

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 889/2025-T

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

SUMÁRIO

I. O artigo 22.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na parte em que limita o regime nele previsto a organismos de investimento coletivo constituídos segundo a legislação nacional, excluindo organismos de investimento coletivo constituídos segundo a legislação de outros Estados-Membros da União Europeia ou de países terceiros, viola o princípio da liberdade de circulação de capitais consagrado no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, conforme resulta do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia no processo C-545/19, de 17 de março de 2022.

II. A interpretação do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre o direito da União Europeia é vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais, com a necessária desaplicação do direito interno em caso de desconformidade com aquela.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro-presidente), António Pragal Colaço e Cristina Aragão Seia, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

A..., organismo de investimento coletivo constituído de acordo com o direito alemão, com o número de contribuinte português ..., com sede em..., ... Frankfurt am Main, na Alemanha, neste ato representado pela sua entidade gestora B... mbH (doravante designado de “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação de atos de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2021, 2022 e 2023, bem como da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa previamente apresentado para o efeito.

O Requerente pede ainda a restituição das importâncias que considera indevidamente retidas, com juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 10-10-2025.

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 25-11-2025, 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 17-12-2025.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em 02-02-2026, em que suscitou as exceções de inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte quanto aos rendimentos de 2021 e 2022 e de incompetência material do Tribunal Arbitral.

Por despacho de 06-02-2026, o Tribunal Arbitral notificou Requerente e Requerida da dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foram também as partes notificadas para, querendo, apresentarem alegações finais escritas no prazo simultâneo de 15 dias, devendo o Requerente com as alegações pronunciar-se sobre as exceções invocadas pela Requerida.

Através de requerimento com entrada nos autos em 25-02-2026, o Requerente apresentou as suas alegações, reiterando os argumentos enunciados no pedido arbitral e pronunciou-se no 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.

II. SANEAMENTO

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

O processo não enferma de nulidades.

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

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. Matéria de Facto

1.1. Factos provados

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

- A) O Requerente é uma entidade jurídica de direito alemão que configura um OIC, com residência fiscal na Alemanha, constituída sob a forma contratual e não societária, sujeito passivo de IRC (documento n.º 1 em anexo ao PPA).
- B) O Requerente detém investimentos financeiros em Portugal, consubstanciados na detenção de participações sociais em sociedades residentes, para efeitos fiscais, em Portugal.
- C) Nos anos de 2021, 2022 e 2023 era detentor de participações sociais em sociedades residentes em Portugal, tendo recebido nos referidos anos, na qualidade de acionista, dividendos sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos.
- D) Nos anos em causa, o Requerente recebeu e suportou em Portugal IRC por retenção na fonte, no montante total de € 113.164,95 (documentos n.ºs 2 e 3 juntos com PPA).
- E) Em 10.03.2025, o Requerente apresentou, ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), pedido de revisão oficiosa para apreciação da legalidade dos referidos atos de retenção na fonte de IRC relativos aos anos de 2021, 2022 e 2023, na qual solicitou a anulação dos mesmos por vício de ilegalidade por violação direta do Direito da UE, bem como o reconhecimento do seu direito à restituição do imposto indevidamente suportado em Portugal - documento n.º 4 junto ao PPA.
- F) O Requerente nunca foi notificado de qualquer decisão no referido procedimento.
- G) Em 08-10-2025 foi apresentado o presente PPA.

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

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

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da (s) questão (ões) de direito (cf. artigo 596.º do CPC aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base na posição das partes e nos documentos juntos aos autos.

2. Matéria de Direito

Acompanha-se neste ponto, com as necessárias adaptações, o decidido no processo 1343/2024-T do CAAD, onde se julgou questão semelhante à dos presentes autos.

2.1. Da incompetência material do tribunal arbitral

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

A Autoridade Tributária suscitou a exceção dilatória da incompetência do tribunal em razão da matéria, baseando-se no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112-A/2011, de 22 de março, quando aí se excepciona da vinculação da administração tributária aos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de atos de retenção na fonte que não tenham sido precedidos de

recurso à via administrativa, por considerar que não tendo sido deduzida, no prazo legalmente previsto, a reclamação graciosa contra os atos tributários impugnados, o tribunal arbitral carece de competência para conhecer do pedido.

Acrescenta que, havendo lugar a um indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, o tribunal não pode conhecer dos pressupostos de aplicação do disposto no artigo 78.º da LGT.

Seguindo nesta parte o teor da decisão arbitral 1100/2024-T que acompanhamos, dir-se-á que: “[t]al alegação é, todavia, improcedente, pois o pedido de revisão oficiosa constitui um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, tendo sido apresentado previamente à propositura da ação arbitral, entendimento reiterado sucessivamente pela doutrina e jurisprudência portuguesas.

É verdade que os artigos 131.º e 132.º do CPPT, para os quais a Portaria n.º 112-A/2011 remete, fazem referência à “*reclamação graciosa*”, mas não à revisão oficiosa dos atos tributários. Não obstante, deve ser entendido como abrangendo, além da reclamação, a via da revisão dos atos tributários aberta pelo artigo 78.º da LGT, pois a finalidade visada pela norma é a de garantir que a autoliquidação e as retenções na fonte (em que os contribuintes atuam em substituição e no interesse da Autoridade Tributária) sejam objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a racionalizar o recurso à via judicial, que só se justifica se existir uma posição divergente, um verdadeiro “litígio”. Por isso, concede-se à AT a oportunidade (e o direito) de se pronunciar sobre o erro na autoliquidação do contribuinte ou nas retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário e de fundamentar a sua decisão antes de ser confrontada com um processo contencioso.

Efetivamente, a doutrina e a jurisprudência portuguesas^[1] veem no pedido de revisão do ato tributário um meio impugnatório administrativo com um prazo mais alargado que os restantes, um mecanismo de abertura da via contenciosa, perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária.

Como referido por Carla Castelo Trindade^[2], “(...) *as reclamações graciosas necessárias, previstas nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, justificam-se pela necessidade de uma filtragem*

administrativa, prévia à via judicial, por estarem em causa actos que não são da autoria da Administração Tributária, mas do próprio sujeito passivo e nos quais esta não teve, ainda, qualquer intervenção. Nesse sentido, o pedido de revisão oficiosa serve o propósito dessa filtragem administrativa, porque aí a Administração já terá possibilidade de se pronunciar sobre o acto de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta. Excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado não foi efectivamente uma reclamação graciosa seria violar o princípio da tutela jurisdicional efectiva, tal como consagrado no artigo 20.º da CRP. E esta admissibilidade vale, por maioria de razão, tanto para o pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo previsto para a reclamação graciosa necessária (que é de 2 anos nos termos daqueles artigos do CPPT), como para o pedido que é realizado quando ainda era possível a apresentação de reclamação graciosa.”

Não se alcança que deva ser outro o propósito da norma de remissão da Portaria de Vinculação que indica expressamente as pretensões “*que não tenham sido precedid(a)s de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, ou seja, referindo-se com clareza a um procedimento administrativo prévio e não, em exclusivo, à reclamação graciosa. Por outro lado, seria incoerente e antissistemático que os artigos 131.º a 133.º do CPPT revestissem distintos significados consoante estivessem a ser aplicados nos Tribunais Administrativos e Fiscais e nos Tribunais Arbitrais.

Aliás, sob idêntica perspetiva se pode afirmar que a alegada falta de suporte literal também se verificaria quanto àqueles Tribunais (administrativos e fiscais), pois as normas interpretadas são as mesmas, o que poria em causa a jurisprudência consolidada do STA, solução a que não se adere, até porque é inequívoco que a revisão oficiosa consubstancia um procedimento de segundo grau que se insere na “via administrativa”, locução empregue pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 122-A/2011, aludindo-se neste sentido às decisões proferidas nos processos arbitrais n.º 245/2013-T e 678/2021T.

De igual modo, o Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA Sul”) pronunciou-se sobre a questão no sentido da admissibilidade do recurso à arbitragem tributária quando se reaja a

indeferimento de pedido de revisão oficiosa contra ato de liquidação, entre outros, no acórdão de 26.05.2022, no âmbito do processo n.º 96/17.6BCLSB, cujo excerto se transcreve de seguida:

“O que cumpre aqui aferir é se estão ou não abrangidas, na competência material dos tribunais arbitrais tributários, as situações de reação a indeferimento de pedido de revisão de autoliquidação, em relação à qual não foi apresentada reclamação graciosa. Adiantemos, desde já, que a resposta é afirmativa, como, aliás, tem vindo a ser decidido por este TCAS – v. os acórdãos de 11.03.2021 (Processo: 7608/14.5BCLSB), de 13.12.2019 (Processo: 111/18.6BCLSB), de 11.07.2019 (Processo: 147/17.4BCLSB), de 25.06.2019 (Processo: 44/18.6BCLSB) e de 27.04.2017 (Processo: 08599/15). Desde logo, o art.º 2.º do RJAT não exclui casos como o dos autos, devendo considerar-se que são abrangidas as situações em que a liquidação seja o objeto imediato ou mediato da impugnação arbitral. Portanto, por esta via, não há que restringir o alcance desta norma de competência. Por outro lado, a exclusão constante da al. a) do seu art.º 2.º da Portaria de vinculação não tem o alcance que lhe é dado pela Impugnante, porquanto visa salvaguardar as situações em que o legislador consagrou a reclamação administrativa necessária prévia – sendo certo que a nossa jurisprudência admite a possibilidade de se formularem pedidos de revisão de autoliquidações, ao abrigo do art.º 78.º da LGT, ainda que não tenha sido apresentada reclamação graciosa (cfr., v.g., o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.05.2012 (Processo: 0140/13)(...))”.

De referir ainda que o problema deve ser juridicamente analisado na perspetiva das condições de impugnabilidade do próprio ato tributário e não da competência do tribunal, pois o que está em causa é a necessidade de uma (específica) interpelação administrativa prévia. Este requisito configura o pressuposto processual da impugnabilidade do ato (*in casu*, dos atos de liquidação, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.º 2 e n.º 4 alínea i) do CPTA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT[3]. Dito de outro modo, se a tese da AT tivesse vencimento, o Tribunal Arbitral seria competente, mas o ato seria inimpugnável, pelo que do mesmo não poderia conhecer[4].

Em qualquer caso, independentemente da qualificação jurídica como incompetência do Tribunal ou como inimpugnabilidade do ato, a exceção suscitada pela Requerida é

improcedente, pois não corresponde à melhor interpretação das normas aplicadas, que é a de que se encontram abrangidas pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria de Vinculação as pretensões que se prendam com a ilegalidade de atos de autoliquidação e/ou de retenção na fonte que sejam precedidos de pedido de revisão oficiosa, pelo que este Tribunal Arbitral é competente em razão da matéria, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011.”

A segunda ordem de considerações formulada pela Autoridade Tributária não tem também qualquer cabimento.

O Requerente apresentou pedido arbitral para a apreciação da legalidade de atos tributários de retenção na fonte, que constitui pretensão que se enquadra na competência do tribunal face ao disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

O pedido de declaração de ilegalidade do ato tácito de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e a anulação desse ato de segundo grau apenas poderá ser consequencial da anulação dos atos tributários de retenção na fonte.

E o tribunal não tem, por conseguinte, de se pronunciar sobre a legalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, mas sobre a legalidade dos atos de retenção na fonte.

Por todo o exposto, a alegada exceção dilatória de incompetência do tribunal é manifestamente improcedente.

2.2. Questão da inimpugnabilidade dos actos de retenção na fonte praticados em 2021 e 2022

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da inimpugnabilidade dos actos de retenção na fonte praticados em 2021 e 2022, por o pedido de revisão oficiosa não ter sido apresentado «no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto», invocando o preceituado no artigo 98.º, n.º 7, do CIRC.

No caso em apreço, estamos perante retenção na fonte a título definitivo pelo substituto fiscal, e o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção na fonte é suscetível de configurar “erro imputável aos serviços”, para efeitos de apresentação, no prazo de 4 anos, do pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do n.º 1 do artigo 78º da LGT. Esta é também a posição jurisprudencialmente dominante, ainda que com *nuances*, ao nível da fundamentação.

Citamos, por todos, o Acórdão do STA, de 9-11-2022, proferido no âmbito do proc. n.º 087/22: “assim, nos casos como o dos autos, em que há lugar a retenção da fonte, a título definitivo, de quantias por conta de imposto de selo, cobrado no âmbito de operações de concessão de crédito, e suportado pelas Recorrentes, o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção é susceptível de configurar “erro imputável aos serviços”, para efeitos de apresentação, no prazo de 4 anos, do pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do n.º1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária”.

Termos em que, considera-se tempestivo o pedido de revisão oficiosa apresentado e, como tal, improcede, a exceção por intempestividade do presente pedido de pronúncia arbitral.

2.3. Da (i)legalidade dos actos de retenção na fonte de IRC e do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa

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

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

O artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção vigente em 2020, 2021 e 2022, estabelece o seguinte:

Artigo 22.º

Organismos de Investimento Coletivo

1 – São tributados em IRC, nos termos previstos neste artigo, os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

- 2 – O lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC referidos no número anterior corresponde ao resultado líquido do exercício, apurado de acordo com as normas contabilísticas legalmente aplicáveis às entidades referidas no número anterior, sem prejuízo do disposto no número seguinte.
- 3 – Para efeitos do apuramento do lucro tributável, não são considerados os rendimentos referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do Código do IRS, exceto quando tais rendimentos provenham de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, os gastos ligados àqueles rendimentos ou previstos no artigo 23.º-A do Código do IRC, bem como os rendimentos, incluindo os descontos, e gastos relativos a comissões de gestão e outras comissões que revertam para as entidades referidas no n.º 1.
- 4 – Os prejuízos fiscais apurados nos termos do disposto nos números anteriores são deduzidos aos lucros tributáveis nos termos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 52.º do Código do IRC.
- 5 – Sobre a matéria coletável correspondente ao lucro tributável deduzido dos prejuízos fiscais, tal como apurado nos termos dos números anteriores, aplica -se a taxa geral prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC.
- 6 – As entidades referidas no n.º 1 estão isentas de derrama municipal e derrama estadual.
- 7 – Às fusões, cisões ou subscrições em espécie entre as entidades referidas no n.º 1, incluindo as que não sejam dotadas de personalidade jurídica, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 73.º, 74.º, 76.º e 78.º do Código do IRC, sendo aplicável às subscrições em espécie o regime das entradas de ativos previsto no n.º 3 do artigo 73.º do referido Código.
- 8 – As taxas de tributação autónoma previstas no artigo 88.º do Código do IRC têm aplicação, com as necessárias adaptações, no presente regime.
- 9 – O IRC incidente sobre os rendimentos das entidades a que se aplique o presente regime é devido por cada período de tributação, o qual coincide com o ano civil, podendo no entanto ser inferior a um ano civil:
- a) No ano do início da atividade, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se inicia a atividade e o fim do ano civil;
- b) No ano da cessação da atividade, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e a data da cessação da atividade.
- 10 – Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos referidos no n.º 1.
- 11 – A liquidação de IRC é efetuada através da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 120.º do Código do IRC, aplicando -se, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 89.º, no n.º 1 do artigo 90.º, no artigo 99.º e nos artigos 101.º a 103.º do referido Código.
- 12 – O pagamento do imposto deve ser efetuado até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração de rendimentos, aplicando -se, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 109.º a 113.º e 116.º do Código do IRC.
- 13 – As entidades referidas no n.º 1 estão ainda sujeitas, com as necessárias adaptações, às obrigações previstas nos artigos 117.º a 123.º, 125.º e 128.º a 130.º do Código do IRC.

14 – O disposto no n.º 7 aplica -se às operações aí mencionadas que envolvam entidades com sede, direção efetiva ou domicílio em território português, noutro Estado-membro da União Europeia ou, ainda, no Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio do intercâmbio de informações e da assistência à cobrança equivalente à estabelecida na União Europeia.

15 – As entidades gestoras de sociedades ou fundos referidos no n.º 1 são solidariamente responsáveis pelas dívidas de imposto das sociedades ou fundos cuja gestão lhes caiba.

16 – No caso de entidades referidas no n.º 1 divididas em compartimentos patrimoniais autónomos, as regras previstas no presente artigo são aplicáveis, com as necessárias adaptações, a cada um dos referidos compartimentos, sendo-lhes ainda aplicável o disposto no Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro.

Nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 7/2015, pelo qual se procedeu, ademais, à reforma do regime de tributação dos organismos de investimento colectivo (OIC), «as regras previstas no artigo 22.º do EBF, na redação dada pelo presente decreto-lei, são aplicáveis aos rendimentos obtidos após 1 de julho de 2015».

No referido n.º 1 do artigo 22.º estabelece-se que o regime nele previsto é aplicável aos «fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional».

O Requerente é constituído ao abrigo da lei alemã e não da lei nacional e, por isso, o artigo 22.º, n.º 1, do EBF afasta a aplicação daquele regime ao Requerente.

O Requerente defende, em suma, que do regime que se prevê no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) resulta um tratamento discriminatório para os OIC não residentes em relação aos residentes, que é incompatível com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), que estabelece o seguinte:

Artigo 63.º

(ex-artigo 56.º TCE)

1. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

2. No âmbito das disposições do presente capítulo, são proibidas todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.

No entanto, o artigo 65.º do TFUE limita a aplicação deste princípio, estabelecendo o seguinte:

Artigo 65.º

(ex-artigo 58.º TCE)

1. O disposto no artigo 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros:

a) Aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido;

b) Tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

2. O disposto no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com os Tratados.

3. As medidas e procedimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º.

A questão da compatibilidade ou não do regime previsto no artigo 22.º, n.º 1, do EBF com o Direito da União Europeia, designadamente o artigo 63.º do TFUE, foi apreciada no acórdão do TJUE de 17-03-2022, proferido no processo n.º C-545/19, em que se concluiu que: «O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo (OIC) não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.»

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

publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593).

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

Assim, considera-se ilegal, por incompatibilidade com o artigo 63.º do TFUE, o artigo 22.º, n.º 1, do EBF, na parte em que limita o regime nele previsto a sociedades constituídas segundo a legislação nacional, excluindo das sociedades constituídas segundo legislações de outros Estados Membros.

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

1 - Quando um Estado Membro escolhe exercer a sua competência fiscal sobre os dividendos pagos por sociedades residentes unicamente em função do lugar de residência dos Organismos de Investimento Colectivo (OIC) beneficiários, a situação fiscal dos detentores de participações destes últimos é desprovida de pertinência para efeitos de apreciação do carácter discriminatório, ou não, da referida regulamentação;

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

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

Consequentemente, aplicando esta jurisprudência, tem de se concluir que os actos de retenção na fonte, bem como o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia, com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

2.4. Pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

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

2.4.1. Reembolso

Na sequência da anulação das retenções na fonte que se provou terem sido efetuadas relativamente a rendimentos pagos ao Requerente, no valor de € 113.164,95, este tem direito a ser reembolsado das quantias indevidamente retidas, o que é consequência da anulação.

Assim, aquela quantia de € 113.164,95 é o valor a reembolsar.

2.4.2. Juros indemnizatórios

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

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

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

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

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

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

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

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – *São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

2 – *Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

3. *São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

a) *Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*

- b) *Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) *Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
- d) *Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*
4. *A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.*
5. *No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.*

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

- *«em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços, que operaram a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação»*[\[5\]](#);
- *«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»*[\[6\]](#);
- *«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»*[\[7\]](#);

– «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»[8].

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

2.4.2.1. Atos de retenção na fonte relativos aos anos de 2021 e 2022

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 040/19.6BALSBB, publicado no Diário da República, I Série, de 16-01-2023.

Assim, aplicando esta jurisprudência, tendo decorrido mais de um ano desde a data em que foi apresentado o pedido de revisão oficiosa (10-03-2025), o Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre as quantias que devem ser reembolsadas, relativas a retenções efetuadas nos anos de 2021 e 2022. Os juros indemnizatórios devem ser contados desde a data de 10-03-2025, 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.

2.4.2.2. Atos de retenção na fonte relativos ao ano de 2023

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

O Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, especificamente para os casos de retenção na fonte seguida de reclamação graciosa, no acórdão de 29-06-2022, processo n.º 93/21.7BALS, nos seguintes termos:

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

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

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 10-03-2025, pelo que o indeferimento tácito se formou em 10-07-2025, 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 as quantias que devem ser reembolsadas, relativas a retenções efetuadas no ano de 2023.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde a data de 10-07-2025, 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.

IV. DECISÃO

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

- a. Julgar improcedentes as exceções suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira;

- b. Anular os atos tributários de IRC impugnados (anos 2021, 2022, 2023) no valor de €113.164,95;
- c. Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o valor do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais previstos no artigo 43.º da LGT;
- d. Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 113.164,95, indicado pelo Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 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.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Março de 2026

O Árbitro Presidente,

(José Poças Falcão)

O Árbitro,

(António Pragal Colaço)

(parcialmente vencido, conforme declaração de voto anexa)

O Árbitro relator,

(Cristina Aragão Seia)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Não acompanho a decisão maioritária vencedora dos meus ilustres colegas neste processo, porquanto, haveria uma questão com natureza equiparada a prévia, que além de constituir matéria de direito é de conhecimento oficioso pelo Tribunal, que tem de ser analisada na sua dimensão jurídico-formal, qual seja, a interpretação do inciso do art.º 78.º, n.º 1 da LGT. Na verdade, esta previsão normativa abrange duas situações integradas entre si – a admissibilidade da revisão oficiosa e o preenchimento do conceito de “erro imputável aos serviços”, como pressuposto material e processual da mesma.

A Requerente invoca também no presente processo erro imputável aos serviços e foi com base nesse pressuposto que deduziu a revisão do acto tributário.

Sobre este entendimento, escreveu-se na Resposta da AT:

“Sempre que o contribuinte opte pelo pedido de revisão, não tem quatro anos para o fazer, mas o prazo da reclamação graciosa.

(...)

E quando, como é manifestamente o caso dos autos, não tenha havido erro imputável aos serviços na liquidação, preclude, com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do acto de liquidação (tal como é defendido por A. Lima Guerreiro, LGT anotada, em anotação ao artº 78º).”

“1. AT encontra-se subordinada ao princípio da legalidade, pelo que não poderia aplicar de forma direta e automática as decisões do TJUE proferidas sobre casos concretos que não relevam do direito nacional, para mais não estando em causa situações materialmente idênticas, e em que a aplicação correta do direito comunitário não se revela tão evidente (Ato Claro) que não deixe margem para qualquer dúvida razoável quanto ao modo como deve ser resolvida a questão suscitada.”

Lê-se nas declarações de voto lavradas às decisões dos processos n.º 812/2023-T e n.º 935/2023-T o seguinte:

Na primeira declaração de voto escreveu-se:

“Votei vencido quanto ao conhecimento das questões que foram objecto de pedido de revisão oficiosa porque, como tenho entendido (em outros processos e em M. Porto/V. Calvete, “Sobre a revisão oficiosa dos actos tributários”, Estudos em Homenagem à Professora Doutora Maria da Glória Garcia, UCP Ed., Lisboa, 2023, pp. 1635 e ss.) nem a Requerente estava em condições de recorrer ao mecanismo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (por não ser “contribuinte” e não estar em tempo), nem a desconformidade da legislação interna com o Direito da União – sendo, como é, um “erro do legislador” susceptível de gerar responsabilidade civil extra-contratual –, se pode reconduzir a um “erro imputável aos serviços” da AT. Demais, entendo que do indeferimento tácito de um oximórico “pedido de revisão oficiosa” não se pode retirar o que da sua decisão expressa nunca poderia resultar: o afastamento de lei interna vigente por invocação de uma suposta desconformidade com a Constituição ou com o Direito Europeu (a apurar necessariamente à margem do due process: sem contraditório, sem imparcialidade e sem possível controlo do Ministério Público ou recurso ao reenvio prejudicial). Quer dizer que

importaria fazer um distinguo no âmbito da jurisprudência que se tem ocupado das ficções de indeferimento de “pedido de revisão oficiosa”: nos casos em que não está em causa uma errada determinação dos factos ou uma equivocada interpretação da lei – ie, nos casos em que a lei não é o parâmetro mas sim a própria origem da desconformidade invocada, como acontece nas situações em que se invocam inconstitucionalidades ou desconformidades com o Direito da União – julgo que tais decisões da AT nunca poderiam comportar a apreciação da legalidade dos actos de liquidação (e, portanto, fossem elas expressas ou tácitas, nunca poderiam fundamentar a dispensa da reclamação graciosa para efeitos de credenciar a sua impugnação arbitral).”.

Sublinhe-se que o suposto “erro imputável aos serviços” que fundamentaria o pedido de revisão oficiosa do Requerente não existiu antes de o Tribunal de Justiça da União Europeia – contra a opinião da Advogada-Geral Kokott – ter decretado que sim, na decisão proferida em 17 de Março de 2022 no processo n.º C-545/19.”

E na segunda declaração de voto, acrescentou-se o seguinte:

“entendo – por identidade, se não por maioria, de razão com o decidido no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 30 de Janeiro 2019 (Proc. 0564/18.2BALSB) – que “não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT)”. Ora, não podendo a AT deixar de cumprir a lei (nem com fundamento em qualquer inconstitucionalidade nem em qualquer desconformidade com o Direito da União – que, aliás, teria sempre de diagnosticar sem due process, sem imparcialidade, sem contraditório e sem possibilidade de recurso ao reenvio prejudicial/sujeição a recurso obrigatório de constitucionalidade por parte do Ministério Público), não pode evidentemente errar na sua aplicação estrita. E não podendo a AT errar não se pode preencher o requisito de que o n.º 1 depender do artigo 78.º da LGT faz a possibilidade de recorrer ao “pedido de revisão oficiosa” para lá do prazo de reclamação

graciosa (que, de resto, sendo sustentada, como é, em argumento feito derivar do n.º 7 do mesmo artigo, se deveria cingir aos “contribuintes”).

Por outro lado, entendo que a presunção de indeferimento desse “pedido” de revisão oficiosa não pode gerar nada diferente do que seria a resposta expressa que a AT poderia dar a esse pedido. Ora, não podendo a AT afastar a aplicação da lei vigente (ainda que com base em decisões do Tribunal Constitucional ou do Tribunal de Justiça da União Europeia – que serão feitas cumprir, se for o caso, quando os sujeitos passivos recorrerem aos Tribunais), o indeferimento tácito não “comporta em si mesmo uma tomada de posição sobre a ilegalidade invocada no pedido de revisão”, pela razão simples de que a AT não tem competência para se pronunciar sobre a eventual desconformidade das leis – nem com a Constituição, nem com o Direito da União.

Lê-se no Acórdão n.º 294/2023 do Tribunal Constitucional, Processo n.º 358/21, datado de 25 de Maio de 2023, *“Assim, a questão de a garantia do direito da União poder ser monopólio de uma decisão arbitral parece resultar apenas de uma opção do legislador, quanto ao desenho da justiça arbitral, designadamente, quanto à possibilidade genérica de recurso deste tipo de decisões. Todavia, a “correção” desse estado de coisas, por via da aplicação a casos como o ora em apreço do recurso específico previsto no artigo 70.º, n.º 1, alínea i), da LTC, afigura-se particularmente onerosa para o Tribunal Constitucional, sem que sejam claras as vantagens que daí decorrem em relação ao teor da decisão – que, em qualquer caso, deverá seguir a posição do TJUE sobre a problemática que possa estar em causa. A ser desejável uma via nacional de recurso, ela deverá, pois, ser especificamente criada, não se vendo, a priori, razões para ser o Tribunal Constitucional erigido como tribunal ad quem, e estando a decisão, de toda a maneira, na margem de conformação do legislador.*

Por outro lado, o específico mecanismo de resolução da incerteza gerada, no ordenamento jurídico, por um juízo de contrariedade entre normas internas e normas dos tratados europeus é o do reenvio prejudicial, enquanto elo de ligação entre os tribunais nacionais – a quem compete a tarefa de aplicação do direito da União no plano dos ordenamentos nacionais – e o TJUE. A sua utilização constitui já, pelo menos em certos casos, uma obrigação dos órgãos

jurisdicionais nacionais, uma vez que a jurisdição suprema, especialmente habilitada para o efeito não pode ser outra além do Tribunal de Justiça da União. Aliás, o TJUE afirmou, de maneira expressa, que “a obrigação de os órgãos jurisdicionais nacionais cujas decisões não são suscetíveis de recurso submeterem uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça insere-se no âmbito da colaboração entre os órgãos jurisdicionais nacionais, na sua qualidade de juízes incumbidos da aplicação do direito comunitário, e o Tribunal de Justiça, instituída com o objetivo de garantir a correta aplicação e a interpretação uniforme do direito comunitário em todos os Estados-Membros. (...) Este objetivo é alcançado quando são sujeitos a esta obrigação de reenvio, sob reserva dos limites admitidos pelo Tribunal de Justiça (acórdão Cilfit e o., já referido), os Supremos Tribunais (acórdão Parfums Christian Dior, já referido) bem como qualquer órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial (acórdão de 27 de Março de 1963, Da Costa en Schaake e o., 28/62 a 30/62, Colect. 1962-1964, p. 233)” (cfr. Acórdão do TJUE Lyckeskog, processo n.º C-99/00, de 4 de junho de 2002).”¹

Neste caso concreto o Tribunal Constitucional na senda de muitas outras decisões suas no mesmo sentido ao abrigo de outras alíneas do art.º 70 da LTC, considerou que não é competente para apreciar a inconstitucionalidade de “entendimento” que recuse a aplicação de norma constante de ato legislativo por contrariedade com convenção internacional. Se o próprio Tribunal Constitucional não se considera competente muito menos serão os serviços da AT!

Assim, porque o que o Requerente pedia com o seu “pedido de revisão oficiosa” era duplamente impossível (porque não estava perante um erro imputável aos serviços e porque a AT não tem competência para se poder pronunciar sobre a desconformidade das leis com parâmetros superiores), devia essa parte do pedido ter sido julgada inadmissível.”

¹ O mencionado Acórdão termina mesmo – “Nestes termos, não se crê exigível que o Tribunal Constitucional assumira o ónus da revisão de decisões de não reenvio, por parte dos restantes tribunais, transformando-se numa espécie de órgão de reenvio necessário; ou seja, se todos os tribunais são, de igual modo, aplicadores e intérpretes do direito da União, resulta dificilmente justificável a atribuição de um papel particular nesta matéria aos tribunais superiores, maxime, ao Tribunal Constitucional, para além das obrigações de reenvio que já decorrem do direito da União Europeia.”

Na decisão do STA de 15 de Janeiro de 2025, proferida no Proc 0980/12.3BEAVR e publicada no Diário da República em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/0980-2025-929429275>, decidiu-se que:

“Não existe erro imputável aos serviços quando a Administração Tributária não desaplica norma legal alegadamente inconstitucional, por a mesma inconstitucionalidade não ter sido sancionada pelos tribunais (artigos 204.º e 281.º da CRP), nem estar estabilizada na ordem jurídica.”, é sua convicção que não pode ser dada ao Direito da União um tratamento mais vantajoso do que o que é dado à Constituição.

Daí, que se tenha de concluir, *mutatis mutandis*, como no referido acórdão arbitral proferido no processo n.º 114/2019-T: “a intempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IUC em crise terá repercussões no mecanismos de reação subsequentes, ou seja, em matéria do próprio pedido de pronúncia arbitral”.

Isto é: não sendo admissível um pedido de revisão oficiosa fundado em “erro imputável aos serviços” – porque, no caso, mesmo que os serviços tivessem tramitado e decidido tal pedido, teriam de o ter feito em estrita obediência à lei aplicável, com isso não incorrendo em erro algum (que, e só supervenientemente à decisão do TJUE de 17 de Março de 2022, podia ser imputável ao legislador) – não podia um tal pedido ter o horizonte de 4 anos, razão pela qual falece o pressuposto necessário para que o presente pedido de pronúncia arbitral seja admissível.

O signatário escreveu na Decisão do CAAD, processo n.º 551/2024, de 10/2/2025, o seguinte:²

“Apenas a imputação e demonstração de um erro dos serviços da AT poderia constituir fundamento para a revisão oficiosa ao abrigo do disposto no art.º, 78.º n.º 1, “in fine”, da LGT.

E escreveu também no Acórdão exarado no Processo n.º 1309/2024-T, onde foi Relator com um voto de vencido,³ que:” II. A desconformidade legislativa do Direito Português com o

² Lavrou declaração de voto no mesmo sentido no Acórdão Arbitral, Processo n.º 810/2025-T, todos disponíveis em www.caad.org.pt;

³ In. *Ibidem*;

Direito Europeu e a sua aplicação pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não configura um erro imputável aos serviços, mas antes ao legislador. A responsabilidade extracontratual do Estado nos moldes “pós revolução de Abril”, são os que constam actualmente da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro. Serviços e Estado na acepção do exercício do poder legislativo.”

A petição de revisão oficiosa apresentada pelo Requerente não conseguiu identificar a existência de um erro imputável aos serviços, mas antes ao legislador. A responsabilidade extracontratual do Estado nos moldes “pós revolução de Abril”, são os que constam da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro. Serviços e Estado na acepção do exercício do poder legislativo, e não se podem confundir.

É verdade que o Primeiro Ministro é o chefe supremo da Administração Pública, e podemos equiparar não totalmente de forma coincidente, o conceito de Administração Pública e erro nos serviços, mas estamos a falar de actuar no exercício da função administrativa e não da função legislativa. O eventual responsável é o Estado por ter criado normas jurídicas que contrariam Tratados a que ficou adstrito, eventualmente com responsabilidade individual. Na verdade, pressupõe-se que os elementos que são escolhidos para exercer a função legislativa são os tecnicamente mais aptos e se assim não foi, estamos no campo da responsabilidade civil extracontratual do Estado “Político”.

A Requerente teve à sua disposição meios de impugnação, se efectivamente utilizados, e utilizados de forma tempestiva, poderiam corrigir os actos de retenção na fonte, mas não o fizeram.

Deve, pois, imputar-se apenas ao Requerente, o facto de a liquidação sub judice padecer de erro, exactamente pela singela razão de que, para a dedução e sucesso da denominada “reclamação necessária”, não ser “necessário” o preenchimento do erro imputável aos serviços.

A AT aceitou a liquidação/retenção na fonte, com base nos elementos fornecidos pelo Requerente, que nos termos do art.º 75.º, n.º 1, da LGT gozam da presunção de veracidade.

Termos em que, tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa invocando também o n.º 1 do art.º 78º da LGT, sem a prova ou sequer a alegação da responsabilidade pela existência de erro na liquidação imputável à AT, teria o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à matéria das alíneas c) e d), dada como provada e infra discriminados, de considerar-se extemporâneo, por violação do artigo 10º, n.º 1 do RJAT., na parte em apreciação, nos seguintes termos:

QUADRO DE DIVIDENDOS					
ANO	DATA	DIVIDENDO	TAXA	GUIA	VALOR DA RETENÇÃO €
2021	06/05/2021	37.295,09	35%		13.053,28
2021	22/12/2021	6.230,50	35%		2.180,68
2022	09/05/2022	88.487,40	35%		30.970,59
2022	13/05/2022	20.660,00	35%		30.970,59
2022	21/12/2022	6.545,70	35%		2.291,00
2023	21/04/2023	143.018,00	35%		50.056,30
2023	15/05/2023	14.546,00	35%		5.091,10
2023	20/12/2023	36.545,70	35%		2.291,00

Tendo o pedido de revisão oficiosa sido interposto em 10 de Março de 2025, também com fundamento no n.º 1 do art.º 78.º, n.º 1 da LGT, teriam de improceder os pedidos quanto às datas de 6 de Maio de 2021 e 22 de Dezembro de 2021.

Como se afirma no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21-3-2019, proferido no âmbito do proc. n.º 132/14.8BEALM: “I- O prazo fixado para a dedução da ação, porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, é um prazo de caducidade. II- E a caducidade do direito de ação é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria (prazos para o exercício do direito de sindicar judicialmente a legalidade do acto administrativo) que se encontra excluída da disponibilidade das partes (art. 333º do CC) e determina o indeferimento liminar da petição. É, pois, um pressuposto processual negativo, em rigor, uma exceção peremptória que, nos termos dos art.ºs 576º n.º 3 e 579º do CPC, consistindo na ocorrência de factos que impedem o

efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, o não conhecimento “de meritis” pela existência de obstáculos que o impeçam na disponibilidade do recorrente, importando a absolvição oficiosa do pedido”. (disponível em www.dgsi.pt).

Em conclusão, tendo presente que para a aplicação do artigo 78.º, n.º 1, “in “fine da LGT não basta que se verifique a existência de um erro, mas deve esse erro ser imputável à AT (serviços), imputabilidade essa, que no nosso entendimento não se verifica no caso em concreto pois, o erro existente resultou, como vimos, do exercício pelo Estado da função legislativa, (legislador), teria de concluir-se pela legalidade do indeferimento tácito da petição de revisão oficiosa, no que respeita à matéria referente ao ano de 2021, supra discriminada no quadro.

Quanto ao ano de 2022, todas as datas discriminadas no quadro supra, em virtude do Requerente ter deduzido pedido de revisão oficiosa com arrimo no disposto no artigo 78.º, “tout court”, da LGT, ao abrigo do “poder-dever” de expurgação dos actos ilegais, teria concluído pela aplicação do n.º 4 do mesmo inciso, gerando a ilegalidade do indeferimento tácito da petição de revisão oficiosa, porquanto o n.º 4 não faz depender de erro imputável aos serviços o exercício de tal direito. Por último quanto aos factos referentes ao ano de 2023 e melhor discriminados no quadro supra, os mesmos “caiem” dentro da previsão normativa prevista no art.º 132.º do CPPT, podendo qualquer fundamento ser invocado, pelo que aí também concluiria pela ilegalidade do indeferimento tácito da petição de revisão oficiosa.

António Pragal Colaço

[1] Acórdão do STA, de 12-07-2006, Proc. n.º 0402/06

[2] “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: Anotado”, Coimbra, 2016, Almedina, páginas 96 e 97.

[3] Sobre esta questão vide Vieira de Andrade, “Justiça Administrativa (Lições)”, 9.ª edição, Almedina, 2007, p. 305 e segs.

[4] Vide decisão do processo arbitral n.º 397/2019-T, de 12 de junho de 2020.

[5] 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.

[6] 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.

[7] 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.

[8] 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.