

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 789/2020-T

**Tema: IRS – Tributação de Dividendos; Não residente; Retenção na fonte;
Convenção para evitar a dupla tributação; Pedido de revisão oficiosa.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vera Figueiredo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado “CAAD”) para formar Tribunal Arbitral Singular, constituído em 21-05-2021, decide nos termos que se seguem:

I. RELATÓRIO

1. A..., com o número de identificação fiscal espanhol (“DNI”) ... e número de identificação fiscal Português (“NIF”) ..., residente na Rua ..., ...,, Espanha, doravante designado por “Requerente”, vem ao abrigo do art. 2.º, n.º 1 al. a), do art. 5.º, n.º 2, al. a), e do art. 10.º, n.º 1, al. a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro requerer a constituição de tribunal arbitral e submeter pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada como “Requerida” ou “AT”), e que tem por objeto a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, processo n.º ...2020... e a consequente anulação dos atos de liquidação por retenção na fonte em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.ºs ... e..., referentes ao ano de 2016, no valor parcial de € 26.180,55.
2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado pelo Requerente em 30-12-2020, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida na mesma data.

3. O Requerente optou por não designar árbitro, tendo, nos termos do art. 6.º n.º 1 e do art. 11.º n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico designado o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.
4. As partes foram devidamente notificadas da nomeação em 03-05-2021, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma.
5. Em conformidade com o disposto no art. 11.º n.º 1 al. c) do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 23-06-2021.
6. Em 21-05-2020, a Requerida foi notificada do despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no art. 17.º n.º 1 do RJAT, para apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e remeter o processo administrativo.
7. A Requerida juntou aos autos a sua resposta em 23-06-2020, na qual se defendeu por exceção, alegando que o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, o que consubstancia uma exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, que obsta ao conhecimento do pedido e à absolvição da instância da AT, e, por impugnação, pugnando pela manutenção dos atos de retenção na fonte em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.ºs ... e ... e pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.
8. Na mesma data, a Requerida juntou aos autos o processo administrativo.
9. Ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (art. 16.º, 19.º e 29.º do RJAT), mediante despacho datado de 25-06-2021, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no art. 18.º n.º 1 do RJAT, concedendo um prazo de 15 dias (prazo sucessivo) para as partes apresentarem as suas alegações, que o Requerente poderia utilizar para, no exercício do direito de contraditório, responder à exceção alegada pela Requerida na sua Resposta. Mais consignou que a data estimada para a prolação da decisão arbitral seria o

dia 30-09-2021, devendo o Requerente efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente até àquela data e proceder à sua respetiva comunicação ao CAAD.

10. O Requerente apresentou alegações escritas em 09-07-2021, nas quais se defendeu da exceção alegada pela Requerida na resposta, sustentando a competência material do tribunal arbitral para julgar do ato de segundo grau – indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado nos termos do art. 78.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) –, reiterando os argumentos aduzidos no pedido de pronúncia arbitral.

11. A Requerida não apresentou alegações escritas.

II. SANEAMENTO

12. O presente Tribunal Arbitral considera-se regularmente constituído para apreciar o litígio (art. 5.º n.º 1 e n.º 2, art. 6.º n.º 1 e art. 11.º do RJAT).

13. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas (art. 3.º, 6.º e 15.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* art. 29.º n.º 1 al. a) do RJAT).

14. A alegada incompetência do tribunal arbitral irá ser decidida após a fixação da matéria de facto dada como provada e não provada.

15. Não foram alegadas outras questões prévias, para além das decididas nos presentes autos, que obstem à decisão de mérito.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos dados como provados

16. Com interesse para a decisão da causa, dão-se como provados os seguintes factos, que não foram contestados pela Requerida:

- a) O Requerente é um cidadão de nacionalidade espanhola, com o “Documento Nacional de Identidad” (e fiscal) n.º....
- b) Em 2016, o Requerente era residente para efeitos fiscais em Espanha, de acordo com o certificado de residência fiscal emitido pelas Autoridades Fiscal de Espanha, nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha (“CDT Portugal-Espanha”) ¹:

RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA. CONVENIO

Nº REFERENCIA: 2019

Las autoridades fiscales de ESPAÑA certifican que, en cuanto les es posible conocer, A...
con NIF: ... , es residente en ESPAÑA en el sentido del Convenio entre **ESPAÑA y PORTUGAL**.

*The tax Authorities of SPAIN certify that to the best of their knowledge, with ID ... , is a resident of SPAIN within the meaning of the **SPAIN and PORTUGAL** tax Convention.*

Consta que ha sido residente fiscal en España, al menos, durante los últimos cuatro años: 2018, 2017, 2016, 2015.

- c) O Requerente é o sócio único da B..., Unipessoal, Lda. (doravante “B...”), sociedade com sede em ... n.º ..., ..., Portugal e com o número de identificação de pessoa coletiva ...;
- d) Em 10-03-2016 realizou-se a assembleia geral da B..., na qual foram aprovadas as contas do exercício de 2015, que geraram um resultado positivo de € 346.688,36, o qual foi deliberado distribuir ao sócio único:

¹ Cf. Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, disponível em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/espanha.pdf

-----Aberta a sessão, foram verificados e analisados os elementos de escrituração, concluindo-se que estes traduzem fielmente a realidade patrimonial da sociedade, revelando um valor positivo no montante de € 346.688,36 (trezentos e quarenta e seis mil seiscientos e oitenta e oito euros e trinta e seis céntimos) através da conta de “Resultados Líquidos”. -----

-----Postas à votação, foram as contas e balanço aprovadas por unanimidade, tendo sido deliberado destinar todo o valor para pagamento de dividendos ao sócio, a decorreu a curto-médio prazo em função das disponibilidades de caixa da empresa. -----

- e) Em 31-07-2016 e 31-10-2016, a B... pagou dividendos ao Requerente, no montante de €97.222,21 e € 104.166,66, respetivamente, no valor total de € 201.388,87;
- f) A B... entregou retenções na fonte de IRS, à taxa liberatória de 28%, nos termos do art. 71.º n.º 1 al. a) do Código do IRS (“CIRS”), no montante de € 27.222,21 e de € 29.166,66, respetivamente (Cf. Declarações de Retenção na Fonte IRS/IRC e Imposto do Selo n.ºs ... e ...), que foram reportadas através das declarações Modelos 30 n.ºs ... e ...:

6		RESUMO DAS IMPORTÂNCIAS RETIDAS	
DIVIDENDOS OU LUCROS DERIVADOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS	06		27.222,21
JUROS OU RENDIMENTOS DERIVADOS DA APLICAÇÃO DE CAPITALIS	07		
ROYALTIES	08		
TRABALHO DEPENDENTE	09		
TRABALHO INDEPENDENTE	10		
COMISSÕES	11		
PREDIAIS	12		
PENSÕES	13		
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	14		
REMUNERAÇÕES PÚBLICAS	40		
PENSÕES PÚBLICAS	41		
OUTROS	16		
TOTAL		17	27.222,21

7		RELAÇÃO DAS GUIAS DE PAGAMENTO	
N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA	N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA
18	...	24	27.222,21

6 RESUMO DAS IMPORTÂNCIAS RETIDAS			
DIVIDENDOS OU LUCROS DERIVADOS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS	06		29.166,66
JUROS OU RENDIMENTOS DERIVADOS DA APLICAÇÃO DE CAPITAIS	07		
ROYALTIES	08		
TRABALHO DEPENDENTE	09		
TRABALHO INDEPENDENTE	10		
COMISSÕES	11		
PREDIAIS	12		
PENSÕES	13		
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	14		
REMUNERAÇÕES PÚBLICAS	40		
PENSÕES PÚBLICAS	41		
OUTROS	16		
TOTAL	17		29.166,66

7 RELAÇÃO DAS GUIAS DE PAGAMENTO			
N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA	N.º GUIA DE PAGAMENTO	VALOR TOTAL DA GUIA
18	...	24	29.166,66

- g) O Requerente obteve da B... o formulário Modelo 23-RFI- *Pedido de reembolso do imposto português sobre royalties, dividendos e juros (exceto dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida), efetuado ao abrigo da convenção para evitar a dupla tributação* - devidamente preenchido e assinado pelo representante legal, datado de 25-10-2019:

DATA DA COLOCAÇÃO DO RENDIMENTO A DISPOSICÃO (AAAA/MM/DD)	DESCRIÇÃO DAS PARTICIPAÇÕES E ASSOCIAÇÕES EM PARTICIPAÇÃO	VALOR BRUTO DO RENDIMENTO	VALOR DO IMPOSTO RETIDO	VALOR DO IMPOSTO A REEMBOLSAR
FECHA DE RECEPCIÓN DE LA RENTA (AAAA/MM/DD)	DESCRIPCIÓN DE LA PARTICIPACIÓN	IMPORTE ÍNTEGRO DEL RENDIMIENTO	IMPORTE DEL IMPUESTO RETENIDO	IMPORTE DEL IMPUESTO A DEVOLVER
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2016/07/31	QUOTA	97.222,20	27.222,21	12.638,88
2016/10/31	QUOTA	104.166,67	29.166,67	13.541,67

V DECLARAÇÃO DA ENTIDADE RESIDENTE EM PORTUGAL QUE SE ENCONTRA OBRIGADA A EFETUAR A RETENÇÃO NA FONTE
DECLARACIÓN DE LA ENTIDAD RESIDENTE EN PORTUGAL OBLIGADA A EFECTUAR LA RETENCIÓN DE IMPUESTO EN LA FUENTE

Declarámos que a entidade identificada no Quadro I auferiu os rendimentos mencionados no Quadro II e que os montantes do imposto retido indicados no mesmo Quadro foram entregues pela guia n.º 216.07.23 de 2017/01/20.

Se declara que la entidad identificada en el cuadro I ha obtenido los rendimientos que constan en el cuadro II y que los Importes del Impuesto retenido, indicados en el mismo cuadro han sido ingresados con el Impuesto número 1 de fecha 1.

NOME/ DENOMINAÇÃO SOCIAL: B... UNIPessoal, LDA LOCAL: ...

DATA: 25/10/19 NIF: ... SIGNATÁRIO AUTORIZADO: ADMINISTRADOR

- h) Em 20-11-2019, o Requerente entregou um pedido de revisão oficiosa das liquidações de retenção na fonte de IRS, no valor parcial de € 26.180,55 (€12.638,89 + €13.541,66), por incumprimento com o disposto nos art. 10.º n.º 2 al. b) da CDT Portugal-Espanha e art. 101.º-C do CIRS;
- i) Em 20-03-2020, o Requerente foi notificado do projeto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa pela AT e para exercício de direito de audição ao abrigo do art. 60.º n.º 1 al. b) da LGT, com base nos seguintes fundamentos:

O comportamento negligente do s.p., ao não cumprir os requisitos previstos na lei para que fosse dado cumprimento às normas da CDT, não permite concluir a existência de ilegalidade na liquidação do imposto, com fundamento em erro imputável aos serviços, mas antes sim, por negligência sua, a quem só poderá ser imputada a culpa, pela falta de apresentação da documentação legalmente requerida.

4 – Conclusões

Em face do exposto, o pedido é manifestamente intempestivo, nos termos da 1ª parte do art.º 78.º da LGT e não existe erro imputável aos Serviços na liquidação das retenções na fonte efectuada pelo substituto tributário e declarada à Autoridade Tributária, não sendo, por isso, aplicável o fundamento previsto na 2ª parte do mesmo artigo, de revisão do acto tributário por iniciativa da Autoridade Tributária.

5 – Proposta de Decisão

Perante as conclusões antes descritas, propomos:

- O INDEFERIMENTO do pedido de revisão do acto tributário por iniciativa do s.p., por INTEMPESTIVIDADE na sua apresentação, não podendo o mesmo ser realizado por iniciativa da Autoridade Tributária, por não se tratar de erro imputável aos Serviços;
- Deverá o requerente ser notificado para, querendo, exercer o direito de audição, nos termos do artigo 60.º, n.º 1, alínea b) da LGT;

- j) O ora Requerente não exerceu direito de audição.
- k) Mediante ofício n.º 2020..., datado de 08-10-2020, o Requerente foi notificado do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da Diretora Adjunto da Direção de Finanças do Porto, datado de 03-10-2020, com os seguintes fundamentos:

1.- O sujeito passivo (s.p.) supra indicado apresentou em 2019-11-20 através da sua mandatária Dra. . c... (advogada), um pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º, numero 1 da Lei Geral Tributária (LGT), no qual requer a revisão oficiosa por iniciativa da administração tributária, com fundamento em erro imputável aos serviços, de duas liquidações/declarações de retenção na fonte de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).

2.- Foi notificada a mandatária do requerente, através do ofício n.º 202C de 17-03-2020 remetido por carta registada em 19-03-2020, do teor do projecto de despacho de indeferimento, proferido em 12-03-2020, para, querendo, exercer no prazo de 15 (quinze) após a data de concretização da notificação, o direito de audição consignado no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT).

3.- Decorrido o prazo fixado para o efeito, o requerente não exerceu o seu direito.

4.- Destarte, deve o projeto de decisão, converter-se em decisão definitiva, sendo indeferida a pretensão do requerente.

l) Em 30-12-2020 foi apresentado o presente pedido de pronúncia arbitral.

B. Factos não provados

17. Com relevo para a decisão não se verificaram quaisquer outros factos alegados que devam julgar-se não provados.

C. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, não contestados pelas partes.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

A. Da Incompetência do tribunal arbitral

A incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto às pretensões em causa, de acordo com o previsto no n.º 2 do art. 576.º e al. a) do art. 577.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi al. a) e e) do art. 29.º do RJAT.

A Requerida invoca a incompetência material do CAAD para conhecer do pedido de anulação das liquidações de retenção na fonte de IRS de 2016, com base nos seguintes argumentos: “(...) o pedido formulado pelo Requerente prende-se, em 1.º grau, com a **nulidade e inaplicabilidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (processo n.º ...2020...), e não com a declaração de ilegalidade de um qualquer ato tributário previsto no artigo 2.º do RJAT, esta só em 2.º grau, (...)**”. Segundo a Requerida, “O prazo para impugnação dos atos de liquidação de retenção na fonte, aqui impugnados, já havia decorrido aquando da propositura do presente PPA, para além de que, nos termos do artigo 132.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, estava ainda dependente de reclamação graciosa prévia e necessária, no prazo de 2 anos, o que não ocorreu (...)”. Concluindo, assim, que não tendo sido apreciada a legalidade do ato (de 2.º grau), dado que o pedido de revisão oficiosa foi indeferido por intempestividade, o Tribunal Arbitral seria materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos dos art. 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT.

Por seu turno, o Requerente entende não assistir razão à Requerida, alegando que “14. *Relativamente aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, restringindo-se a sua competência ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial, constata-se que apenas se inserem na sua competência os pedidos de declaração de ilegalidade de atos de indeferimento, incluindo de pedidos de revisão oficiosa, que comportem a apreciação da legalidade do ato tributário.* 15. *Na verdade, a apreciação de atos de segundo grau – como*

é o caso das decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa – será ainda de enquadrar no âmbito da competência definida no artigo 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT, relativa à “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, quando estes tenham por objeto a apreciação da legalidade do ato de liquidação.”

Concluindo, que “(...) verifica-se que estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que, tendo apreciado a legalidade dos atos de liquidação de retenção na fonte de IRS, é sindicável através de impugnação judicial, nos termos do artigo 97.º n.º 1 alínea d) do CPPT e do artigo 2.º n.º 1 alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária em Matéria Tributária (“RJAT”), cabendo no âmbito da competência material dos tribunais arbitrais.”

Cumprido decidir.

A competência dos tribunais arbitrais está prevista no art. 2.º, n.º 1, do RJAT e abrange:

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

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

A apreciação de atos de segundo grau – como é o caso das decisões de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa – será ainda de enquadrar no âmbito da competência definida no art. 2.º n.º 1 al. a) do RJAT, relativa à “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”, quando estes tenham por objeto a apreciação da legalidade do ato tributário.

Doutrina, esta, que vem sendo defendida pelos tribunais arbitrais a funcionar no CAAD. Com efeito, os tribunais arbitrais têm vindo a decidir neste sentido:

«Para além da apreciação direta da legalidade de atos deste tipo, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para apreciar

atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, designadamente de atos que decidam reclamações graciosas e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações graciosas) e à «decisão do recurso hierárquico».

No art. 2.º do RJAT, em que se define a «Competência dos tribunais arbitrais», não se inclui expressamente a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de atos tributários, pois, na redação introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, apenas se indica a competência dos tribunais arbitrais para «a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta» e «a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais».

Porém, o facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de atos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD todos os tipos de atos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objeto um ato de um dos tipos indicados naquele artigo 2.º do RJAT. (...).»² (sublinhado nosso)

No mesmo sentido, veja-se a jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Administrativo: «Esta questão já não é nova e tem este Supremo Tribunal entendido que, nos casos em que a administração tributária conhece da (in)tempetividade dos pedidos que lhe são dirigidos pelos contribuintes e simultaneamente conhece também do mérito de tais pedidos, indeferindo-os com argumentos fáctico-jurídicos, apenas há que atender ao meio

² Decisão Arbitral no Processo nº 387/2019-T, de 20-10-2020, do coletivo presidido pelo Conselheiro Lopes de Sousa, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=422&id=4383>

*processual e ao prazo próprio para impugnar tal decisão, cfr. entre outros os acórdãos datados de 14.05.2015 e de 07.01.2016, respectivamente recursos n.ºs. 01958/13 e 01412/15. (...)*³ (sublinhado nosso)

Por último, na doutrina também é pacífico que: «*Limitando-se a competência dos tribunais que funcionam no CAAD, no que concerne a atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, à declaração de ilegalidade e suas consequências, apenas se incluirão nessa competência os atos de indeferimento de reclamações graciosas ou de recurso hierárquicos ou pedidos de recurso de atos tributários nos casos em que estes atos de segundo grau conhecerem efetivamente da legalidade dos atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento e não também quando aqueles atos se absterem desse conhecimento por haver algum obstáculo a isso (como, por exemplo, intempestividade)*»⁴ (sublinhado nosso)

Pelo que, «*(...) são simultaneamente arbitráveis e impugnáveis: Actos de indeferimento expresso de reclamações graciosas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão oficiosa que apreciem, eles próprios, a (i) legalidade do acto de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte ou pagamento por conta (...)*»⁵.

Desta forma, para concluir sobre a competência do Tribunal Arbitral haverá que averiguar do conteúdo do ato impugnado – despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa – de modo a verificar se o mesmo comporta a apreciação da legalidade dos atos de liquidação por retenção na fonte em sede de IRS n.ºs ... e

Ora, no caso *sub judice*, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho do Diretor Adjunto, ao abrigo de subdelegação de competências da Diretora de Finanças do Porto, datado de 03-10-2020:

³ Cf. Acórdão do STA, no processo n.º 0952/12.5BEAVR, de 12-04-2019, disponível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4736742fb3567ec5802584cc00558efc?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

⁴ Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Guia da Arbitragem tributária*, Coordenação Nuno de Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, 2ª Edição, Almedina, 2017, pag. 109.

⁵ Cf. Carla Castelo Trindade, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, Almedina, 2016, pag. 116.

1.- O sujeito passivo (s.p.) supra indicado apresentou em 2019-11-20 através da sua mandatária Dra. . C... (advogada), um pedido de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º, numero 1 da Lei Geral Tributária (LGT), no qual requer a revisão oficiosa por iniciativa da administração tributária, com fundamento em erro imputável aos serviços, de duas liquidações/ declarações de retenção na fonte de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).

2.- Foi notificada a mandatária do requerente, através do ofício n.º 2020S de 17-03-2020 remetido por carta registada em 19-03-2020, do teor do projecto de despacho de indeferimento, proferido em 12-03-2020, para, querendo, exercer no prazo de 15 (quinze) após a data de concretização da notificação, o direito de audição consignado no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT).

3.- Decorrido o prazo fixado para o efeito, o requerente não exerceu o seu direito.

4.- Destarte, deve o projeto de decisão, converter-se em decisão definitiva, sendo indeferida a pretensão do requerente.

À consideração superior,

Na Informação n.º ...-LT-RO-2020, anexa ao projeto de indeferimento datado de 13-03-2020, notificado ao Requerente em 17-03-2020, e posteriormente convolado em definitivo, pode ler-se a seguinte fundamentação:

De acordo com o entendimento acima expresso, qualquer ilegalidade que não resulte de uma actuação do s.p., será imputável a culpa dos próprios serviços.

Para apurarmos da existência ou não de culpa imputável à administração tributária, resta verificar se ocorreu alguma ilegalidade - no procedimento de liquidação de retenção na fonte a título definitivo -, que seja resultante da actuação do requerente (ou do substituto tributário). Para isso, vejamos o que está determinado na lei sobre o comportamento a adotar pelas partes intervenientes no procedimento aqui em causa.

Continuando a análise da situação:

Conforme acima refere a norma indicada, está prevista a aplicação das regras da CDT, desde que o beneficiário do rendimento faça a prova requerida. Não o tendo feito, o substituto tributário, a “ B... , Lda.”, está obrigado a reter e a entregar a totalidade do imposto, aplicando a taxa de 28% aos dividendos distribuídos, conforme previsto no artigo 71.º do CIRS, que foi o que efectivamente fez.

Para concluir nos seguintes termos:

Verificamos assim que, nem o substituto tributário, nem a administração tributária, poderiam ter actuado de forma diferente daquela que procederam. O primeiro, na entrega do imposto resultante da taxa de 28% aplicada. A segunda, ao aceitar e validar como certas as declarações apresentadas, já que, para que fosse utilizada a taxa de 15% prevista no artigo 10.º da convenção, o requerente teria de ter agido no sentido de apresentar os documentos requeridos, para assim desencadear a aplicação da CDT.

O comportamento negligente do s.p., ao não cumprir os requisitos previstos na lei para que fosse dado cumprimento às normas da CDT, não permite concluir a existência de ilegalidade na liquidação do imposto, com fundamento em erro imputável aos serviços, mas antes sim, por negligência sua, a quem só poderá ser imputada a culpa, pela falta de apresentação da documentação legalmente requerida.

De onde se retira que estamos perante considerações sobre a situação concreta das liquidações por retenção na fonte, às quais subjaz um juízo de valor.

Logo, o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não limita a sua fundamentação à constatação da existência de obstáculos formais, como a intempestividade, pronunciando-se sobre a legalidade dos atos de liquidação por retenção na fonte.

De todo o supra exposto resulta que, estamos perante um ato administrativo [pedido de revisão oficiosa da liquidação] em matéria tributária que, por apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, poderá ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na al. a) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT e do art. 2.º do RJAT, cabendo no âmbito da competência material dos Tribunais Arbitrais.

Assim, este Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio *sub judice*, nos termos dos art. 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT e dos art. 1.º e 2.º, al. a), da Portaria n.º 112-A/2011, de 22-03-2011, improcedendo a exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, arguida pela Requerida, prosseguindo os autos para apreciação da questão decidenda.

B. Questão decidenda

A questão decidenda no presente processo arbitral respeita à aplicação da taxa de imposto prevista na CDT Portugal-Espanha aos dividendos pagos pela B... ao ora Requerente, ao invés da taxa de 28% prevista no CIRS, sabendo que aquela aplicação foi suscitada ao abrigo do disposto no art. 78.º n.º 1 da LGT e não mediante pedido de reembolso de retenção na fonte previsto no art. 101.º-C n.º 7 do CIRS.

O Requerente vem defender *“que o pedido de revisão oficiosa (...) era o meio adequado para a AT proceder à revisão parcial das retenções na fonte de IRS de 2016, uma vez que estas resultam de um erro sobre os pressupostos de direito que afetou a relação jurídico tributária – violação da CDT e dos princípios da equivalência e da efetividade consagrados no Direito da União Europeia – o qual não resultando de qualquer atuação do Requerente, deverá ser necessariamente imputado à AT, para efeitos do procedimento de revisão ao abrigo do disposto no artigo 78.º n.º 1 da LGT. Pelo que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa por parte da AT e os atos de liquidação de retenção na fonte objeto do presente pedido de pronúncia deverão ser considerados ilegais, no valor de € 26.180,55, com fundamento em incumprimento com o disposto nos artigos 10.º n.º 2 alínea b) da CDT e 101.º-C do Código do IRS, e nos princípios de Direito da União Europeia da liberdade de estabelecimento, da livre circulação de capitais, da equivalência e da efetividade.”*

Na sua resposta, a Requerida mantém o entendimento do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que *“as retenções na fonte correspondem aos períodos de 08/2016 e 12/2016 respetivamente, o prazo para pedir o reembolso total ou parcial do imposto retido na fonte, teve início a 31-12-2016 e terminou em 31-12-2018 – 2 anos (artigo 101.º-C, n.º 7 do CIRS). O Requerente apresentou o pedido de reembolso a 19-11-2019 (com entrega do requerimento modelo 23-RFI) no âmbito do pedido revisão oficiosa, invocando erro imputável aos serviços (artigo 78º nº 1 da LGT). (...), conclui-se que o pedido foi efetuado fora do prazo aplicável ao caso em apreço. E não havendo erro imputável aos serviços (visto que foi por facto imputável ao Requerente que não foi aplicada a taxa de 15%*

da convenção por não ter entregue a prova e documentação exigidas e o facto de ter pedido fora de prazo o reembolso de imposto), foi entendimento da AT que não estavam reunidos os pressupostos para acionar este mecanismo de revisão.”

i. Do enquadramento legal

Antes de mais, haverá que determinar o quadro legal de direito interno e de direito internacional aplicável, na medida em que estão em causa atos de retenção na fonte realizados por sociedade residente fiscal em Portugal relativamente a rendimentos auferidos pelo seu sócio, pessoa singular residente fiscal em Espanha.

Terão, assim, que ser consideradas as regras previstas no Código do IRS, bem como as regras da CDT Portugal-Espanha⁶.

Nos termos do art. 13.º n.º 1 e art. 15.º n.º 2 do CIRS, *“Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que (...) que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.”*, sendo que *“Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.”*

A determinação de quais os rendimentos considerados obtidos em território português está no art. 18.º n.º 1 do CIRS, que inclui na al. g) *“Outros rendimentos de aplicação de capitais devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;”*.

No que respeita à taxa de imposto e mecanismo de tributação, dispõe o art. 71.º n.º 1 al. a) que *“Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28 %: (...) Os rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes ou não residentes, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada; (...)”*

⁶ Cf. Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/espanha.pdf

Sendo que a obrigação de retenção na fonte recai sobre as entidades devedoras dos rendimentos nos termos do art. 101.º n.º 2 al. a) do CIRS, na redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro: *“Tratando-se de rendimentos referidos no artigo 71.º, a retenção na fonte nele prevista cabe: a) Às entidades devedoras dos rendimentos referidos nos n.os 1 e 4 e na alínea c) do n.º 16 do artigo 71.º;”*

De acordo com tais regras, os dividendos pagos a sujeitos passivos não residentes estavam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, através da aplicação da taxa liberatória de 28%, prevista no art. 71º, nº 1, al. a) do CIRS, recaindo a obrigação de retenção na fonte sobre a entidade devedora dos rendimentos.

Assim, cumpria à B..., na qualidade de substituto tributário reter o imposto legalmente devido e entregá-lo ao Estado, em nome do Requerente. A B... procedeu à retenção do imposto à taxa 28%, tendo entregado tal montante nos cofres do Estado.

Sucedem, porém, que em caso de pagamentos a não residentes, mormente residentes em país com o qual tenha sido celebrada uma convenção para evitar a dupla tributação haverá que considerar as normas convencionais⁷.

Dispõe o art. 10.º da CDT Portugal-Espanha relativamente à tributação de dividendos que:

Artigo 10.º

Dividendos

1 — Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 — Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os dividen-

⁷ Vigoram diretamente na ordem jurídica interna, nos termos do art. 8.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa: *“As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.”*

dos for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

- a) 10 % do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efectivo for uma sociedade que detenha, directamente, pelo menos 25 % do capital da sociedade que paga os dividendos;
- b) 15 % do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

Este número não afecta a tributação da sociedade pelos lucros dos quais os dividendos são pagos.

3 — O termo «dividendos» usado neste artigo, significa os rendimentos provenientes de acções ou bónus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos, com excepção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de acções pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.

O art. 101.º-C do CIRS, aditado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, sob a epígrafe “*Dispensa de retenção na fonte e reembolso de imposto relativo a rendimentos auferidos por não residentes*”, determinava a dispensa total ou parcial de retenção na fonte em caso de aplicação de uma convenção e quais os meios de prova a apresentar pelo beneficiário do rendimento:

“1 - Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no artigo 71.º quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

2 - Nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte da

verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação, de um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças:

- a) Certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência; ou*
- b) Acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.*

3 - A prova referida no número anterior deve ser efetuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis. (...)

Sendo que, conforme resulta do n.º 5 da mesma disposição, a entidade residente manteria a obrigação de retenção na fonte e entrega da totalidade do imposto ao Estado, caso o beneficiário não apresentasse a prova da verificação das condições da convenção até “(...) até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto (...)”

No entanto, o n.º 7 e 8 previa um mecanismo de reembolso que poderia ser utilizado pelo beneficiário dos rendimentos a posteriori, desde que comprovasse a verificação das condições da convenção:

“7 - Os beneficiários dos rendimentos, relativamente aos quais se verificam as condições referidas no n.º 1, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças:

- a) Certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência; ou*

b) Acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

8 - O formulário previsto no número anterior deve, quando necessário, ser acompanhado de outros elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso. (...)”.

Logo, para efeitos de aplicação da taxa reduzida de retenção na fonte prevista em convenção, o beneficiário dos rendimentos deveria ter apresentado prova da verificação dos pressupostos da convenção junto da entidade obrigada à retenção na fonte através da apresentação do formulário modelo 21-RFI, acompanhado do certificado de residência emitido pelas autoridades fiscais espanholas, até ao termo do prazo para entrega do imposto ao Estado (dia 20 do mês seguinte).

Não tendo apresentada tal prova, a entidade residente (substituto tributário) ficaria obrigada à retenção na fonte à taxa prevista no CIRS (28%) e a entregar esse imposto ao Estado. O beneficiário do rendimento poderia, ainda, solicitar o reembolso total ou parcial (cf. n.º 7 e seguintes) do imposto junto das autoridades fiscais Portuguesas, mediante a apresentação no prazo de 2 anos do formulário de modelo aprovado (formulário modelo 23-RFI), certificado pelas autoridades competentes do Estado de residência ou acompanhado de certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência.

Contudo, no caso *sub judice*, o Requerente apresentou em 19-11-2019 pedido de revisão oficiosa do ato tributário junto da Direção de Serviços de Relações Internacionais, ao abrigo do art. 78.º n.º 1 da LGT, solicitando a aplicação da taxa de 15% prevista no citado art. 10.º da CDT Portugal-Espanha, juntando ao pedido o formulário modelo 23 RFI (pedido de reembolso do imposto português sobre royalties, dividendos e juros) e certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais espanholas.

ii. Da admissibilidade do pedido de reembolso decorrido o prazo de 2 anos

Como resulta de todo o supra exposto, a Requerida indeferiu o pedido de revisão oficiosa, considerando que o prazo para solicitar o reembolso, total ou parcial, do imposto retido na fonte, era de 2 anos, tendo terminado em 31-12-2018. Tendo o Requerente apresentado o pedido de reembolso em 19-11-2019 no âmbito do pedido revisão oficiosa, invocando erro imputável aos serviços (art. 78.º n.º 1 da LGT), a Requerida entendeu que não estavam reunidos os pressupostos para acionar este mecanismo de revisão.

Antes de mais haverá que determinar qual a natureza do mecanismo previsto no art. 101.º-C n.º 7 e 8 do CIRS, e quais as implicações para o Requerente de ter deixado passar o prazo de 2 anos aí previsto.

O mecanismo previsto no art. 101.º-C do CIRS é um mecanismo de garantia ou de controlo que visa assegurar que só haverá dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos pagos a não residentes depois de comprovado que os mesmos beneficiam de uma convenção para evitar a dupla tributação.

Trata-se de um procedimento de validação dos requisitos de aplicação da convenção, mas não de um procedimento de reconhecimento prévio dos benefícios do referido instrumento de direito internacional ao ora Requerente.

Logo, verificados os requisitos da referida convenção e comprovando-se a residência fiscal em Espanha do Requerente, o Estado Português não poderia aplicar uma taxa superior à prevista na CDT Portugal-Espanha relativamente a dividendos auferidos por um residente fiscal em Espanha.

Se esses requisitos tivessem sido comprovados em momento anterior ao da retenção na fonte, a taxa de retenção na fonte teria sido de 15%. Comprovando-se os requisitos depois de feita retenção na fonte, o beneficiário dos rendimentos poderá solicitar o reembolso do imposto retido em excesso no prazo de 2 anos.

Os mecanismos previstos na lei para efetivar a limitação ou exclusão do imposto por força de aplicação de uma convenção não se confundem com as garantias dos contribuintes de

legalidade, podendo ser acionados estes últimos, mesmo sem terem sido acionados os primeiros.

Neste sentido, veja o acórdão do STA no processo n.º 0839/11: «*Com efeito, as formas administrativas que a lei prevê para efectivar a limitação ou exclusão de imposto português por força do accionamento de uma CDT – “Reembolso” formulado pela entidade beneficiária” (Esta é uma forma ou processo administrativo de a entidade beneficiária dos rendimentos accionar a limitação ou a exclusão da tributação por parte do Estado Português, e que pressupõe que o imposto foi calculado e já pago segundo as taxas de imposto decorrentes do direito interno português, sem atenção pelas disposições da Convenção. Este processo corre sempre na Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, mediante a apresentação de determinado formulário devidamente certificado pelas autoridades tributárias do Estado da residência da entidade beneficiária efectiva dos rendimentos, para restituição da parte do imposto excedente ao limite fixado pelas Convenções.) e “Redução na fonte” formulado pela entidade obrigada a proceder à retenção (Esta é uma forma ou processo administrativo de limitação do imposto português por redução na fonte quando a liquidação é efectuada pela entidade pagadora dos rendimentos, e que é accionada antes da entrega do imposto nos cofres do Estado Português. Neste processo, a entidade credora dos rendimentos apresenta determinado formulário/modelo, que depois de devidamente preenchido e confirmado pelas competentes autoridades tributárias do Estado em que reside, é entregue ao devedor dos rendimentos português antes de este proceder à entrega do imposto nos cofres do Estado.) - , nada têm a ver com a possibilidade de posterior recurso à via impugnatória (administrativa e/ou judicial) para anulação de uma liquidação que se repute de ilegal por violação de norma de incidência tributária contida numa CDT.»⁸*

Acrescentando em seguida, que «*O facto de o substituto tributário ter efectuado essa retenção, por não dispor, na altura da entrega do imposto, do certificado de residência da*

⁸ Cf. Acórdão do STA no processo n.º 0839/11, de 06-02-2013, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3e8a1d31268d9f0280257b21005698ad?OpenDocument>

entidade beneficiária, por esta não lho ter facultado, não obsta, porém, a que esse substituto possa vir, dentro dos prazos legais de impugnação administrativa ou contenciosa, sindicando a legalidade da liquidação de imposto que indevidamente reteve, já que dispõe de interesse directo nessa demanda e dispõe de legitimidade para o efeito.»⁹

No caso do acórdão a situação estava a ser analisada face às normas do Código do IRC (art. 90.º-A do Código do IRC, atualmente, art. 98.º), que dispõem de mecanismo similar ao do CIRS, mas entendemos que será de aplicar a mesma doutrina.

O Requerente invoca, ainda, os princípios da equivalência e da efetividade, densificados pela jurisprudência do TJUE a propósito da aplicação das diretivas comunitárias.

Estes princípios de direito comunitário foram acolhidos pelo STA, como resulta do acórdão no processo n.º 01458/13, de 14-05-2014, «*Sendo que, para além da supra citada jurisprudência do TJUE, importa, igualmente, como bem salienta o MP, considerar o entendimento desse mesmo Tribunal, no sentido de que «não havendo regulamentação da União na matéria, as vias processuais destinadas a salvaguardar os direitos que para os particulares decorrem do direito da União dependem da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros, na condição, porém, de não serem menos favoráveis do que as que regulam situações análogas de natureza interna (princípio da equivalência) e de não tornarem impossível, na prática, ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade)» - (v. acórdãos de 7/1/2004, Wells, C-201/02, Colect., p. I-723, n.º 67, e de 19/9/2006, i-21 Germany e Arcor, C-392/04 e C-422/04, Colect., p. I-8559, n.º 57). Pode ler-se nos acórdãos do TJUE de 7.1.2004, Wells, C-201/02, e de 19.9.2006, i-21 Germany e Arcor, C-392/04 e C-422/04.»¹⁰ (sublinhado nosso)*

⁹ Idem.

¹⁰ Cf. Acórdão do STA no processo n.º 01458/13, de 14-05-2014, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/686385977d0f634280257ce7003d4ea1?OpenDocument>

Concluindo que «(...) a recorrente não estava impedida de lançar mão do pedido de revisão oficiosa do acto tributário, ao abrigo do disposto no art. 78º da LGT, verificados que fossem os respectivos pressupostos. E tendo-o feito em 14/4/2011, tal pedido é tempestivo, por estar compreendido no prazo de 4 anos (a retenção foi feita em 30/4/2007) que a lei prevê para que a AT proceda à revisão do acto tributário, ainda que na sequência de impulso do contribuinte (como tem sido jurisprudência consolidada do STA). Acresce que, a não se entender assim e como é alegado pela recorrente, sempre resultaria violado o citado princípio da equivalência firmado pela jurisprudência do TJUE, uma vez que as entidades residentes beneficiárias dos mesmos rendimentos e que fossem igualmente objecto de retenção do imposto nas mesmas circunstâncias, sempre teriam possibilidade de lançar mão de tal meio processual para ver reembolsado o imposto indevido.» (sublinhado nosso)

O acórdão acima transcrito versou sobre uma situação de distribuição de dividendos a uma sociedade residente na União Europeia, que poderia beneficiar da aplicação da Directiva 90/435/CEE (diretiva mãe-filhas) e da isenção de retenção na fonte prevista no Código do IRC (art. 14.º n.º 3 e art. 89.º, atual art. 95.º, do Código do IRC), depois de cumprido o prazo mínimo de detenção da participação. Trata-se de um mecanismo similar ao do CIRS, com a particularidade de admitir que exista reembolso de retenção na fonte verificando-se *a posteriori* um dos requisitos da isenção (período mínimo de detenção das participações).

Ainda assim, o STA concluiu que, mesmo depois de decorrido o prazo de 2 anos para solicitar o reembolso de retenção na fonte, seria de admitir o pedido de revisão oficiosa da liquidação, fundamentando a sua decisão nos citados princípios da equivalência e da efetividade.

Com efeito, caso o beneficiário dos rendimentos fosse uma pessoa/entidade residente para efeitos fiscais em Portugal e pretendesse reagir contra um ato de retenção indevido, poderia recorrer a todos os meios processuais impugnatórios, incluindo o pedido de revisão oficiosa previsto no art. 78.º n.º 1 da LGT. Pelo que, em obediência ao princípio da equivalência dos meios processuais, essa possibilidade legal não deveria deixar de ser assegurada a um não residente para este poder fazer valer os seus direitos.

Sendo que, conforme ficou assente no referido aresto do STA, solução diversa encontraria obstáculo no direito da União Europeia, podendo configurar uma restrição à livre circulação de capitais: «*Como se deixou exarado no acórdão do TJUE de 8/11/2007 (caso Amurta), processo C-379/05, “Com efeito, é o mero exercício, por esse mesmo Estado, da sua competência fiscal que, independentemente de qualquer tributação noutra Estado-Membro, cria o risco de tributação em cadeia ou de dupla tributação económica. Nesse caso, para que as sociedades beneficiárias não residentes não sejam confrontadas com uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56.º CE, o Estado de residência da sociedade que procede à distribuição deve certificar-se de que, em relação ao mecanismo previsto pela sua legislação nacional para prevenir ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as sociedades accionistas não residentes sejam submetidas a um tratamento equivalente ao tratamento de que beneficiam as sociedades accionistas residentes (v. acórdão Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, já referido, n.º 70).»¹¹*

Considere-se, por último, o aresto do TCAN citado pelo Requerente em que foi julgada uma situação similar às dos autos e a cuja fundamentação o Tribunal Arbitral adere e para onde se remete:

«A revisão oficiosa a que alude o art. 78º da LGT, no caso sobre que nos debruçamos, é a derradeira forma que o contribuinte tem para alcançar a correcção da situação vertida nos autos, ou seja, comprovada que está a situação da residência do Recorrente em Espanha e porque ainda está em tempo (4 anos – art. 78º, nº 1 da LGT) ele tem direito a que lhe seja liquidado o imposto à taxa de 15%, tal como prevê a Convenção sobre a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha. A revisão constitui um meio administrativo de correcção de erros de actos de liquidação de tributos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração. A revisão pode ser desencadeada por iniciativa do contribuinte ou da administração tributária. Sendo certo que a Administração Tributária tem o dever de concretizar a revisão de actos tributários, a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo por

¹¹ Idem.

sua iniciativa ou do contribuinte, a obrigação existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266º, nº 2 da CRP e 55º da LGT), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido face à lei Neste sentido cfr. Acđ. do STA de 11/05/2015, proferido no processo 319/05. Há um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar actos ilegais Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4ª Edição 2012, Diogo leite campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, pag.704, direito esse que tem sido sistematicamente defendido pela doutrina Cfr. a título de exemplo Robin de Andrade, in: A Revogação dos Actos Administrativos, 2ª Edição, pag. 255-268; Freitas do Amaral, in: Curso de Direito Administrativo, Vol. II, pag. 463-465.(...) Assim, mesmo depois do decurso do prazo especial previsto no DL nº 42/91, de 22 de Janeiro, assiste ao Recorrente/contribuinte a possibilidade e o direito de pedir a revisão do acto tributário ao abrigo do disposto no art. 78º da LGT e a Administração Tributária tem o dever de efectuar a revisão desse acto e revogar os actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, sempre que constate que houve, de facto, uma situação de cobrança ilegal de tributos, corrigindo oficiosamente a situação. Somente desta forma se podem corrigir os erros de liquidações que tenham, como é o caso, conduzido à arrecadação de quantias e tributos que não são devidas à face da lei.»¹²

Termos em que se conclui que, decorrido o prazo de 2 anos para desencadear o mecanismo de reembolso de retenção na fonte previsto no art. 101.º-C n.º 7 e 8 do CIRS, não estava vedado ao sujeito passivo não residente lançar mão do pedido de revisão oficiosa previsto no art. 78.º n.º 1 da LGT, para aplicação da taxa de imposto prevista na Convenção sobre a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha, verificados que estejam todos os requisitos do mesmo.

iii. Da verificação dos requisitos do pedido de revisão oficiosa

¹² Cf. Acórdão do TCAN no processo n.º 01751/13.5BEBRG, de 14-07-2020, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/fcbcd0414d96ad2f802585a50054cebc?OpenDocument>

Admitindo-se o pedido de revisão oficiosa das liquidações de retenção na fonte, haverá que aferir se o pedido de revisão oficiosa em causa nos presentes autos cumpria os requisitos legais.

Atente-se à redação do art. 78.º da LGT em vigor à data da apresentação do pedido de revisão oficiosa, que dispunha nos seguintes termos:

“1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2 - (Revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)

3 - A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro)

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. (Redação do n.º 1 do artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. (Redação da Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro) (...).”

Existe à data de prolação do presente acórdão vasta jurisprudência dos tribunais superiores e dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD sobre o alcance do pedido de revisão do ato tributário previsto no art. 78.º da LGT.

Neste sentido, veja-se o acórdão do STA: «*Na verdade, é hoje pacífico que a revisão prevista no art. 78.º da LGT constitui um poder-dever da AT, à qual se impõe, por força dos princípios justiça, da igualdade e da legalidade dos impostos, que a AT está obrigada a observar na sua actividade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e art. 55.º da LGT), que não exija dos contribuintes senão o imposto resultante dos termos da lei; e é também jurisprudência consolidada, que, tal como a AT deve, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário (no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, como decorre do n.º 1 do art. 78.º da LGT), com fundamento em erro imputável aos serviços, também o contribuinte pode, dentro dos mesmos prazos, pedir que seja cumprido esse dever (Cfr. RUI DUARTE MORAIS, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012, 28.5, págs. 212 a 214.) (...) Por outro lado, é hoje também jurisprudência consolidada que, em face do indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão oficiosa, mesmo que este seja formulado para além do prazo da reclamação administrativa (Seja este prazo o de dois anos, previsto no art. 132.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, seja o prazo de 15 dias, previsto no art. 162.º do Código do Procedimento Administrativo, na redacção em vigor à data.), mas dentro dos limites temporais em que a AT pode rever o acto, se abre a via contenciosa nos termos do art. 95.º, n.ºs 1, alínea d), e 2, da LGT (Vide, entre outros, o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Julho de 2014, proferido no processo n.º 1950/13, publicado no Apêndice ao Diário da República de 19 de Outubro de 2015)(...)*»¹³ (sublinhado nosso).

Como vem sendo densificado pelos tribunais superiores e seguido pelos tribunais arbitrais com assento no CAAD, «(...)a «revisão oficiosa» exige que, cumulativamente, se verifiquem os seguintes requisitos: i) o pedido seja formulado no prazo de 4 anos contados a partir do acto cuja revisão se solicita ou a todo o tempo quando o tributo não se encontre pago; ii)

¹³ Cf. Acórdão do STA no processo n.º 0407/15 de 04-05-2016, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/BFEB9B0CE285218A80257FAB004DDDD2>

tenha origem em «erro imputável aos serviços» e iii) proceda da iniciativa do contribuinte ou se realize oficiosamente pela AT.»¹⁴

Assim, o pedido de revisão do ato tributário, ao abrigo da parte final do n.º 1 do art. 78.º, poderá ser submetido no prazo de 4 anos, ainda que por iniciativa do sujeito passivo, desde que com fundamento em “erro imputável aos serviços”.

Como é explicado por Paulo Marques, «(...) o «erro imputável aos serviços» não é, em bom rigor, um qualquer erro, mas necessariamente e apenas um erro relevante (prejuízo efetivo, que tenha conduzido ao errado apuramento da situação tributária do contribuinte (essencialidade) e que tenha causado um prejuízo efetivo e suficientemente grave que justifique a eliminação total ou parcial do ato tributário em causa (divisível).»¹⁵ (Sublinhado nosso)

Sobre o que seja “erro imputável aos serviços”, é jurisprudência assente que o mesmo é um erro nos pressupostos de facto ou de direito e não um mero lapso ou erro material.

Neste sentido, veja-se o acórdão do TCAS: *«No entanto, a revisão do acto tributário ao abrigo do regime previsto no citado art.º78, n.º1, 2.ª parte, da L.G.T., deve ter por fundamento erro imputável aos serviços da A. Fiscal, vector que é posto em causa na presente apelação, levando em consideração o regime das liquidações oficiosas objecto do processo e constante do art.º76, n.º3, do C.I.R.S., conforme mencionado supra. Embora o conceito de "erro imputável aos serviços" a que alude o preceito não compreenda todo e qualquer "vício" (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só "erros", estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro. Por outras palavras, o dito "erro imputável aos serviços" concretiza qualquer ilegalidade não imputável ao contribuinte por conduta negligente, mas à A. Fiscal, mais devendo tal erro revestir carácter relevante, gerando um prejuízo efectivo, em virtude*

¹⁴ Cf. Decisão arbitral no processo n.º 65/2016-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=21&id=2174>

¹⁵ Paulo Marques, in “A Revisão do Acto Tributário”, Cadernos do IDEFF, n.º 19, Almedina, 2019, pág. 222.

do errado apuramento da situação tributária do contribuinte, daí derivando o seu carácter essencial (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 14/3/2012, rec.1007/11; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 4/5/2016, rec.407/15; Paulo Marques, A Revisão do Acto Tributário, Cadernos do IDEFF, n.º.19, Almedina, 2015, pág.232 e seg.)»¹⁶ (sublinhado nosso).

Considerando o STA que «[E] embora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem não só o erro material e o erro de facto, como, também, o erro de direito ou erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro - Cfr. a jurisprudência consolidada no STA e que se encontra plasmada, entre outros, nos Acórdãos de 06/02/2002, no Proc. n.º 26.690; de 05/06/2002, no Proc. n.º 392/02; de 12/12/2001, no Proc. n.º 26.233; de 16/01/2002, no Proc. n.º 26.391; de 30/01/2002, no Proc. n.º 26231; de 12/11/2009, no Proc. n.º 681/09; de 22/03/2011, no Proc. n.º 1009/10; de 14/06/2012, no Proc. n.º 842/11; e de 14/03/2012, no Proc. n.º 1007/11»¹⁷ (sublinhado nosso).

Tendo mais recentemente o citado aresto do TCAN determinado que «[E] embora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem não só o erro material e o erro de facto, como, também, o erro de direito ou erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro - Cfr. acerca desta matéria a jurisprudência consolidada no STA e que se encontra plasmada, entre outros, nos Acórdãos de 06/02/2002, no Proc. n.º 26.690; de 05/06/2002, no Proc. n.º 392/02; de 12/12/2001, no

¹⁶ Cf. Acórdão do TCAS no processo n.º 09791/16, de 24-11-2016, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/793B69217A0240DA80258075005C30D9>.

¹⁷ Cf. Acórdão do STA no processo n.º 0839/11, de 06-02-2013, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3e8a1d31268d9f0280257b21005698ad?OpenDocument&ExpandSection=1>

Proc. n.º 26.233; de 16/01/2002, no Proc. n.º 26.391; de 30/01/2002, no Proc. n.º 26231; de 12/11/2009, no Proc. n.º 681/09; de 22/03/2011, no Proc. n.º 1009/10; de 14/06/2012, no Proc. n.º 842/11; e de 14/03/2012, no Proc. n.º 1007/11.»¹⁸ (sublinhado nosso).

Concluindo que «Assim, mesmo depois do decurso do prazo especial previsto no DL n.º 42/91, de 22 de Janeiro, assiste ao Recorrente/contribuinte a possibilidade e o direito de pedir a revisão do acto tributário ao abrigo do disposto no art. 78.º da LGT e a Administração Tributária tem o dever de efectuar a revisão desse acto e revogar os actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, sempre que constate que houve, de facto, uma situação de cobrança ilegal de tributos, corrigindo officiosamente a situação. Somente desta forma se podem corrigir os erros de liquidações que tenham, como é o caso, conduzido à arrecadação de quantias e tributos que não são devidas à face da lei.»¹⁹

Logo, comprovando-se que o Requerente era residente fiscal em Espanha em 2016 e tendo auferido dividendos de uma sociedade residente fiscal em Portugal, não poderia ter sido aplicada uma taxa de imposto superior à de 15%, conforme decorre do disposto no art. 10.º n.º 2 da CDT Portugal-Espanha, aplicável diretamente no nosso ordenamento jurídico por força do art. 8.º da CRP.

Nesta medida, tendo sido aplicada a taxa de 28% às liquidações de IRS de 2016, sem atender à limitação da taxa de imposto prevista no art. 10.º n.º 2 da CDT Portugal-Espanha, não poderiam subsistir as referidas liquidações de IRS de 2016 por manifesta ilegalidade, o que deveria ter sido reconhecido pela Requerida.

Tendo o pedido de revisão oficiosa daquelas liquidações, com fundamento em erro nos pressupostos de direito, sido apresentado em 2019, isto é, dentro do prazo de 4 anos previsto no art. 78.º n.º 1 da LGT, estavam reunidos os requisitos legais do mesmo.

¹⁸ Acórdão do TCAN no processo n.º 01751/13.5BEBRG, de 14-07-2020, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/fbcd0414d96ad2f802585a50054cebc?OpenDocument>

¹⁹ Idem.

iv. Conclusão

Face ao supra exposto, sendo admissível ao Requerente pedir a revisão oficiosa dos atos de liquidação de IRS de 2016 e estando verificados todos os requisitos do art. 78.º n.º 1 da LGT, a Requerida tinha o poder-dever de repor a legalidade e fazer aplicar o disposto no art. 10.º n.º 2 da CDT Portugal-Espanha.

Nesta medida, são ilegais e deverão ser anuladas parcialmente pela Requerida as liquidações de IRS de 2016, relativas a dividendos pagos ao Requerente, nas quais foi aplicada uma taxa de 28%, nos termos do disposto no art. 71.º n.º 1 al. a) do CIRS, sem atender à limitação de taxa de imposto prevista no art. 10.º n.º 2 da CDT Portugal-Espanha.

IV. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o ato de segundo grau – indeferimento do pedido de revisão oficiosa, processo n.º ...2020...;
- b) Julgar procedente, por provado, o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, processo n.º ...2020...;
- c) Julgar procedente, por provado, o pedido declaração de ilegalidade parcial dos atos de liquidação por retenção na fonte em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.ºs ... e ..., referentes ao ano de 2016;
- d) Condenar a Requerida em custas.

V. VALOR DA CAUSA

Em conformidade com o disposto no art. 306.º n.º 2 do CPC e da art. 97.º-A al. a) do n.º 1 do CPPT, aplicável por força do art. 29.º n.º 1 al.s a) e b) do RJAT e do art. 3.º n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPTA), fixa-se ao processo o valor de € 26.180,55 (vinte e seis mil e cento e oitenta euros e cinquenta e cinco cêntimos).

VI. CUSTAS

Nos termos do art. 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT, e do art. 4.º, n.º 5 e 7, do citado Regulamento, fixa-se o montante das custas em €1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros), nos termos da Tabela I, do RCPTA, a cargo da Requerida.

Lisboa, 29 de setembro de 2021

O Árbitro,

Vera Figueiredo