal do que anular integralmente a liquidação de imposto (retenção na fonte), dado que só a AT reúne condições para proceder ao cálculo do rendimento líquido que deve ser sujeito a imposto.

Decisão arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Jorge Bacelar Gouveia e Dra. Rita Guerra Alves (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-08-2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., organismo de investimento coletivo alternativo, imobiliário, fechado, sob forma societária, com o número de identificação fiscal (“NIF”) ..., com sede na ..., ..., ...-... Lisboa, adiante

simplesmente designada por “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação dos actos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), associados às guias de pagamento n.ºs..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., e

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 02-06-2025.

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

Em 22-07-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 11-08-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou excepções da incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral e da inimpugnabilidade dos atos de retenção na fonte, e em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

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

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Excepção da incompetência em razão da matéria

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da incompetência do Tribunal Arbitral porque, em suma, o pedido de constituição do tribunal arbitral não foi precedido de reclamação graciosa e ao pedido de revisão oficiosa não pode substituir a reclamação graciosa prevista no art. 132º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pelo que entende que o pedido não se enquadra na vinculação da Administração Tributária aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, definida na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, designadamente na alínea a) do seu artigo 2.º.

É unânime a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo sobre a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar a legalidade de actos na sequência da apresentação de pedidos de revisão oficiosa e não de reclamação graciosa (¹).

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

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

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

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

¹ Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-04-2017, processo n.º 8599/15; de 25-06-2019, processo n.º 44/18.6BCLSB; de 11-07-2019, processo 147/17.4BCLSB; de 13-12-2019, processo n.º 111/18.6BCLSB; de 11-03-2021, processo n.º 7608/14.5BCLSB; de 26-005-2022, processo n.º 97/16.6BCLSB; de 12-05-2022, processo n.º 96/17.6BCLSB.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

² Como se entendeu no citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-6-2006, proferido no processo n.º 402/06.

(...)

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

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

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

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

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

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

³ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06, e de 14-11-2007, processo n.º 565/07.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No que concerne às questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, para além de a Autoridade Tributária e Aduaneira não ter explicitado de que forma os princípios constitucionais invocados podem ser violados, deve ter-se em conta que a questão da constitucionalidade desta interpretação sobre o âmbito da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD já foi objecto de apreciação do Tribunal Constitucional que decidiu «*não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD»*». (⁴)

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

3. Excepção da inimpugnabilidade dos actos impugnados

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da inimpugnabilidade dos actos de retenção na fonte praticados em 2020 e 2021 porque, em suma, a formulação de pedido de revisão oficiosa do ato tributário pode ter lugar relativamente a actos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, mas esta é necessária para efeitos de dedução de impugnação judicial.

⁴ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 244/18, de 11-05-2018, processo n.º 636/17.

A questão não se coloca relativamente aos actos de retenção na fonte praticados em 2022, pois, como a Administração Tributária entendeu na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, quanto a elas o pedido foi apresentado no prazo da reclamação graciosa, situação que se enquadra na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

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

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

- por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 78.º, n.º 1, 1.ª parte);
- por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte).

Tem sido entendido que o prazo da reclamação administrativa é o da reclamação graciosa e que, quando o pedido de revisão oficiosa é apresentando no prazo desta esta, é a ela equiparável (⁵).

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

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

Como vem sendo entendido pacificamente pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, constitui erro imputável aos serviços qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte, isto é,

⁵ Neste sentido tem vindo a entender uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-07-2006, proferido no processo n.º 0402/06. de 14-11-2007, processo n.º 0565/07. de 18-11-2015, processo n.º 01509/13. do Pleno de 03-06-2015, processo n.º 0793/14.

qualquer ilegalidade para a qual não tenha contribuído, por qualquer forma, o contribuinte através de uma conduta activa ou omissiva, determinante da liquidação, nos moldes em que foi efectuada.

(⁶)

A ilegalidade da liquidação praticada por substituto, através de retenção na fonte, quando não é baseada em informações erradas do contribuinte, não é imputável a este, mas sim «aos serviços» (⁷), devendo entender-se que se integra neste conceito a entidade que procede à liquidação, na qualidade de substituto tributário, que assume perante quem suporta o encargo do imposto o papel da Administração Tributária na liquidação e cobrança do imposto (⁸).

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

Na mesma linha, refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-03-2023, processo 02087/15.2BEPRT, que *«os actos de retenção na fonte devidamente comunicados aos serviços da administração tributária competente cabem no conceito de «actos de liquidação» para os*

⁶ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

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

⁷ Os «serviços» são, na LGT, um conceito que não se restringe aos actos praticados pela Administração Tributária, como se depreende do n.º 2 do artigo 43.º e do actualmente revogado n.º 2 do artigo 78.º da LGT. De resto, há actos tributários que tanto podem ser praticados por entidades públicas como privadas, como sucede, por exemplo, com os emolumentos notariais e impostos cobrados por notários, que podem ser entidades públicas ou privadas.

⁸ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, 2012, página 256: *«muito embora tanto em termos legais como em termos doutrinários a substituição tributária seja definida exclusivamente com referência ao contribuinte, o certo é que a figura da substituição não deixa, a seu modo, de se reportar também à Administração Fiscal. Efectivamente, no quadro actual da “privatização” da administração ou gestão dos impostos, o substituto tributário acaba, de algum modo, por “substituir” também a Administração Fiscal na liquidação e cobrança dos impostos. O que, de algum modo, não deixa de ser denunciado pela inserção sistemática dos deveres de retenção na fonte os quais aparecem integrados no Código do IRS no capítulo do pagamento e no Código do IRC no capítulo relativo à liquidação»*.

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

efeitos da sua impugnação administrativa e da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária em particular».

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

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

Ainda na mesma linha, relativamente a actos de autoliquidação em que o contribuinte incorrera em erros, mas com fundamentação (que, por maioria de razão, vale para os casos de liquidação por terceiro como é o caso de actos de retenção a fonte), refere-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-01-2015, processo n.º 0843/14, «tratando-se de verdadeira liquidação tributária para todos os efeitos, na medida em que o cidadão é utilizado em funções que lhe não são próprias, mas próprias de um funcionário da Administração Tributária, nos casos em que, ao mencionar os factos ou na subsunção dos mesmos ao direito, incorre em erro, esse erro não pode deixar de considerar-se como erro da própria Administração Tributária». (⁹)

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

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

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

⁹ Entendimento reafirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 18-11-2020, proferido no processo n.º 02342/12.3BELRS 0400/18.

4. Matéria de facto

4.1. Factos provados

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

- A) Em 28-12-1989, foi constituída a sociedade B..., S.A. (“B...”), NIF...;
- B) Em 08-03-2001, foi constituída a sociedade C..., S.A., (“C...”);
- C) Em 01-07-2022, a sociedade C... fundiu-se por incorporação na sociedade B..., S.A., NIF ..., com a consequente extinção da primeira, tendo, ainda, alterado a sua denominação social para “D..., S.A (certidão de registo que consta do processo administrativo);
- D) Em 22-12-2022, a sociedade B... foi transformada, passando a configurar um organismo de investimento coletivo alternativo, imobiliário, fechado, sob forma societária, tendo alterado a sua denominação social para “E..., S.A.”, NIF ... (certidão de registo que consta do processo administrativo);
- E) Em 20-12-2023, alterou novamente a sua denominação social passando a denominar-se “A..., S.A.”;
- F) A F... (“F...”) é uma instituição financeira alemã, com sede em ..., ... Frankfurt am Main, e sem estabelecimento estável em território português, estando legalmente autorizada a desenvolver aqui a sua atividade bancária e a prestar serviços de natureza financeira (cópia do respetivo comprovativo, que consta do documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) A C..., a Requerente e a F... integram o perímetro de sociedade do Grupo G..., grupo empresarial de matriz alemã, líder mundial especializado no investimento, desenvolvimento e gestão de ativos imobiliários (facto alegado pela Requerente, não questionado);
- H) Em 18-07-2019, a B... celebrou um contrato de mútuo com a F..., nos termos do qual esta última emprestou à primeira o montante de € 55.000.000, e sobre o qual se venceram juros (cópia do contrato celebrado entre as partes, que consta do documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- I) Em 27-03-2023, as partes celebraram uma adenda ao contrato, nos termos do qual todas as disposições do contrato original, celebrado entre a F... e a B..., se aplicam à Requerente (cópia do contrato adicional celebrado entre as partes, que consta do documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J) Nos termos do ponto 8 do contrato de mútuo referido «*todos os pagamentos ao Credor são líquidos de impostos, deduções, taxas, encargos ou custos de qualquer tipo. Se, em algum momento, uma dedução for feita ou um valor retido de acordo com uma lei aplicável, um regulamento ou um tratado internacional, o valor pago deverá ser aumentado para garantir que o valor recebido pelo Credor após a dedução ou retenção seja o valor total*»;^(10)
- K) Nos anos de 2020, 2021 e 2022, a C... e a B... pagaram à F...) juros relativos à concessão de crédito, no âmbito de contratos de mútuo celebrados entre as referidas entidades (documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, e processo administrativo);
- L) A C... e a B... procederam ao pagamento do montante total de € 148.551,43 que resultou das guias de retenção na fonte com os n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., e ...;
- M) Os montantes de juros pagos são os indicados no quadro que segue, relativamente aos quais foi liquidado IRC, através de retenção na fonte, tendo os montantes retidos sido entregues à Administração Tributária pela C... e pela B... com as guias indicadas no mesmo quadro:

¹⁰ Tradução livre de

«All payments to the Lender are net of taxes, deductions, duties, fees or costs of any kind. If at any time a deduction is to be made or an amount withheld in accordance with an applicable law, a regulation or an international treaty, the amount paid must be increased so as to ensure that the amount received by the Lender after the deduction or withholding is the same amount that would have been paid if no deduction were needed».

Entidade	Guia de pagamento	Montante Bruto (€)	Retenção na fonte (€)	Montante Líquido (€)	Ano	Data de liquidação	Documento
C...		12.702,60	1.905,39	10.797,21	2020	31-12-2020	N.º 2
B...		121.015,27	18.152,29	102.862,98	2021	18-01-2021	N.º 3
B...		123.734,73	18.560,21	105.174,52	2021	19-04-2021	N.º 4
B...		122.375,00	18.356,25	104.018,75	2021	19-07-2021	N.º 5
B...		121.015,27	18.152,29	102.862,98	2021	18-10-2021	N.º 6
B...		123.734,73	18.560,21	105.174,52	2022	19-04-2022	N.º 7
B...		121.015,27	18.152,29	102.862,98	2022	18-07-2022	N.º 8
B...		122.375,00	18.356,25	104.018,75	2022	18-10-2022	N.º 9
B...		122.375,00	18.356,25	104.018,75	2022	20-11-2022	N.º 10
Total		148.551,43					

(documentos n.ºs 2 a 10 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- N) Em 18-12-2024, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa dos actos de retenção referidos, que veio a ter o n.º ...2024... (processo administrativo);
- O) O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho de 30-04-2025, proferido pelo Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes, que remete para a fundamentação de uma informação, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, seguinte:

§ II. DO PEDIDO DE REVISÃO – DO (IN)CUMPRIMENTO DOS RESPECTIVOS PRESSUPOSTOS

4. A revisão do ato tributário, quer por iniciativa da AT, quer por iniciativa do sujeito passivo, encontra-se regulada no artigo 78.º da LGT.

5. No n.º 1 deste artigo distinguem-se dois tipos de revisão de atos tributários com fundamentos, iniciativas e prazos autónomos:

- por impulso do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (parte inicial);
- por iniciativa da AT ou do sujeito passivo, no prazo de prazo de quatro anos após o ato tributário ou a todo o tempo se o tributo ainda não estiver pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (parte final).

6. Começamos por referir que a requerente - cuja legitimidade para intervir se reconhece, nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) - deduz o pedido de revisão, ao abrigo da parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

7. Não obstante, atendendo que parte do objeto do seu pedido respeita a retenções do ano de 2022, em que o prazo de reclamação, para o efeito, terminou em 20/01/2025 (cf. artigo 132.º n.º 3 do CPPT), afigura-se-nos claro que aquando da apresentação da presente revisão, em 10/12/2024, estava em tempo para deduzir reclamação graciosa dessas retenções em concreto (ao contrário das demais, em que o prazo de reclamação terminou

em 20/01/2023, no caso das retenções referentes a 2020, e em 20/01/2024, no caso das retenções referentes a 2021).

8. Nesse sentido, importa, tendo em conta a parte inicial do referido n.º 1 do artigo 78.º, enquadrar a parte do pedido atinente às retenções de 2022, no âmbito do procedimento de reclamação. Vejamos.

9. Tal como referido, a requerente solicita a anulação dos atos de retenção na fonte acima identificados, invocando, para o efeito, a incompatibilidade da lei nacional com o direito europeu, nomeadamente, com o artigo 56.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE).

10. Verificamos acima que os atos de retenção sob sindicância foram emitidos e pagos com a identificação do código “206” – “IRC - Capitais - Outros rendimentos”, com referência a não residentes, referindo a requerente terem as retenções sido efetuadas sobre rendimentos de juros.

11. Notamos que não é suscitada qualquer questão respeitante a eventual ilegalidade na retenção de imposto por erro quanto aos pressupostos da aplicação das regras de tributação do rendimento, no seu âmbito objetivo e subjetivo, vindo, somente, alegar a falta de conformidade do regime de tributação dos rendimentos de juros, para as instituições financeiras, previsto no n.º 4 do artigo 87.º, alínea b) do n.º 3 do artigo 94.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º, todos do CIRC, com o direito europeu e, em última, com a própria CRP.

12. Dito isto, e a respeito da conformidade de normas legais de incidência tributária com o direito europeu ou constitucional, tem sido a posição da AT não se pronunciar sobre o mérito de tais pretensões.

13. E, de facto, nenhuma outra posição seria admissível.

14. Nos termos do prescrito no n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, a AT constitui um serviço da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa, que se encontra sob direção do Governo.

15. Ora, resulta do disposto do n.º 1 do artigo 2.º do predito normativo, que a AT “(...) tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.”

16. Como tal, e contemplando o leque de atribuições que lhe é acometido nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do mesmo normativo, que, em última análise apenas aprofunda o conceito de “administração dos impostos”, referido no número anterior, verificamos que não é feita, naturalmente, qualquer referência ao controlo legal ou constitucional de normas tributárias.

17. Assim se concluindo que não tem competências no foro da apreciação da conformidade constitucional de normas jurídicas, ou sequer da atividade legiferante, pelo que qualquer pronúncia decisória neste âmbito, se encontraria ferida de ilegalidade institucional.

18. Isto porque o controlo legal ou constitucional de normas tributárias não se insere no escopo da função administrativa, ante o princípio da separação de poderes, em vigor no ordenamento jurídico português.

19. Nesta senda, atento o disposto no artigo 223.º da CRP, verificamos que é acometida ao Tribunal Constitucional, que segue a orgânica plasmada na Lei n.º 28/82, de 15 de

novembro, a competência para a apreciação da inconstitucionalidade e da ilegalidade, nos termos dos artigos 277.º e seguintes, também da CRP.

20. Acrescente-se também que a Administração Pública, da qual a AT faz parte, não goza das mesmas prerrogativas dos tribunais, isto é, de desaplicar uma norma jurídica em caso concreto com fundamento na sua inconstitucionalidade e que no fundo será sempre uma suposição até pronúncia por parte do Tribunal Constitucional, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 280.º da CRP.

21. É, de facto, uma questão relativamente pacífica que, na arquitetura jurídico-administrativa nacional, os órgãos administrativos, pelo dever de obediência (ao Governo) que lhes é imposto pela lei fundamental, não podem rejeitar a aplicação da lei com tal fundamento.

22. A este respeito, veja-se as considerações de Vieira de Andrade, da sua obra “Direito Constitucional”, Almedina, 1977, pág. 270:

«Este conflito [entre a constitucionalidade e o princípio da legalidade] não pode resolver-se através da prevalência automática do direito constitucional sobre o direito legal. Não é disso que se trata, porque o que está em causa é não a constitucionalidade da lei, mas o juízo que sobre essa constitucionalidade possam fazer os órgãos administrativos. Por um lado, a Administração não é um órgão de fiscalização da constitucionalidade; por outro lado, a submissão da Administração à lei não visa apenas a protecção dos direitos dos particulares, mas também a defesa e prossecução de interesses públicos [...]. A concessão ao poder administrativo de ilimitados poderes para controlo da inconstitucionalidade das leis a aplicar levaria a uma anarquia administrativa, inverteria a relação Lei-Administração e atentaria frontalmente contra o princípio da divisão dos poderes, tal como está consagrado na nossa Constituição» [sic]

23. Reforçando esta posição, destaca-se igualmente Gomes Canotilho, in “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 7.ª edição, Almedina, p. 443, Parecer do Conselho Consultivo da PGR (CA00202010)

“(...) o princípio básico é o de recusar à administração em geral e aos agentes administrativos em particular qualquer poder de controlo da constitucionalidade das leis, mesmo se dessa aplicação resultar a violação dos direitos fundamentais...”
(disponível em <http://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/7fcb0d52c6f5cd5a802568c0003fb410/f1a5e96ed483a61980257a7c003d0674?OpenDocument&ExpandSection=-1>)

24. Ora, não se encontrando prevista nas leis orgânicas da AT ou até do Ministério das Finanças a competência para o controlo legal ou constitucional de normas tributárias, nenhuma decisão nossa sobre o mérito do presente pedido poderá ser proferida sob pena de nulidade.

25. Como a requerente bem expressa, a violação dum princípio ou norma de direito europeu comporta por si uma violação da constitucionalidade, atendendo ao princípio do primado do direito europeu:

«O primado da União Europeia é uma norma que regula a relação entre o direito europeu e o direito nacional. As normas de direito da União Europeia e as normas nacionais podem ter como objeto as mesmas situações da vida. Nesses casos, é possível que entrem em conflito, na medida em que contenham resoluções incompatíveis entre si. O princípio do primado atua, assim, como uma norma que

determina que, em caso de conflito, os Estados têm o dever de aplicar a norma de direito da União Europeia e de desaplicar a norma de direito nacional. Este princípio foi reconhecido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, que o fundamenta na necessidade de homogeneidade na aplicação do direito europeu e no facto de os Estados-membros não poderem invocar direito nacional para fundamentarem o incumprimento das suas obrigações europeias (o que é também um princípio geral de direito internacional). As consequências da desconformidade entre o direito da União Europeia e o direito nacional é a desaplicação do direito nacional enquanto se mantiver a situação de desconformidade. Os deveres resultantes do primado do direito da União Europeia vinculam todas as entidades públicas, incluindo toda a administração pública e os tribunais nacionais. O Tribunal de Justiça da União Europeia tem mantido que todo o direito da União Europeia prevalece sobre todo o direito nacional, incluindo as respetivas normas constitucionais, mas esta é uma questão que ainda se mantém controversa. O primado não está previsto nos tratados europeus. A Constituição da República Portuguesa prevê que o direito da União Europeia é aplicável em Portugal nos termos definidos pelo próprio direito da União Europeia (artigo 8.º, n.º 4), o que inclui o primado, nos termos declarados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.» (disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/principio-primado-direito-uniao-europeia>)

26. Ou seja, quanto à suposta circunstância do regime de tributação de rendimentos de juros aplicável às instituições financeiras comportar uma violação do direito da União Europeia e, por conseguinte, da própria CRP, consideramos que a prerrogativa da fiscalização da constitucionalidade e da legalidade de norma continua a residir plenamente (e apenas) nos órgãos judiciais, cabendo nessa função exclusiva a conformidade do direito interno com norma de direito europeu.
27. Neste contexto, abstermo-nos de analisar o mérito da pretensão da requerente, no que respeita às retenções de 2022, à luz do procedimento de reclamação graciosa.
28. No que concerne, por sua vez, às retenções respeitantes a 2020 e 2021, cumpre-nos, de seguida, aferir se se encontram observados os fundamentos de que depende a promoção da revisão a que alude a parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
29. Começando pela verificação do cumprimento do prazo, cabe, desde já, mencionar que este é, no caso, de quatro anos, visto que, conforme se pode verificar no quadro do ponto 1, o imposto retido se encontra regularizado.
30. Dito isto, vejamos se aquele prazo foi ou não observado.
31. Tendo em atenção que:
- a requerente vem sindicar atos de retenção na fonte referentes a vários períodos;
 - o período mais antigo respeita a dezembro de 2020 (guia n.º...);
 - a guia de pagamento de retenção na fonte n.º ... foi submetida em 12/01/2021, sendo, a nosso ver, esta a data em que se materializou o respetivo ato tributário de retenção;
 - se o prazo de revisão for observado para o caso dessa guia, naturalmente que será igualmente cumprido para as demais guias, submetidas em data posterior;
 - contados quatro anos a partir de 12/01/2021, conclui-se pelo cumprimento do prazo aquando da apresentação do presente pedido de revisão.
32. Cumprido o prazo, resta apurar se existe erro imputável aos serviços.

33. Conforme já aludido, a requerente pugna pela anulação dos atos de retenção na fonte por si praticados (um foi praticado pela C...) e pagos, tendo como fundamento a incompatibilidade da lei nacional com o direito europeu, nomeadamente, com o artigo 56.º do TFUE.
34. Ora, ainda que admitindo que as retenções respeitantes a 2020 e 2021 tivessem sido emitidas padecendo de erro, sucede, porém, que este não poderá ser imputado à AT.
35. Com efeito, foi a requerente (e a C...) a responsável pelo pagamento dos rendimentos e pela realização das respetivas retenções.
36. Sendo que, nenhum elemento consta dos autos que indique que atuou seguindo instruções ou indicações da AT.
37. A propósito das retenções na fonte (e dos pagamentos por conta), importa considerar o entendimento de Jorge Lopes de Sousa (in Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume I, Áreas Editora, 2011, pág. 536), em consonância com o acima exposto: “há (...) situações em que a lei prevê que seja o sujeito passivo ou terceiro a determinar a quantia a entregar à administração Tributária, designadamente nos casos de retenção na fonte e pagamento por conta. Nestes casos, tanto a determinação da matéria da matéria colectável como a liquidação são levadas a cabo pelo próprio contribuinte ou por substituto, pelo que estará afastada, em regra, a possibilidade de existir erro imputável aos serviços da Administração Tributária, no momento em que são praticados os actos que determinam a quantia a pagar.”
38. Assim, não tendo sido a AT a responsável pela realização das retenções sindicadas, referentes a 2020 e 2021, improcede, desde logo, a possibilidade de ser promovida a revisão “com fundamento em erro imputável aos serviços”.
39. Não se afigurando de desencadear a revisão nos termos ali previstos improcede, em consequência, o peticionado pela requerente.

§ III. CONCLUSÃO

Em conformidade com o anteriormente exposto, propõe-se:

- no que se refere à parte do pedido referente às retenções de 2020 e 2021, a rejeição liminar com fundamento no incumprimento do disposto no artigo 78.º n.º 1 parte final da LGT;
- relativamente à parte restante do pedido, referente às retenções de 2022, o indeferimento com fundamento na ausência de competência da AT para se pronunciar sobre as concretas questões trazidas pela requerente (cf. quadro síntese inserido na parte inicial da presente Informação).

Mais se propõe a notificação da requerente, na pessoa do(s) seu(s) mandatário(s), de acordo com as normas insertas nos artigos 35.º a 41.º, todos do CPPT, para, querendo, no prazo de 15 (quinze) dias, exercer o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita, nos termos do disposto no artigo 60.º n.º 1 alínea b) da LGT.

É tudo quanto cumpre por ora informar.

- P) Em 29-05-2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

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

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

A Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona a matéria de facto alegada pela Requerente relevante para a decisão da causa.

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

5. Matéria de direito

5.1. A questão que é objecto do presente processo e as posições das Partes

A C... e a B... pagaram juros ao F... relativos a empréstimos, relativamente aos quais foram efectuadas retenções na fonte à taxa de 15%, prevista na Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Alemanha.

Foram estas sociedades que suportaram os juros porque, nos termos o ponto 8 do contrato que constam do documento n.º 12, aos pagamentos de juros não podiam ser efectuadas quaisquer deduções.

A Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa defendendo o seguinte, em suma:

- nos períodos em referência, quer a C..., S.A. (a requerente é a sucessora legal da sociedade C..., continuando a personalidade jurídica da C..., sociedade fundida, na requerente, sociedade beneficiária), quer a requerente pagaram à F... (instituição financeira alemã, sem estabelecimento estável em Portugal) juros relativos à concessão de crédito, no âmbito de contratos de mútuo celebrados entre as referidas entidades;
- os juros pagos pela C... e pela requerente no decorrer dos exercícios de 2020, 2021 e 2022 foram sujeitos a tributação, em sede de IRC, a título definitivo, nos termos dos artigos 87.º, n.º 4 e 94.º n.º 3 alínea b) e n.º 5 do Código do IRC (CIRC), à taxa liberatória de 15%,

- por força da aplicação do artigo 11.º n.º 2 alínea b) da convenção destinada a eliminar a dupla tributação (CDT) celebrada entre Portugal e a Alemanha;
- a requerente pagou à F... juros e suportou em Portugal imposto por retenção na fonte de IRC;
 - o CIRC prevê um tratamento distinto consoante os juros sejam auferidos por instituições financeiras residentes ou por instituições financeiras não residentes, impondo forçosamente uma carga fiscal mais gravosa para estas últimas, porquanto, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CIRC, os juros auferidos por instituições financeiras residentes podem beneficiar de uma dispensa de retenção na fonte, passando a concorrer aqueles rendimentos para a formação do lucro tributável do titular dos rendimentos e tributados às taxas gerais de IRC, e, como tal, a sua tributação é realizada sobre o montante líquido do rendimento;
 - ao contrário, ao abrigo do disposto nos artigos 87.º n.º 4 e 94.º n.º 3 alínea b) do CIRC, os juros de fonte portuguesa auferidos por instituições financeiras não residentes são tributados por via de retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 25% ou à taxa reduzida que resulte de CDT aplicável, sem possibilidade de dedução de despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade desenvolvida;
 - não sendo dada oportunidade à F... de deduzir aos juros obtidos as despesas profissionais de funcionamento, é claro o tratamento discriminatório relativamente às instituições financeiras residentes, em violação do artigo 56.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE);
 - a incompatibilidade de normas de direito interno com o direito europeu é por si constitucional, por violação do disposto no n.º 4 do artigo 8.º e do artigo 13.º n.º 2, ambos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu o pedido de revisão oficiosa pelas seguintes razões, em suma:

- no que se refere à parte do pedido referente às retenções de 2020 e 2021, a rejeição liminar com fundamento no incumprimento do disposto no artigo 78.º n.º 1 parte final da LGT;

- relativamente às retenções de 2022, o indeferimento baseia-se na ausência de competência da AT para se pronunciar sobre as concretas questões «de violação do direito da União Europeia e, por conseguinte, da própria CRP» por considerar que «a prerrogativa da fiscalização da constitucionalidade e da legalidade de norma continua a residir plenamente (e apenas) nos órgãos judiciais, cabendo nessa função exclusiva a conformidade do direito interno com norma de direito europeu trazidas pela requerente».

No presente processo, a Requerente reafirma a pretensão apresentada no pedido de revisão oficiosa, defendendo que a imposição de retenção na fonte sobre os rendimentos de juros auferidos por entidades não residentes, ao abrigo do disposto nos artigos 87.º n.º 4 e 94.º n.º 3 alínea b) do CIRC, sem possibilidade de dedução de despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade desenvolvida, ao contrário do que sucede com as entidades residentes, que incorporam os rendimentos desse tipo no seu lucro tributável com possibilidade de dedução de despesas, constitui tratamento discriminatório relativamente às instituições financeiras residentes, em violação do artigo 56.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

No que concerne à Autoridade Tributária e Aduaneira, no presente processo trata da questão de saber se o regime previsto no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), relativo à tributação dos Organismos de Investimento Colectivo (“OICs”) que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, é compatível com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), questão esta que não foi objecto do pedido de revisão oficiosa nem é objecto do presente processo.

Aliás, a B... apenas em 22-11-2022, depois dos actos de retenção terem sido praticados, foi transformada em organismo de investimento coletivo alternativo.

Por isso, não são pertinentes e não relevam para a apreciação da causa as questões colocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua resposta relativamente à contabilidade do regime do artigo 22.º do EBF com o artigo 63.º do TFUE, motivo que justifica que não se tome delas conhecimento.

A questão de mérito que é objecto do processo é, assim, a de saber se a imposição de retenção na fonte sobre os rendimentos de juros auferidos por entidades não residentes, ao abrigo do disposto nos artigos 87.º n.º 4 e 94.º n.º 3 alínea b) do CIRC, sem possibilidade de dedução de despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade desenvolvida, ao contrário do que

sucede com as entidades residentes, que incorporam os rendimentos desse tipo no seu lucro tributável com possibilidade de dedução de despesas, consubstancia tratamento discriminatório relativamente às instituições financeiras residentes, em violação do artigo 56.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

5.2. Apreciação da questão

Os artigos 87.º, n.º 4, 94.º, n.ºs 3, alínea b), e 5, do CIRC estabelecem o seguinte, na redacção vigente entre 2020 e 2022:

Artigo 87.º

Taxas

4 — Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%, excepto relativamente aos seguintes rendimentos:

(...)

Artigo 94.º

Retenção na fonte

3 – As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, excepto nos seguintes casos em que têm carácter definitivo:

(...)

b) Quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis.

(...)

5 – Exceptuam-se do disposto no número anterior as retenções que, nos termos do n.º 3, tenham carácter definitivo, em que são aplicáveis as correspondentes taxas previstas no artigo

Foi com base nestas normas do CIRC que foram efectuadas as retenções na fonte impugnadas, embora tenha sido aplicada a taxa de 15% por força do disposto no artigo 11.º, n.º 2, alínea b), da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para

Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho.

A questão decidenda foi já objecto de decisão do TJUE, no acórdão de 13-07-2016, processo n.º C-18/15, em que concluiu que

O artigo 49.º CE opõe-se a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que, regra geral, tributa as instituições financeiras não residentes pelos rendimentos de juros obtidos no interior do Estado-Membro em causa, sem lhes dar a possibilidade de deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade em questão, ao passo que essa possibilidade é reconhecida às instituições financeiras residentes.

Ao artigo 49.º citado corresponde actualmente o artigo 56.º, que estabelece que
No âmbito das disposições seguintes, as restrições à livre prestação de serviços na União serão proibidas em relação aos nacionais dos Estados-Membros estabelecidos num Estado-Membro que não seja o do destinatário da prestação.

Na fundamentação deste acórdão do TJUE, proferido especificamente sobre o regime de retenção na fonte relativo a juros auferidos por entidades não residentes, refere-se, além do mais, o seguinte:

25 No caso vertente, tendo em conta o argumento invocado, nomeadamente pela República Portuguesa, segundo o qual as prestações de serviços das instituições financeiras devem, à luz do princípio da livre prestação de serviços consagrado no artigo 49º CE, em princípio, ser tratadas de maneira diferente das prestações de serviços noutros domínios de atividade, na medida em que não é possível fazer qualquer ligação característica entre os custos suportados e os rendimentos de juros obtidos, o órgão jurisdicional de reenvio questiona - se sobre se a jurisprudência referida no número anterior pode ser transposta para o processo principal.

26 A este respeito, há que precisar que o Tribunal de Justiça não distingue entre as diferentes categorias de prestações de serviços. Além disso, o artigo 49.º CE, lido em conjugação com o artigo 50.º CE, visa indistintamente todas as categorias de prestações de serviços enumeradas nesta última disposição. Apenas o artigo 51.º, n.º 2, CE dispõe que a liberalização dos serviços bancários ligados a movimentos de capitais se deve efetuar de harmonia com a liberalização da circulação dos capitais. Ora, as disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de capitais não contêm nenhum elemento suscetível de corroborar a tese segundo a qual os serviços bancários devem ser tratados de maneira diferente das outras prestações de serviços pelo facto de ser impossível estabelecer qualquer ligação característica entre os custos suportados e os rendimentos de juros obtidos.

27 Por conseguinte, em princípio, as prestações de serviços efetuadas por instituições financeiras não podem, à luz do princípio da livre prestação de serviços consagrado no artigo

49.º CE, ser tratadas de maneira diferente das prestações de serviços noutros domínios de atividade.

processo principal, por força da qual as instituições financeiras não residentes são tributadas pelos rendimentos de juros obtidos no interior do Estado-Membro em causa, sem lhes ser dada a possibilidade de deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade em causa, ao passo que essa possibilidade é reconhecida às instituições financeiras residentes, constitui uma restrição à livre prestação de serviços, proibida, em princípio, por força do artigo 49.º CE.

29 Todavia, como decorre da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma restrição à livre prestação de serviços pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Neste caso, é ainda necessário que a aplicação dessa restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo prosseguido e não exceda o necessário para o alcançar (acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 36).

30 Importa, pois, verificar se uma restrição como a que está em causa no processo principal pode ser validamente justificada pelas razões invocadas no caso vertente.

31 A este respeito, por um lado, resulta da decisão de reenvio que a justificação apresentada perante o órgão jurisdicional de reenvio se baseia na aplicação, às instituições financeiras não residentes, de uma taxa de tributação mais favorável do que a que é aplicada às instituições financeiras residentes.

32 No entanto, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que um tratamento fiscal desfavorável, contrário a uma liberdade fundamental, não pode ser considerado compatível com o direito da União pelo facto de, eventualmente, existirem outros benefícios (v., neste sentido, acórdãos de 1 de julho de 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, n.º 41, e de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 31).

33 Daqui decorre que uma restrição à livre prestação de serviços como a que está em causa no processo principal não pode ser justificada pela circunstância de as instituições financeiras não residentes estarem sujeitas a uma taxa de tributação menos elevada do que as instituições financeiras residentes.

34 Por outro lado, no âmbito do processo no Tribunal de Justiça, a República Portuguesa sustentou que a regulamentação em causa no processo principal se justifica simultaneamente pela exigência de preservar a repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, pela vontade de evitar a dupla dedução das despesas profissionais em causa e pela necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto.

35 Em primeiro lugar, no que respeita à repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, há que recordar que o Tribunal de Justiça reconheceu, efetivamente, que a preservação da repartição do poder tributário entre os Estados-Membros constitui um objetivo legítimo e que, na falta de medidas de unificação ou de harmonização adotadas pela União Europeia, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário, de modo a eliminarem as duplas tributações (acórdão de 21 de maio de 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, n.º 42).

36 Todavia, também decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando os Estados-Membros utilizam esta liberdade e fixam, no âmbito de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, os fatores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal, são obrigados a respeitar o princípio da igualdade de tratamento e as liberdades de circulação garantidas pelo direito primário da União (v., neste sentido, acórdão de 19 de

novembro de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, n.º 37).

37 Ora, como observou a advogada-geral nos n.ºs 59 a 62 das suas conclusões, não há, no caso em apreço, nenhum elemento que permita explicar em que medida é que a repartição dos poderes de tributação exige que as instituições financeiras não residentes devem, no que respeita à dedução das despesas profissionais diretamente relacionadas com os seus rendimentos tributáveis nesse Estado-Membro, ser tratadas de maneira menos favorável do que as instituições financeiras residentes.

38 Em segundo lugar, quanto à intenção de prevenir a dupla dedução das despesas profissionais, que pode ser associada à luta contra a fraude fiscal, basta salientar que, ao limitar-se a evocar, sem mais explicações, a eventual existência de um risco de que as despesas em causa possam ser deduzidas uma segunda vez no Estado de residência do prestador dos serviços, sem demonstrar em que medida a aplicação do disposto na Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos e dos impostos sobre os prémios de seguro (JO 1977, L 336, p. 15. EE 09 F1 p. 94), conforme alterada pela Diretiva 2001/106/CE do Conselho, de 16 de novembro de 2004 (JO 2004, L 359, p. 30), em vigor à data dos factos no processo principal, não teria permitido evitar esse risco, a República Portuguesa não coloca o Tribunal em condições de apreciar o alcance deste argumento (v., neste sentido, acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, n.º 52).

39 Em terceiro lugar, quanto à necessidade de garantir a eficácia da cobrança do imposto, há que recordar que, embora o Tribunal de Justiça tenha declarado que esse objetivo constitui uma razão imperiosa de interesse geral que pode justificar uma restrição à livre prestação de serviços (v., nomeadamente, acórdãos de 3 de outubro de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, n.ºs 35 e 36, e de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 39), é ainda necessário que a aplicação dessa restrição seja adequada a garantir a realização do objetivo prosseguido e não exceda o necessário para o alcançar (acórdão de 18 de outubro de 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 36).

40 Ora, há que constatar que uma restrição como a que está em causa no processo principal não é necessária para garantir a eficácia da cobrança do IRC.

41 Com efeito, como observou a advogada-geral nos n.ºs 70 a 72 das suas conclusões, importa começar por sublinhar que o argumento, avançado pela República Portuguesa, segundo o qual a concessão aos sujeitos passivos parcialmente tributados da possibilidade de deduzirem as despesas profissionais diretamente relacionadas com as prestações efetuadas no território desse Estado-Membro ocasionaria um encargo administrativo para as autoridades tributárias nacionais também é válido, mutatis mutandis, para os sujeitos passivos integralmente tributados.

eventualmente ao destinatário do serviço quando tem de considerar as despesas profissionais cuja dedução o prestador reclama só existe num sistema que prevê que esta dedução deve ser efetuada antes da aplicação da retenção na fonte, podendo, portanto, ser evitado quando o prestador é autorizado a invocar o seu direito a dedução diretamente perante a Administração, uma vez o IRC cobrado. Nesse caso, o direito a dedução materializar-se-á num reembolso de uma parte do imposto retido na fonte.

43 Por último, incumbe ao prestador de serviços decidir se considera oportuno investir recursos na elaboração e na tradução de documentos destinados a demonstrar a realidade e o montante efetivo das despesas profissionais cuja dedução pede.

Como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões de Direito da União Europeia (neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593).

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

Aplicando esta jurisprudência, o Supremo Tribunal Administrativo proferiu o acórdão de 08-03-2017, no processo n.º 0298/13 ¹¹, em que refere o seguinte:

Em suma, o TJUE considera que o facto de a entidade não-residente Banco B..... não poder deduzir em Portugal as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão, com o que se inviabiliza a tributação do seu rendimento líquido, constitui um tratamento discriminatório, contrário a uma liberdade fundamental constante de norma comunitária, independentemente de quaisquer outras considerações – como a taxa de tributação que lhe foi aplicada comparativamente com a taxa que é aplicada a entidades residentes, ou o montante de imposto que pagou comparativamente com montante de imposto que é pago por entidades residentes.

Torna-se, assim, indiscutível que as instituições financeiras não-residentes devem ser tratadas da mesma maneira que as instituições residentes, tendo o direito de ver reconhecidas, perante a administração tributária portuguesa, os encargos e as despesas relacionadas com os rendimentos em causa, e o direito de as deduzir antes da tributação, isto é, de serem tributadas em Portugal apenas pelo rendimento líquido.

O que faz soçobrar as duas vertentes argumentativas que alicerçavam a decisão de 1ª instância de improcedência da impugnação, já que, à luz deste acórdão do TJUE, não é necessário, para que se dê por verificada a referida violação de direito comunitário, que se demonstre que a base tributável das instituições financeiras residentes acaba por ficar de tal forma reduzida

¹¹ A jurisprudência deste acórdão foi seguida pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 22-03-2017, proferido no processo n.º 0165/13.

após a dedução das despesas que o imposto que suportam é inferior ao que é suportado pelas instituições não-residentes.

Daí decorre, igualmente, a irrelevância das questões colocadas em segundo e terceiro lugar – e que foram postas pelo STA apenas para o caso de o TJUE entender, como se entendera na sentença de 1ª instância, que para ocorrer discriminação era essencial que se provasse que a base tributável das instituições residentes ficava sujeita, após a dedução dos custos e despesas, a um «imposto mais elevado do que aquele que é retido na fonte às instituições não residentes» (cfr. 2ª pergunta) e se «para esse efeito» tais custos e despesas podiam ser comprovados através dos dados fornecidos pela EURIBOR e pela LIBOR (cfr. 3ª pergunta).

É certo que o TJUE não se furtou a enumerar algumas despesas de instituições não-residentes que devem ser passíveis de dedução (parágrafos 48 e 49), esclarecendo que «nada impede as autoridades fiscais em causa de exigirem ao não residente as provas que considerarem necessárias para apreciar se os requisitos de dedutibilidade das despesas previstas pela legislação em questão estão preenchidos e, conseqüentemente, se há ou não que conceder a dedução solicitada», sugerindo mesmo, como forma de obviar a esta dificuldade por parte dos Estados da fonte, que seja criado um mecanismo que permita que a dedução seja efetuada a posteriori (parágrafo 50). Mecanismo que terá de ser criado por via legislativa, de forma a ser accionado perante a administração tributária, não podendo ser os tribunais a criá-lo e a estabelecer quando e como podem tais despesas ser deduzidas, sob pena de afronta do núcleo essencial da função legislativa. E não constituindo os tribunais órgãos com competência para a tributação, não podem igualmente assumir a função de mecanismo ou aparelho primário de indagação oficiosa de eventuais despesas dedutíveis ou a função de recepção e selecção das despesas que as entidades não-residentes queiram apresentar e deduzir de forma a serem tributadas pelo rendimento líquido, sob pena de afronta do núcleo essencial da função administrativa-tributária.

Mas, como dizíamos, a razão de ser dessa enumeração exemplificativa é simples de perceber: o TJUE debruçou-se sobre a matéria no âmbito da 3ª pergunta que o STA lhe colocou. Tendo-lhe sido perguntado se determinada prova era passível de ser utilizada para o aludido efeito, respondeu dizendo que se tratava de matéria que competia aos tribunais nacionais, deixando, contudo, esclarecido o seguinte: «50 (...) nada impede as autoridades fiscais em causa de exigirem ao não residente as provas que considerarem necessárias para apreciar se os requisitos de dedutibilidade das despesas previstas pela legislação em questão estão preenchidos e, conseqüentemente, se há ou não que conceder a dedução solicitada (...)», mas «53 (...) a menos que a legislação nacional autorize as instituições financeiras residentes a utilizar, para calcular os custos de financiamento suportados, taxas de juro como as indicadas pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua terceira questão prejudicial, este órgão jurisdicional não pode, numa situação como a que está em causa no processo principal, ter em conta essas taxas. // 54 Com efeito, essas taxas mais não são do que taxas médias praticadas no contexto dos financiamentos interbancários e não correspondem aos custos de financiamento efetivamente suportados.».

Resposta da qual não se retira que o TJUE tenha dado indicação ao tribunal português para que proceda, no âmbito de um contencioso de mera anulação – como é o processo de impugnação judicial – à indagação oficiosa de despesas dedutíveis aos rendimentos auferidos em Portugal pelo B... com vista à fixação da base tributável devida, fixação que só à

administração tributária compete fazer. Com efeito, não cabe aos tribunais, substituindo-se à administração, fixar a matéria tributável ajustada ao caso e proceder ao acto tributário de liquidação ou de retenção do imposto. Tal violaria o núcleo essencial dos limites da competência dos tribunais tributários, dado que assim se deslocaria para a protecção jurídica destes tribunais a actividade administrativa da esfera da administração tributária, violando grosseiramente os princípios da indisponibilidade e da tipicidade de competências, bem como o princípio da separação de poderes constitucionalmente garantido.

Posto isto, e visto que a norma contida no art.º 80º, n.º 2, al. c), do CIRC foi considerada incompatível com o Direito Europeu, por violação do art.º 49º do TCE, a sua aplicação fica necessariamente afastada, já que as normas comunitárias prevalecem sobre as normas de direito ordinário nacional, sendo a consequência jurídica deste primado do Direito Comunitário a não aplicação das disposições internas contrárias à disposição comunitária.

Com efeito, tal como o TJUE tem salientado, designadamente no P. n.º 106/77-“Simmenthal”, a sanção do primado do Direito Comunitário é a inaplicabilidade da norma estadual em questão, pois «todo o juiz nacional, demandado no quadro da sua competência, tem a obrigação de aplicar integralmente o Direito Comunitário e de proteger os direitos que este confere aos particulares, deixando inaplicável toda a disposição eventualmente contrária da lei nacional, seja anterior ou posterior à regra comunitária. (...) e impedir a formação válida de novos atos legislativos nacionais» na medida da sua incompatibilidade com o direito comunitário.

Em conclusão, a circunstância de a norma aplicada [art.º 80º, n.º 2, al. c) do CIRC] não permitir deduzir as aludidas despesas, constitui discriminação incompatível com uma liberdade económica fundamental da União Europeia, da qual resulta a necessidade de desaplicar essa norma do CIRC e o dever, para a administração tributária portuguesa, de tributar apenas os rendimentos líquidos.

E, por tal motivo, encontra-se decisivamente inquinada a quantificação da matéria tributável que suporta os actos de retenção de imposto na fonte. Quantificação que exige a prática de novo acto tributário, sendo impraticável a reforma dos actos impugnados porque o tribunal não pode substituir-se à administração na fixação de outra matéria tributável, sob pena de estar a invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária, substituindo-se à administração na tarefa de determinar e fixar as despesas que as entidades financeiras não-residentes podem deduzir aos rendimentos auferidos em Portugal por forma a tornar a retenção na fonte compatível com o artigo 49º do TCE.

Esta última posição sobre a anulação integral foi acompanhada pelo Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 29-06-2022, proferido no processo n.º 08/21.2BALSb, em que concluiu que «as retenções liberatórias na fonte relativas a rendimentos de capitais auferidos por não residentes, declaradas ilegais por desconformidade ao Direito Europeu, por não incidirem sobre os rendimentos líquidos, mas apenas sobre os rendimentos brutos, só podem ser objeto de anulação integral».

Assim, aplicando esta jurisprudência, a que se adere, conclui-se que os actos de retenção na fonte impugnados enfermam de ilegalidade por as normas em que se basearam, os artigos 87.º, n.º

4, 94.º, n.ºs 3, alínea b), e 5, do CIRC, serem incompatíveis com o artigo 56.º do TFUE.

Esta ilegalidade justifica a anulação dos actos de liquidação impugnados, nos termos do 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 e juros indemnizatórios

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

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

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

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

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

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

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

- 1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.
3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:
 - a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;
 - b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;
 - c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.
 - d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.
4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.
5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

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

- «em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços, que operaram a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação» (¹²);

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

- «Para efeitos da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios, imposta à administração tributária pelo art. 43.º da LGT, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.
- Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado» (¹³);
- «há erro nos pressupostos de direito, imputável aos serviços, de modo a preencher o pressuposto da obrigação da Administração de indemnizar aquele a quem exigiu imposto indevido, quando na liquidação é aplicada uma norma nacional incompatível com uma Directiva comunitária» (¹⁴);
- «os juros indemnizatórios previstos no art. 43.º da LGT são devidos sempre que possa afirmar-se, como no caso sub judicibus, que ocorreu erro imputável aos serviços demonstrado, desde logo e sem necessidade de mais, pela procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial da correspondente liquidação» (¹⁵).

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

O facto de se tratar de actos de retenção na fonte não praticados directamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não afasta essa imputabilidade, pois, ilegalidade da retenção a fonte, quando não é baseada em informações erradas do contribuinte, não lhe é imputável, mas sim «aos serviços» (¹⁶), devendo entender-se que se integra neste conceito a entidade que procede à retenção na fonte, na qualidade de substituto tributário, que assume perante quem suporta o encargo do imposto o papel da Administração Tributária na liquidação e cobrança do imposto (¹⁷).

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

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

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

¹⁶ Os «serviços» são, na LGT, um conceito que não se restringe aos actos praticados pela Administração Tributária, como se depreende do n.º 2 do artigo 43.º e do actualmente revogado n.º 2 do artigo 78.º da LGT. De resto, há actos tributários que tanto podem ser praticados por entidades públicas como privadas, como sucede, por exemplo, com os emolumentos notariais e impostos cobrados por notários, que podem ser entidades públicas ou privadas.

¹⁷ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, 2012, página 256: «muito embora tanto em termos legais como em termos doutrinários a substituição tributária seja definida exclusivamente com referência ao contribuinte, o certo é que a figura da substituição não deixa, a seu modo, de se reportar também à Administração Fiscal.

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

Nos casos em que é apresentada pedido de revisão oficiosa fora do prazo da reclamação graciosa, o direito a juros indemnizatórios só existe decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, como decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão uniformizador n.º 4/2023, de 30-09-2020, proferido no processo n.º 040/19.6BALSb, publicado no Diário da República, I Série, de 16.01-2023.

Assim, aplicando esta jurisprudência, não tendo decorrido mais de um ano desde a data em que foi apresentado o pedido de revisão oficiosa. O Requerente não tem direito a juros indemnizatórios, relativamente às quantias a reembolsar referentes aos anos de 2020 e 2021.

6.2. Actos de retenção na fonte relativos ao ano 2022

Relativamente ao ano de 2022, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado dentro do prazo da reclamação graciosa (dentro do prazo referido no n.º 3 do artigo 132.º do CPPT), como a Autoridade Tributária e Aduaneira reconheceu na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

O pedido de revisão do acto tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, que se refere no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como se refere nos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, processo n.º 0402/06; de 14-11-2007, processo 0565/07; de 30-09-2009, processo n.º 0520/09; de 12-09-2012, processo n.º 0476/12; do Pleno de 03-06-2015, processo n.º 0793/14; de 18-11-2015, processo n.º 01509/13.

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,

Efectivamente, no quadro actual da “privatização” da administração ou gestão dos impostos, o substituto tributário acaba, de algum do, por “substituir” também a Administração Fiscal na liquidação e cobrança dos impostos. O que, de algum modo, não deixa de ser denunciado pela inserção sistemática dos deveres de retenção na fonte os quais aparecem integrados no Código do IRS no capítulo do pagamento e no Código do IRC no capítulo relativo à liquidação».

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

processo n.º 93/21.7BALSb, nos seguintes termos:

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

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

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 18-12-2024 e foi decidido em 30-04-2015, para além do prazo de 4 meses referido nos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.

Por isso, formou-se indeferimento tácito em 18-04-2025, 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, relativa ao ano 2022, que é € 73.424,89;

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde a data de 19-04-2025, até integral reembolso ao Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

7. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular os actos de retenção na fonte a que se referem as guias com os n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., e ...;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 148.551,43;
- d) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente contados com base na quantia de € 73.424,89 desde 19-04-2025. até integral reembolso ao Requerente, à taxa

legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril;
e) Julgar improcedentes as excepções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **148.551,43**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

9. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 11-11-2025.

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(relator)

(Jorge Bacelar Gouveia)

(Rita Guerra Alves)