

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 902/2025-T

Tema: IRC – Organismos de Investimento Coletivo não residentes; dividendos; retenção na fonte; livre circulação de capitais.

SUMÁRIO:

- I. O artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF, ao circunscrever o regime de tributação nele previsto aos OIC que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, procede a um tratamento desfavorável dos OIC não residentes, o qual se afigura incompatível com a livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º do TFUE.
- II. A interpretação do TJUE sobre o Direito da União Europeia é vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais, com a necessária desaplicação do direito interno em caso de desconformidade com aquela.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (presidente), Dr. Augusto Vieira e Dr. Ricardo Rodrigues Pereira (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 13 de outubro de 2025, **A...**, organismo de investimento coletivo constituído de acordo com o direito irlandês, com o NIF português ..., com sede em ..., Dublin, República da Irlanda, aqui representado pela sua entidade gestora **B... LIMITED** (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos

artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a pronúncia deste Tribunal relativamente:

(i) À ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025... que teve por objeto as liquidações de retenção na fonte de IRC a seguir indicadas;

(ii) À ilegalidade das liquidações de retenção na fonte de IRC, referentes ao exercício de 2022, aquando da colocação à disposição do Requerente de dividendos pagos por entidade residente em território português, no montante total de € 79.294,42.

O Requerente juntou 3 (três) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e notificado à AT em 17 de outubro de 2025.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.ºs 2, alínea a) e 3 e no artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 2 de dezembro de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 23 de dezembro de 2025.

4. No dia 2 de fevereiro de 2026, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a Resposta que aqui se dá por inteiramente reproduzida, na qual arguiu as exceções de inimpugnabilidade contenciosa dos atos de liquidação por retenção na fonte, impropriedade do meio processual e incompetência, em razão da matéria, do Tribunal Arbitral, e impugnou os argumentos aduzidos pelo Requerente, tendo concluído pela procedência das exceções ou, caso assim não se entenda, pela improcedência da presente ação.

A Requerida juntou 2 (dois) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas; na mesma ocasião, a Requerida procedeu à junção aos autos do processo administrativo (doravante, *PA*).

5. No dia 4 de fevereiro de 2026, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, a conceder prazo ao Requerente para, querendo, se pronunciar sobre as exceções arguidas pela AT e sobre o vertido nos pontos 117.º e 118.º da Resposta, e a indicar o dia 16 de março de 2026 como data para a prolação da decisão arbitral.

6. No dia 18 de fevereiro de 2026, o Requerente veio pronunciar-se, nos termos que aqui se dão por inteiramente reproduzidos, sobre as exceções arguidas pela AT e sobre o vertido nos pontos 117.º e 118.º da Resposta.

II. SANEAMENTO

7. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído (cf. artigo 5.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), do RJAT).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

Admite-se a cumulação de pedidos, nos termos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

Conforme foi já referido, a Requerida arguiu as exceções de inimpugnabilidade contenciosa dos atos de liquidação por retenção na fonte, de impropriedade do meio processual e de incompetência, em razão da matéria, do Tribunal Arbitral; no entanto, para apreciar e decidir essas exceções afigura-se necessário, primeiramente, proceder ao julgamento da matéria de facto, fixando os factos provados e não provados, o que faremos seguidamente.

Não existem quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

8. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Requerente é um Organismo de Investimento Coletivo (OIC), com sede e direção efetiva na República da Irlanda, constituído e a operar ao abrigo do quadro regulatório fiscal irlandês, sob a forma contratual e não societária. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]

b) O Requerente tem residência fiscal na República da Irlanda, não dispondo de qualquer estabelecimento estável em Portugal, sendo sujeito passivo de IRC não residente, para efeitos fiscais, em Portugal. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]

c) O Requerente é gerido por uma entidade gestora de fundos de investimento, a B... Limited, também com residência fiscal na República da Irlanda. [facto não controvertido]

d) O Requerente detém investimentos financeiros em Portugal, consubstanciados na detenção de participações sociais numa sociedade residente, para efeitos fiscais, em Portugal. [facto não controvertido]

e) No ano de 2022, o Requerente, na qualidade de acionista dessa sociedade residente em Portugal, recebeu dividendos no montante total de € 528.629,51, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal, em sede de IRC, através de retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 15%, prevista na Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e a Irlanda, nos seguintes termos [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA e documentos anexos à Resposta]:

Ano da Retenção	Valor bruto do dividendo (€)	Data de pagamento	Taxa de retenção na fonte	Guia de pagamento	Valor da retenção (€)
2022	253.633,71	10.05.2022	15%	...	38.045,06
2022	274.995,76	20.09.2022	15%	...	41.249,36
TOTAL					79.294.42

f) As aludidas retenções na fonte de IRC, referentes aos mencionados dividendos recebidos pelo Requerente, foram efetuadas e entregues junto dos cofres da Fazenda Pública através das guias de retenção na fonte indicadas no quadro constante do facto provado e), pelo C..., NIPC [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA e documentos anexos à Resposta]

g) No dia 13.03.2025, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa para apreciação da legalidade dos aludidos atos de retenção na fonte de IRC relativos ao ano de 2022 – autuada sob o processo n.º ...2025... –, nos termos e com os fundamentos constantes do respetivo requerimento inicial, cuja cópia está anexa como documento n.º 3 ao PPA e que aqui se dão por inteiramente reproduzidos. [cf., também, o PA]

h) O Requerente não foi notificado pela Administração Tributária de qualquer decisão desse pedido de revisão oficiosa, verificando-se assim o indeferimento tácito do mesmo.

i) No dia 13.10.2025, o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

9. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

10. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

Conforme indicado em cada uma das alíneas do probatório, a convicção do Tribunal resultou da apreciação crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, do acervo probatório de natureza documental, incluindo o PA, que foi carreado para os autos, em conjugação com as alegações das partes nos respetivos articulados quando reportadas a factos pertinentes para a decisão que não se mostraram controvertidos.

11. Ainda neste conspecto e quanto às dúvidas suscitadas pela AT sobre se o Requerente é um OIC e sobre se obteve algum crédito de imposto no seu Estado de residência relativo às aludidas retenções na fonte de IRC, seja ao abrigo da CDT Portugal/Irlanda, seja ao abrigo da lei

interna da Irlanda, importa referir que estava na disponibilidade da Requerida lançar mão do mecanismo de troca de informações fiscais com as autoridades irlandesas, nos termos do disposto no artigo 26.º da CDT Portugal/Irlanda, para obter os esclarecimentos tidos por necessários relativamente a esses dois aspetos; contudo, a Requerida não o fez e deveria tê-lo feito, em cumprimento do princípio do inquisitório, vertido no artigo 58.º da LGT. Com efeito, no direito nacional (que é o aplicável relativamente ao ónus da prova, que não é regulado pela legislação da União Europeia), as regras do ónus da prova situam-se a jusante do princípio do inquisitório (cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 21.10.2009, proferido no processo n.º 0583/09), só podendo a AT invocar a falta de prova de qualquer facto relevante para a procedência da pretensão do contribuinte quando, após ter realizado todas as diligências necessárias para o apurar (cf. artigo 58.º da LGT), chegar a uma situação de *non liquet*.

A propósito do princípio do inquisitório, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa¹ afirmam que o mesmo *“justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à actividade da administração tributária (arts. 266.º, n.º 1, da CRP e 55.º da LGT) e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT).*

No domínio do procedimental, esta obrigação impõe que a administração tributária não aguarde pela iniciativa do interessado que formulou o pedido que deu origem ao procedimento, devendo ela própria tomar a iniciativa de realizar as diligências que se afigurem como relevantes para correcta averiguação da realidade factual em que deve assentar a sua decisão.

Por outro lado, aquele dever de imparcialidade, reclama que a administração tributária procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração. (...)

Este dever imposto à administração tributária de averiguar a verdade material não dispensa os interessados particulares da obrigação de colaborarem na produção de provas, como se prevê no art. 59.º da LGT.

No entanto, a falta de realização pela administração tributária de diligências que lhe seja possível levar a cabo ou a falta de solicitação aos interessados de elementos probatórios necessários à instrução do procedimento, constitui vício deste, susceptível de implicar a anulação da decisão nele tomada. (...)

¹ *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.ª Edição, Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, p. 488.

A previsão desta obrigação da administração tributária de averiguar os factos relevantes para a decisão não significa que ela tenha o ónus da prova desses factos, pois apenas a insuficiência probatória de factos constitutivos dos direitos invocados pela administração tributária é valorada processualmente contra ela (art. 74.º, n.º 1, da LGT)."

Abordando, igualmente, o princípio do inquisitório, Joaquim Freitas da Rocha², caracterizando-o como um “verdadeiro dever de agir”, afirma que uma das suas principais consequências é a “nível da instrução, sendo certo que a indicação dos elementos de prova deve ser efetuada pelos interessados – designadamente mediante a aplicação das regras do ónus da prova –, a Administração não se deve cingir aos elementos apresentados, mas antes deve diligenciar no sentido de trazer para o procedimento todos aqueles que lhe pareçam indispensáveis à descoberta da verdade material, mesmo que desfavoráveis à atividade de arrecadação. (...), de modo algum se pode considerar que a AT está dispensada de considerar os meios de prova que tenha em seu poder e que beneficiem a outra parte quando esta os não apresenta, do mesmo modo que é de exigir que sempre que existam dúvidas, existe igualmente um dever de investigar.” O mesmo autor afirma ainda que a “nível das consequências da não atuação, comina-se com invalidade a decisão que assente num procedimento omissivo, pois a não atuação da Administração quando está legalmente obrigada a agir – isto é, quando a sua atuação se consubstancia num dever e não apenas num poder-dever (o que somente poderá ser aferido caso a caso) – pode consubstanciar uma violação do princípio da vinculação à verdade material.”³

Ainda segundo o mesmo autor, a forma juridicamente adequada de compatibilizar esse dever de investigar com as regras atinentes à repartição do ónus da prova (que estatuem que o ónus de provar os factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque), “passa por conceber as regras do ónus da prova num sentido subsidiário ou supletivo, aplicando-as apenas quando o princípio do inquisitório se afigure insuficiente. Significa isto que, em primeira linha, o agente administrativo deve proceder a todas as diligências necessárias e convenientes à descoberta da verdade material, e apenas quando tais diligências são insuficientes se deverá lançar mão das regras de ónus probatório”⁴

O autor que vimos citando salienta, por fim, que “o dever de agir da Administração tem como corresponsivo, na esfera jurídica do contribuinte, um interesse legalmente protegido à boa atuação da administração e à correta aplicação das normas”⁵

² *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª Edição, Coimbra: Almedina, 2021, p. 140.

³ *Ibidem*, p. 141.

⁴ *Ibidem*, pp. 141-142.

⁵ *Ibidem*, p. 142.

III.2. DE DIREITO

§1. O *THEMA DECIDENDUM*

12. A questão jurídico-tributária que está no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal é chamado a apreciar e decidir, consiste em determinar se a retenção na fonte de IRC, a título definitivo, sobre dividendos pagos a um OIC não residente em Portugal, como é o caso do Requerente, viola o Direito da União Europeia, estando concretamente em causa analisar o regime previsto no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), à luz do artigo 63.º do TFUE.

A resposta que for dada a essa questão será, naturalmente, determinante para o juízo a emitir quanto à (i)legalidade dos atos tributários controvertidos.

O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição ao Requerente do montante total de € 79.294,42, referente a IRC retido na fonte, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

No entanto, antes de tudo isso, importa apreciar as exceções de inimpugnabilidade contenciosa dos atos de liquidação por retenção na fonte, de impropriedade do meio processual e de incompetência, em razão da matéria, do Tribunal Arbitral que foram arguidas pela Requerida.

§2. DA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL EM RAZÃO DA MATÉRIA

13. Atento o disposto no artigo 13.º do CPTA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, a competência dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se principiará pela apreciação desta exceção, apesar de ter sido a última das exceções arguidas pela Requerida.

14. A Requerida arguiu esta exceção aduzindo, essencialmente, o seguinte:

“41.º

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.”

(...)

43.º

Ora, relativamente ao pedido de revisão oficiosa, constata-se que o Requerente – na qualidade de substituído tributário –, pede que o Tribunal Arbitral 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.

44.º

Situação esta que está fora da vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

45.º

Ainda para mais quando o Requerente não recorreu, em tempo, ao pedido de reembolso (art.º 98, n.º 7 CIRC) nem à reclamação graciosa prevista no referido artigo 132.º do CPPT, deixando, desse modo, precluir o prazo de 2 anos aí previsto.

46.º

Ora, o procedimento administrativo de revisão oficiosa não pode substituir o pedido de reembolso, (cf. artigo 98.º, n.º 7 do CIRC), nem a reclamação graciosa prevista no artigo 132.º do CPPT, ainda para mais quando o recurso ao mesmo é feito para além do prazo de 2 anos previsto no n.º 1 de tal artigo (neste sentido os votos vencidos nos processos n.ºs 619/2023-T e 445/2024-T do CAAD).

(...)

50.º

Donde, in casu, 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 o Requerente tenha apresentado um pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de 4 anos.

51.º

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 insito no artigo 30.º, n.º 2 da LGT, que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.

52.º

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 insito 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).

53.º

Ainda que assim não se entenda, sem conceder, mantém-se a impossibilidade, por incompetência material, do Tribunal Arbitral para o conhecimento in casu, da (i)legalidade das retenções na fonte.

(...)

56.º

(...), estando-se perante um indeferimento tácito, sobre a qual a AT não tomou posição expressa sobre a existência de erro imputável aos serviços, compulsado o pedido de revisão oficiosa apresentado não se retira do mesmo que o Requerente tenha invocado erro de direito imputável à AT, ou que, tendo-o invocado, o comprove invocando, designadamente, que as retenções na fonte se deveram a orientações ou instruções da AT.

57.º

Antes pelo contrário o que se retira do pedido 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.

58.º

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.

59.º

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.

(...)

63.º

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

(...)

64.º

A decisão proferida em sede de procedimento de revisão pode, ou não, comportar a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

(...)

66.º

No caso concreto, o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa é um ato silente, na medida em que foi apenas por efeito da passagem do tempo que se fíccionou a existência de um indeferimento tácito, para efeitos de impugnação arbitral.

67.º

Ora, tal indeferimento pode consubstanciar e, no caso teria obrigatoriamente que se reportar a um indeferimento por extemporaneidade.

68.º

No presente PPA é inquestionável, pois, que o Tribunal Arbitral vai ter que analisar dos pressupostos de aplicação do mecanismo da revisão oficiosa, uma vez que in casu, inexistente, não prova o Requerente, a existência de qualquer erro de direito, imputável à AT que justificasse a revisão da liquidação.

69.º

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 (tácito) de um pedido de revisão oficiosa, é evidente que o Tribunal vai ter que decidir se o Requerente ainda estava em tempo de apresentar pedido de revisão oficiosa, tendo em conta a existência de erro imputável aos Serviços.

70.º

Donde, não há 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.

71.º

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.

72.º

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.”

15. O Requerente pronunciou-se sobre esta exceção alegando, nuclearmente, o seguinte:

“61. Nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, “[a] competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (...).”

62. Mais prevê o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março (“Portaria de Vinculação”), que “[o]s 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 antoliquidação, 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;(...).”

63. Ora, tendo em consideração o já anteriormente exposto quanto à alegada inimpugnabilidade dos atos de retenção na fonte por intempestividade do pedido de revisão oficiosa, *inexistem dúvidas quanto à competência material do Tribunal Arbitral para conhecer da ilegalidade dos atos tributários em causa.*

64. (...), *pacífico o entendimento de que um ato de indeferimento expreso ou tácito de um pedido de revisão oficiosa, que verse sobre a legalidade do tributo que o consubstancia, é um ato passível de apreciação pelo Tribunal Arbitral, sendo inúmeras as decisões jurisprudenciais neste sentido.*

65. *Acréscce que o Tribunal Constitucional já expressamente decidiu “não julgar inconstitucional a norma que considera os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu «recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário», para efeito da interpretação da alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, encontrando-se tais situações, por isso, abrangidas pela jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD” (vd. acórdão do TC n.º 244/18, de 11.05.2018, processo n.º 636/17).*

66. *Assim, e contrariamente ao pugnado pela AT, o “recurso à via administrativa” inclui o recurso ao pedido de revisão oficiosa.*

(...)

84. *Face ao exposto, tendo o presente pedido de pronúncia arbitral sido precedido de recurso à via administrativa, não sobram dúvidas sobre a competência material deste Tribunal Arbitral.*

85. Termos em que é forçoso concluir pela improcedência da exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral.”

Cumprе apreciar e decidir.

16. Esta exceção já foi arguida pela AT noutros processos arbitrais, sendo disso exemplo o processo n.º 1337/2024-T, tendo aí sido decidido o que seguidamente se extrata e que, por merecer a nossa concordância, *data venia* fazemos nosso:

“27. O artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT atribui aos tribunais arbitrais competência para a declaração de ilegalidade de atos de “liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”. Por seu turno, a Portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de Março, vinculou a AT à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto impostos cuja administração lhes seja cometida, com exceção das “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;”.

28. Por seu turno, o artigo 132.º do CPPT dispõe o seguinte:

Artigo 132.º

Impugnação em caso de retenção na fonte

1 - A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.

2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

3 - Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido.

4 - O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

5 - (Revogado.)

6 - À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior.

29. *Em primeiro lugar, sublinha-se que, no caso em apreço estamos perante a impugnação de um ato de liquidação de IRC que é um tributo administrado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que manifestamente se insere dentro das competências atribuídas pelo RJAT e por aquela Portaria n.º 112.-A/2011, de 22 de Março, aos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD. Por outro lado, a impugnação em causa foi precedida de um pedido de revisão oficiosa formulado ao abrigo do artigo 78.º da LGT.*

30. *A questão que se coloca é, pois, saber se o tribunal arbitral é competente para apreciar o pedido de pronúncia arbitral contra o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das retenções na fonte, em sede de IRC, sindicadas nos presentes autos.*

31. *Importa, assim, esclarecer, se a declaração de ilegalidade de atos de indeferimento tácito de pedidos de revisão oficiosa do ato tributário, previstos no artigo 78.º da LGT, se inclui no âmbito da competência atribuída aos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD.*

32. *A competência atribuída aos tribunais arbitrais tributários encontra-se prevista no artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, que dispõe que:*

Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

(...)

33. *Por seu turno, a Portaria n.º 112.-A/2011, de 22 de Março, aprovada ao abrigo do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT, veio estabelecer os termos de vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD, tendo determinado a vinculação da AT à apreciação de pretensões relativas a impostos, com as exceções previstas no artigo 2.º, alíneas a) a d), daquela portaria.*

34. *A fórmula “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação e de pagamento por conta” utilizada no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, não restringe o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato de um dos tipos elencados.*

35. *Com efeito, a ilegalidade de atos de autoliquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau que confirme um ato de autoliquidação, incorporando a sua ilegalidade (nesse sentido, Processo n.º 943/2023-T, de 23/04/2024, do CAAD).*

36. *Sobre a questão da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar a legalidade de atos de autoliquidação (a que são equiparáveis os atos de retenção na fonte) na sequência da apresentação de pedidos de revisão oficiosa, a jurisprudência do Tribunal Central Administrativo já se pronunciou em sentido afirmativo (nesse sentido Acórdão do Tribunal Administrativo Sul de 27/04/2017, Processo n.º 8599/15; de 25/06/2019, Processo n.º 44/18.6BCLSB).*

37. *Por outro lado, o Tribunal Constitucional decidiu “não julgar inconstitucional a norma que considera que os pedidos de revisão oficiosa equivalentes às situações em que existiu “recurso à via administrativa nos termos do artigo 131.º e 133.º do Código do Procedimento Tributário”, para efeitos da interpretação da alínea a), do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 244/18, de 11/05/2018, processo n.º 636/17).*

38. *No caso dos autos, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRC (retenção na fonte), referente aos anos de 2020 (maio de 2020), 2021, 2022 e 2023.*

39. *Os atos que decidem reclamações gratuitas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão de ato tributário constituem atos de segundo e terceiro grau na medida em que comportam a apreciação de legalidade de atos de primeiro grau, ou seja, atos de liquidação e, como tal, entende-se que cabe no escopo da competência dos tribunais arbitrais a apreciação daqueles atos.*

40. *A Requerida suscita a incompetência material do Tribunal Arbitral, alegando que este não pode conhecer da decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, por configurar questão relativa ao controle dos pressupostos de aplicação do artigo 78.º da LGT. Este argumento encerra, contudo, a confusão entre o objeto da ação, que é a anulação dos atos tributários (aqui de retenção na fonte, que o Requerente expressa e claramente peticiona), para o qual o Tribunal Arbitral tem competência, com a questão, que não é de mérito, da verificação dos pressupostos processuais. Sendo que, também para esta última não pode deixar de ter competência, uma vez que se o Tribunal não pudesse aferir dos pressupostos processuais, ficaria impedido de apreciar e decidir a ação ou tais pressupostos não poderiam existir, alternativas que não se concebem.*

41. *Nem o facto de o pedido de revisão oficiosa ter resultado num ato silente pode comprometer o acesso à justiça. Constitui dever da AT, aqui Requerida, decidir o procedimento no prazo de quatro meses (v. artigo 57.º, n.º 1 da LGT). O ato silente representa, assim, antes de mais, o incumprimento, pela Requerida, do dever essencial de dar resposta aos pedidos do contribuinte dentro do prazo legal. Razão que motivou o legislador a ultrapassar o impasse causado pela eventual inércia da AT, que, em rigor, inviabilizaria o acesso à via contenciosa, através de uma ficção, presumindo o indeferimento tácito da pretensão deduzida para assegurar aos contribuintes o acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efetiva (v. artigo 57.º, n.º 5 da LGT).*

42. Não se pode admitir que, num sistema justo, a Administração venha invocar, ao arrepio do princípio da legalidade e da colaboração, uma situação de incumprimento por si causada (omissão do dever de se pronunciar e decidir os pedidos dos contribuintes), para obstar ao acesso dos administrados à justiça.

43. Por outro lado, não tem qualquer relevância a alegação de que, se tivesse decidido o pedido de revisão oficiosa, a decisão seria obrigatoriamente de indeferimento por extemporaneidade.

44. Com efeito, de harmonia com a mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que aqui se segue, é indiferente se a reação contenciosa contra os atos tributários foi precedida de prévia pronúncia administrativa sobre os mesmos (desde que, no caso de retenções na fonte, essa pronúncia tenha sido pedida, como foi), como é indiferente o teor – formal ou material – da decisão dos atos administrativos que sobre aqueles tenha recaído, nomeadamente de extemporaneidade. Desde que seja pedida pronúncia sobre a (i)legalidade do ato de liquidação, estamos no domínio do meio processual da impugnação judicial, e, portanto, por identidade de razões, da ação arbitral, cujo objeto se recorta na apreciação da legalidade do ato tributário – v., acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de janeiro de 2021, processo n.º 0129/18.9BEAVR e de 18 de novembro de 2020, processo n.º 0608/13.4BEALM 0245/18. Sobre questão análoga, v. ainda a decisão no processo arbitral n.º 832/202-T, de 15 de setembro de 2022.

45. Deste ponto de vista, cabe na competência dos Tribunais Arbitrais a apreciação das retenções na fonte de IRC controvertidas, ainda que a sua impugnação ocorra na sequência da presunção de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa. Aliás, no caso de retenções na fonte (bem como de autoliquidações), o contribuinte só pode mesmo aceder à fase contenciosa se tiver previamente impulsionado um procedimento administrativo que tenha esses atos por objeto, pois a lei impõe o prévio recurso à via administrativa.

46. Nestas situações, a ação arbitral terá de ser necessariamente proposta na sequência do indeferimento - expresso ou presumido - do meio administrativo. Isto, sem prejuízo de, em última análise, o objeto da ação ter de ser inevitavelmente o ato tributário ilegal e a sua remoção.

47. Resulta do exposto que o entendimento sufragado pela Requerida, além de contrário à norma aplicável (v. artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março), conduziria ao resultado paradoxal e inaceitável de a lei exigir o prévio recurso à via administrativa como condição de acesso à ação arbitral e, a um tempo, recusar esse mesmo acesso porque a ação arbitral não se poderia debruçar sobre, e apreciar, os pressupostos do indeferimento administrativo (presumido) do pedido de anulação dos atos de retenção na fonte. Posição que não se perfilha, quer por ser desprovida de suporte legal, quer por implicar um conflito normativo insanável e, por fim, a violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, quando o desígnio legislativo expresso no artigo 124.º, n.º 2 da

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (que contém a autorização legislativa do regime da arbitragem tributária), foi precisamente o de “reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes”.

48. Por outro lado, ao contrário do invocado pela Requerida, não se verifica qualquer alargamento da vinculação da AT à tutela arbitral.

49. Entendemos, assim, que o tribunal arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT pode sindicar a legalidade do ato de liquidação de imposto, também nos casos em que a declaração de ilegalidade pode ser obtida na sequência da declaração de ilegalidade de atos de segundo ou terceiro grau.

50. O artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da declaração de ilegalidade do ato de segundo grau, nem os casos em que essa declaração de ilegalidade é pedida na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do ato tributário.

51. Ora, o ato de indeferimento tácito (de reclamações gratuitas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão oficiosa) constitui uma ficção destinada a possibilitar o uso dos meios de impugnação contenciosa (cf. artigo 57.º, n.º 5 da LGT).

52. Afigura-se, assim, que o segmento do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT que faz alusão a pretensões referentes a pedidos de “declaração de ilegalidade de atos” abrange a declaração de ilegalidade de indeferimentos tácitos de atos de retenção na fonte de IRC de 2020 e 2021.

53. Sublinha-se que não existe qualquer disposição legal que afaste a competência dos tribunais arbitrais quando os atos de liquidação são precedidos de um pedido de revisão oficiosa.

54. A AT argumenta, ainda, que o tribunal arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão referente ao indeferimento tácito sobre o qual a AT não tomou posição expressa e, por outro lado, sendo um ato silente, tal indeferimento pode ou não reportar-se a um ato de indeferimento, por extemporaneidade. Considera a AT, por último, que o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se “o indeferimento do pedido de revisão violou, ou não, o artigo 78.º da LGT”.

55. Quanto a este argumento, há que recordar que os tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD, têm admitido que se insere dentro da sua competência a apreciação de pedidos de revisão oficiosa das liquidações de IRC – retenção na fonte, dentro do prazo e com os fundamentos previstos no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte da LGT, independentemente de tal pedido ter sido expressa ou tacitamente indeferido (cf. decisões proferidas nos processos Processo 1131/2024, de 31/03/2025, Processo 523/2024, de 20/09/2024, Processo n.º 156/2024, de 4/07/2024, Processo n.º 816/2023, de 12/07/2024, Processo n.º 998/2023, de 5/07/2024).

56. À luz das citadas disposições legais, bem como da jurisprudência invocada, resulta claro que o indeferimento do pedido de revisão oficiosa é sindicável por via da impugnação judicial nos

termos do artigo 97.º do CPPT e do artigo 2.º do RJAT.”

Nesta conformidade, improcede a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria.

§3. DA EXCEÇÃO DE INIMPUGNABILIDADE CONTENCIOSA DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO POR RETENÇÃO NA FONTE

17. A Requerida arguiu esta exceção estribada, nuclearmente, na seguinte argumentação:

“9.º

Ora, nos termos do n.º 4 do art. 137.º do CIRC, a impugnação de atos de retenção na fonte a título definitivo é obrigatoriamente precedida de reclamação para o diretor de finanças competente, a deduzir no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo de entrega, pelo substituto, do imposto retido a fonte (n.º 3).

10.º

Também do n.º 4 do art. 132.º CPPT resulta que a impugnação, pelo substituído, da retenção na fonte que lhe tenha sido efetuada a título definitivo deve ser antecedida de reclamação graciosa dirigida ao órgão periférico regional no mesmo prazo de 2 anos.

11.º

Dos autos não se vislumbra notícia de ter sido deduzida a reclamação graciosa a que se referem os citados preceitos legais, o que, salvo melhor opinião, configura a verificação de uma exceção dilatória de inimpugnabilidade contenciosa dos atos objeto dos autos.

(...)

13.º

O pedido de revisão oficiosa que correu termos sob o n.º ...2025...foi apresentado pelo ora Requerente em 15 de março de 2025.

14.º

Ou seja, mais de 2 anos após a ocorrência dos atos de liquidação registados em 10-05-2022, (2 anos; 10 meses; 5 dias) e 20-09-2022 (2 anos; 5 meses; 2 semanas; 4 dias).

15.º

Pelo que, verificando-se a inexistência de reclamação graciosa (ou qualquer meio gracioso) apresentado previamente ao atual pedido de pronuncia arbitral, dentro do prazo legal de 2 anos previsto nas normas invocadas, não se mostra cumprido o requisito de apresentação de meio gracioso necessário prévio à impugnação judicial, enquanto requisito de impugnabilidade contenciosa.

(...)

17.º

Assim, nos termos do art. 137.º, n.º 4, do CIRC e do art. 132.º, n.º 4, do CPPT a impugnação contenciosa (e, portanto, também a impugnação arbitral) desses atos tributários dependia, como requisito de procedibilidade, da prévia instauração, nos dois anos seguintes ao termo do prazo limite de entrega dos montantes retidos, de reclamação graciosa que tivesse àqueles atos por objeto.

(...)

21.º

(...), no caso vertente – em que o ato de liquidação não foi praticado pela Administração Tributária – não nos parece ser de admitir que o pedido de revisão oficiosa possa “substituir” o meio legal expressamente previsto: o procedimento de reclamação graciosa.

22.º

Dada a inexistência de identidade estrutural e funcional entre ambos os meios procedimentais, a interposição de um pedido de revisão oficiosa, ainda que dentro de prazo para a dedução da reclamação graciosa, deverá ser insuficiente para satisfazer o requisito da necessidade de prévia interposição de reclamação graciosa previsto tanto no art. 137.º, n.º 4, do CIRC, como no art. 132.º, n.º 4, do CPPT.

(...)

25.º

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 2022, na medida em que, tratando-se do (i) substituído tributário, (ii) tendo a retenção na fonte sido efetuada a título definitivo e, (iii) tendo invocado retenção

indeferida 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).”

18. O Requerente pronunciou-se sobre esta exceção aduzindo, essencialmente, o seguinte:

“5. Ora, o artigo 78.º da LGT prevê a revisão do ato tributário por iniciativa:

(i) do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade;

ou,

(ii) da AT, 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.

(...)

9. Esta previsão não significa, no entanto, que os sujeitos passivos não possam, no prazo da revisão oficiosa aplicável à AT, solicitar a esta entidade que tome a iniciativa de a realizar.

10. Tal resulta, desde logo, dos princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, inscritos no artigo 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

(...)

12. Em termos jurisprudenciais, tem sido aceite, com relevante unanimidade, que o pedido de revisão oficiosa pode ser espolitado, no prazo de quatro anos, pelo próprio contribuinte e com fundamento em qualquer ilegalidade.

(...)

20. No que respeita ao fundamento da revisão do ato tributário por iniciativa da AT, determina o artigo 78.º, n.º 1 da LGT que a mesma deverá ocorrer tendo por base “erro imputável aos serviços”.

(...)

26. Assim, em harmonia com a jurisprudência já existente sobre o tema em situações semelhantes, a revisão oficiosa do ato de retenção na fonte pode ser solicitada pelo contribuinte, com base em erro de direito imputável aos serviços, para além do prazo previsto no artigo 131.º do CPPT, e, em concreto, no prazo de quatro anos a contar da data do ato tributário, i.e., a contar da data da retenção.

27. Face ao exposto, estando em causa uma retenção na fonte a título definitivo pelo substituto fiscal, o erro sobre os pressupostos de direito dessa retenção na fonte é suscetível de configurar erro imputável aos serviços para efeitos da apresentação, no prazo de 4 anos, de pedido de revisão oficiosa dos atos tributários, conforme expressamente decidido pelo STA, nomeadamente no acórdão tirado no processo n.º 087/22.5BEAVR, de 09.11.2022.

28. Do acima exposto, resulta que é jurisprudência unânime e reiterada que a circunstância de ter decorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação do ato de liquidação, não obsta a que seja pedida a respetiva revisão oficiosa e seja impugnado contenciosamente o eventual ato de indeferimento desta.

29. Sendo inequívoco que “[o] artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011 viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de autoliquidação que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa” (cfr. acórdão do TCAS de 13.12.2019, processo n.º 111/18.6BCLSB).

30. A este respeito, recorde-se que “o facto de estar prevista idêntica reclamação graciosa necessária para impugnação contenciosa de actos de retenção na fonte e de pagamento por conta (nos artigos 132.º, n.º 3, e 133.º, n.º 2, do CPPT), que têm de comum com os actos de autoliquidação a circunstância de também não existir uma tomada de posição da Administração Tributária sobre a legalidade dos actos, confirma que é essa a razão de ser daquela reclamação graciosa necessária” (cfr. acórdão do TCAS de 27.04.2017, processo n.º 08599/15).

31. “Sendo certo que”, como conclui o douto TCAS no acórdão acima citado, “nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação é proporcionada à Administração Tributária, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adoptadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa. (Essencialmente neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06, e de 14-11-2007, processo n.º 565/07)” (idem).

32. Pelo acima exposto não pode proceder a exceção invocada.”

Cumprе apreciar e decidir.

19. Também esta exceção já foi suscitada pela AT noutros processos arbitrais, sendo, mais uma vez, disso exemplo o processo n.º 1337/2024-T, tendo aí sido decidido o que seguidamente se transcreve e que, por merecer a nossa concordância, *data venia* fazemos igualmente nosso:

“62. Como tem sido entendimento pacífico na jurisprudência do STA a revisão dos atos tributários por iniciativa da Administração Tributária no prazo de 4 anos após a liquidação pode ser suscitada pelo contribuinte, pelo que, a AT não pode recusar a apreciação dessa revisão oficiosa

– cfr. a este propósito os acórdãos do STA de 20/03/2002, rec. 026580, de 12/07/2006, proc. 0402/06, e de 29/05/2013, proc. 0140/13, acórdão de 09/11/2022, Processo 087/22.5BEAVR.

63. Resulta do artigo 78.º da LGT que, mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a Administração Tributária tem o dever de revogar atos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no artigo 78.º da LGT.

64. A revisão do ato tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efetuada pela Administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 do art. 78º da LGT, o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer.

65. Ora, in casu, ocorreu o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa. Mesmo nos casos em que não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa, mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o ato com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte – cf. artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT.

66. Com efeito, 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.

67. Assim, nos casos como o dos autos, em que há lugar a retenção da fonte, a título definitivo, de quantias por conta do IRC, cobrado no âmbito de operações de pagamento de dividendos, e suportado pelo Requerente, 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 Lei Geral Tributária.

68. Note-se que a revisão oficiosa deve ser entendida como um meio administrativo alternativo ou complementar à disposição do contribuinte e tanto pode ser deduzida no prazo de dois anos (v. por remissão para o artigo 132.º do CPPT), como dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, II parte da LGT, desde que, nesta última hipótese, se verifique o pressuposto de “erro imputável aos serviços”. Este entendimento foi há longa

data reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. V. a título de exemplo, com as necessárias adaptações, o acórdão de 9 de novembro de 2022, processo n.º 087/22.5BEAVR, em cujo sumário se lê:

“IV - O indeferimento, expresse ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em que [este] não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da L.G.T.].

[...]

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

69. O conceito de erro imputável aos serviços a que alude o artigo 78.º, n.º 1 da LGT, embora não compreenda todo e qualquer vício (nomeadamente vícios de forma ou procedimentais), abrange a ilegalidade substantiva ou material, i.e., o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo a imputabilidade aos serviços independente da demonstração de culpa dos funcionários. Constitui jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores que esse erro concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente.

70. Perante atos de retenção na fonte, que não foram praticados pelo sujeito passivo, pontifica a jurisprudência que, desde que o erro não seja atribuível a conduta negligente do Requerente, será imputável à AT, independentemente de esta não ter praticado o ato tributário. Salienta-se que dentro do conceito de erro se inclui o erro de direito por aplicação de normas nacionais que violem o direito da União Europeia (tal como conformado na causa de pedir do Requerente), desde que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. O que se compreende, dado que não só o substituto tributário (in casu, a entidade pagadora dos rendimentos) atua em substituição da administração, como seria inadmissível responsabilizar o contribuinte pela atuação do substituto – v. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 9 de novembro de 2022, processo n.º 087/22.5BEAVR e de 12 de dezembro de 2021, processo n.º 26.233, e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23 de março de 2017, processo n.º 1349/10.0BELRS.

71. Em síntese, estando em discussão uma ilegalidade substantiva dos atos de retenção na fonte por violação do direito europeu e não existindo quaisquer indícios, nem tal tendo sido alegado, de que o Requerente tenha contribuído para esse erro, estamos perante um erro imputável à administração tributária, enquadrável na previsão

do artigo 78.º, n.º 1, II parte da LGT. Desta forma, a revisão do ato tributário pode ser efetuada no prazo de 4 anos, com a consequente tempestividade do pedido de revisão oficiosa deduzido pelo Requerente e a sua equiparação à reclamação graciosa, para efeitos do disposto no artigo 132.º do CPPT, aplicável por remissão do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011. Não assiste razão à Requerida neste ponto.

72. Assim sendo, a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa é suscetível de impugnação, por via judicial ou arbitral, se o Requerente tiver deduzido – dentro do prazo de quatro anos - a que se refere o artigo 78.º, n.º 1 e 7 da LGT, pedido de revisão oficiosa com fundamento em “erro imputável aos serviços”.

Nesta conformidade, improcede a exceção de inimpugnabilidade contenciosa dos atos de liquidação por retenção na fonte.

§4. DA EXCEÇÃO DE IMPROPRIEDADE DO MEIO PROCESSUAL

20. A Requerida arguiu esta exceção alegando, nuclearmente, o seguinte:

“31.º

Dispõe o n.º 1 do art. 78.º da LGT que “[a] revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada 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 [...]” (destaque nosso).

32.º

Por conseguinte, resulta claramente, e de forma expressa, da norma em análise que a revisão oficiosa de um ato tributário apenas pode ser levada a cabo pela entidade que praticou o ato.

33.º

Pelo que nesta concreta tipologia procedimental tributária – pedido de revisão oficiosa – não tem cabimento a impugnação junto da Administração fiscal de atos tributários praticados por sujeitos procedimentais distintos da própria Administração.

34.º

O elemento literal é bastante claro: a revisão de um ato tributário pode ser levada a cabo pela entidade que o praticou — o legislador não poderia ter sido mais inequívoco a esse respeito.

35.º

Face a um teor literal de tal forma assertivo, afigura-se como manifesto que o legislador quis integrar no âmbito material de aplicação do procedimento de revisão oficiosa regulado no art. 78.º, n.º 1, da LGT apenas os atos tributários praticados pela própria Administração, excluindo assim do objeto deste concreto tipo procedimental todos aqueles atos tributários da autoria de diferentes sujeitos procedimentais, como sejam os atos de autoliquidação (praticados pelos próprios sujeitos passivos) e os atos de retenção na fonte (praticados por substitutos tributários).

36.º

Assim afigura-se como duvidosa a admissibilidade do emprego do procedimento de revisão oficiosa regulado no art. 78.º da LGT para a apreciação da legalidade e validade de atos tributários proferidos pelos próprios sujeitos passivos (atos de autoliquidação) ou por substitutos tributários (atos de retenção na fonte).

(...)

38.º

E esta conclusão encontra também suporte numa perspetiva sistemática, com efeito, para esses atos de autoliquidação e de retenção na fonte o legislador estabeleceu mecanismos impugnatórios administrativos (a reclamação graciosa) que podem ser desencadeados em prazos consideravelmente mais longos do que os normalmente previstos: a reclamação graciosa de atos praticados pela AT pode ser deduzida no prazo de 4 meses; já a reclamação graciosa dos atos de autoliquidação e de retenção na fonte pode ser deduzida no prazo de dois anos.

(...)

40.º

A impropriedade do meio processual consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 577.º e 278.º/1 ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis ex vi do artigo 29.º/1-e) do RJAT.”

21. O Requerente pronunciou-se sobre esta exceção afirmando, essencialmente, o seguinte:

“37. Importa notar que a AT vem ancorar esta exceção numa mesma premissa, já afastada supra, de que os atos de retenção na fonte apenas poderiam ser objeto de apreciação por via de reclamação graciosa.

38. Ora, tal premissa não tem qualquer suporte legal ou jurisprudencial, tendo ficado demonstrado que o pedido de revisão do ato tributário é inequivocamente meio idóneo e adequado à pretensão do Requerente.

(...)

40. Nesta sede, a AT pretende extrair do elemento literal do artigo 78.º da LGT que não seria possível requerer a revisão oficiosa de atos de retenção na fonte, por não terem sido praticados pela própria AT, o que consubstancia uma leitura restritiva, descontextualizada e desconectada da função garantística do preceito.

41. Conforme resulta do que ficou já demonstrado, a revisão oficiosa é o instrumento através do qual a AT deve reapreciar e corrigir atos tributários afetados por erro imputável aos serviços, incluindo erro de direito, consubstanciando uma garantia legal destinada precisamente a assegurar o controlo da legalidade dos atos tributários.

42. Desta forma, a revisão oficiosa é (e sempre foi reconhecida como) um meio próprio para apreciar a legalidade de atos de retenção na fonte, quando resulte da aplicação de um regime que enferma de ilegalidade, como sucede no caso concreto.

43. Aliás, este entendimento não encontra suporte na jurisprudência consolidada, que tem sido clara quanto à possibilidade de apresentação de pedido de revisão oficiosa para apreciação da legalidade de atos de retenção na fonte que tiveram lugar com base na aplicação da lei.

(...)

46. Acresce que, quanto ao pedido de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação – igualmente não praticados pela Administração –, a doutrina e a jurisprudência são claras e unânimes ao reconhecer que tais atos podem ser objeto de revisão oficiosa.

(...)

49. Não subsiste qualquer dúvida de que este mesmo entendimento se aplica ao pedido de revisão oficiosa de atos de retenção na fonte, que são praticados pelo substituto tributário por imposição legal.

50. Tal decorre da própria natureza da revisão oficiosa, que constitui uma garantia procedimental do contribuinte.

51. *A substituição tributária é um mecanismo legal de execução material da liquidação destinado a assegurar a cobrança, sendo a Autoridade Tributária responsável pela conformidade jurídica do resultado tributário e com o poder-dever de corrigir atos ilegais quando exista erro imputável aos serviços.*

52. *Seria, por isso, inaceitável que o contribuinte visse as suas garantias de tutela diminuídas apenas porque a lei atribuiu a um terceiro a execução material da retenção, sob pena de se esvaziar a função garantística do artigo 78.º da LGT e de se contrariar a jurisprudência que admite a revisão em situações análogas.*

53. *Ora, no caso concreto, o pedido de revisão oficiosa das retenções na fonte funda-se em erro imputável aos serviços, na medida em que a alegada ilegalidade não decorre de qualquer conduta do sujeito passivo, mas da aplicação de um regime materialmente inválido, circunstância que determina, necessariamente, a improcedência da exceção de impropriedade suscitada pela AT.*

54. *Importa, também, esclarecer que a existência de outros meios procedimentais para tutela das garantias dos contribuintes não implica que o pedido de revisão oficiosa seja um meio impróprio.*

(...)

56. *Por tudo o exposto, não pode proceder a exceção de impropriedade de meio processual quanto ao pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente.”*

Cumprе apreciar e decidir.

22. A este propósito e para além do que já decorre do referido a propósito da anterior exceção que foi apreciada e julgada improcedente, fazemos nossas, *data venia*, as judiciosas considerações vertidas na decisão arbitral proferida no processo n.º 1037/2023-T que seguidamente se extratam:

“Há, em primeiro lugar, que precisar qual a posição da Requerente nas relações jurídico-tributárias em causa: ela surge como substituído fiscal (substituição total), alguém que, formalmente, é um terceiro, ainda que titular de um interesse próprio enquanto contribuinte (aquele que suporta o encargo económico do tributo).

Formalmente, os sujeitos passivos são os substitutos (no caso, o banco pagador), aos quais cumpre, em exclusivo (substituição total por aplicação de taxas liberatórias) as obrigações, declarativas e de pagamento, relativas ao imposto.

O mesmo é dizer que, tendo presente, em primeiro lugar, o elemento literal da norma, o substituído (substituição total), por não ser sujeito passivo, não pode ser considerado como diretamente afetado pela revogação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que era relativo, apenas, aos sujeitos passivos.

A questão deve, pois, ser colocada noutros termos, não num plano formal, mas sim num plano substancial: o substituto deve ser considerado como sendo um “serviço” para efeitos do n.º 1 de tal norma, o mesmo é dizer, o erro por ele cometido numa liquidação deverá ser equiparado, para efeitos de reclamação graciosa, ao erro cometido pela própria AT?

Para responder a esta questão haverá que ter em consideração, nomeadamente: (i) o substituto exerce, por força de lei, funções que, materialmente, são de administração fiscal, praticando atos de liquidação aos quais a lei confere a mesma força jurídica de que gozam as liquidações praticadas pela administração fiscal; (ii) em ambos os casos, estamos perante hétéro-liquidações, procedimentos a que o substituído é alheio, a liquidações que não só não são por ele praticadas como sobre as quais não tem qualquer possibilidade de controlo.

A equivalência material entre as duas situações é evidente. No silêncio de lei expressa, há que concluir que distinguir as duas situações, para efeitos do exercício do direito à revisão oficiosa, criaria uma injustificada discriminação dos contribuintes consoante o grau de “privatização” das funções de administração fiscal (de liquidação) presentes em cada caso.

Esta é também a posição jurisprudencialmente dominante, ainda que com nuances ao nível da fundamentação. Citamos, por todos, do sumário do ac. do STA de 09-11-2022, proc. 087/22: assim, nos casos como o dos autos, em que há lugar a retenção da fonte, a título definitivo, de quantias por conta de imposto de selo, cobrado no âmbito de operações de concessão de crédito, e suportado pelas Recorrentes, o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção é susceptível de configurar “erro imputável aos serviços”, para efeitos de apresentação, no prazo de 4 anos, do pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do n.º 1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária.”

Nesta conformidade, improcede a exceção de impropriedade do meio processual.

§5. DA (I)LEGALIDADE DOS ATOS TRIBUTÁRIOS CONTROVERTIDOS

§5.1. AS POSIÇÕES DAS PARTES

23. A propósito da questão jurídico-tributária que está no epicentro do dissídio entre as partes, o Requerente alega, nuclearmente, o seguinte:

- Resulta do artigo 22.º, n.ºs 1 e 3, do EBF que os OIC constituídos de acordo com a legislação nacional estavam, à data dos factos tributários, isentos de IRC sobre dividendos obtidos;

- Uma vez que, nos termos do Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo, aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de fevereiro, a constituição de um fundo de investimento de acordo com a ordem jurídica nacional implica a sua residência em Portugal, está vedada a possibilidade de um OIC residente noutra Estado-membro da União Europeia beneficiar da norma de isenção prevista no artigo 22.º do EBF;

- Assim, nos casos de distribuição de dividendos por parte de sociedades residentes em Portugal a OIC não constituídos ao abrigo da lei portuguesa, os rendimentos obtidos em Portugal estão sujeitos a retenção na fonte liberatória a uma taxa de 25%, tal como resulta do disposto nos artigos 94.º, n.º 1, alínea c), 94.º, n.º 3, alínea b), 94.º, n.º 4 e 87.º, n.º 4, todos do Código do IRC, não beneficiando do regime previsto no artigo 22.º do EBF;

- Por seu turno, nos casos de dividendos distribuídos a OIC constituídos ao abrigo da lei portuguesa, tais rendimentos estão isentos de imposto, ao abrigo do regime previsto no artigo 22.º do EBF;

- Na sequência da decisão proferida pelo TJUE no processo C-545/19, o regime previsto nos artigos 94.º, n.º 1, alínea c), 94.º, n.º 3, alínea b), 94.º, n.º 4 e 87.º, n.º 4, todos do Código do IRC, ao prever que os rendimentos obtidos em Portugal por OIC não residentes estão sujeitos a retenção na fonte liberatória em sede de IRC a uma taxa de 25%, enquanto se prevê uma isenção de tributação aplicável, nos termos do artigo 22.º do EBF, a dividendos auferidos por OIC residentes, não é compatível com o princípio da livre circulação de capitais, consagrado no artigo 63.º do TFUE;

- Tendo o regime nacional que impõe a aplicação de retenção na fonte a dividendos distribuídos a um OIC não residente, enquanto prevê que os dividendos distribuídos a OIC residentes estão isentos dessa retenção, sido expressamente e sem reservas julgado incompatível com o Direito da União Europeia, impõe-se a anulação dos atos de retenção na fonte controvertidos, por força do princípio do primado do Direito da União Europeia, consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da CRP.

24. Por seu turno, a Requerida alega, essencialmente, o que resulta sintetizado nas seguintes conclusões que aduz:

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

- “2. O regime fiscal aplicável aos OIC constituídos ao abrigo da legislação nacional, embora consagre a isenção dos dividendos distribuídos por sociedades residentes, não afasta a tributação desses rendimentos por outras formas, seja por tributação autónoma, seja em imposto do selo, quando os mesmos rendimentos integram o valor líquido destes organismos, logo, não pode afirmar-se que, em substância, as situações em que se encontram aqueles OIC e os Fundos de Investimentos constituídos e estabelecidos noutros Estados-Membros que auferem dividendos com fonte em Portugal, sejam objetivamente comparáveis.”

- “3. Assim, não pode concluir-se que o regime fiscal dos OIC – que não se contém em exclusivo no n.º 3 do artigo 22.º do EBF – esteja em conformidade com as obrigações que decorrem do artigo 63.º do TFUE.”

- “4. Por conseguinte, a retenção na fonte efetuada sobre os dividendos pagos à Requerente respeita o disposto na legislação nacional e na convenção para evitar a dupla tributação, devendo ser mantida na ordem jurídica.”

- “5. Acrescentamos ainda que, admitindo-se a comparabilidade das situações dos OIC residentes e não residentes, entende-se, porém, seguindo a doutrina expandida no Acórdão proferido no proc. 1435/12 do STA de 9.07.2014, que o tratamento diferenciado entre residentes e não residentes não constitui em si mesmo qualquer discriminação proibida pelo n.º 1 do artigo 63.º do TFUE.”

- “6. Na verdade, seguindo-se o entendimento expresso no Acórdão do STA, proc. n.º 19/10.3BELRS, de 07-05,

“Para que se pudesse concluir, in casu, no sentido do carácter discriminatório do regime que sujeita a retenção na fonte as entidades financeiras não residentes, a recorrida teria que demonstrar que suportara uma tributação mais elevada no seu conjunto, o que não se verificou. Neste sentido, vide o Acórdão Gerritse, de 12 de junho de 2003 (Processo C-234/01). É de sublinhar que estando perante matéria de direito, como entendido pela sentença proferida pelo Tribunal a quo, cabia à requerente ter demonstrado a existência dos factos constitutivos dos direitos, prova a fazer por quem os invoca, tal como o que se encontra firmado no ordenamento fiscal português, no artigo 74.º da LGT e 342.º do Código Civil, subsidiariamente aplicável às relações jurídico-tributárias. Não o tendo feito, não é possível invocar de modo assertivo o carácter discriminatório da norma em discussão.”

- “7. No caso *sub judice*, em face da matéria de facto e dos documentos juntos aos autos entende-se que a Requerente não fez prova da discriminação proibida,”

- “8. Assim sendo, considerando-se que, à luz do disposto no artigo 348.º do Código Civil, segundo o qual àquele que invocar direito estrangeiro compete fazer prova da sua existência e conteúdo, o Requerente não fez prova da discriminação proibida, pelo que só se pode defender a improcedência do pedido, por falta de prova da impossibilidade de neutralização da discriminação contestada.”

- “9. Recordando a este propósito os Acórdãos do STA proferidos nos processos n.º 1192/13, de 21.05.20215, n.º 1435/12, de 9.07.2014, n.º 884/17, de 12.09.2018, e o já citado *proc. 19/10.3BELRS*, de 7.05.”

Cumprе apreciar e decidir.

§5.2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

25. O artigo 22.º do EBF, na redação vigente em 2022 e ~~2023~~ e nos segmentos normativos a considerar, estabelece o seguinte:

“Artigo 22.º

Organismos de Investimento Coletivo

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

(...)

3. Para efeitos do apuramento do lucro tributável, não são considerados os rendimentos referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º do Código do IRS, exceto quando tais rendimentos provenham de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, os gastos ligados àqueles rendimentos ou previstos no artigo 23.º-A do Código do IRC, bem como os rendimentos, incluindo os descontos, e gastos relativos a comissões de gestão e outras comissões que revertam para as entidades referidas no n.º 1.

(...)

10. Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC relativamente aos rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos referidos no n.º 1.

(...)"

26. O artigo 63.º do TFUE estatui o seguinte:

“Artigo 63.º (ex-artigo 56.º TCE)

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

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

27. O artigo 65.º do TFUE, limitando a aplicação do disposto no citado artigo 63.º, estatui o seguinte:

“Artigo 65.º (ex-artigo 58.º TCE)

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

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

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

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

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

4. Na ausência de medidas ao abrigo do n.º 3 do artigo 64.º, a Comissão, ou, na ausência de decisão da Comissão no prazo de três meses a contar da data do pedido do Estado-Membro em causa, o Conselho, pode adotar uma decisão segundo a qual as medidas fiscais restritivas tomadas por um Estado-Membro em relação a um ou mais países terceiros são consideradas compatíveis com os Tratados, desde que sejam justificadas por um dos objetivos da União e compatíveis com

o bom funcionamento do mercado interno. O Conselho delibera por unanimidade, a pedido de um Estado-Membro.”

§5.3. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

28. A questão da discriminação entre OIC residentes e não residentes em Portugal e da alegada violação do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do TFUE foi analisada no acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, proferido pelo TJUE, em 17 de março de 2022, no âmbito do processo C-545/19, tendo ali sido, além do mais, entendido o seguinte:

*“36 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as medidas proibidas pelo artigo 63.º, n.º 1, TFUE, enquanto restrições aos movimentos de capitais, incluem as que são suscetíveis de dissuadir os não residentes de investir num Estado-Membro ou de dissuadir os residentes de investir noutros Estados (v., designadamente, Acórdão de 2 de junho de 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 27 e jurisprudência referida, e de 30 de janeiro de 2020, *Köln-Aktienfonds Deka*, C-156/17, EU:C:2020:51, n.º 49 e jurisprudência referida).*

37 No caso em apreço, é facto assente que a isenção fiscal prevista pela legislação nacional em causa no processo principal é concedida aos OIC constituídos e que operam de acordo com a legislação portuguesa, ao passo que os dividendos pagos a OIC estabelecidos noutro Estado-Membro não podem beneficiar dessa isenção.

38 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.

*39 Esse tratamento desfavorável pode dissuadir, por um lado, os OIC não residentes de investirem em sociedades estabelecidas em Portugal e, por outro, os investidores residentes em Portugal de adquirirem participações sociais em OIC e constitui, por conseguinte, uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 63.º TFUE (v., por analogia, Acórdão de 21 de junho de 2018, *Fidelity Funds e o.*, C-480/16, EU:C:2018:480, n.os 44, 45 e jurisprudência referida).”*

Destarte, constitui entendimento do TJUE que o aludido regime jurídico consubstancia uma discriminação que viola diretamente o princípio da liberdade de circulação de capitais consagrado no artigo 63.º do TFUE, uma vez que estabelece um regime de tributação menos favorável aos OIC não residentes quando comparado com o regime aplicável aos OIC residentes.

29. No entanto, em conformidade com a jurisprudência do TJUE, designadamente nos acórdãos *Futura Participations* (Processo C-391/97), *Marks & Spencer* (Processo C-446/03) e *Denkavit II* (Processo C-170/05), a proibição da referida diferenciação pelo artigo 63.º do TFUE só se restringe aos casos em que ambas as situações sejam objetivamente comparáveis; neste mesmo sentido, no citado acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN* foi aduzido o seguinte:

“40 Não obstante, segundo o artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE, o disposto no artigo 63.º TFUE não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido.

*41 Esta disposição, enquanto derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, é de interpretação estrita. Por conseguinte, não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar em que residam ou do Estado-Membro onde invistam os seus capitais é automaticamente compatível com o Tratado FUE. Com efeito, a derrogação prevista no artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE é ela própria limitada pelo disposto no artigo 65.º, n.º 3, TFUE, que prevê que as disposições nacionais a que se refere o n.º 1 desse artigo «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63.º [TFUE]» [Acórdão de 29 de abril de 2021, *Veronsaajien oikendenvontayksikkö* (Rendimentos distribuídos por OICVM), C-480/19, EU:C:2021:334, n.º 29 e jurisprudência referida].*

*42 O Tribunal de Justiça declarou igualmente que, por conseguinte, há que distinguir as diferenças de tratamento permitidas pelo artigo 65.º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações proibidas pelo artigo 65.º, n.º 3, TFUE. Ora, para que uma legislação fiscal nacional possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento daí decorrente diga respeito a situações que não sejam objetivamente comparáveis ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral [Acórdão de 29 de abril de 2021, *Veronsaajien oikendenvontayksikkö* (Rendimentos distribuídos por OICVM), C-480/19, EU:C:2021:334, n.º 30 e jurisprudência referida].”*

Assim, importa então determinar se a circunstância de os OIC não residentes não estarem sujeitos à tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 11, do Código do IRC e ao Imposto do Selo (Verba 29 da TGIS), mas apenas a tributação em sede de IRC que não se verifica quanto aos OIC residentes, não os coloca numa situação objetivamente diferente em relação aos OIC

residentes no que se refere à tributação dos dividendos de origem portuguesa. A este respeito foi afirmado o seguinte no acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*:

“49 Resulta de jurisprudência constante que, a partir do momento em que um Estado, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os contribuintes residentes mas também os contribuintes não residentes, relativamente aos dividendos que auferem de uma sociedade residente, a situação dos referidos contribuintes não residentes assemelha-se à dos contribuintes residentes (Acórdão de 22 de novembro de 2018, Sofina e o., C-575/17, EU:C:2018:943, n.º 47 e jurisprudência referida).

(...) a legislação nacional em causa no processo principal não se limita a prever diferentes modalidades de cobrança de imposto em função do local de residência do OIC beneficiário de dividendos de origem nacional, mas prevê, na realidade, uma tributação sistemática dos referidos dividendos que onera apenas os organismos não residentes (v., por analogia, Acórdão de 8 de novembro de 2012, Comissão/Finlândia, C-342/10, EU:C:2012:688, n.º 44 e jurisprudência referida). (...)

53 A este propósito, importa salientar, por um lado, no que respeita ao imposto do selo, que resulta tanto das observações escritas apresentadas pelas partes como da resposta do órgão jurisdicional de reenvio ao pedido de informações do Tribunal de Justiça que, pelo facto de a sua matéria coletável ser constituída pelo valor líquido contabilístico dos OIC, esse imposto do selo é um imposto sobre o património, que não pode ser equiparado a um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

54 Além disso, como salientou a advogada-geral no n.º 47 das suas conclusões, no processo principal, a legislação fiscal portuguesa distingue, no caso dos OIC residentes, entre o rendimento do capital acumulado e o que é imediatamente redistribuído, apenas o primeiro sendo englobado na matéria coletável do referido imposto do selo. Ora, este aspeto basta, por si só, para distinguir este processo do que deu origem ao Acórdão de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402).

55 Com efeito, mesmo considerando que esse mesmo imposto do selo possa ser equiparado a um imposto sobre os dividendos, um OIC residente pode escapar a tal tributação dos dividendos procedendo à sua distribuição imediata, ao passo que esta possibilidade não está aberta a um OIC não residente.

56 Por outro lado, no que se refere ao imposto específico previsto no artigo 88.º, n.º 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, resulta das indicações da Autoridade Tributária, contidas na decisão de reenvio, que, por força desta disposição, este imposto só incide sobre os dividendos recebidos por OIC residentes quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a

ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período. Assim, o imposto previsto pela referida disposição só incide sobre os dividendos de origem nacional recebidos por um OIC residente em casos limitados, pelo que não pode ser equiparado ao imposto geral de que são objeto os dividendos de origem nacional recebidos pelos OIC não residentes.

57 Por conseguinte, 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 não os coloca numa situação objetivamente diferente em relação aos OIC residentes no que se refere à tributação dos dividendos de origem portuguesa.”

Ainda a propósito da análise da comparabilidade objetiva das situações em apreço, foi afirmado o seguinte no acórdão AllianzGI-Fonds AEVN:

“60 Por outro lado, apenas os critérios de distinção pertinentes estabelecidos pela legislação em causa devem ser tidos em conta para apreciar se a diferença de tratamento resultante dessa legislação reflete uma diferença de situação objetiva (v., neste sentido, Acórdão de 2 de junho de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, n.º 49 e jurisprudência referida).

(...) na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça referida no n.º 60 do presente acórdão, há que observar que o único critério de distinção estabelecido pela legislação nacional em causa no processo principal se baseia no lugar de residência dos OIC, sujeitando apenas os organismos não residentes a uma retenção na fonte dos dividendos que recebem.

72 Ora, como resulta de jurisprudência do Tribunal de Justiça, a situação de um OIC residente que beneficia de uma distribuição de dividendos é comparável à de um OIC beneficiário não residente, na medida em que, em ambos os casos, os lucros realizados podem, em princípio, ser objeto de dupla tributação económica ou de tributação em cadeia (v., neste sentido, Acórdão de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, n.º 58 e jurisprudência referida).

73 Por conseguinte, o critério de distinção a que se refere a legislação nacional em causa no processo principal, que tem por objeto unicamente o lugar de residência dos OIC, não permite concluir pela existência de uma diferença objetiva de situações entre os organismos residentes e os organismos não residentes.

74 Atendendo a todos os elementos precedentes, há que concluir que, no caso em apreço, a diferença de tratamento entre os OIC residentes e os OIC não residentes diz respeito a situações objetivamente comparáveis.”

Atentas as citadas considerações vertidas no acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, há que concluir que os dividendos auferidos por um OIC não residente, como é o caso do Requerente,

devem ser tratados de modo equiparável aos dividendos auferidos por um OIC residente em situação análoga, isto é, não pode existir discriminação entre OIC residentes e não residentes no que respeita à tributação dos dividendos, sob pena de se verificar uma discriminação decorrente da “*aplicação de regras diferentes a situações comparáveis*”, tal como evidenciou o TJUE no acórdão *ACT 4*, proferido em 12 de dezembro de 2006, no âmbito do processo C-374/04.

30. Acresce referir que decorre igualmente da jurisprudência do TJUE que o princípio da livre circulação de capitais pode ser objeto de restrições, desde que motivadas por razões imperiosas de interesse geral, tais como a necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional ou a necessidade de preservar uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os dois Estados-Membros.

Quanto à necessidade de preservar a coerência do regime fiscal nacional, o TJUE, no acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, afirmou expressamente que para que tal justificação seja admissível “*é necessário que esteja demonstrada a existência de uma relação direta entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício por uma determinada imposição fiscal*” (considerando 78), sendo que, *in casu*, “*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*” (considerando 79). Consequentemente, afirma o TJUE que não existe uma relação direta “*entre a isenção da retenção na fonte dos dividendos de origem nacional auferidos por um OIC residente e a tributação dos referidos dividendos enquanto rendimentos dos detentores de participações sociais nesse organismo*” (considerando 80), pelo 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*” (considerando 81).

Destarte, a tributação dos participantes de um fundo de investimento no respetivo Estado de residência (ou se os mesmos obtiveram um crédito de imposto), não é relevante para apreciar a questão *sub judice*; tanto mais que, como vertido na decisão arbitral proferida no processo n.º 463/2024-T:

“A presente acção não foi intentada pelos investidores, nem os mesmos são partes nela, nem é lícito chamar à colação a posição dos referidos investidores.”

Por seu lado, o art. 22º do EBF não estabelece nenhuma ligação entre o tratamento fiscal dos juros ou dividendos de origem nacional recebidos pelos OIC, residentes ou não residentes, e a situação fiscal dos seus detentores de participações.

Da mesma forma, a AT não afere da posição dos investidores em OIC residentes para efeitos fiscais em Portugal, para reconhecer a estes o regime fiscal previsto no art. 22º do EBF.

Seria administrativamente impraticável, excessivamente oneroso, proceder-se a uma determinação caso a caso, totalmente particularizada, para cada OIC não-residente, ou investidor individual, com o único fito de aumentar as receitas tributárias dos Estados-Membros.

Tanto os fundos residentes em Portugal, como os não-residentes, podem ter titulares institucionais e individuais de todos os Estados da União Europeia e de terceiros Estados.

Será, portanto, administrativamente mais praticável, e muito menos oneroso, circunscrever a análise ao nível da situação fiscal dos fundos residentes e não-residentes a quem são pagos juros ou distribuídos dividendos, obtendo-se a informação relevante numa única determinação, sem necessidade de particularizar as situações de benefício económico último.

Por outras palavras: considerando que o único critério de distinção estabelecido pela legislação nacional se baseia no lugar de residência dos OIC, sujeitando apenas os organismos não-residentes a uma retenção na fonte dos rendimentos de capital que recebem, o que deve relevar é o impacto directo que as normas tributárias têm na actividade dos fundos, e não na situação fiscal dos investidores individualmente considerados. Estes não têm necessariamente a mesma nacionalidade dos fundos, o que deve ser considerado normal, até porque os investimentos transfronteiriços são um dos objectivos do mercado interno e da liberdade de circulação de capitais no âmbito da União Europeia.

Em suma, o rastreamento de investidores individuais espalhados por todo o mundo, e a aplicação de um conjunto diferente de regras a cada um deles, dependendo de seu país de domicílio, apresentaria uma situação impraticável para os tribunais que, no futuro, fossem chamados a analisar a conformidade da legislação fiscal nacional em causa com as liberdades de estabelecimento e de circulação de capitais.”

No concernente à necessidade de preservar uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros, o TJUE entendeu, no acórdão *AllianzGI-Fonds AENV*, que “a justificação baseada na preservação da repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros pode ser admitida quando o regime em causa visa prevenir comportamentos suscetíveis de comprometer o direito de um Estado-Membro exercer a sua competência fiscal em relação às atividades realizadas no seu território” (considerando 82); mais, “quando um Estado-Membro tenha optado, como na situação em causa no processo

principal, por não tributar os OIC residentes beneficiários de dividendos de origem nacional, não pode invocar a necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros para justificar a tributação dos OIC não residentes beneficiários desses rendimentos” (considerando 83). Nesta conformidade, concluiu o TJUE que “a justificação baseada na preservação de uma repartição equilibrada do poder de tributar entre os Estados-Membros também não pode ser acolhida” (considerando 84).

31. Nesta conformidade, o TJUE, no acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, decidiu o seguinte:

“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 colectivo (OIC) não residente são objecto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.”

32. Resulta do exposto que o “artigo 63.º do TFUE deve, pois, ser interpretado, no sentido de facilitar a liberdade de circulação dos investimentos mobiliários e de não criar entraves ao movimento de capitais. Por conseguinte, o artigo 22.º, n.º 1 do EBF acaba por estabelecer um tratamento discriminatório prejudicial ao circunscrever o regime de isenção de tributação constante do n.º 3 aos fundos e sociedades de investimento mobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional e penalizar as entidades que operem no território nacional mas que são constituídas segundo o direito de um outro Estado-Membro.

*Conforme se referiu, os Estados-Membros podem estabelecer distinções entre sujeitos passivos que se encontrem numa situação idêntica desde que isso não implique, segundo o disposto no artigo 65.º, n.º 3 do TFUE, uma discriminação arbitrária ou uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais. De acordo com o acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, proferido pelo TJUE no âmbito do processo n.º C-545/19, em 17 de Março de 2022, a diferença de tratamento fiscal apenas é compatível com as disposições do Tratado se respeitarem a situações objectivamente não comparáveis ou se se justificar por razões imperiosas de interesse geral (cfr. ainda considerando 58 do acórdão, de 10 de Fevereiro de 2011, proferido no âmbito dos processos n.º C-436/08 e n.º C-437/08). Ora, tal como resulta da jurisprudência do TJUE aplicável aos presentes autos, não se verifica que existam razões imperiosas de interesse geral que admitam o tratamento discriminatório prejudicial acima descrito ao OICVM não residentes em face dos OICVM residentes que se encontram em situações objectivamente comparáveis.*

Acresce ainda que as disposições dos tratados que regem a União Europeia são directa e obrigatoriamente aplicáveis na ordem jurídica interna, por força do artigo 8.º, n.º 4 da CRP, prevalecendo sobre as normas do direito

nacional, razão pela qual os tribunais devem recusar a aplicação de lei ou norma jurídica que se encontre em desconformidade com o direito europeu (cfr., entre outros, o acórdão do STA proferido no âmbito do processo n.º 0188/15, em 1 de Julho de 2015.” (decisão arbitral proferida no processo n.º 382/2021-T).

Importa, ainda, salientar que, como é consabido, a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de Direito Europeu (ver, neste sentido e entre outros, os acórdãos do STA de 26.03.2003, processo n.º 01716/02, de 09.11.2005, processo n.º 01090/03 e de 03.12.2008, processo n.º 0587/08); como salientado no acórdão do STA, de 18.12.2013, proferido no processo n.º 0568/13, *“atento o primado do direito comunitário (...), é vedado ao tribunal aplicar normas do direito nacional que afrontem o que naquele se impõe, sendo que, havendo acórdão interpretativo proferido pelo TJUE a decisão nele proferida retroage à data da entrada em vigor da respectiva norma, excepto se no próprio acórdão se dispusesse de forma diferente, como claramente se vê do seguinte trecho do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça em 10/05/2012, nos processos apensos C-338/11 a C-347/11:*

«58. (...) segundo jurisprudência constante, a interpretação que o Tribunal de Justiça faz de uma norma de direito da União, no exercício da competência que lhe confere o artigo 267º TFUE, esclarece e precisa o significado e o alcance dessa norma, tal como deve ou deveria ter sido cumprida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Donde se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo juiz mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão que decida o pedido de interpretação, se também se encontrarem reunidas as condições que permitam submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da referida norma (v., designadamente, acórdãos de 3 de outubro de 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Colet., p. I-8191, nº 44, e de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02, Colet., p. I-1131, nº 41, e de 6 de março de 2007, Meilicke e o., C-292/04, Colet., p. I-1835, nº 34).

59. Só a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, em aplicação do princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica da União, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição por si interpretada para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé. Para que se possa decidir por esta limitação, é necessário que se encontrem preenchidos dois critérios essenciais, ou seja, a boa-fé dos meios interessados e o risco de perturbações graves (v., designadamente, acórdãos de 10 de janeiro de 2006, Skov e Bilka, C-402/03, Colet., p. I-199, nº 51, e de 3 de junho de 2010, Kalinchev, C-2/09, Colet., p. I-4939, nº 50).»

33. Acolhendo expressamente a orientação adotada pelo TJUE no acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, o STA, em acórdão proferido em 28.09.2023, no âmbito do processo n.º 93/19.7BALS, uniformizou a jurisprudência nos seguintes termos:

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

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

3 – A interpretação do art.º 63, do TFUE, acabada de mencionar é incompatível com o art.º 22, do E.B.F., na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 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.”

34. A decisão adotada pelo TJUE no acórdão *AllianzGI-Fonds AEVN*, bem como a citada uniformização de jurisprudência pelo STA, ambas respeitantes ao pagamento de dividendos a OIC não residentes, são inteiramente aplicáveis ao caso concreto e, por isso, não podem deixar de repercutir-se no mérito da presente causa e, portanto, na decisão a ser proferida por este Tribunal.

Assim, impõe-se concluir que quer os atos de retenção na fonte de IRC controvertidos, no montante global de € 79.294,42, quer o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º 3085202502004534 que os manteve são ilegais por radicarem no artigo 22.º, n.ºs 1, 3 e 10, do EBF que, nos termos acima enunciados, viola o disposto no artigo 63.º do TFUE.

Tal vício invalidante tem por consequência a anulação dos atos de retenção na fonte de IRC controvertidos, no montante global de € 79.294,42, e a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º 3085202502004534 que os manteve (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

§5.4. A RESTITUIÇÃO DOS MONTANTES INDEVIDAMENTE PAGOS, ACRESCIDOS DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

35. O Tribunal é, ainda, chamado a pronunciar-se sobre a restituição ao Requerente do montante global de € 79.294,42 referente a IRC retido na fonte, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT (aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) que estabelece que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir 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”*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas ou retidas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Cumpre, então, apreciar e decidir.

36. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação quer dos atos de retenção na fonte de IRC controvertidos, quer do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025..., nos termos acima enunciados, há lugar à restituição das prestações tributárias indevidamente suportadas pelo Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Nesta conformidade, tem o Requerente direito à restituição do valor global de € 79.294,42, referente ao IRC retido na fonte, decorrente do somatório dos valores unitários dos atos de retenção na fonte de IRC controvertidos.

37. Para além da restituição do aludido montante global atinente a imposto que indevidamente suportou, tem ainda o Requerente direito a juros indemnizatórios.

Com efeito, o TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do Direito da União Europeia tem como consequência não só o direito à restituição, como o direito a juros, sendo disso exemplo, entre outros, o acórdão proferido, em 18 de abril de 2013, no processo C-565/11, no qual foi afirmado o seguinte:

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

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

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

Como resulta deste aresto, cabe a cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo; no caso português, o regime substantivo do direito a juros indemnizatórios está plasmado no artigo 43.º da LGT, cujo n.º 3 estatui, além do mais, que “[s]ão também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) 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.”

Neste conspecto, o Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, no acórdão proferido em 28.05.2025, no processo n.º 78/22.6BALSb, nos seguintes termos:

«Perante a desaplicação de norma legal com fundamento na sua desconformidade com o Direito da União Europeia e perante a inerente anulação das retenções na fonte indevidas, por decisão judicial transitada em julgado, a conseqüente obrigação da AT de reconstituição da situação *ex ante* impõe, não apenas a restituição dos montantes indevidamente pagos a título de imposto retido, mas também o pagamento de juros indemnizatórios, computados desde a data do indeferimento, expresso ou tácito, do meio impugnatório administrativo intentado contra as retenções na fonte indevidas até à data do processamento da respectiva nota de crédito.»

Considerando que esta uniformização de jurisprudência pelo Supremo Tribunal Administrativo é inteiramente aplicável ao caso concreto e, por isso, não pode deixar de repercutir-se no mérito da presente causa e, portanto, na decisão a ser proferida por este Tribunal, tem, pois, o Requerente direito a juros indemnizatórios desde 14.07.2025 (cf. facto provado g) e artigo 57.º,

n.ºs 1 e 5, da LGT), até à data da emissão da respetiva nota de crédito a favor do Requerente, sobre a quantia global a restituir, que é de € 79.294,42.

Os juros indemnizatórios são calculados à taxa legal supletiva, nos termos do disposto nos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT, no artigo 559.º do Código Civil e na Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

*

38. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras ou cuja apreciação seria inútil (cf. artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência, em razão da matéria, do Tribunal Arbitral, com as legais consequências;
- b) Julgar improcedente a exceção de inimpugnabilidade contenciosa dos atos de liquidação por retenção na fonte, com as legais consequências;
- c) Julgar improcedente a exceção de impropriedade do meio processual, com as legais consequências;
- d) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:
 - (i) Declarar ilegais e anular os controvertidos atos de liquidação de retenção na fonte de IRC, referentes ao exercício de 2022, no montante global de € 79.294,42, com as legais consequências;
 - (ii) Declarar ilegal e anular o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025..., com as legais consequências;
 - (iii) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir ao Requerente o montante de € 79.294,42, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima enunciados, com as legais consequências;
 - (iv) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas processuais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 79.294,42 (setenta e nove mil duzentos e noventa e quatro euros e quarenta e dois cêntimos)**.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 2.448,00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros)**, cujo pagamento fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 10 de março de 2026.

O Presidente do Tribunal Arbitral,

(Jorge Lopes de Sousa)

O Árbitro vogal,

(Augusto Vieira)

O Árbitro vogal (relator),

(Ricardo Rodrigues Pereira)