

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1034/2025-T

Tema: Organismo de Investimento Colectivo não residente em Portugal – retenção na fonte sobre dividendos distribuídos de fonte residente em Portugal; liberdade de circulação de capitais; aplicação do princípio da prioridade do Direito Comunitário.

SUMÁRIO

I – Nos termos da Constituição da República Portuguesa, o Direito Europeu tem primazia normativa sobre o direito interno, sendo a interpretação do Tribunal de Justiça sobre o direito da União Europeia vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais.

II – A interpretação do Tribunal de Justiça veio concluir pela desconformidade ao artigo 63.º do TFUE com o regime de tributação por retenção na fonte que foi aplicado aos dividendos auferidos pelo Requerente, na qualidade de OIC não residente, e que vem previsto nos artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n.º 1, alínea c), n.º 3, alínea b) e n.º 5, e 87.º, n.º 4, do Código do IRC, uma vez que os OIC residentes não estão sujeitos a essa retenção ao abrigo do artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10 do EBF.

DECISÃO ARBITRAL¹

Os árbitros, Juiz Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Presidente), Dra. Frederica Marques Pinto e Dr. João Marques Pinto (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

1. Relatório

A..., **SICAV**, Organismo de Investimento Coletivo ("OIC") constituído e a operar no Grão-Ducado do Luxemburgo, contribuinte fiscal português n.º ... e contribuinte fiscal luxemburguês n.º 2002..., com sede em ..., ..., no Grão-Ducado do Luxemburgo (doravante identificado como "Requerente"), veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 2º e no artigo 10º do Decreto-Lei 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante identificado apenas pelas iniciais RJAT), requerer a constituição de **Tribunal Tributário** para Pronúncia Arbitral, solicitando em concreto:

- a) A declaração de ilegalidade e a consequente anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa RO) apresentado no dia 30 de Abril de 2025;
- b) A anulação das liquidações de IRC por retenção na fonte ocorridas em 2021 e 2022, aquando da colocação à disposição do Requerente de dividendos decorrentes de participações detidas em sociedades residentes em território português no valor de 139.810,06 (cento e trinta e nove mil oitocentos e dez euros e seis cêntimos)
- c) A restituição do imposto retido na fonte;
- d) A condenação da Autoridade Tributária (AT) ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária (LGT);
- e) A condenação da Autoridade Tributária (AT) no pagamento das custas da Arbitragem.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante, e quando for caso, identificada apenas pelas iniciais AT).

A Requerente optou por não designar Árbitros, ficando essa designação a cargo do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi entregue em 28.11.2025, tendo este pedido sido validado e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 02.12.2025, data em que a Requerente foi notificada da aceitação desse pedido e do número atribuído ao processo.

Na mesma data foi igualmente enviado e-mail automático à AT a informar da entrada de um pedido de constituição de Tribunal Arbitral e o número atribuído ao Processo.

Em 05.12.2025, os Serviços Tributários da AT foram notificados da apresentação do pedido.

Em 22.01.2026, foram designados os membros integrantes do Tribunal Arbitral, tendo, na mesma data, as Partes sido notificadas desta designação.

Desta forma, em face do disposto no nº 8 do artigo 11º do RJAT, decorrido o prazo estabelecido no nº 11 do mesmo artigo 11º, e sem que as Partes se pronunciassem, o Tribunal ficou devida e formalmente constituído em 10.02.2026, tendo, em 11.02.2026, sido proferido despacho pelo Senhor Presidente do Tribunal Arbitral Colectivo, a notificar a Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta ao Pedido de Pronuncia Arbitral (PPA) formulado pela Requerente e para, querendo, requerer prova adicional.

Em 18.03.2026, a AT apresentou a sua resposta e juntou o Processo Administrativo (PA).

Em 19.03.2026, o Tribunal notificou a Requerente para se pronunciar, no prazo de 10 dias, sobre as excepções suscitadas pela Requerida na sua resposta.

Em 08.04.2026, a Requerente apresentou a sua resposta às excepções suscitadas pela Requerida.

No dia 10.04.2026, o Presidente do Tribunal, proferiu um despacho com o seguinte teor:

“O processo não se mostra ser especialmente complexo no plano da tramitação processual, nem há irregularidades a suprir.

A Requerente respondeu já, no exercício do contraditório, à matéria de excepção suscitada pela Autoridade Tributária.

Afigura-se que a matéria de facto relevante para a decisão da causa poderá ser fixada com base na prova documental, tornando-se desnecessária a realização de outras diligências instrutórias.

Assim, e em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), e não havendo outros elementos sobre que as partes devam pronunciar-se, dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime, bem como a apresentação de alegações, e relega-se para final a apreciação da matéria de exceção.

Ao abrigo do princípio da colaboração solicita-se às partes a remessa das peças processuais em formato word.

Indica-se o dia 20 de maio de 2026 como data previsível para prolação da decisão arbitral, devendo até essa data a Requerente pagar a taxa de arbitragem subsequente.”

Em 13.04.2026., a Requerente apresentou um novo requerimento informando o Tribunal que, por lapso, tinha pago integralmente a taxa arbitral no momento do pedido de constituição do Tribunal e da apresentação do seu PPA, pelo que já não era devido o pagamento da segunda prestação, sendo que na sequência deste requerimento informativo foi proferido um novo despacho pelo Tribunal no sentido de reformar o despacho anterior do dia 10.04.2026, de forma a retirar o pedido do pagamento da taxa arbitral subsequente.

Em 16.04.2026, a Requerida veio ao processo requerer a junção aos autos de informação relativa a pedidos de reembolso, que consta dos documentos n.ºs 1 e 2 anexos ao requerimento de 16/04/2025.

Em resposta a este requerimento, o Tribunal proferiu, no dia 20.04.2026, o seguinte despacho: *“A requerida junção de documentos relaciona-se com o alegado nos artigos 14.º, 15.º e 16.º da resposta, pelos quais a Requerida pretende demonstrar que o pedido de revisão oficiosa, apresentado em 30/04/2025, é intempestivo relativamente às retenções ocorridas em 2021, por se encontrar precludido o prazo de apresentação do pedido de reembolso relativamente aos rendimentos auferidos e sujeitos a retenção na fonte, nos termos do artigo 98.º, n.º 7, do Código do IRC.*

Ora, o pedido de reembolso a que se refere a citada norma do artigo 98.º, n.º 7, do Código do IRC corresponde a um procedimento administrativo, que nada tem a ver com o pedido arbitral de declaração de ilegalidade das liquidações por retenção na fonte e a consequente anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra elas deduzida.

Por outro lado, o prazo para a apresentação do pedido de revisão oficiosa conta-se nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT e do artigo 132.º, n.º 3, do CPPT, uma vez que, nos termos desta última disposição, a impugnação judicial de actos de retenção na fonte deve ser precedida de impugnação administrativa necessária, pelo que não será pela preclusão do prazo para o pedido de reembolso que o pedido de revisão oficiosa pode ser considerado intempestivo.

Deste modo, face à completa irrelevância dos referidos documentos para a decisão da causa, determina-se o seu desentranhamento e devolução à Requerida.”

1.2. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é, como se verá, material e formalmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

1.3. Factos considerados provados:

1º - O Requerente é um Organismo de Investimento Colectivo (OIC), com sede e direcção efectiva no Grão-Ducado do Luxemburgo.

2º - O Requerente é administrado e gerido pela sociedade B... S.A., igualmente residente no Grão-Ducado do Luxemburgo.

3º - O Requerente é um OIC residente, para efeitos fiscais, no Grão-Ducado do Luxemburgo.

4º - Em 2021, o Requerente auferiu dividendos pagos por sociedades com residencia fiscal em Portugal, no valor total de € 114.302,66.

5º - No exercicio seguinte, em 2022, o Requerente auferiu dividendos pagos por sociedades com residencia fiscal em Portugal, no valor total de € 285.154,65.

6º - Sobre o valor de dividendos pagos em 2021, foi efectuada retenção na fonte, em Portugal, no valor de € 40.005,93.

7º - Por seu lado, sobre o valor de dividendos pagos em 2022, o valor retido na fonte, em Portugal, foi de € 99.804,13.

8º - Os valores retidos na fonte foram entregues, junto da Fazenda Publica, através das correspondentes guias de retenção na fonte, pelo C... .

9º - Em 30 de Abril de 2025, o Requerente apresentou pedido de revisão das liquidações de IRC por retenção na fonte sobre os dividendos pagos por entidades residentes em território português, conforme referido nos pontos 6º e 7º supra.

10º - Até à data da apresentação do presente PPA, o Requerente não foi notificado de qualquer decisão da AT sobre esse pedido de revisão.

1.4. Fundamentação da decisão sobre matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente ao PPA e no que consta da resposta da Requerida.

1.5. Factos não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que releve para a decisão.

2. Matéria de Direito

2.1. Fundamentos das posições das Partes

De uma forma resumida, as Partes vêm, no PPA deduzido pela Requerente e na subsequente resposta da Requerida, sustentar as suas posições com os seguintes fundamentos:

2.1.1. Posição do Requerente

1. Refere a Requerente que se trata de um OIC, não residente em Portugal, que foi constituído no Grão-Ducado do Luxemburgo em condições equivalentes aos OIC residentes em Portugal.
2. Um OIC que seja residente em Portugal está isento de tributação em sede de IRC sobre os dividendos auferidos, nos termos previstos no artigo 22º, nºs 1, 3 e 10 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF),
3. Da redacção deste preceito resulta ainda que, quanto aos dividendos de fonte portuguesa auferidos por um OIC não residente em Portugal, este regime de isenção não é aplicável.
4. Verifica-se, pois, uma diferença de tratamento fiscal dos dividendos de fonte portuguesa, dos OIC residentes em Portugal por comparação com os OIC aqui não residentes ainda que tenham sido constituídos ao abrigo das mesmas Directivas Comunitárias.
5. O regime do artigo 22º, nºs 1, 3 e 10 do EBF, discrimina os OIC não residentes em território português, face aos OIC residentes neste território, ficando os primeiros numa situação de desvantagem comparativamente aos segundos.
6. O artigo 8º nº 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP) impõe o primado da legislação comunitária sobre o Direito interno, sendo a consequência jurídica deste primado a não aplicação, em caso de conflito de normas, das disposições internas que sejam contrárias às regras comunitárias, bem como a proibição da introdução de disposições de direito interno contrárias à legislação comunitária.

7. Assim, considerando que um OIC residente em território português e um OIC residente em outro Estado-membro da UE se encontram numa situação objectivamente comparável, deve concluir-se que as liquidações de IRC objecto dos presentes autos assentam numa evidente discriminação, que viola o princípio da livre circulação de capitais prevista no artigo 63º do TFUE.
8. Ou seja, considera o Requerente que tendo em consideração o princípio do primado do Direito Europeu sobre a legislação nacional, impende sobre o Estado português a obrigação de tratar de modo idêntico os dividendos recebidos por um OIC não residente aos dividendos auferidos por OIC residente em Portugal.
9. Assim, o regime interno que veio impôr a aplicação de retenção na fonte a dividendos distribuídos a um OIC não residente, para efeitos fiscais, em Portugal, e residente num Estado membro da União Europeia, deve ser julgado incompatível com as regras do Direito Europeu, pelo que se impõe a anulação dos actos de retenção na fonte sindicados.

2.1.2. Posição da Requerida

Por seu lado, a Requerida (AT) veio defender a manutenção do acto impugnado com base nos seguintes fundamentos:

A - POR EXCEPÇÃO

a) Da inimpugnabilidade dos actos tributários de retenção na fonte

1. Conforme já mencionado supra, a Requerente apresentou o pedido de RO em 30/04/2025, relativamente às retenções da fonte efetuadas pelo substituto tributário, nos anos de 2021 e 2022, sendo que, o prazo de apresentação do pedido de reembolso relativamente aos rendimentos auferidos e sujeitos a retenção na fonte, nos termos do artigo 98.º, n.º 7 do Código do IRC, precludia

8.

“no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto.”

2. Pelo que, quanto aos rendimentos e respetivas retenções na fonte desses exercícios - 2021 e 2022 - o prazo terá precluído em 31.12.2023 e em 31.12.2024, respectivamente, donde o pedido seria sempre considerado intempestivo.
3. Atendendo ao termo do prazo de entrega do imposto retido pelas guias dos períodos identificadas nos autos sempre se dirá que, o prazo previsto no n.º 1 do art.º 78.º da LGT para o pedido por iniciativa do Requerente já se encontrava ultrapassado, em relação às guias submetidas no período de 2021, na medida em que, tratando-se do (i) substituído tributário, (i) tendo a retenção na fonte sido efetuada a título definitivo e, (iii) tendo invocado retenção indevida de imposto, é de aplicar o disposto no n.º 3 do art.º 137.º do CIRC (norma especial face ao art.º 132.º n.ºs 3 e 4 do CPPT).
4. Veja-se a este propósito a decisão proferida no âmbito do Processo 1000/2023-T a qual julgou procedente esta exceção.
5. A inimpugnabilidade dos actos impugnados atinentes às retenções na fonte efetuadas nos anos de 2021 e 2022 configura, assim, uma exceção dilatória, e cuja procedência deverá determinar a absolvição da instância.

b) Da incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral

1. Nos termos do disposto no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março, a AT vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, que tenham por objeto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, *“com exceção de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham*

sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

2. Ora, relativamente ao pedido de revisão oficiosa, constata-se que o Requerente – na qualidade de substituído tributário –, vem pedir ao Tribunal Arbitral que aprecie, pela primeira vez, as retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário, sem que tenha desencadeado procedimento de reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT, tendo em consideração que o pedido de revisão foi intempestivo.
3. Situação esta que está fora da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no âmbito do CAAD.
4. Especialmente quando o Requerente não recorreu, em tempo, ao pedido de reembolso nem à reclamação graciosa previstos no referido artigo 132.º do CPPT, deixando, desse modo, precluir o prazo de 2 anos aí fixado.
5. Considera a Requerida que o procedimento administrativo de RO não pode substituir o pedido de reembolso, nem a reclamação graciosa, ainda para mais quando o recurso ao mesmo é feito para além do prazo de dois anos legalmente previsto.
6. Onde, entende a Requerida, não tendo, na presente situação, o pedido de anulação das retenções na fonte sido precedido da necessária reclamação graciosa, o Tribunal Arbitral não será competente para apreciar sobre a ilegalidade das mesmas., mesmo que o pedido de RO tenha sido apresentado, pelo Requerente, dentro do prazo de 4 anos.
7. Tal situação impõe-se por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.

8. Sendo constitucionalmente vedada, por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como do direito de acesso à justiça (artigo 20.º da CRP) e da legalidade [cf. artigos 3.º, n.º 2, 202.º e 203.º da CRP e ainda o artigo e 266.º, n.º 2, da CRP], como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, a interpretação, ainda que extensiva, que amplie a vinculação da AT à tutela arbitral fixada legalmente, por tal pressupor, necessariamente, a consequente dilatação das situações em que esta obrigatoriamente se submete a tal regime, renunciando nessa medida ao recurso jurisdicional pleno (cf. artigos 25.º e 27.º da RJAT, que impõem uma restrição dos recursos da decisão arbitral).
9. Ainda que assim não se entenda, mantém-se, no entendimento da Requerida, a impossibilidade, por incompetência material, do Tribunal Arbitral para apreciar, neste caso, a (i)legalidade das retenções na fonte.
10. Efetivamente, as retenções na fonte não foram efetuadas pela AT, nem nunca a AT se pronunciou sobre a respectiva (i)legalidade.
11. O que se retira do pedido de RO apresentado é que as retenções na fonte terão sido feitas conformes à lei e que o cumprimento desta importa, no entender do Requerente, uma restrição discriminatória ao princípio da livre circulação de capitais, contrária ao artigo 63.º do TFUE.
12. Por outro lado, de acordo com as regras de repartição do ónus da prova constantes do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos cabe a quem os invocar.
13. Assim, revogado que foi o n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que estabelecia a presunção de que se considerava *“imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação”*, e dispondo a lei nova para o futuro (cf. artigo 12.º do Código Civil), o pedido de revisão oficiosa com fundamento em *“erro imputável aos serviços”*, incluído no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, passou a exigir, também no

caso de autoliquidação, ao contribuinte a prova da imputabilidade aos serviços do erro que invoca.

14. Nos termos do artigo 78.º, n.º 1 da LGT *“A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”*.
15. Assim, nos termos do artigo 78.º da LGT, são diferentes os prazos e os fundamentos da revisão do acto tributário, consoante esta seja efetuada pelo sujeito passivo ou pela AT.
16. Com efeito, no que aos prazos respeita, no caso de revisão dos actos tributários ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, o pedido terá que ser apresentado no prazo da reclamação administrativa, sendo de quatro anos quando a iniciativa cabe à AT, servindo apenas para os casos de erro imputável aos serviços - cf. n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
17. 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, in LGT anotada, em anotação ao artigo 78.º).
18. A decisão proferida em sede de procedimento de revisão pode, ou não, comportar a apreciação da legalidade do acto de liquidação.
19. No caso concreto, o acto de indeferimento do pedido de RO é um acto silente, na medida em que foi apenas por efeito da passagem do tempo que se ficcionou a existência de um indeferimento tácito, para efeitos de impugnação arbitral.
20. Ora, tal indeferimento pode consubstanciar e, no caso, teria obrigatoriamente que se reportar a um indeferimento por extemporaneidade.

21. No presente PPA é inquestionável, pois, que o Tribunal Arbitral vai ter que analisar dos pressupostos de aplicação do mecanismo da RO, uma vez que no caso concreto, não se verifica a existência de qualquer erro de direito, imputável à AT, que justificasse a revisão da liquidação.
22. Ou seja, tendo em conta que o PPA não é interposto para a apreciação direta ou indireta de uma liquidação adicional, mas apenas para a apreciação de um indeferimento de um pedido de RO, é evidente que o Tribunal vai ter que decidir se o Requerente ainda estava em tempo de apresentar este pedido de revisão oficiosa.
23. Não pode haver qualquer dúvida que no presente pedido de pronúncia arbitral foi submetida à apreciação do Tribunal Arbitral uma questão relativa ao controle dos pressupostos de aplicação do artigo 78.º da LGT.
24. Ora, o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o artigo 78.º da LGT e se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT.
25. Deste modo, verifica-se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

B – POR IMPUGNAÇÃO

1. O princípio da não discriminação, deve atender à necessidade de dar tratamento igual ao que é igual e tratamento diferente àquilo que é diferente.

2. De facto, considera a Requerida que resulta da jurisprudência do TFUE que determinada norma pode ser discriminatória, entrando, dessa forma em conflito com o Direito Comunitário, se não for objectivamente justificada.
3. Ora, no caso em apreço, no julgamento da AT, as alegadas diferenças de tratamento encontram-se justificadas dentro da sistematização e coerência do sistema fiscal português.
4. É um facto que o Decreto-Lei 7/2015 veio proceder à reforma do regime de tributação dos OIC, ficando estes sujeitos passivos de IRC isentos de tributação nos rendimentos de capitais, prediais e mais-valias auferidos.
5. Contudo, não deve deixar de se considerar que, paralelamente à introdução deste regime mais favorável em sede de imposto sobre o rendimento (IRC), foi criada uma taxa de tributação, em sede de Imposto do Selo (IS), incidente sobre o activo global líquido dos OIC.
6. Norma esta que apenas incidiu sobre os OIC abrangidos pelo artigo 22º do EBF, não sendo, assim, aplicável aos OIC constituídos ao abrigo de uma legislação estrangeira.
7. Para além desta forma de tributação, está ainda prevista tributação autónoma, à taxa de 23% dos dividendos pagos a um OIC com sede em Portugal, desde que a participação social a que respeitam esses dividendos não tenha permanecido, na titularidade do OIC, de forma ininterrupta, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição.
8. Daqui resulta que não se está em presença de situações objectivamente comparáveis, na medida em que a tributação dos dividendos opera de forma diferente, não sendo possível concluir que a carga tributária que incide sobre os OIC residentes em Portugal seja mais reduzida do que a que recai sobre os dividendos auferidos por OIC não residentes de fonte portuguesa.

9. Acresce que não ficou demonstrado que o imposto recuperado pelo Fundo não possa vir a ser recuperado, numa fase posterior, pelos seus investidores (detentores das unidades de participação).
10. Ou seja, conclui a Requerida que a diferente forma de tributação dos dividendos auferidos por OIC residentes ou não residentes não permite concluir que os dividendos auferidos por OIC residentes seja inferior, logo não se pode assumir que a situações em que se encontram os OIC residentes e os não residentes, sejam objectivamente comparáveis.
11. E, não sendo comparáveis, não será aceitável o argumento do Requerente de que o regime do artigo 22º do EBF é desconforme e contraria o disposto no TFUE.
12. Assim, não compete à AT avaliar a conformidade das normas internas com as do TFUE, não podendo aceitar de forma direta e automática as orientações interpretativas do TJUE, quando estas não têm, na sua origem, a apreciação de compatibilidade entre as disposições do direito interno português e o direito europeu.
13. A AT encontra-se, dessa forma, e face ao disposto no artigo 3º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), como qualquer outro órgão da Administração Pública, vinculada ao cumprimento da lei, estando obrigada a aplicar o disposto nos códigos fiscais que estejam em vigor, no caso concreto, as normas constantes do Código do IRC e do EBF.
14. Em conclusão, a AT considera que se encontra subordinada ao princípio da legalidade, não podendo, por isso, aplicar, de forma automática as decisões do TJUE emitidas em casos concretos que não relevam do direito nacional, para mais não estando em causa situações materialmente idênticas, e em que a aplicação correcta do Direito Comunitário não é tão evidente que não deixe margem para qualquer dúvida razoável quanto à forma de ser decidida a questão em apreciação.

15. Não pode, assim, concluir-se que o regime fiscal dos OIC, que não se contém, em exclusivo no artigo 22º do EBF, esteja em conformidade com as obrigações que decorrem do artigo 63º do TFUE
16. Desta forma, a retenção na fonte efectuada sobre os dividendos pagos à Requerente respeita não só a legislação nacional, como ainda a convenção para evitar a dupla tributação, pelo que deve ser mantida na ordem jurídica.

3. Questões Prévias

Das Exceções Invocadas pela Requerida

A Requerida defendeu-se invocando a exceção de caducidade do direito de ação por motivo da (in)tempestividade da interposição do pedido de pronúncia arbitral.

Atento o disposto no artigo 608.º do Código de Processo Civil (CPC), e no artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ambos aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o Tribunal iniciará por resolver a questão submetida a apreciação, designadamente a das exceções arguidas pela Requerida, da (in)tempestividade do pedido de pronúncia arbitral e da incompetência material do Tribunal Arbitral.

(i) Inimpugnabilidade dos actos tributários

Em primeiro lugar, quanto à inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte. Refere a Requerida na sua resposta que, em caso de impugnação de actos de retenção na fonte, deve ser aplicável o n.º 3 do artigo 132.º do CPPT.

Assim, a impugnação judicial deverá ser precedida de reclamação graciosa para o órgão da administração tributária competente, no prazo de dois anos.

No caso em análise, a Requerida invoca, como vimos, que a apresentação do pedido de reembolso dos valores sujeitos a retenção na fonte, nos termos do artigo 98.º, n.º 7 do Código

do IRC, precludia “no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto”, ou seja, no caso dos rendimentos de 2021 e 2022, respetivamente.

E ainda que se atribua ao pedido de revisão oficiosa o mesmo efeito jurídico de reclamação graciosa, essa equivalência apenas pode ser reconhecida quando o pedido de revisão oficiosa tenha sido apresentado dentro do prazo previsto para aquela forma de impugnação administrativa, isto é, dentro do prazo de dois anos.

E assim, poderá considerar-se que o pedido de RO foi apresentado intempestivamente, para efeito de poder ser considerado como correspondendo à impugnação administrativa necessária nos termos do artigo 132.º do CPPT, relativamente aos atos de retenção realizados, daí decorrendo, pois, a inimpugnabilidade desses atos tributários.

Sucede, porém, que, conforme referido acima, 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 também tem sido, ao nível da fundamentação, a posição jurisprudencialmente dominante.

Cita-se, para este efeito, o Acórdão do STA, de 9/11/2022, proferido no âmbito do proc. n.º 087/22 onde se dispõe que: “*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 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 nº1 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.

(ii) Incompetência do tribunal em razão da matéria

Entende a Requerida que o tribunal arbitral é incompetente para conhecer do pedido, em face do previsto no artigo 2º da Portaria nº 112/2011, de 22 de março, que estabelece o objeto da vinculação a Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, e, em especial, na alínea a) do n.º 1 desse artigo que, na parte que interessa relevar, dispõe o seguinte:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes:

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos 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;”

[...]

A Requerida sustenta, assim, que foi apresentado um pedido de revisão oficiosa contra os actos de retenção na fonte sem que tenha sido desencadeado precedentemente o procedimento de reclamação graciosa a que se refere o artigo 132º do CPPT, situação esta que estaria fora da vinculação da Autoridade Tributária à arbitragem tributária.

Tal como vem colocada, a questão não respeita à competência do tribunal arbitral, mas antes à possível inimpugnabilidade dos actos tributários.

Com efeito, o Requerente veio impugnar, perante o tribunal arbitral, os actos de retenção na fonte nos períodos de tributação de 2021 e 2022 bem como a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa contra eles deduzido.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais abrange, entre outras pretensões, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta,

O pedido de declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte integral, desta forma, o âmbito de competência dos tribunais arbitrais, no quadro da arbitragem tributária, e isto independentemente de a impugnação judicial se encontrar sujeita a prévia impugnação administrativa necessária, nos termos da referida e transcrita norma regulamentar.

Não pode, por conseguinte, deixar de reconhecer-se que o tribunal arbitral é competente para conhecer deste pedido arbitral, devendo, pois, ser considerada improcedente a excepção dilatória de incompetência do tribunal que vem alegada pela Requerida (cf. neste sentido, por exemplo, a decisão constante do Processo n.º 1000/2023-T).

Em face do exposto, as duas excepções suscitadas pela Requerida na sua resposta ao PPA, devem, desta forma, ser julgadas improcedentes.

4. Apreciação do pedido

4.1. Do Mérito do pedido de anulação das liquidações

Sendo julgadas improcedentes, como se viu, as excepções suscitadas pela Requerida importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com o conjunto de questões acima enunciadas.

Como vimos, no caso em apreço o Requerente sofreu retenções na fonte, a título definitivo, tendo a Requerente alegado que esses actos tributários são manifestamente ilegais, por ser evidente a sua desconformidade com o Direito Europeu.

O que deveria, por consequência, implicar a sua anulação e consequente reembolso do montante indevidamente retido acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

Neste contexto, como salienta a Requerente, o TJUE já produziu jurisprudência a concluir pela ilegalidade das diferenças desfavoráveis de tratamento, fiscais ou outras, relativamente a OIC não residentes, comparativamente com o tratamento dado a OIC residentes no Estado da fonte dos rendimentos (neste caso, dividendos), tendo essa posição ficado clara no

Acórdão *AllianzGIFonds AEVN* do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 17 de Março de 2022 (Processo n.º C-545/19).

Com efeito, da redacção do artigo 22.º do EBF, resulta, como vimos, uma diferença de tratamento na tributação dos OIC constituídos e a operar ao abrigo da Directiva 2009/65/CE, consoante tenham a sua residência fiscal, ou não, em Portugal, na medida em que os dividendos de fonte portuguesa pagos aos primeiros não estão sujeitos a retenção na fonte nem são tributados em sede de IRC, ao passo que os dividendos de fonte portuguesa, pagos a OIC não residentes, são tributados em sede de IRC, mediante retenção na fonte do imposto a uma taxa liberatória.

Como se refere acima, a questão em apreciação foi respondida pelo TJUE no referido Acórdão proferido no âmbito do Processo C-545/19 (Caso *AllianzGI-Fonds AEVN*).

Ora, as questões prejudiciais colocadas ao TJUE no âmbito do Processo do CAAD com o n.º 93/2019-T, de 9 de Julho de 2019, que deu origem ao pedido de reenvio ao TJUE e à produção do citado Acórdão, são suscitadas de forma em tudo idêntica neste PPA.

No citado Processo, o TJUE começou por salientar que, *“Uma vez que as questões são submetidas à luz tanto do artigo 56.º TFUE como do artigo 63.º TFUE, há que determinar, a título preliminar, se e, sendo caso disso, em que medida, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal é suscetível de afectar o exercício da livre prestação de serviços e/ou a livre circulação de capitais.”*

Ora, como o TJUE já decidiu, *“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.”*

No seguimento desta posição, vem o TJUE concluir que, *“Ao proceder a uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos OIC não residentes e ao reservar aos OIC residentes a possibilidade de obter a isenção dessa retenção na fonte, a legislação nacional em causa no*

processo principal procede a um tratamento desfavorável dos dividendos pagos aos OIC não residentes,” (cfr. Caso AllianzGI-Fonds AEVN, Proc. C-545/19, parágrafo 38).

Resulta, pois, desta decisão do TJUE, que o regime previsto nos artigos 94.º, n.º 1, alínea c), n.º 3, alínea b), n.º 4 e 87.º n.º 4, do CIRC, ao prever que os rendimentos obtidos em Portugal estão sujeitos a retenção na fonte liberatória a uma taxa de imposto (enquanto se prevê uma isenção de tributação aplicável, nos termos do artigo 22.º do EBF, a dividendos auferidos por OIC residentes), é inequivocamente incompatível com o princípio da livre circulação de capitais.

Cabe ainda salientar que a análise da forma como os proveitos gerados na esfera do OIC são posteriormente tributados na esfera dos seus investidores, outro argumento invocado pela Requerida na sua defesa, não deve relevar para efeitos de apreciação da legislação portuguesa, dado que esta consagra um tratamento fiscal diferenciado para os OIC (residentes e não residentes) e os respetivos detentores de unidades de participação nestes organismos. Acresce que, tal como concluiu o TJUE, *“a circunstância de os OIC não residentes não estarem sujeitos ao imposto do selo e ao imposto específico previsto no artigo 88.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [tributações autónomas] não os coloca numa situação objetivamente diferente em relação aos OIC residentes no que se refere à tributação dos dividendos de origem portuguesa.”* (cfr. Caso AllianzGI-Fonds AEVN, Proc-545/19, parágrafo 57).

O TJUE veio ainda considerar que, *“a isenção da retenção na fonte dos dividendos em benefício dos OIC residentes não está sujeita à condição de os dividendos recebidos pelos organismos serem redistribuídos por estes e de a sua tributação na esfera dos detentores de participações sociais permitir compensar a isenção da retenção na fonte (v., por analogia, Acórdão de 10 de maio de 2012, Santander Asset Management SGIIC e o., C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.º 52, e de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 93)”* (cfr. Caso AllianzGI-Fonds AEVN, Proc. C-545/19, ponto 79). Para, de seguida, concluir que, *“[a] necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional não pode, por conseguinte, ser invocada para justificar a restrição à livre circulação*

de capitais induzida pela legislação nacional em causa no processo principal”, que é em tudo idêntico ao caso suscitada nos presentes autos arbitrais (cfr. Caso *AllianzGI-Fonds AENV*, Proc. C-545/19, parágrafo 81).

Ora, a Requerente é um OIC constituído e a operar ao abrigo das Directivas 2009/65/CE e 2011/61/EU, com sede noutro Estado-Membro da União Europeia, mais concretamente no Grão Ducado do Luxemburgo, que recebeu dividendos de uma fonte portuguesa, que foram sujeitos a retenção na fonte a uma taxa liberatória, nos termos dos artigos 4.º, n.º 2, 94.º, n.º 1, alínea c), 3, alínea B), e 87.º, n.º 4, do CIRC, e que, em consequência, não pôde beneficiar do regime previsto no artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF.

Veja-se, a este propósito e apenas a título de exemplo, as Decisões Arbitrais proferidas nos Processos nº 528/2019-T de 27 de Dezembro de 2019, nº 68/2020-T de 25 de Janeiro de 2021, nº 32/2021-T de 5 de Novembro de 2021, ou mais recentemente, as decisões proferidas nos Processos nº 1093/2024-T de 24 de Março de 2025 e nº 1391/2024-T de 5 de Maio de 2025.

Para além destas Decisões Arbitrais, refira-se ainda que o próprio Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) já veio produzir um Acórdão uniformizador no sentido acima referido, ao considerar que *“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”* (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 7/2024, de 26 de Fevereiro).

Desta forma, verificando-se que as questões prejudiciais objecto de reenvio para o TJUE no referido processo são em tudo idênticas às que se colocam nos presentes autos, e tendo em vista o princípio do primado do Direito da União Europeia, consagrado na CRP, conclui-se pela total procedência do presente pedido.

4.2. Do pedido de juros indemnizatórios

O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT determina que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, o que permite concluir pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no âmbito de um processo arbitral.

No entanto, como se refere no n.º 23 do acórdão do TJUE de 18-04-2013, processo n.º C 565/11, 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, para o 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 decidiu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão uniformizador de jurisprudência de 22-03-2023, relativo ao Processo n.º 79/22.4BALS, «em caso de retenção na fonte e havendo lugar a reclamação graciosa do acto tributário em causa, o erro passa a ser imputável à AT depois do indeferimento tácito ou, se anterior, do indeferimento expresso do mesmo procedimento gracioso, sendo a partir da data desse indeferimento que se contam os juros indemnizatórios que sejam devidos, nos termos do art. 43.º, n.ºs 1 e 3, da LGT».

Por isso, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deve ser reembolsada, desde a data em que se formou indeferimento tácito, até integral reembolso ao Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, 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.

Para este efeito, deve considerar-se como data do indeferimento tácito o dia 30.08.2025 (4 meses após a entrega do pedido de RO, que ocorreu em 30.04.2025 – cfr. Artigo 57º n.ºs 1 e 5 da Lei Geral Tributária).

4. Decisão

Termos em que se decide, julgar procedente o pedido arbitral, e em consequência:

- (i) Anular o acto de indeferimento tácito do Pedido de revisão oficiosa nº 2025..., apresentado em 30.04.2025;
- (ii) A Anulação dos actos de retenção na fonte que incidiram sobre dividendos pagos à Requerente em 2021 e 2022, no montante agregado de €139.810,06 (cento e trinta e nove mil oitocentos e dez euros e seis cêntimos);

- (iii) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o imposto pago em excesso, no montante de €139.810,06 (cento e trinta e nove mil oitocentos e dez euros e seis cêntimos);
- (iv) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor, desde a data de 30.08.2025;
- (v) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

5. Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante € 139.810,06 (cento e trinta e nove mil oitocentos e dez euros e seis cêntimos, o qual não foi objecto de contestação, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

6. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 27 de Maio de 2026

O Tribunal Arbitral

Juiz Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha

(Presidente)

(Vencido nos termos da declaração de voto junta)

Dra. Frederica Marques Pinto

(Vogal)

Dr. João Marques Pinto

(Vogal)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Teria julgado procedente a exceção de inimpugnabilidade dos actos de retenção na fonte realizados em 2021 e 2022, com os fundamentos que seguem.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112-A/2011, de 22 de Março, os serviços e organismos que integram a Administração Tributária vinculam-se à jurisdição arbitral no tocante a qualquer dos tipos de pretensões identificadas o n.º 1 do artigo 2.º desse RJAT, com exceção das relativas à “declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação 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” (CPPT).

O n.º 3 do artigo especifica, à semelhança do que sucede em caso de erro na autoliquidação, a que se refere o artigo 131.º, que a impugnação judicial será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos a contar da apresentação da declaração de rendimentos. Essa disposição, que tem igualmente aplicação quando a impugnação judicial seja deduzida pelo substituído, tem o sentido inequívoco de tornar exigível a prévia impugnação administrativa do acto tributário como condição de acesso à via jurisdicional, e constitui um requisito de impugnabilidade contenciosa.

Esse, aliás, é o princípio geral que resulta do artigo 185.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo (CPA), subsidiariamente aplicável no processo arbitral, segundo o qual, “as reclamações e os recursos são necessários ou facultativos, conforme dependa, ou não, da sua prévia utilização a possibilidade de acesso aos meios contencioso de impugnação e de condenação à prática de acto devido”.

Tendo sido apresentado, no caso vertente, um pedido de revisão oficiosa contra actos de retenção na fonte, e ainda que se atribua ao pedido de revisão oficiosa o mesmo efeito jurídico da reclamação graciosa, essa equivalência apenas pode ser reconhecida quando o pedido de revisão oficiosa tenha sido apresentado dentro do prazo previsto para aquela forma de impugnação administrativa, isto é, dentro do prazo de dois anos - artigo 132.º, n.º 3, do CPPT (cfr., neste sentido, os citados acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 840/2021-T e 778/2023-T na situação similar de impugnação no caso de erro na autoliquidação).

Ou seja, havendo lugar a prévia impugnação administrativa necessária para efeito de poder deduzida a impugnação judicial dos actos de retenção na fonte, o pedido de revisão oficiosa apenas pode ser entendido como preenchendo esse requisito procedimental se for apresentado no prazo de dois anos legalmente previsto para a reclamação graciosa.

No caso em análise, constata-se que a Requerente impugna atos de retenção na fonte realizados em 2021 e 2022, e apresentou o pedido de revisão oficiosa em 30 de abril de 2023, e, fê-lo, portanto, para além do prazo de dois anos de que dispunha para interpor a reclamação graciosa.

Por outro lado, faço uma diferente interpretação do acórdão do STA de 9 de novembro de 2022 (Processo n.º 087/22) a que se faz referência no acórdão. O que se consigna nesse aresto é que o pedido de revisão oficiosa do ato tributário pode ter lugar relativamente a atos 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 (sublinhado meu). O que significa que o acórdão está em perfeita consonância com o princípio resultante do citado artigo 185.º, n.º 1, do CPA, pelo qual, sendo a reclamação graciosa necessária, é exigível a sua prévia utilização, dentro do prazo legalmente previsto, para efeito de dedução da impugnação judicial.

Carlos Fernandes Cadilha