

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1033/2023-T

Tema: IRC. Tempestividade de Revisão Oficiosa precedida por Reclamação Graciosa. Reenvio Prejudicial: proc. C-525/2024 TJUE, restrições probatórias, Isenção de tributação em IRC (artigo 16.º EBF) e compatibilidade com a livre circulação de capitais (artigo 63.º TFUE). Princípio do Primado do Direito da União Europeia.

SUMÁRIO

I. Nos termos da resposta ao reenvio prejudicial, constante do proc. 525/2024 TJUE, o artigo 63.º, n.º 1, do TFUE deve ser interpretado no sentido de que:

“- não se opõe a que um Estado-Membro exija que um fundo de pensões não residente faça prova do cumprimento dos requisitos substantivos previstos para beneficiar de uma isenção do imposto cobrado sobre os dividendos recebidos por esse fundo, apresentando uma declaração confirmada e autenticada pelas autoridades do Estado-Membro de residência a quem compete a supervisão do referido fundo, desde que essas autoridades disponham dos poderes e competências necessários para emitir essa declaração, que esta possa ser obtida num prazo razoável e que não existam medidas que, embora igualmente eficazes, sejam menos restritivas.

- se opõe a que um Estado-Membro exija que um fundo de pensões não residente faça prova do cumprimento dos requisitos substantivos previstos para obter o reembolso do imposto cobrado sobre os dividendos recebidos por esse fundo, apresentando uma declaração confirmada e autenticada pelas autoridades do Estado-Membro de residência a quem compete a supervisão desse fundo”.

II. Não só os tribunais, mas todos os destinatários, incluindo a administração pública, devem desaplicar o direito interno sempre que contrário ao direito da União Europeia, nos termos do primado da União Europeia (neste sentido, veja-se, entre outras, a decisão proferida pelo TJUE no âmbito do processo C-628/15).

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Juiz José Poças Falcão (presidente), Nuno Miguel Morujão e Gonçalo Estanque (vogais) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 1 de março de 2024, acordam o seguinte:

I- Relatório

1. A... (atualmente incorporado na B...), Fundo de Pensões constituído de acordo com o direito espanhol, NIF português..., com domicílio fiscal em ..., ..., Madrid, Espanha (representado por C..., na qualidade de sociedade gestora, com sede na mesma morada), adiante designada por “Requerente”, veio, ao abrigo da al. a) e b) do n.º 2 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 99.º e com o n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de tribunal arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), com vista à pronúncia arbitral sobre a legalidade da liquidação dos atos de retenção na fonte de IRC, pela quantia total de 232.910,41 € (duzentos e trinta e dois mil, novecentos e dez euros, e quarenta e um cêntimos) incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2020 e 2021, bem como da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa previamente apresentado para o efeito.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT, em 26 de dezembro de 2023.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, 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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas da designação dos árbitros em 12 de fevereiro de 2024, não tendo arguido qualquer impedimento.

4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 1 de março de 2024, sendo que no dia 2 de março de 2024 foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 15 de abril de 2024, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

6. A Requerente sustenta o pedido que formula alegando, em síntese:

- a. A Requerente, não residente para efeitos fiscais e sem estabelecimento estável em Portugal, recebeu dividendos líquidos de retenção na fonte, em 2020 e 2021, em condições desvantajosas às que resultaria se fosse residente.
- b. Com efeito, nos referidos anos, a Requerente, na qualidade de acionista de sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos.
- c. Os dividendos recebidos em 2020 e 2021 foram sujeitos a tributação por retenção na fonte liberatória, à taxa de 25%, prevista no n.º 4 do artigo 87.º do CIRC.
- d. A Requerente efetuou pedidos de reembolso do imposto retido na fonte em excesso face à taxa prevista no Acordo para Evitar a Dupla Tributação (“ADT”) celebrado entre Portugal e Espanha (correspondente a 10%, pois a taxa prevista no ADT para os dividendos é de 15%), através da entrega do formulário Modelo 21 RFI. Assim, face aos pedidos de reembolso ao abrigo do ADT junto da Administração Tributária Portuguesa, o presente pedido incide sobre o montante das retenções suportadas pelo Requerente em

Portugal nos anos de 2020 e 2021, correspondente à diferença entre o valor total retido na fonte à taxa interna prevista no CIRC - 25% - e o valor objeto dos pedidos de reembolso efetuados ao abrigo do ADT - 10% - (i.e., o valor em causa no presente pedido ascende a 15% do valor bruto dos rendimentos auferidos em Portugal), conforme abaixo melhor identificado.

- e. A alteração legislativa do artigo 16º do EBF decorre de uma condenação do Estado português numa ação de incumprimento movida pela Comissão Europeia por manifesta desconformidade da legislação nacional face à legislação comunitária. À luz de tal decisão judicial do TJUE, o Estado português viu-se obrigado a eliminar a discriminação baseada na residência dos fundos de pensões, colocando os fundos comunitários em posição idêntica à dos fundos nacionais. É neste contexto que devem ser analisadas as obrigações declarativas e de prova impostas no artigo 16º do EBF, sendo relativamente pacífico que os objetivos da decisão do TJUE – a eliminação da discriminação - não podem ser comprometidos por via do estabelecimento de uma prova diabólica ou mesmo impossível.
- f. Deste modo, parece inequívoco que os objetivos de prova fixados no n.º 7 do artigo 16º do EBF podem ser satisfeitos por meios alternativos de prova, desde que através dos mesmos sejam comprovados os requisitos materiais estabelecidos na lei interna portuguesa, sob pena de serem inviabilizados por via administrativa os objetivos da jurisprudência fixada pelo TJUE. Seria, aliás, incompreensível que os requisitos probatórios impostos por uma legislação interna fossem de tal forma exigentes que os mesmos acabassem por frustrar as legítimas expetativas e o livre funcionamento do mercado único.
- g. É neste contexto que devem ser analisadas as obrigações declarativas e de prova impostas no artigo 16º do EBF, sendo relativamente pacífico que os objetivos da decisão do TJUE – a eliminação da discriminação - não podem ser comprometidos por via do estabelecimento de uma prova diabólica ou mesmo impossível.
- h. E assim, a Requerente considera que estão verificados os pressupostos previstos no artigo 16.º do EBF para efeitos de reembolso do imposto suportado por retenção na fonte sobre

os dividendos por si auferidos nos anos de 2020 e 2021, porém não conseguiu obter a declaração a que alude o n.º 8 do artigo 16.º do EBF.

- i. Neste sentido, no dia 22.05.2023, a Requerente apresentou, ao abrigo do disposto no 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 2020 e 2021, no 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, com base na integral verificação dos pressupostos previstos no artigo 16.º do EBF.
- j. No entanto, a Requerente nunca foi notificado de qualquer decisão no procedimento, pelo que, decorrido o prazo legal para o efeito, presume-se o indeferimento tácito do referido pedido de revisão oficiosa.
- k. Pelo que, o objeto mediato dos presentes autos consiste na análise da legalidade dos atos de retenção na fonte de IRC incidentes sobre o pagamento de dividendos relativos aos anos de 2020 e 2021, no valor de 232.910,41 €, com fundamento no disposto no n.º 7 e 8 do artigo 16.º do EBF, constituindo a formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa o objeto imediato ora sindicado, ao confirmar a legalidade dos referidos atos tributários.
- l. Considerando que uma das questões suscitadas pela Requerente se prende com a incompatibilidade dos requisitos de prova exigidos no artigo 16.º, n.º 7, do EBF com o Direito Comunitário, requer-se – caso este Tribunal entenda que a questão controvertida carece de interpretação pelo órgão jurisdicional comunitário – ao abrigo do artigo 267.º do Tratado, o reenvio prejudicial da presente questão para apreciação do TJUE, tudo com as demais consequências legais.

7. A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “Requerida” ou “AT”) ofereceu Resposta, acompanhada do Processo Administrativo, alegando, em síntese:

A) Questões prévias, por exceção:

- a. Devido à informação da DSIRC: Considera a Requerente que os lucros distribuídos não deveriam ter sido sujeitos a qualquer tributação, porquanto, ao abrigo das normas

nacionais, o requerente deveria ter beneficiado da isenção aplicável aos fundos de Pensões residentes em Portugal, conforme o disposto no artigo n.º 7 do art.º 16.º do EBF, e dos requisitos estabelecidos no n.º 8 do mesmo artigo que afirma estarem cumpridos, sem no entanto ter juntado qualquer prova material demonstrativa do acesso à isenção peticionada.

b. Por incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria, e em razão da intempestividade da revisão oficiosa, tacitamente indeferida. Situação que se impõe 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 de acesso à justiça (artigo 20.º da CRP) 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, e 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).

B) Por impugnação:

- c. Sendo o Requerente um OIC e um sujeito passivo não residente para efeitos fiscais em Portugal, sem qualquer estabelecimento estável, deverá o peticionado ser julgado improcedente, pelo que se impugna todos os factos alegados pela Requerente, por não corresponderem à verdade, ou por deles não se poder retirar o efeito jurídico almejado pela Requerente, sendo certo que é sobre a Requerente que recai o ónus da prova. Em suma, à luz da causa de pedir que avançou nesta arbitragem, o requerente não logrou demonstrar ser o sujeito passivo da relação jurídico-tributária de direito substantivo, porquanto não demonstrou ser o titular dos rendimentos objeto de tributação nem o destinatário direto e imediato dos atos tributários impugnados, não cabendo agora ao Tribunal Arbitral invalidá-los com fundamento em diferentes motivações.
- d. O Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) tem entendido que o facto de determinado Estado-membro não conceder a não residentes certos benefícios fiscais que concede a residentes, apenas pode ser discriminatório, na medida em que residentes e não

residentes não se encontram numa situação comparável. No caso em apreço, as alegadas diferenças de tratamento encontram-se plenamente justificadas dentro da sistematização e coerência do sistema fiscal português. Veja-se, aliás, que nos Acórdãos Bachman (C-204/90) e Comissão/Bélgica (C-300/90), e embora essa jurisprudência tenha sido objeto de aperfeiçoamento em decisões mais recentes, um tratamento discriminatório de entidades não residentes foi permitido pela razão de interesse geral e a coerência do sistema fiscal nacional.

- e. 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. A AT não pode deixar de aplicar as normas legais que a vinculam, porquanto está a mesma adstrita ao princípio da legalidade positivada.

8. Por Despacho Arbitral, de 16 de outubro de 2024, notificaram-se as partes da dispensa a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cf. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT, bem como para apresentarem alegações escritas.

9. Em 22 de julho de 2024 foram suscitadas as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), ao abrigo do artigo 267.º do TFUE, suspendendo a instância:
 1. São compatíveis com o Direito da União Europeia (em particular com a livre circulação de capitais, cf. artigo 63.º TFUE), para efeitos de aplicação de isenção de retenção na fonte ou reembolso de imposto retido na fonte, os requisitos de prova exigidos pelo artigo 16.º n.º 7 e 8 do EBF aos fundos de pensões não residentes fiscais em Portugal?

 2. Alegando a Requerente dificuldades ou impossibilidades em obter, das autoridades do seu Estado de residência, tais elementos probatórios, são as autoridades fiscais

portuguesas obrigadas a utilizar os mecanismos previstos, por exemplo, na Directivas 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977 e/ou 2008/55/CE do Conselho, de 26 de Maio de 2008 de modo a obter as informações exigidas pelos n.º 7 e 8 do artigo 16.º do EBF?

10. Em 27 de novembro de 2025 o TJUE respondeu ao reenvio prejudicial, cessando a suspensão de instância.

11. Por Despacho Arbitral, de 3 de dezembro de 2025, notificaram-se as partes para, querendo, produzirem alegações complementares, decorrentes da decisão do TJUE.

12. A Requerente apresentou alegações, pugnando pela posição inicialmente sustentada, tendo a Requerente refutado as questões de exceção, e sustentando a sua posição face à decisão do TJUE.

II- Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuraçao, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro), o tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Foram suscitadas questões prévias pela Requerida, por exceção: i) quanto à informação da DSIRC, por não demonstrar os pressupostos de que depende o pedido, e ii) quanto à competência do Tribunal em razão da matéria.

Antes de apreciar e decidir, cumpre apreciar as questões prévias.

III - Fundamentação

III.1.1- Matéria de facto

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma pessoa coletiva de direito espanhol, constituída sob a forma jurídica de Fundo de Pensões e estabelecida de acordo com a legislação de Espanha, com residência fiscal em Espanha, constituída sob a forma contratual e não societária.
- b) A Requerente é um sujeito passivo não residente, para efeitos fiscais, em Portugal e sem qualquer estabelecimento estável no país, relativamente aos anos de 2020 e 2021.
- c) A Requerente foi recentemente incorporado, por via de uma operação de fusão por incorporação, na entidade B..., sendo que os atos tributários objeto do presente pedido de pronúncia arbitral ocorreram antes da referida operação de reestruturação.
- d) Nos anos de 2020 e 2021, a Requerente era titular de participações sociais em sociedades residentes em Portugal: D... SGPS, S.A., E... S.A., F... e G... SGPS S.A..
- e) Nos referidos anos, a Requerente, na qualidade de acionista destas sociedades residentes em Portugal, recebeu dividendos, sujeitos a tributação em Portugal, por se tratar do Estado da fonte de obtenção dos mesmos:

Nome do valor mobiliário	N.º de ações detidas há mais de um ano	Data de pagamento	Valor bruto do dividendo	Taxa de retenção na fonte	Guia de pagamento	Valor do imposto suportado	Pedido de reembolso ao abrigo do ADT (10%)	Valor do imposto após pedido de reembolso ao abrigo do ADT
E... SA	2022142	14.05.2020	384 206,98	25%	...	96 051,75	38 420,70	57 631,05
F...	134775	15.06.2020	16 846,88	25%		4 211,72	1 684,69	2 527,03
D... SGPS SA	1130169	03.07.2020	314 186,98	25%		78 546,75	31 418,70	47 128,05
E... SA	1765210	26.04.2021	335 389,90	25%		83 847,48	33 538,99	50 308,49
D... SGPS SA	916304	06.05.2021	254 732,51	25%		63 683,13	25 473,25	38 209,88
F...	171587	11.05.2021	87 852,54	25%		21 963,14	8 785,25	13 177,88
G... SGPS SA	638081	16.09.2021	159 520,25	25%		39 880,06	15 952,03	23 928,04

- | | | |
|--|-------|------------|
| | TOTAL | 232 910,41 |
|--|-------|------------|
- f) Os dividendos recebidos no decorrer dos anos de 2020 e 2021, foram sujeitos a tributação por retenção na fonte, liberatória, à taxa de 25%, prevista no n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC (“CIRC”).
 - g) A Requerente efetuou pedidos de reembolso do imposto retido na fonte em excesso face à taxa prevista no Acordo para Evitar a Dupla Tributação (“ADT”) celebrado entre Portugal e Espanha (correspondente a 10%, pois a taxa prevista no ADT para os dividendos é de 15%), através da entrega do formulário Modelo 21 RFI.
 - h) Assim, nos anos em causa, o Requerente recebeu dividendos e suportou em Portugal IRC por retenção na fonte (232.910,41 €).
 - i) Verificam-se as seguintes circunstâncias, atinentes à Requerente (cf. declaração da entidade gestora do Requerente, junta como documento n.º 1, e cf. artigos 2.º, 4.º e 6.º e artigo 48.º do PPA):
 - 1. Garante exclusivamente o pagamento de prestações de reforma por velhice ou invalidez, sobrevivência, pré-reforma ou reforma antecipada, benefícios de saúde pós-emprego e, quando complementares e acessórios destas prestações, a atribuição de subsídios por morte (cf. al. a) do n.º 8 do artigo 16.º EBF);
 - 2. É gerido por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de junho (cf. al. b) do n.º 8 do artigo 16.º EBF);
 - 3. O fundo de pensões é o beneficiário efetivo dos rendimentos (cf. al. c) do n.º 8 do artigo 16.º EBF).
 - j) As partes sociais são detidas, de modo ininterrupto, há pelo menos um ano (cf. al. d) do n.º 8 do artigo 16.º EBF).
 - k) No dia 22.05.2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa para apreciação da legalidade dos referidos atos de retenção na fonte de IRC relativos aos anos de 2020 e 2021, no 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, com base na integral verificação dos pressupostos previstos no artigo 16.º do EBF.

- l) A Requerente nunca foi notificada de qualquer decisão no procedimento, pelo que, decorrido o prazo legal para o efeito, em 22.9.2023, verificou-se o indeferimento tácito do referido pedido de revisão oficiosa.

III.1.2- Factos não provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita, designadamente:

Sem prejuízo da matéria de facto dada como provada, não foi obtida declaração autenticada pelas autoridades do Reino de Espanha com atribuições de supervisão que abranjam o Requerente, exigível nos termos do n.º 8 do artigo 16.º do EBF, que confirme a verificação dos requisitos cumulativos previstos no n.º 7 do mesmo artigo do EBF, de que depende a isenção de tributação em sede de IRC (cf. artigo 49.º e ss PPA).

III.1.3- Fundamentação da fixação da matéria de facto

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

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

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

III.2- Matéria de Direito

III.2.1- Questões prévias:

a) Exceção quanto à informação do DSIRC: pressupostos do pedido.

Na Resposta, a Requerida refere que, no pedido de Revisão Oficiosa, não foram demonstrados os factos de que depende o pedido aí exposto: os lucros distribuídos à Requerente não deveriam ter sido sujeitos a qualquer tributação, já que ao abrigo das normas nacionais a Requerente deveria ter beneficiado da isenção aplicável aos fundos de Pensões residentes em Portugal, sem no entanto ter juntado qualquer prova material demonstrativa do acesso à isenção peticionada (cf. n.º 7 e 8 do artigo 16.º do EBF).

Sustenta, por isso, que se verifica uma exceção perentória, que obsta à apreciação do mérito da ação, cf. n.º 2 do artigo 571.º CPC.

Contudo, é necessariamente inadmissível que a ausência de demonstração de um pressuposto do pedido de Revisão Oficiosa (tacitamente indeferido), possa ser impeditiva da apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral, quando a exigência dessa demonstração é, precisamente, um dos aspetos centrais do pedido, por se considerar ilegal a exigência probatória.

Termos em que improcede, esta questão prévia.

b) Exceção quanto à competência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria.

b.1) Da competência material do Tribunal Arbitral

Como ficou provado, a Requerente, OIC constituído de acordo com o direito espanhol, recebeu dividendos e suportou em Portugal IRC retenção na fonte, durante o período em causa (2020 a 2021), pelas quantias discriminadas na matéria de facto.

Em 22/05/2023, a Requerente apresentou, ao abrigo do disposto no 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 2020 a 2021, no 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.

A Requerente nunca foi notificada de qualquer decisão no procedimento. Não se conformando com a omissão de decisão do pedido de revisão oficiosa por parte da AT, que traduz uma decisão tácita de indeferimento (cf. n.º 1 e n.º 5 do artigo 57.º LGT), e assim, confirmação da legalidade dos atos tributários sindicados, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral.

Na Resposta, a AT suscita exceção, quanto à incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria, por não ter, previamente, desencadeado procedimento de reclamação graciosa nos termos do n.º 1 e 3 do artigo 132.º do CPPT (no prazo aí previsto, de 2 anos), situação que fica prova da previsão de vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais do CAAD, cf. n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

Considerando que a AT nunca se pronunciou sobre a (i)legalidade das retenções, e não tendo o pedido de anulação das retenções na fonte sido precedido, em prazo, de reclamação graciosa necessária, o Tribunal Arbitral carece de competência para apreciar sobre a (i)legalidade das mesmas, ainda que a requerente tenha apresentado um pedido de revisão oficiosa, no prazo de quatro anos.

Vejamos.

Nos termos da jurisprudência do STA (proc. 087/22.5BEAVR), refere o Conselheiro José Gomes Correia, que:

“VI- O meio procedural de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).

VII – Assim, nos casos como o dos autos, em que há lugar a retenção da fonte, a título definitivo, de quantias por conta de imposto de selo, cobrado no âmbito de operações de concessão de crédito, e suportado pelas Recorrentes, o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção é susceptível de configurar “erro imputável aos serviços”, para efeitos de apresentação, no prazo de 4 anos, do pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do n.º 1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária”, como pode ler-se no processo n.º 087/22.5BEAVR, de 09.11.2022.

Estava em causa neste arresto a retenção na fonte, a título definitivo, pelo substituto fiscal, e o STA concluiu¹ que 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 n.º 1 do artigo 78º da LGT.

E está em causa, pois, na situação sub judice, uma substituição fiscal, em que é Requerente o substituído fiscal, que enquanto destinatário dos dividendos, líquidos de retenção na fonte, não tem qualquer intervenção na liquidação do imposto (feita entre o substituto fiscal e a AT), considerando-se por isso aplicável o prazo de 4 anos.

Por outro lado, em outro acórdão do STA (proc. 01950/13, de 2/7/2014) a Conselheira Isabel Marques da Silva, conclui que:

¹ Foi ponderada a revogação do n.º 2 do artigo 78.º LGT, operada pela Lei do Orçamento de Estado de 2016, mediante a qual os erros na autoliquidação deixaram de ser ficcionados como imputação aos serviços, e, portanto, não se justifica tratamento diferenciado daquele que é conferido na hétero-liquidação e é por força dessa alteração, recai sobre o contribuinte o ónus de comprovar a imputabilidade do erro.

“I - Não apenas o pedido de revisão apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa, mas também o pedido de revisão oficiosa da liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços apresentado no prazo de 4 anos, aproveitam ao sujeito passivo para efeitos de lançar mão da impugnação judicial em caso de indeferimento tácito.

II - É que, não estando legalmente estabelecida a distinção entre as duas situações para efeitos de utilização da presunção de indeferimento tácito, não cabe ao juiz distingui-las na tentativa de obviar a que os prazos de impugnação administrativa e contenciosa possam ser “contornados”, antes se lhe impõe o conhecimento das pretensões dos contribuintes feitas valer através dos meios que o legislador coloca ao seu dispor para tutela dos seus direitos”.

Assim, atenta a jurisprudência acima exposta, e os prazos pertinentes referidos, e considerando ainda que o indeferimento de uma revisão oficiosa não pode deixar de ser sindicável, independentemente de ser tácito ou expresso, como resulta do teor expresso da al. a) do artigo 2.º do RJAT.

Para além da apreciação direta da legalidade de atos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, designadamente de pedidos de revisão oficiosa, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 1 al. b) do artigo 102.º do CPPT.

No caso em apreço, a Requerente apresentou um pedido de Revisão Oficiosa, que não foi apreciado no prazo de quatro meses, previsto no artigo 57.º, n.º 5 da LGT, pelo que se formou indeferimento tácito em 22/9/2023.

Nas situações de indeferimento tácito não há, obviamente, apreciação expressa da legalidade de ato de liquidação, mas, tratando-se de uma ficção de ato destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objeto um ato de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado.

Neste caso, estando-se perante indeferimento tácito de um pedido de Revisão Oficiosa, que tem por objeto direto retenções na fonte, é de considerar que o ato ficcionado conhece da legalidade da retenção na fonte e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo o processo arbitral.

Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se revela a intenção de o processo arbitral tributário constitua “um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária” (n.º 2).

Nesse sentido (com as devidas adaptações), cf. acórdãos 540/2020-T e 984/2023-T do CAAD.

Improcede, por conseguinte, a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral.

b.2) Da intempestividade da impugnação administrativa necessária (artigo 132.º do CPPT), relativamente aos atos de retenção na fonte realizados entre 14 de maio de 2020 e 22 de maio de 2021

Da intempestividade da impugnação administrativa necessária (artigo 132.º do CPPT), relativamente aos atos de retenção na fonte realizados entre 14 de maio de 2020 e 22 de maio de 2021

Em caso de impugnação de retenção na fonte, o n.º 3 do artigo 132.º do CPPT estabelece que a impugnação judicial será precedida de reclamação graciosa para o órgão periférico regional da administração tributária competente, no prazo de dois anos.

No caso em análise, a Requerente impugna atos de retenção na fonte realizados entre 14 de maio de 2020 e 16 de setembro de 2021, e apresentou o pedido de Revisão Oficiosa em 22 de maio de 2023. 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.

E assim, poderá entender-se que o pedido de Revisão Oficiosa 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 em 21 de maio de 2021 e em datas anteriores a essa, com a consequente inimpugnabilidade desses atos tributários.

Sucede 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 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 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.

Apreciadas as questões prévias, cumpre apreciar o mérito.

III.2.2 – Impugnação de norma do EBF que impõe requisitos probatórios de isenção fiscal, e da legalidade dos atos tributários que dependem dessa norma.

a) Enquadramento jurídico

A Requerente auferiu dividendos líquidos de retenção na fonte, o que considera ilegal, por ser aplicável isenção fiscal, já que estão verificados os pressupostos previstos na lei.

Em causa estão os dividendos auferidos nos anos de 2020 e 2021 em Portugal e o direito ao reembolso das quantias de imposto indevidamente suportadas no referido período e sobre os rendimentos acima discriminados.

Nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 16.º do EBF:

“7 - São isentos de IRC os rendimentos dos fundos de pensões que se constituam ou operem de acordo com a legislação e estejam estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

- a) Garantam exclusivamente o pagamento de prestações de reforma por velhice ou invalidez, sobrevivência, pré-reforma ou reforma antecipada, benefícios de saúde pós-emprego e, quando complementares e acessórios destas prestações, a atribuição de subsídios por morte;
- b) Sejam geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho;
- c) O fundo de pensões seja o beneficiário efectivo dos rendimentos;
- d) Tratando-se de lucros distribuídos, as correspondentes partes sociais sejam detidas, de modo ininterrupto, há pelo menos um ano.

8 - Sem prejuízo do disposto no artigo 98.º do Código do IRC, para que seja imediatamente aplicável o disposto no número anterior, deve ser feita prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, anteriormente à data de colocação à disposição dos rendimentos, da verificação dos requisitos previstos nas alíneas a), b) e c) mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades do Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu a quem compete a respectiva supervisão”.

A redação do preceito acima transcrito foi introduzida no ordenamento jus tributário na sequência do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) no processo n.º 493/09, de 6 de outubro de 2011, nos termos do qual o TJUE condenou o Estado português por conferir um tratamento discriminatório aos fundos de pensões residentes na União Europeia face ao tratamento fiscal aplicável aos fundos nacionais, uma vez que, na ótica do Tribunal, a diferença de tratamento, constante da legislação interna portuguesa, conferida aos dividendos auferidos por fundos de pensões não residentes tornava o investimento desses mesmos fundos de pensões em sociedades portuguesas menos atraente, constituindo, assim, uma restrição ilegítima e injustificada à liberdade de circulação de capitais e, como tal, contrária ao Direito Comunitário.

O legislador nacional consagrou, a partir de 2012, uma isenção de IRC sobre rendimentos auferidos em Portugal por fundos de pensões residentes noutro Estado membro da União Europeia, nas mesmas condições já aplicáveis aos fundos de pensões constituídos de acordo com o direito português.

Em suma, a questão controvertida é a de concluir quanto à legalidade dos atos tributários de retenção na fonte dos dividendos, considerando a verificação dos requisitos de que depende a isenção fiscal prevista na lei, considerando o n.º 7 e 8 do artigo 16.º do EBF.

Em concreto, o n.º 8 do artigo 16.º do EBF estabelece que a prova dos requisitos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 7, deverá ser efetuada, antes da data da colocação à disposição dos rendimentos, através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades do Estado membro da União Europeia a quem compete a respetiva supervisão.

- b) Reenvio prejudicial e decisão proferida pelo TJUE no acórdão C-525/2024 e artigo 8.º n.º 4 da CRP

Neste contexto, no âmbito deste processo foram suscitadas as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), ao abrigo do artigo 267.º do TFUE, suspendendo a instância, quanto a requisitos probatórios de que depende o regime substantivo:

1. São compatíveis com o Direito da União Europeia (em particular com a livre circulação de capitais, cf. artigo 63.º TFUE), para efeitos de aplicação de isenção de retenção na fonte ou reembolso de imposto retido na fonte, os requisitos de prova exigidos pelo artigo 16.º n.º 7 e 8 do EBF aos fundos de pensões não residentes fiscais em Portugal?
2. Alegando a Requerente dificuldades ou impossibilidades em obter, das autoridades do seu Estado de residência, tais elementos probatórios, são as autoridades fiscais portuguesas obrigadas a utilizar os mecanismos previstos, por exemplo, na Directivas 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977 e/ou 2008/55/CE do Conselho, de 26 de Maio de 2008 de modo a obter as informações exigidas pelos n.º 7 e 8 do artigo 16.º do EBF?

O TJUE proferiu decisão no âmbito do proc. C-525/2024, concluindo (§ 74):

“O artigo 63.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que:

- não se opõe a que um Estado-Membro exija que um fundo de pensões não residente faça prova do cumprimento dos requisitos substantivos previstos para beneficiar de uma isenção do imposto cobrado sobre os dividendos recebidos por esse fundo, apresentando uma declaração confirmada e autenticada pelas autoridades do Estado-Membro de residência a quem compete a supervisão do referido fundo, desde que essas autoridades disponham dos poderes e competências necessários para emitir essa declaração, que esta possa ser obtida num prazo razoável e que não existam medidas que, embora igualmente eficazes, sejam menos restritivas.*
- se opõe a que um Estado-Membro exija que um fundo de pensões não residente faça prova do cumprimento dos requisitos substantivos previstos para obter o reembolso do imposto cobrado sobre os dividendos recebidos por esse fundo, apresentando uma declaração confirmada e autenticada pelas autoridades do Estado-Membro de residência a quem compete a supervisão desse fundo”.*

Sustenta a Requerente que, com a decisão no âmbito do proc. C-525/2024, o TJUE emitiu pronúncia sobre duas questões distintas:

- (i) Isenção imediata (dispensa de retenção na fonte antes do pagamento): O TJUE apreciou a compatibilidade, com a livre circulação de capitais no âmbito do artigo 63.º do TFUE, dos requisitos probatórios do n.º 7 e do n.º 8 do artigo 16.º do EBF quando a prova é exigida previamente para evitar a retenção na fonte; e
- (ii) Reembolso posterior (do imposto já retido na fonte): o TJUE apreciou, no quadro do artigo 63.º do TFUE e do n.º 8 do artigo 16.º do EBF, se a AT pode condicionar a restituição

do imposto retido na fonte à apresentação, pelo fundo de pensões não residente, de uma declaração específica emitida pela autoridade de supervisão do respetivo Estado de residência, enquanto único meio de prova, ou se, ao invés, deve admitir meios probatórios alternativos idóneos e, quando necessário, lançar mão dos mecanismos de cooperação administrativa entre Estados-Membros para obtenção/validação da informação relevante, nos termos da Diretiva 2011/16/UE.

A resposta à segunda questão permite resolver a questão material controvertida.

Com efeito, o TJUE declarou que:

“O artigo 63.º TFUE [relativo à liberdade de circulação de capitais] deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro exija que um fundo de pensões não residente faça prova do cumprimento dos requisitos substantivos previstos para obter o reembolso do imposto cobrado sobre os dividendos recebidos por esse fundo, apresentando uma declaração confirmada e autenticada pelas autoridades do Estado-Membro de residência a quem compete a supervisão desse fundo”.

Na sua fundamentação, o TJUE esclareceu, por um lado, que “a fim de não tornar impossível ou excessivamente difícil para um contribuinte não residente a obtenção de um benefício fiscal, não pode ser exigido que apresente documentos conformes, em todos os aspetos, à forma e ao grau de precisão previstos pela legislação nacional, se os documentos apresentados permitirem verificar, de forma clara e precisa, que estão reunidas as condições de obtenção do benefício fiscal em causa”, sob pena de sujeitar os não residentes a “encargos administrativos excessivos” (cf. §53 do Acórdão C-525/24).

Por outro lado, afirmou que, em sede de reembolso, a AT “pode utilizar os mecanismos de assistência mútua existentes entre as autoridades dos Estados-Membros (...) suficientes para permitir (...) um controlo da veracidade dos elementos apresentados”, designadamente através

da troca de informações a pedido prevista na Diretiva 2011/16/UE (cf. § 67 do Acórdão C-525/24).

Significa isto que o regime previsto no n.º 8 do artigo 16.º do EBF (por remissão para o artigo 98.º do CIRC), na parte em que, em sede de reembolso a posteriori, condiciona a restituição do imposto retido na fonte à apresentação, como meio probatório exclusivo, de uma declaração emitida pela autoridade de supervisão do Estado de residência do fundo de pensões não residente, não é compatível com o princípio da livre circulação de capitais, tal como resulta expresso e inequívoco da decisão do TJUE.

O TJUE determinou que a AT não pode exigir esta declaração da autoridade de supervisão estrangeira como meio probatório exclusivo, devendo aceitar meios alternativos idóneos que permitam verificar, de forma clara e precisa, o cumprimento dos requisitos materiais, e, em caso de dúvida remanescente, deve lançar mão da cooperação administrativa entre Estados-Membros (sendo que, não o fazendo, incorre na violação do artigo 63.º do TFUE).

Nessa medida, deve o regime que resulta daqueles normativos ser afastado, por força do princípio do primado, consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) sendo, assim, forçoso concluir que não podem manter-se os atos tributários de retenção na fonte ora sindicados, porque manifestamente ilegais.

Sendo de lembrar que não só os tribunais, mas todos os destinatários, incluindo a Administração Pública, devem desaplicar o direito interno sempre que contrário ao direito da União Europeia, nos termos do primado da União Europeia. Neste sentido, veja-se, entre outras, a decisão proferida pelo TJUE no âmbito do processo C-628/15, onde se pode ler (§ 54):

“(...) segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, tanto as autoridades administrativas como os órgãos jurisdicionais nacionais encarregados de aplicar, no âmbito das respectivas competências, as disposições do direito da União têm a obrigação de garantir a plena eficácia dessas disposições e de não aplicar, se necessário pela sua própria autoridade, qualquer disposição nacional contrária, sem pedir nem aguardar pela eliminação prévia dessa disposição

nacional por via legislativa ou por qualquer outro procedimento constitucional (v., neste sentido, relativamente às autoridades administrativas, acórdãos de 22 de junho de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, n.º 31, e de 29 de abril de 1999, Ciola, C-224/97, EU:C:1999:212, n.º 26 e 30, e, relativamente aos órgãos jurisdicionais, acórdãos de 9 de março de 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, n.º 24, e de 5 de julho de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, n.º 34)".

- c) Conclusão quanto à legalidade dos atos tributários e restituição do imposto pago indevidamente

O n.º 8 do artigo 16.º do EBF permite expressamente que seja demonstrado, ainda que a posteriori, o integral cumprimento dos requisitos materiais previstos no artigo 16.º do EBF, em apelo ao regime consagrado no artigo 98.º do CIRC:

“8 - Sem prejuízo do disposto no artigo 98.º do Código do IRC, para que seja imediatamente aplicável o disposto no número anterior, deve ser feita prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, anteriormente à data de colocação à disposição dos rendimentos, da verificação dos requisitos previstos nas alíneas a), b) e c) mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades do Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu a quem compete a respectiva supervisão”.

De acordo com o artigo 98.º do CIRC, relativo à dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes, prevê-se que:

“(...) 5 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efetuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, e, bem assim, nos casos previstos nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

6 - Sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e o n.º 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

7 - As entidades beneficiárias dos rendimentos que verifiquem as condições referidas nos n.º 1 e 2 do presente artigo e nos n.os 3 e seguintes do artigo 14.º, quando não tenha sido efetuada a prova nos prazos e nas condições estabelecidas, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, que seja acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado. (...)".

Com exposto acima, o n.º 8 do artigo 16.º do EBF estabelece que a prova dos requisitos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 7, deverá ser efetuada, antes da data da colocação à disposição dos rendimentos, através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades do Estado membro da União Europeia a quem compete a respetiva supervisão.

Embora a referida disposição legal respeite diretamente às situações de dispensa de retenção na fonte de imposto decorrentes da aplicação de acordos para evitar a dupla tributação celebrados por Portugal, a mesma é aplicável às situações previstas no artigo 16.º do EBF, por força da remissão legal expressa operada pelo n.º 8 daquele preceito legal.

A leitura conjugada do disposto no artigo 16.º do EBF e no artigo 98.º do CIRC não permite outra conclusão que não seja a de que os fundos de pensões residentes num Estado Membro da União Europeia, que não tenham beneficiado da isenção de imposto sobre os rendimentos, podem solicitar o reembolso do imposto indevidamente suportado em Portugal, desde que comprovem que estão verificados os requisitos materiais consagrados no artigo 16.º do EBF.

Assim, conforme resulta da factualidade provada nas alegações apresentadas neste processo, a documentação junta ao PPA pela Requerente é legalmente válida e idónea e permite atestar, sem margem para quaisquer dúvidas, o cumprimento de todos os requisitos materiais

previstos na referida disposição do EBF, satisfazendo o padrão de “clareza e precisão” exigido pelo TJUE para reembolso.

É entendimento pacífico e unânime que o Direito da UE prevalece sobre o direito ordinário nacional, quer esteja em causa legislação adotada anteriormente, quer estejam em causa atos legislativos, entre outros (neste sentido, v., entre outros, o acórdão de 14 de julho de 1964, Costa vs Enel, C-65/64 e, ainda, acórdão do STA de 03.02.2016, tirado no processo n.º 01172/14).

O primado do Direito da UE encontra ainda respaldo na CRP, cujo artigo 8.º, no seu n.º 4, estabelece que “[a]s disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”.

A consequência jurídica do princípio do primado do Direito da UE é a não aplicação, em caso de conflito entre leis, das disposições internas contrárias à disposição comunitária bem como a proibição da introdução de disposições de direito interno contrárias à legislação comunitária.

Nestes termos, tendo o regime interno que condiciona o exercício do direito ao reembolso a posteriori do imposto suportado por retenção na fonte em Portugal sobre dividendos auferidos por fundos de pensões não residentes à apresentação de uma declaração confirmada e autenticada pela autoridade de supervisão do Estado de residência sido expressamente julgado incompatível com o Direito da UE, na medida em que a AT não pode exigir tal declaração como único meio de prova, devendo aceitar meios alternativos de prova e, sendo necessário, recorrer à cooperação administrativa, – e tendo o Requerente apresentado documentação alternativa idónea que comprova, de forma clara e precisa, os requisitos materiais do n.º 7 do artigo 16.º do EBF, – impõe-se a anulação dos atos de retenção na fonte sindicados, por força do princípio do primado consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP.

A Requerente diligenciou no sentido de obter a declaração prevista no n.º 8 do artigo 16.º do EBF (cf. artigo 57.º do PPA). A autoridade que supervisiona os fundos de pensões em Espanha não emite certificados que contenham, no formato e extensão exigidos pela norma nacional, todas as menções previstas no artigo 16.º do EBF.

Por este motivo, a Requerente juntou aos autos a seguinte documentação:

- (i) Certificados de residência fiscal emitidos para os períodos relevantes, atestando residência e sujeição a imposto em Espanha, conforme exige o artigo 98.º do CIRC em sede de reembolso (cf. Doc. n.º 2, junto ao PPA);
- (ii) Declaração da entidade gestora a confirmar que o Requerente é um fundo de pensões com objeto exclusivo de prestações de reforma e conexas, gerido por instituição abrangida pela diretiva aplicável aos planos de pensões profissionais, que é o beneficiário efetivo dos rendimentos e que deteve de modo ininterrupto por período não inferior a um ano as respetivas partes sociais (cf. Doc. n.º 1, junto ao PPA); e
- (iii) Declarações do agente pagador com identificação de ISIN, datas de pagamento, montantes brutos, imposto retido e guias de entrega, o que permite corroborar a qualidade de beneficiário efetivo do Requerente (cfr. documento n.º 3, junto ao PPA).

Termos em que se impõe concluir que se encontram verificados todos os pressupostos previstos no artigo 16.º do EBF, que prevendo a isenção fiscal, permite concluir que são ilegais os atos tributários de retenção na fonte suportada em Portugal sobre os dividendos auferidos nos anos de 2020 e 2021, que por isso devem ser anulados. Consequentemente, a Requerente tem direito à restituição do imposto pago indevidamente.

III.2.3- Juros indemnizatórios

Perante a ilegalidade dos atos tributários e ser devida a restituição do imposto pago em excesso, a Requerente pede ainda juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Como resulta de jurisprudência do STA, nomeadamente do acórdão proferido em 08.03.2017, processo n.º 01019/14, “[s]obre o denominado “erro imputável aos serviços”, tem reiteradamente afirmado que o respetivo conceito compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, e que essa imputabilidade é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na liquidação afetada pelo erro².

Por outro lado, como tem afirmado o TJUE, “[c]omo diversas vezes afirmou o Tribunal de Justiça, a referida obrigação de não aplicar uma legislação nacional contrária ao direito da União incumbe não só aos órgãos jurisdicionais nacionais mas também a todos os órgãos do Estado, incluindo as autoridades administrativas, encarregados de aplicar, no âmbito das respetivas competências, o direito da União (V., neste sentido, Acórdãos de 22 de junho de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, nº 31; de 9 de setembro de 2003, CIF, C-198/01, EU:C:2003:430, nº 49; de 12 de janeiro de 2010, Petersen, C-341/08, EU:C:2010:4, nº 80; e de 14 de setembro de 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, nº 54).

Também a doutrina nacional se tem pronunciado no mesmo sentido.

A este respeito, refere MIGUEL GORJÃO HENRIQUES que “(...) indubitavelmente, a dimensão clássica do princípio é aquela que, com clareza, nos enuncia Rostane MEHDII, ao salientar que o juiz e a administração têm a obrigação de “excluir” as regras internas adotadas em violação da legalidade comunitária”³.

Alinhada com a jurisprudência do STA e a doutrina está igualmente a jurisprudência arbitral, que tem sido unânime no mesmo sentido (vejam-se, entre outras, as decisões arbitrais

² Vide, entre outros, os seguintes Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 12.02.2001, recurso nº 26.233, de 11.05.2005, recurso 0319/05, de 26.04.2007, recurso 39/07, de 14.03.2012, recurso 01007/11 e de 18.11.2015, recurso 1509/13, todos in www.dgsi.pt.

³ Vd. Direito da União, Almedina, 8.ª edição, 2017, pág. 365.

nos processos n.º 486/2022-T, 116/2022-T, 135/2022-T, 558/2020-T, 550/2019-T e 529/2019-T).

Assim, por tudo o acima exposto quanto à ilegalidade dos atos de retenção impugnados, são devidos juros indemnizatórios, por erro imputável aos serviços.

IV- Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Coletivo:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular as retenções na fonte de IRC sobre dividendos, no valor de 232.910,41 € (duzentos e trinta e dois mil, novecentos e dez euros, e quarenta e um cêntimos), referentes aos anos de 2020 e 2021;
- b) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais;
- c) Condenar a Requerida ao pagamento das custas processuais.

V- Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 232.910,41 € (duzentos e trinta e dois mil, novecentos e dez euros, e quarenta e um cêntimos).

VI-Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no montante de 4.284,00 (quatro mil, duzentos e oitenta e quatro euros), a suportar pela Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de dezembro de 2025.

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão (presidente).

Nuno M. Morujão (vogal relator, com voto de vencido).

Gonçalo Estanque (vogal).

Voto de vencido

Considerando que o pedido de Revisão Oficiosa foi apresentado em 22/5/2023, considero que procede parcialmente a exceção respeitante à inimpugnabilidade dos atos tributários com data até 21/5/2021, cf. jurisprudência recente do Supremo de Tribunal Administrativo (proc. 0117/24.6BALS, relator: Ferraz, A.):

“Não se põe em dúvida, e constitui jurisprudência pacífica do STA, que a revisão dos atos tributários por iniciativa da Administração Tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação, pode ser suscitada pelo contribuinte, com base em erro imputável aos serviços (cf. acórdãos de 20 de março de 2002, Processo n.º 026580, de 12 de julho de 2006, Processo n.º 0402/06, e de 29 de maio de 2013, Processo n.º 0140/13). No entanto, numa interpretação conforme a unidade do sistema jurídico, uma tal possibilidade não pode inutilizar a exigência legal de impugnação administrativa necessária que consta do artigo 132.º, n.º 3, do CPTT, dentro do prazo aí previsto, e que constitui um requisito de impugnabilidade dos atos de retenção na fonte.

Nesse sentido aponta o acórdão do STA de 9 de novembro de 2022 (Processo n.º 087/22), onde se consigna, na situação abrangida pelo artigo 132.º do CPPT, que a formulação de 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.

Em conclusão: Verifica-se a exceção dilatória de inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte, suscitada oficiosamente pelo tribunal arbitral, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do prazo de dois anos, e, por conseguinte, a impugnação judicial não foi precedida de impugnação administrativa necessária, conforme impunha o artigo 132.º, n.º 3, do CPPT) ”.

Nuno M. Morujão.