

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 185/2022-T

Tema: IRS – Retenções na fonte – Indeferimento liminar de recurso de revisão nos termos do artigo 56º-2/a), da LGT (pronúncia da AT há menos de 2 anos sobre o pedido do mesmo autor, com o mesmo objeto e os mesmos fundamentos) – (In) competência material do Tribunal Arbitral Tributário.

SUMÁRIO: I - Por força da al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, possui relevo na definição da competência dos tribunais arbitrais tributários e constitui orientação jurisprudencial consolidada que **a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (atualmente ação administrativa especial, por força do disposto no art.º 191.º do CPTA) depende do conteúdo do ato impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial (de que o pedido de pronúncia arbitral é equivalente) e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/ação administrativa especial.** II - O Tribunal Arbitral Tributário constituído no âmbito do CAAD é materialmente incompetente para conhecer e decidir pedido de anulação, por ilegalidade, de atos de retenção na fonte de IRS, se tal pedido de pronúncia arbitral é formulado na sequência de indeferimento de recurso hierárquico confirmativo da decisão que, em processo de revisão, indeferiu o pedido por não haver lugar, no caso, à prolação de decisão.

ACÓRDÃO

Os árbitros, José Poças Falcão (Presidente do Tribunal), Miguel Patrício e Vasco António Branco Guimarães¹ (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

- 1 **A...**, residente na ..., ..., ..., ...-... Estoril, titular do número de identificação fiscal..., e **B...**, residente na ..., ..., ..., ...-... Estoril, titular do número de identificação fiscal ... (doravante abreviadamente designadas por «REQUERENTES»), na sequência da notificação da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2020..., proferida em 06 de dezembro de 2021 (cf. **DOC. 1**)², e na qualidade de únicas herdeiras de **C...**, falecido no dia dezanove de janeiro de 2022 (cf. **DOC. 2**), vêm apresentar pedido de pronúncia arbitral visando a obtenção da declaração de *ilegalidade* das *declarações de pagamento de retenções na fonte de IRS* n.ºs ... e ..., no valor, respetivamente, de € 840.000,00 e de € 140.000,00, das subsequentes liquidações de juros compensatórios n.ºs 2015..., no valor de € 86.163,28 e 2015..., no valor de € 12.995,06 e das correspondentes demonstrações de acerto de contas n.ºs 2015... e 2015... (cf. **DOC.S 3 a 8**).
- 2 É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada somente por “Requerida”, “ATA” ou “AT”).
- 3 O pedido de constituição do tribunal arbitral (TA) foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
- 4 Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o presidente do Conselho Deontológico do CAAD, por despacho de 10-11-2021, comunicou a designação dos árbitros que iriam constituir o Tribunal Coletivo.

¹ Nomeado ulteriormente pelo Conselho Deontológico do CAAD em resultado da renúncia apresentada pelo árbitro inicialmente designado (cfr infra, 10 e 11).

² Todos os documentos, salvo indicação expressa em contrário, são identificados por referência ao pedido de pronúncia arbitral e juntos com este articulado.

5 As partes, devidamente notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6 Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi declarado constituído em 31-5-2022.

7 A AT apresentou Resposta e cópia do processo administrativo instrutor em 11-7-2022.

8 Por despacho de 7-9-2022, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18º, do RJAT, notificadas as partes para alegações finais escritas, de facto e de direito e fixada data para prolação e notificação da decisão final.

9 As partes apresentaram as suas alegações em 15-9-2022 (AT) e 4-10-2022 (Requerentes).

10 Por despacho de 24-10-2022, o Tribunal, tendo tomado conhecimento do pedido de renúncia de um dos árbitros do Coletivo, decidiu prorrogar o prazo para a decisão por dois meses, nos termos do artigo 21º-2, do RJAT e aguardar a designação e aceitação de novo árbitro em substituição do renunciante.

11 Na sequência da designação e aceitação dessas funções pelo novo árbitro, Senhor Professor Doutor Vasco Branco Guimarães, foi declarado reconstituído o Tribunal, sem necessidade de repetição de qualquer dos atos anteriores, passando este a ser constituído, sem oposição das partes, pelos árbitros ora signatários, prosseguindo o processo os seus demais termos (*cf. despacho de 22-11-2022*).

O Pedido e sua fundamentação

12 Pedem as Requerentes, na qualidade de únicas sucessoras habilitadas por morte de C..., que o Tribunal decrete a anulação das declarações de pagamento de retenções na fonte de IRS N.ºs ... e ..., demonstrações de acertos de contas e consequentes atos de liquidação de juros compensatórios, com reembolso às Requerentes do montante global de € 1.079.158,33, acrescido de juros indemnizatórios.

Fundamentação do pedido

13 A fundamentar o pedido, alegam as Requerentes, no essencial:

- a) A D..., SA, foi constituída em 1962 e tinha como atividade principal a fabricação de medicamentos (CAE 21201-R3) (cf. certidão junta sob o **DOC. 9**).
- b) No início do ano de 2013, o capital social da D..., SA, cifrava-se em € 7.700.000,00 e estava representado por 1.540.000 ações, cada uma delas com o valor nominal de € 5,00 (cf. Insc.12 da certidão junta como **DOC. 9**).
- c) Os acionistas da D..., SA, eram, à data, a E..., SGPS, SA, e a F... LTD (cf. ata n.º 77 da AG que se junta sob o **DOC.10**).
- d) Em 8 de janeiro de 2013, o capital social da D..., SA, foi reduzido em € 3.500.000,00, mediante a amortização de 700.000 ações da titularidade da sociedade F... (cf. Insc.13 da certidão junta como **DOC. 9** e ata n.º 77 junta como **DOC.10**).
- e) Em 25 de fevereiro de 2014, a D..., SA, foi dissolvida, ao abrigo da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais, tendo o respetivo encerramento da liquidação e o cancelamento da correspondente matrícula sido registados nessa mesma data (25 de fevereiro de 2014) (cf. Inscrições 16 e 17 da certidão junta como **DOC. 9**).
- f) Em resultado da partilha do património D..., SA, a E..., SGPS, SA, e a F... LTD, receberam, respetivamente, € 7.491.906,19 e € 5.351.361,56 (cf. extrato de conta de conferência, junto como **DOC.11**).
- g) Em setembro de 2015, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa realizaram uma inspeção interna à D..., SA, respeitante ao exercício económico de 2013 (cf. Relatório de Inspeção junto como **DOC. 12**).
- h) No âmbito dessa inspeção, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa verificaram, relativamente à identificada operação de redução do capital social da D..., SA, concretizada em 8 de janeiro de 2013, que esta «relevou a redução de capital na conta 26815 –F..., Ltd. bem como o respetivo pagamento» (cf. primeiro parágrafo da p. 18 do Relatório de Inspeção junto como **DOC. 12**).

- i) Em face de outros elementos solicitados e oportunamente facultados, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa apuraram que o referido pagamento foi «efetuado por transferência bancária da conta do banco Santander Totta da D... SA para o administrador C..., conforme transferência de 2013.01.02 e de 2013.04.08, respetivamente no valor de € 3.000.000,00 e de € 500.000,00» (cf. segundo parágrafo da p. 18 do Relatório de Inspeção junto como **DOC. 12**)
- j) Na sequência de informações obtidas com recurso ao mecanismo da Cooperação Administrativa, as *Autoridades Suíças* e as *Autoridades do Reino Unido* informaram que a sociedade F... LTD era uma pessoa coletiva «domiciliada em ..., London, Reino Unido» e cujos sócios, às datas de 31.12.2013 e 31.12.2014, eram «Mr G... (50%) e Ms. H... (50%)» (cf. p. 12 do Relatório de Inspeção junto como **DOC. 12**).
- k) Sem prejuízo de terem demonstrado que a F... LTD era uma sociedade de direito do Reino Unido e cujos sócios eram os mencionados «Mr G... (50%) e Ms. H... (50%)», os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa assumiram «que **C..., além de representante é o detentor do capital da sociedade F... LTD, tendo sido no exercício de 2013 o efetivo beneficiário das importâncias recebidas em nome da F... LTD**» (cf. quarto parágrafo do Parecer do Chefe de Equipa constante da p. 2 do Relatório de Inspeção junto como **DOC. 12**)³.
- l) Perante a suposição de que C... (pessoa singular residente em território português), fora o *beneficiário efetivo* dos € 3.500.000,00 que a F... LTD obtivera na sequência da redução do capital social da D..., SA, ocorrida em 8 de janeiro de 2013, os mencionados Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa entenderam (cf. **DOC. 12**):
- (i) Que esses € 3.500.000,00 deviam ser diretamente *imputados* a C... (e não, portanto, à F... LTD);

³ O destacado é das REQUERENTES.

- (ii) Que essa *imputação* devia ser feita a título de *quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais* (cf. alínea *p*) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS);
 - (iii) Que esses *rendimentos de capitais* tinham sido pagos pela D..., SA, a C..., em 2013.01.02 e em 2013.04.08, no valor, respetivamente, de € 3.000.000,00 e de € 500.000,00;
 - (iv) Que os *rendimentos de capitais* pagos, nas indicadas datas, pela D..., SA, a C..., constituíram pagamentos efetuados a um *não residente em território português*; e, como tal,
 - (v) ...que os pagamentos desses rendimentos estavam sujeitos a *retenção na fonte de IRS, a título definitivo* e à taxa de 28%, de acordo com o disposto na alínea *d*) (aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro) do n.º 1 (na redação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro) do artigo 71.º do Código do IRS.
- m) Em face de tal enquadramento *oficioso* e tendo presente que os referidos e supostamente devidos *atos de retenção na fonte de IRS a título definitivo* não tinham sido praticados, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa concluíram que a D..., SA, *incumprira* as suas *obrigações de retenção na fonte a título definitivo*, sendo, deste modo, a *responsável originária* pelo pagamento do imposto em falta, calculado em € 980.000,00 (cf. **DOC. 12**).
- n) Neste contexto, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa instruíram C... no sentido de apresentar e de pagar, em nome e por conta da D..., SA, duas *declarações de pagamento* de «retenção na fonte de IRS - capitais - outros rendimentos (retenções a não residentes)», no montante global, supostamente devido a esse título, de € 980.000,00 (cf. **DOC. 12**).
- o) Em cumprimento das instruções que lhe foram transmitidas, C... procedeu, no decurso da citada ação inspetiva, «à regularização voluntária da situação em 2015/09/14, efetuando o pagamento do montante de € 980.000,00, a título de retenção na fonte de IRS - capitais - outros rendimentos (retenções a não residentes), por meio de duas

guias que perfazem aquele valor (Cf. anexo XIII - Pg. 2)» (cf. p. 21 do Relatório de Inspeção junto como **DOC. 12**).

- p) Concretamente, a (suposta) regularização da situação tributária da D..., SA, foi efetuada, em 14 de setembro de 2015, mediante a apresentação e o pagamento, por parte de C..., mas em nome e por conta da mencionada D..., SA:
- Da Declaração de Pagamento de Retenções na Fonte de IRS/IRC e do Imposto de Selo n.º ..., relativa a *retenções a não residentes*, emitida por referência ao período de janeiro de 2013, pelo valor a pagar de € 840.000,00 e com o código «108 – IRS – Capitais – Outros rendimentos» (cf. **DOC.S 3 e 13**); e
 - Da Declaração de Pagamento de Retenções na Fonte de IRS/IRC e do Imposto de Selo n.º ..., relativa a *retenções a não residentes*, emitida por referência ao período de abril de 2013, pelo valor a pagar de € 140.000,00 e com o código «108 – IRS – Capitais – Outros rendimentos» (cf. **DOC.S 4 e 13**).
- q) Ainda no decorrer desse mês de setembro de 2015, C... foi notificado, na qualidade de representante da D..., SA, dos atos de demonstração de acertos de contas n.ºs 2015 ... e 2015 ... e de demonstração de liquidação de juros n.ºs 2015 ... e 2015 ..., dos quais resultaram os valores parciais a pagar, a título de juros compensatórios, de € 86.163,28 e de € 12.995,06, totalizando, assim, o montante de € 99.158,34, o qual aquele liquidou em 29 de setembro de 2015 (cf. **DOCS 5 a 8 e 14**).
- r) Em 14 de setembro de 2017, C... apresentou uma reclamação graciosa contra os atos consubstanciados nas *declarações de pagamento de retenção na fonte de IRS*, n.ºs ... e ..., nas *demonstrações de acertos de contas* n.ºs 2015 ... e 2015 ... e nas *demonstrações de liquidação de juros* n.ºs 2015 ... e 2015 ... (cf. **DOC. 15**), a qual foi indeferida por despacho datado de 18 de junho de 2018 (cf. **DOC. 16**).
- s) O despacho de indeferimento dessa reclamação graciosa foi sustentado, com base, essencialmente, nos seguintes argumentos que se transcrevem:

«18. No exercício em análise, o ano de 2013, a redução de capital desta sociedade verificou-se na esfera da sociedade F... LTD, tendo-se concluído que o montante da redução €3.500.000,00 foi depositado numa conta bancária do administrador da sociedade C..., o aqui Reclamante.

19. *O Reclamante e Presidente do Conselho de Administração da D... S.A teria confirmado que além de representante era detentor do capital da sociedade F... LTD, tendo sido no exercício de 2013 o efectivo beneficiário das importâncias recebidas em nome da F...LTD, conforme consta das atas e outros documentos juntos, nomeadamente documentos bancários assinados por C... em representação da F... LTD, e da transferência desses valores dum conta no I... S.A para o mesmo banco no Mónaco, bem como juntou o documento justificativo do cancelamento da conta no I... S.A, respectivamente datado de 11 e 12 de Novembro de 2014.*

20. *Deste modo, concluiu-se que tais rendimentos consubstanciavam rendimentos de capitais nos termos do artigo 5.º do n.º 2 da alínea p) do CIRS sujeitos à taxa liberatória de 28% prevista no artigo 71.º n.º 1 alínea d) do CIRS. (...)*

32. *Não assiste razão ao Reclamante quando afirma que o rendimento por si auferido não estava sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa liberatória de 28%, uma vez que nos termos da redação da lei à prática dos factos, (Redação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), estavam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, "quaisquer rendimentos de capitais auferidos por não residentes em Portugal não expressamente tributados a taxa diferente".*

33. *Não há dúvidas de que a F... LTD com sede em Londres, Reino Unido é uma entidade não residente e recebeu rendimentos derivados da redução de capital de €3.500.000,00 da D... S.A, e que a imputação destes ao Reclamante não constitui qualquer ilegalidade, na medida em que o titular originário dos rendimentos era o reclamante e não a referida sociedade, sendo o principal beneficiário deles tal como demonstrado pelas atas juntas ao procedimento de inspecção além de que os montantes aqui em causa como já acima foi afirmado, foram efectivamente recebidos na sua conta bancária pessoal,*

conforme consta do teor da ordem de serviço n.º 012015..., e sobre os quais o Reclamante não contesta a veracidade deste facto» (cf. DOC. 16).

- t) Notificado da referida decisão de indeferimento, C... optou por não reagir contra essa decisão e por, em alternativa, apresentar um pedido de promoção de revisão oficiosa (cf. **DOC. 17**).
- u) As razões que motivaram C... a apresentar um pedido de promoção de revisão oficiosa em detrimento da – aparentemente mais linear e certamente mais célere – apresentação de um pedido de constituição de tribunal arbitral ou de uma impugnação judicial, prendem-se, essencialmente, com a reponderação que foi feita quanto à correta qualificação dos denominados *atos de declaração de pagamento de retenções na fonte de IRS/IRC e do IS*.
- v) Reapreciado o contexto onde se inscrevem tais atos, C... concluiu que, uma vez que aqueles tinham sido emitidos, por um lado, por quem não tinha a qualidade de *substituto tributário* e, por outro, sem que os pressupostos *atos de retenção na fonte* tivessem sido praticados, não se lhes aplicaria o regime regulado no artigo 132.º do CPPT.
- w) Deste modo, precavendo-se contra os riscos subjacentes à manutenção de um meio de reação *construído* em torno da figura do *substituto tributário* e que assenta na pressuposta existência de *atos de retenção fonte* (requisitos de legalidade que, na situação em apreço, não se verificam) C... optou, ao invés, por apresentar um pedido de promoção de revisão oficiosa, convocando o pronunciamento administrativo sobre a conformidade jurídica desses atos à luz de fundamentos de facto e de direito mais condizentes com a situação sob apreciação: a de atos integralmente destituídos dos respetivos *elementos essenciais*, por os *factos juridicamente relevantes* a este respeito que se fizeram constar das *declarações de pagamento de retenções na fonte de IRS* n.ºs ...e ... serem *falsos* (cf. **DOC. 17**).
- x) O referido pedido de promoção de revisão oficiosa foi indeferido, em 22 de janeiro de 2020, com os seguintes fundamentos, que aqui se reproduzem de forma parcial:

«24. Reportando-nos ao caso dos autos, os SIT entenderam que os rendimentos gerados pela redução do capital (de 3.500.000,00€) da D..., que incidiu sobre

as participações detidas pela F... LTD., tiveram como efetivo beneficiário o ora requerente, o que levou a que concluíssem que aqueles se encontravam sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, nos termos da alínea p) do n.º 2 do artigo 5.º e da alínea d) do n.º 1 do artigo 71.º ambos do CIRS.

25. Como vimos, foi regularizada a situação detetada pelos SIT, em conformidade com o que os mesmos concluíram, designadamente através da submissão, em nome da D..., de duas declarações/guias de retenções na fonte, no valor global de 980.000,00€, objeto de pagamento.

26. Sendo que, vem o requerente manifestar a sua discordância quanto ao teor dessas declarações/guias, referindo que nas mesmas constam factos falsos, por as retenções nelas reportadas não terem existido, conforme a AT tinha conhecimento.

27. É dado assente que quando as declarações/guias foram submetidas e objeto de pagamento não houve retenção, no estrito sentido que a lei prevê, e que acima demos conta.

28. Em rigor, retenção deveria ter havido no momento em que as parcelas que perfazem o valor de 3.500.000,00€ passaram a estar na esfera patrimonial do ora requerente, através de transferências bancárias para a sua conta.

29. Em concreto, devia a D..., enquanto entidade devedora dos rendimentos, e em substituição do ora requerente, ter procedido à retenção, deduzindo a importância correspondente à taxa liberatória de 28% e, posteriormente, entregando-a, no prazo legalmente fixado (até dia 20 do mês seguinte àquele em que as importâncias foram deduzidas — cf. n.º 3 do artigo 98.º do CIRS, na redação aplicável em 2013), ao Estado.

30. Naturalmente que, quando estava em curso o procedimento inspetivo, já não era possível, em rigor, a D... proceder nesses exatos termos.

31. Contudo, o que importa relevar é que o imposto se encontrava em falta (dado o preenchimento das regras de incidência), sendo a responsável por isso, como vimos, a referida sociedade, que, aquando do pagamento, não deu cumprimento à obrigação de retenção que se lhe impunha, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 71.º e da alínea a) do n.º 2 do artigo 101.º ambos do CIRS (na redação vigente em 2013).

32. Face à natureza desses rendimentos (sujeitos a retenção a título definitivo), relativamente aos quais a lei dispensa a sua menção em sede declarativa por parte dos seus titulares (referimos à declaração modelo 3 de IRS) — cf. alínea a) do artigo 58.º do CIRS, na redação vigente em 2013 -, a via que permitia operacionalizar a entrada do respetivo imposto (devido) nos cofres do Estado seria:

i) a regularização da situação por parte da entidade que não atuou nos termos acima referenciados, através da submissão das competentes declarações/guias de retenção, especificamente conducentes a gerar uma referência para pagamento (atente-se o disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 58.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira [RCPITA], onde se prevê que a entidade inspecionada pode regularizar a situação tributária, a qual se efetiva através do cumprimento das obrigações declarativas em falta);

ii) ou a emissão, pela AT, de duas liquidações oficiosas de retenções na fonte, constando em cada o valor que, a esse título, se encontrava em falta: para o período de janeiro de 2013, o valor de 840.000,00€, por referência ao rendimento, no valor de 3.000 000,00€; para o período de abril de 2013, o valor de 140.000,00€, por referência ao rendimento, no valor de 500.000,00€.

33. No caso, o ora requerente optou pela regularização voluntária da situação, através, como vimos, da submissão de duas declarações/guias em nome da D..., sociedade de que era e é o liquidatário.

34. Contudo, vem agora alegar que essas declarações/guias contêm factos falsos, por as retenções não terem sido realizadas. Mais: defende que a AT devia ter emitido liquidações oficiosas (cf. artigo 45.º da petição).

35. É notório, e já se afirmou, que, aquando da submissão das declarações/guias, a retenção na verdadeira aceção que a lei fiscal define não teve lugar. Essa devia ter sido efetivada quando os rendimentos passaram a estar na disponibilidade do ora requerente.

36. Ainda assim, como vimos, ao ter o requerente, em nome da D..., regularizado a situação, em consonância com o disposto nos acima referidos n.ºs 1 e 3 do artigo 58.º do RCPITA, não ia a AT proceder à emissão de liquidações oficiosas.

37. Refira-se inclusivamente que, o princípio da colaboração da AT com os contribuintes compreende, entre outras situações, o dever da AT interpelar o contribuinte para proceder à regularização da sua situação tributária (cf. alínea n) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT).

38. Regularização que, atenta a concreta forma como os rendimentos são tributados (por retenção na fonte, como já se evidenciou), e atento o facto de não ser possível retroagir ao momento em que os rendimentos foram auferidos, só podia/pode ser efetuada através da submissão da competente declaração/guia de retenções na fonte, por quem estava a isso adstrito(a) (a D...), assim se viabilizando as condições para que o pagamento do imposto que se detetou estar em falta se viesse a realizar.

39. A questão não se deve, pois, colocar-se no facto de não ter havido retenções e destas estarem mencionadas nas declarações/guias.

40. Isso é evidente, na medida em que foram os próprios SIT a apurar que as retenções não foram efetuadas.

41. O foco deve-se, sim, colocar na circunstância das declarações/guias a que nos temos referido deverem ser vistas unicamente como a forma que, sem a

intervenção oficiosa da AT, permite repor os valores que deveriam ter sido retidos e não foram.

*42. Objetivamente trata-se do cumprimento da obrigação declarativa que, no devido tempo não foi observada, que permite que o imposto seja pago por quem a isso estava, em primeira linha, obrigado (através da retenção na fonte)» (cf. pp. 9 a 11 do **DOC. 18**).*

y) Paradoxalmente, o indeferimento do Recurso Hierárquico entretanto apresentado (cf. **DOC. 19**) foi justificado com base nas seguintes razões conclusivas:

«13. Ora, sobre este aspeto é ponto assente que o recorrente foi tributado ao abrigo de alínea p), do n.º 2 do artigo do Código do IRS, por ter sido o beneficiário efetivo da operação de redução do capital social da D..., S A, que se concretizou através da redução do número de ações que a sociedade F..., LDA, de quem o recorrente era acionista, detinha naquela sociedade.

(...)

16. Desta forma, e tendo presente os factos descritos no relatório de inspeção, era a D... SA, enquanto entidade devedora dos rendimentos, que deveria ter deduzido a importância correspondente à taxa liberatória de 28%, no momento do pagamento dos rendimentos, devendo, posteriormente, entregar a mesma ao Estado, no prazo legalmente fixado (até ao dia 20 do mês seguinte — cf. n.º 3 do artigo 98.º do CIRS, redação à data de 2013),

17. Não o tendo feito, foi a própria D..., S.A que procedeu à regularização voluntária do imposto em falta, o que fez através da emissão de duas guias de retenção na fonte, regularizando, assim, o imposto em falta.

18. Com efeito, foi a própria D..., S.A que enquadrou a situação em causa na al. d) do n.º 1 do artigo 71.º e da al. a) do n.º 2 do artigo

101.º, ambos do CIRS, considerando que estava a efetuar o pagamento a uma entidade/pessoa não residente.

19. Foi, assim, a própria D... que regularizou a situação em falta, nos termos realizados, tratando-se então de uma opção do próprio contribuinte.

20. Por último, quanto à questão da aplicação da alínea d), do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS, cumpre esclarecer esta resultou do entendimento que a própria D..., S.A fez da relação que sempre estabeleceu com o recorrente.

21. Com efeito, na ótica da D...r, este sempre foi tratado como um não residente.

*22. Face ao exposto, afigura-se-nos que as correções efetuadas se encontram devidamente justificadas, nada havendo a acrescentar à fundamentação apresentada» (cf. **DOC. 1**).*

- z) Finalmente, em resposta a um pedido formulado ao abrigo do disposto no artigo 37.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e que lhe foi dirigido, por email, em 18 de janeiro de 2022, a Administração Tributária informou, por *email* datado de 27 de janeiro de 2022, «que o recorrente pode, em alternativa à impugnação judicial e se assim o entender conveniente, efetuar um pedido de constituição de tribunal arbitral ao abrigo das disposições constantes do diploma que estabelece o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária» (cf. **DOC. 20**).
- aa) A D..., SA, *não praticou* os atos de retenção na fonte que se encontram refletidos nas *declarações de pagamento de retenções na fonte de IRS* n.ºs ... e ..., *não apresentou* estas *declarações de pagamento de retenções na fonte de IRS* n.ºs ... e ... e também *não procedeu ao consequente pagamento* do montante de € 980.000,00, a título de retenção na fonte de IRS - capitais – outros rendimentos (retenções a não residentes).
- bb) Com efeito, no momento (02.01.2013 e 08.04.2013) em que foram efetuados os pagamentos de tais rendimentos pela D..., SA à F..., LTD. (ou, na opinião da

Administração Tributária, a C...), aquela *não reteve* qualquer montante a título de imposto, não tendo, deste modo, praticado qualquer ato de retenção na fonte referente a esses montantes.

cc) Do mesmo modo, na data (14.09.2015) em que foram apresentadas e pagas as *declarações de pagamento de retenções na fonte de IRS* n.ºs ... e ..., a D..., SA, já se encontrava *extinta* há mais de um ano (desde 25.02.2014) – (cf. *Inscrições 16 e 17 da certidão junta como DOC. 9*), pelo que também não foi ela a autora dessas declarações e desses pagamentos.

dd) Verifica-se deste modo que os atos de autoliquidação em apreço (as *declarações de pagamento de retenções na fonte de IRS* n.ºs ... e ...) são *ilegais* e conseqüentemente *nulos* (ou, quanto muito, anuláveis), por:

- O respetivo *conteúdo ser impossível* (cf. alínea *c*) do n.º 2 do artigo 161.º do Novo Código do Procedimento Administrativo);
- Carecerem, em absoluto, dos seus *elementos essenciais*;
- Constituírem atos geradores de *responsabilidade criminal* (cf. alínea *c*) do n.º 2 do artigo 161.º do Novo Código do Procedimento Administrativo);
- Serem manifestamente incompatíveis com a *ideia de Direito* (cf. artigo 8.º do Novo Código do Procedimento Administrativo);
- Constituírem o resultado de *soluções* gravemente *lesivas* dos valores e interesses do Estado de Direito Democrático e da justiça;
- Violação do artigo 58.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira e
- Violação do artigo 163.º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais.

Resposta da AT

14 A Autoridade Tributária Aduaneira (AT), notificada para apresentar Resposta, exerceu esse direito, alegando em síntese:

- O então Requerente C... (NIF ...), nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 78.º n.º 1 da LGT, apresentou, em 13-09-2019, em nome próprio e na qualidade de liquidatário da sociedade D..., S.A (D...), pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação vertidos nas declarações de retenção na fonte de IRS n.ºs ... (no valor de 840.000,00€) e ... (no valor de 140.000,00€), e nas demonstrações de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2015 ... (no valor de 86.163,28€) 2015 ... (no valor de 12.995,06) e nas demonstrações de acerto de contas n.ºs 2015 ... (no valor de 86.163,28€, referente à liquidação de juros n.º 2015...) e 2015 ... (no valor de 12.995,06€, referente à liquidação de juros n.º 2015 ...);
- Neste pedido de revisão oficiosa, cujos termos correram sob o procedimento n.º ...2019..., junto da UGC (Unidade de Grandes Contribuintes), foi proferido despacho, para cuja respetiva fundamentação se remete e se dá aqui por reproduzida;
- Transcrevendo parcialmente o teor desse despacho:

5. **Contudo**, considerando que:

5.1. em 14/09/2017, foi apresentada, pelo ora requerente, uma reclamação graciosa com vista à anulação de atos consubstanciados nas declarações de retenções na fonte de IRS n.ºs ... e nas demonstrações de acerto de contas n.ºs 2015 ... e 2015 ... e nas demonstrações de liquidação de juros n.ºs 2015 ... e 2015 ... (facto que o próprio requerente confirma na petição, no artigo 11.º);

5.2. foram fundamentos dessa reclamação graciosa, instaurada com o n.º .../2017, a) falta de fundamentação desses atos; ii) violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé; iii) inaplicabilidade do regime da responsabilidade originária do substituto consagrado no artigo 103.º do CIRS; iv) inexistência de norma atributiva dos pretendidos efeitos de imputação de obrigações tributárias a pessoa diversa relativamente à qual se verificou o facto tributário;

5.3. essa reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 18/06/2018, notificado ao ora requerente, ali reclamante (o requerente, no artigo 12.º da petição, dá conta que a notificação se concretizou em 25/06/2018);

5.4. os mesmos pedidos e fundamentos estão a ser, de novo, apresentados, pelo mesmo autor (ora requerente), em petição mediante a qual solicita a presente revisão oficiosa, conforme é visível pela leitura dos artigos 56.º a 71.º e do parágrafo final;

- afigura-se que, tendo-se a AT pronunciado, na referida reclamação graciosa, há menos de 2 anos (a decisão, como vimos, data de 18/06/2018) sobre os pedidos e fundamentos que o requerente traz à colação no presente pedido de promoção da revisão oficiosa, inexiste dever de decisão, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 56.º da LGT, a qual prevê que a AT não tem o dever de emitir decisão quando “so tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos”.

(...)

6. Salvo melhor opinião, a decisão incidirá apenas quanto a um ponto da fundamentação, apresentada no âmbito do presente pedido de revisão, que não foi invocada no requerimento de reclamação graciosa: a alegação de que as declarações apresentadas pela *Seber*, por refletirem a existência de retenções na fonte que não ocorreram, constituindo, por isso, factos falsos e inexatos, padecem de erro de facto, devendo, por isso, segundo o requerente, ser anulados por erro sobre os respetivos pressupostos.

- Não se conformando com a decisão proferida no procedimento de revisão oficiosa, o Requerente interpôs recurso hierárquico, cujos termos correram sob o procedimento n.º ...2020..., junto da Direção de Serviços de IRS.
- Em 06-12-2021 foi proferido despacho de indeferimento, para cuja respetiva fundamentação se remete, destacando-se que, tendo a decisão recorrida apenas apreciado e indeferido uma parte do pedido de revisão oficiosa, tendo rejeitado liminarmente outra parte, apenas houve pronúncia no recurso hierárquico nos seguintes termos:
 7. Assim, à exceção de um argumento, a Divisão de Justiça Tributária, da UGC, considerou que inexistia dever de decisão, em virtude de a AT se ter pronunciado sobre o mesmo pedido e os mesmos fundamentos em menos de dois anos (cf. alínea a), do n.º 2, do artigo 56.º da LGT).
 8. Desta forma, o único argumento sobre o qual a UGC se pronunciou dizia respeito ao erro sobre os pressupostos de facto invocado pelo recorrente em virtude de "os factos refletidos nas (supostas) declarações de retenção na fonte constituírem factos falsos [...]".
- O procedimento inspetivo decorreu da análise integrada à situação tributária do acionista maioritário, C..., presidente do conselho de administração, a qual assentou na verificação integrada das participações deste no capital social das sociedades detidas, direta e indiretamente, e relativamente às quais é Presidente do Conselho de Administração e/ou gerente e, onde se concluiu que o sujeito passivo realizou uma sucessão de negócios planeada com vista a permitir as reduções de capital social nas sociedades de que é administrador e acionista maioritário, em particular na sociedade D... S.A (adiante também D...), sem a conseqüente tributação.
- Aquela verificação pela AT incidiu em concreto sobre os movimentos nas contas correntes de outros devedores e credores - acionista (278 - C... e 2681 - F... LTD), as quais evidenciam nos exercícios de 2011 a 2014 movimentos a débito, que consubstanciam incrementas patrimoniais sujeitos a tributação em sede de IRS (reduções de capital).

- A análise à situação tributária do sujeito passivo C... contemplou, assim, a recolha de informação contabilística junto das sociedades em análise, através dos Despachos n.º DI2014..., OI2014..., OI2014... e OI2014..., respetivamente D..., SA: E... SGPS, SA, J..., SA e K..., SA, ...
- ... e a informação foi disponibilizada pelo Técnico Oficial de Contas (TOC) destas sociedades – L..., NIF
- Até ao exercício de 2012, todas as reduções de capital efetuadas na sociedade em análise (D...) são recebidas pelo acionista C..., tendo tais situações sido regularizadas nos procedimentos inspetivos (012014.../...).
- A partir do exercício de 2013, esgotada a participação de C..., inicia-se a redução de capital referente à participação registada no acionista F... LTD.
- Esta sociedade (NIF...), com sede em ... GENEVE ..., detém 70%, 91% e 42% no capital social da sociedade D... SA, respetivamente, de 2011 a 2013;
- Foi elaborado um pedido de informação às autoridades fiscais da Suíça sobre a sociedade F... LTD, tendo em resposta tais autoridades informado que esta sociedade não está listada no Registo Comercial da Suíça e que de acordo com a informação disponível na Internet é uma pessoa coletiva domiciliada em..., London, Reino Unido.
- Efetuado pedido de cooperação administrativa às autoridades do Reino Unido sobre a sociedade F... LTD, foi obtida a informação que os acionistas e funcionários de direção indicados pelas autoridades do Reino Unido às datas de 31.12.2013 e 31.12.2014, são Mr. G... (50%) e Ms. H... (50%).
- Mais tarde, C..., Presidente do Conselho de Administração da D..., veio confirmar que era efetivamente o representante da F... LTD e detentor do capital (cf. 12 e 18 do RIT e documentos aí referidos).
- A redução de capital desta sociedade verificou-se na esfera da sociedade F... LTD, tendo-se concluído que o montante da redução €3.500.000,00 foi depositado numa conta bancária do administrador da sociedade C... .
- Resulta, em síntese, do RIT que:

- a) Se verificou que, em 18/01/2013, teve lugar uma redução do capital social dessa sociedade, no valor de 3.500.000,00€, a qual, de acordo com a ata nº 77, de 2/01/2013, operou na participação da F... LTD.
- b) Segundo a mesma ata, o administrador da D..., o sujeito passivo C... (NIF ...), propôs a redução do capital social dado o encerramento da atividade e com a finalidade de libertação do excesso de capital desnecessário à empresa. Reduziu-se, assim, o nº de ações no capital em 700.000 ao valor nominal de 5,00€ cada, obtendo, deste modo, um reembolso de 3.500.000,00€.
- c) Se apurou o pagamento, por transferência bancária da conta da D... no Banco Santander Totta, para o administrador C..., conforme transferência de 2/01/2013 e 8/04/2013, respetivamente no valor de 3.000.000,00€ e de 500.000,00€;
- d) Se confrontou o sujeito passivo C... (NIF ...), enquanto presidente do conselho de administração da D..., que veio confirmar ser ele o representante e detentor do capital da F... LTD., além de ter assumido que as transferências bancárias efetuadas da D... para a F... LTD foram efetuadas em seu benefício, conforme consta de dois documentos bancários assinados pelo próprio em nome da F... LTD. respeitante à transferência dos valores da conta no I... da Suíça para o Mónaco, anexos ao RIT (cf. páginas 18 e 19 e anexo II do RIT);
- e) Se concluiu que, com a redução do capital da D..., relevada contabilisticamente, o então requerente C... (NIF ...) arrecadou, em 2013, 3.500.000,00€, através da F... LTD. (sujeito passivo não residente), sem qualquer tributação;
- f) Se concluiu, que, de acordo com o disposto na alínea p) do nº 2 do artigo 5.º e na alínea d) do nº 1 do artigo 71.º ambos do CIRS, essas operações resultaram num incremento patrimonial para o detentor/representante legal da F... LTD., C..., estando, por isso, sujeitas a retenção na fonte à taxa liberatória de 28%;

- g) No decurso do procedimento de inspeção a D... procedeu à regularização voluntária da situação, em 14/09/2015, efetuando o pagamento do valor de 980.000,00€, a título de retenção na fonte de IRS-capitais-outros rendimentos (retenções a não residentes), por meio de duas guias que perfazem esse valor (cf. página 21 e anexo XIII do RIT).
- As declarações de retenções na fonte/guias - ambas submetidas, em nome da D..., em 14/09/2015 foram as seguintes: (i) a nº ..., no valor de 840.000,00€, referente ao período de janeiro de 2013; (ii) a nº ..., no valor de 140.000,00€, referente ao período de abril de 2013 (cf. respetivos prints a fls. 78 e 81 dos autos de procedimento administrativo), tendo estes valores sido objeto de pagamento (cf. as mesmas fls. dos autos).
 - Paralelamente, foram emitidas as liquidações de juros compensatórios, seguidamente identificadas, cujos respetivos valores apurados foram pagos:

| Liquidação de juros compensatórios | | | | | | Demonstração de acerto de contas correspondente | | |
|------------------------------------|------------|-------------------------------|-------------------------------|------|-----------|---|------------------|-----------------------|
| Nº | Valor base | Liquidação/ Documento base | Período de cálculo | Taxa | Valor | Nº | Saldo apurado | Data limite pagamento |
| 2015 ... | 840 000,00 | Guia ... | 21/02/2013 a 14/09/2015 | 4% | 86.163,28 | 2015 ... | 86 163,28 | 19/11/2015 |
| 2015 ... | 140 000,00 | Guia ... | 21/05/2013 a 14/09/2015 | 4% | 12.995,06 | 2015 ... | 12 995,06 | 19/11/2015 |

- No âmbito de procedimento inspetivo ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2015..., de 05.10.2015, para verificação de pagamentos feitos ou originados na D... a favor do acionista C..., referente ao ano de 2014, tendo aí sido fixados os seguintes pressupostos:
 - A referida sociedade foi objeto de liquidação e partilha em fevereiro de 2014 nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 81.º do CIRC;
 - Assim, para efeitos de IRS, as mais-valias obtidas, em resultado da partilha, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, são tributadas à taxa especial de 28%, nos termos do n.º 1 do artigo 72.º do

CIRS. devendo ser declarados pelos sócios no anexo G, da declaração de rendimentos modelo 3.

Exceção: incompetência material do Tribunal Arbitral

- Da factualidade aduzida decorre que o ppa (pedido de pronúncia arbitral) tem por objeto imediato a decisão de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa por, alegadamente, inexistir o dever de decisão pela AT e, por objeto mediato os atos de retenção na fonte acima identificados.
- Assim, quanto às questões que não foram conhecidas no procedimento de revisão oficiosa e consequentemente no recurso hierárquico por a AT anteriormente sobre as mesmas se ter já pronunciado (cf. pontos 5 e 6 da decisão do pedido de revisão oficiosa e pontos 7 e 8 da decisão de recurso hierárquico, acima transcritos), encontra-se a sua discussão precluída na presente ação arbitral dado que as mesmas não podem ser sindicáveis através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, atenta a rejeição liminar proferida sem conhecimento do mérito do pedido.
- A apreciação da competência do tribunal arbitral envolve um juízo sobre a adequação ao caso *sub judice* do meio processual da ação administrativa especial ou do processo de impugnação judicial, em atenção ao disposto no artigo 97.º do CPPT, norma legal que procede à definição dos respetivos campos de aplicação, distinguindo a “*impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação*” (al. d) do n.º 1) e o “*recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação*” (al. p) do n.º 1),
- E constitui orientação jurisprudencial consolidada que “*a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (atualmente ação administrativa especial, por força do disposto no artigo 191.º do CPTA) depende do conteúdo do ato impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação*

será aplicável o processo de impugnação judicial e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/ação administrativa especial” (cf. Acórdão do STA de 25.6.2009, proc. n.º 0194/09).

- Assim, a sindicância das questões melhor identificadas no ponto 5 da decisão do pedido de revisão oficiosa, acima citado, sobre as quais a AT já emitira pronúncia no procedimento de reclamação graciosa e com cuja decisão de indeferimento o então Requerente se conformou, estão fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral, conforme resulta do artigo 2.º do RJAT

Concluindo, por impugnação:

- Na reclamação graciosa apresentada pelo Requerente, na qualidade de liquidatário da D..., vinha já defender-se tal argumento, isto é, contesta-se que para a mesma situação jurídica os SIT qualificaram os rendimentos do ano de 2013, objeto dos presentes autos, como rendimento de capitais, sujeitando-o assim à retenção na fonte de IRS à taxa de 28% nos termos da alínea p) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS e alínea d) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS, enquanto que, para o IRS do ano de 2014, os rendimentos foram considerados rendimentos de mais-valias e outros incrementas patrimoniais, impondo o englobamento do valor da partilha para efeitos de tributação do então reclamante e sócio (C..., NIF ...), no anexo G da declaração de rendimentos IRS - modelo 3, como veio a acontecer por força da ação inspetiva realizada ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2015..., de 05.10.2015.
- Como assinalou a decisão da reclamação graciosa, a situação jurídica nos anos de 2013 e 2014 não é idêntica, uma vez que a realização da partilha ocorreu apenas em fevereiro de 2014 nos termos do artigo 81.º n.º 1 al. a) do CIRC, e esta situação conduziu a que apenas para o ano de 2014, os rendimentos fossem qualificados como rendimentos de mais-valias diferentemente do que ocorreu para o ano anterior, como rendimentos de capitais.
- Quanto ao IRS do ano de 2013, como se explicita no RIT, a situação em causa não preenchia os pressupostos para que, o rendimento gerado pela redução de capital da D..., com a transferência das importâncias para a participada F... LTD, da qual o Requerente C... era o beneficiário (conforme ficou provado no procedimento

inspetivo, acima já referido, para que se remete), fosse qualificado de mais-valia, mas sim como incremento patrimonial ou rendimento de capitais de acordo com a alínea p) n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, que se aplica a todos os rendimentos derivados da simples aplicação de capitais e que não tenham sido tributados noutras categorias.

- Face à qualificação jurídica do rendimento para o ano em causa, ou seja para o IRS do ano de 2013, o rendimento gerado pela redução de capital de €3.500.000,00 da D... que teve como beneficiário o Requerente C..., como ficou demonstrado em sede de procedimento de inspeção, estaria sempre sujeito a retenções na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%.
- Não assiste assim razão quando se afirma que o rendimento auferido não estava sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa liberatória de 28%, uma vez que nos termos da redação da lei à prática dos factos (redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), estavam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, "*quaisquer rendimentos de capitais auferidos por não residentes em Portugal não expressamente tributados a taxa diferente*".
- Não há dúvidas de que a F... LTD com sede em Londres, Reino Unido é uma entidade não residente e recebeu rendimentos derivados da redução de capital de €3.500.000,00 da D... S.A, e que a imputação destes ao Requerente C... não constitui qualquer ilegalidade, na medida em que o titular originário dos rendimentos era o Requerente e não a referida sociedade,...
- ... e os montantes aqui em causa, como já acima foi afirmado, foram efetivamente recebidos na sua conta bancária pessoal (remetendo-se aqui para o acima já evidenciado).
- Não há assim qualquer erro que possa ser imputável aos serviços quanto à qualificação do rendimento para os anos em análise, nem se pode considerar que por força da diferente qualificação dos rendimentos estejamos perante a violação dos princípios previstos no artigo 55.º da LGT, pois como acima foi demonstrado a situação jurídica dos anos em causa não era semelhante ao ano de 2014,

- ... não se compreendendo como pode sustentar-se o vício de falta de fundamentação, tendo a AT explicitado os factos em causa e a sua subsunção ao direito aplicável e o exercício da opção pela regularização voluntária.
- Importa reafirmar que, atenta a fundamentação constante do RIT, a prova aí carreada e bem assim as declarações prestadas pelo próprio Requerente C..., que não há qualquer suposição dos factos vertidos naquele relatório, contrariamente ao que pretendem fazer crer os Requerentes.
- Foi, portanto, o próprio sócio que emitiu as guias de retenção na fonte, tributando o rendimento resultando da operação de redução do capital social à taxa liberatória de 28%.
- É de referir que estas retenções se reportam a uma data (2013) em que a sociedade D... se encontrava em atividade, ou seja, que não tinha sido extinta
- O pedido de revisão oficiosa foi apresentado pelo Requerente C..., atuando em nome próprio e igualmente na qualidade de liquidatário da sociedade D..., como igualmente foi demonstrado na factualidade acima aduzida.
- Igualmente pelas razões já expostas também não assiste qualquer razão quando se alega no ppa que os atos de retenção na fonte carecem dos seus elementos essenciais, em particular de objeto e de autor, e bem assim, dos vícios alegados nas alíneas iv) a vi) do ponto 1 do §2.º e demais no ppa.
- Assim é que, concluindo:
 - (i) *A imputação dos rendimentos obtidos pela F... Ltd a C... é ilegal, por inexistência de (da presumida) norma de incidência;*
 - (ii) *A qualificação dos rendimentos (ilegalmente) imputados a C... como rendimentos derivados da simples aplicação de capitais é errada e não foi fundamentada; e*
 - (iii) *O regime da responsabilidade originária do substituto tributário, consagrado no artigo 103.º do Código do IRS, não é aplicável no caso concreto, posto que C... era – e assim se manteve até à data do seu falecimento – residente em território português.*
- Os juros indemnizatórios *apenas são devidos decorrido um ano após a apresentação daquele pedido*, mesmo no caso de impugnação judicial do indeferimento expreso

daquela revisão, nos termos e nas condições previstas na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT,

- Partindo da iniciativa do contribuinte a revisão do ato tributário, e não cumprindo a Administração Tributária o dever de o rever no prazo de um ano, haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, pressupondo, naturalmente, que o ato seja revisto e se conclua que houve um pagamento indevido do imposto, os quais são contados a partir de um ano após o pedido efetuado pela contribuinte e até à data do processamento da respetiva nota de crédito, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.
- Deste modo, tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentando em 13-09-2019, os juros indemnizatórios apenas serão devidos a partir de 14-09-2020.

II. FUNDAMENTAÇÃO

15 As partes são legítimas, capazes e estão devidamente representadas.

Exceção dilatória: (In)idoneidade do meio processual utilizado/incompetência material.

16 Alega a Requerida, a sustentar a defesa por exceção, que

(a) A recusa manifestada pela Administração Tributária em se pronunciar, no âmbito do procedimento de revisão oficiosa e no subsequente recurso hierárquico, sobre os fundamentos já apreciados em anterior procedimento de reclamação graciosa, consubstancia uma rejeição parcial do pedido ali formulado e que,

(b) Tratando-se de uma rejeição parcial de pedido, o Tribunal Arbitral é, nos termos do disposto no artigo 97.º do CPPT, materialmente incompetente para apreciar, no âmbito do presente processo arbitral, a ilegalidade dos atos tributários aqui contestados por referência a tais fundamentos, devendo a Requerida ser, conseqüentemente, absolvida da instância nessa parte.

17 No cerne da invocada exceção está o facto de não terem sido conhecidas no procedimento de revisão oficiosa e no recurso hierárquico conseqüente, as questões suscitadas no presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) pela circunstância de alegadamente já sobre

as mesmas (questões) se ter a AT pronunciado anteriormente em data que lhe permitia, à luz do disposto no artigo 56º-2/a), da LGT, eximir-se do dever geral de decisão.

- 18** As Requerentes, pronunciando-se sobre a matéria da exceção, alegaram, no essencial e em síntese, que tendo a Administração tributária emitido uma pronúncia de mérito em sede administrativa, o presente processo arbitral é o meio processual idóneo para reagir contra tais decisões (e, bem assim, contra os subjacentes atos consubstanciados nas identificadas declarações de pagamento de retenção na fonte de IRS, demonstrações de acertos de contas e demonstrações de liquidação de juros), pelo que a invocada exceção dilatória de «*incompetência material do objeto do ppa por inidoneidade do meio processual*» não tem qualquer fundamento, devendo, como tal, ser julgada totalmente improcedente.

Decidindo a exceção

- 19** Considerando que a questão da competência material do Tribunal é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria [artigo 13º, CPTA, *ex vi* artigo 29º-1, do RJAT] e que a infração das regras de competência material conduz, como é sabido, à incompetência absoluta do Tribunal, matéria, aliás, de conhecimento oficioso [artigos 16º-1 e 2, do CPPT, *ex vi* 29º-1/a) e c), do RJAT], passa-se de imediato à apreciação e decisão da exceção.

Matéria de facto

Factos relevantes provados

- 20** Atentas as posições das partes espelhadas nos respetivos articulados e, sobretudo, nos documentos incorporados nos autos e processo administrativo instrutor junto pela AT, resultam comprovados os seguintes factos:
- a.** Em setembro de 2015, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa realizaram uma inspeção interna à D..., SA, (D...) respeitante ao exercício económico de 2013 (*cf. Relatório de Inspeção junto*

como Doc 12⁴);

- b. O procedimento inspetivo decorreu da análise integrada à situação tributária do acionista maioritário da D..., C..., antecessor das ora Requerentes;
- c. Os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa vieram a concluir que a D..., SA, *incumprira* as suas *obrigações de retenção na fonte a título definitivo*, sendo, deste modo, a *responsável originária* pelo pagamento do imposto em falta, calculado em € 980.000,00 (cf. **DOC. 12**).
- d. C... procedeu, no decurso do procedimento de inspeção, «à *regularização voluntária da situação citada, em 2015/09/14, efetuando o pagamento do montante de € 980.000,00, a título de retenção na fonte de IRS - capitais - outros rendimentos (retenções a não residentes), por meio de duas guias que perfazem aquele valor* (Cf. anexo XIII - Pg. 2)» (cf. p. 21 do Relatório de Inspeção junto pelas Requerentes como **DOC. 12**).
- e. Foram assim voluntariamente apresentadas as seguintes declarações de pagamento de retenções na fonte de IRS/IRC e do Imposto do Selo:
 - (I) n.º ..., relativa a *retenções a não residentes*, emitida por referência ao período de janeiro de 2013, pelo valor a pagar de € 840.000,00 e com o código «108 – IRS – Capitais – Outros rendimentos» (cf. **DOC.S 3 e 13**) e
 - (II) n.º ..., relativa a *retenções a não residentes*, emitida por referência ao período de abril de 2013, pelo valor a pagar de € 140.000,00 e com o código «108 – IRS – Capitais – Outros rendimentos» (cf. **DOC.S 4 e 13**).

⁴ A referência a qualquer documento sem qualquer outra menção específica em contrário, referir-se-á sempre a documentos juntos pelas Requerentes com o pedido de pronúncia arbitral (PPA).

- f. Ainda no decorrer desse mês de setembro de 2015, C... foi notificado, na qualidade de representante da D..., SA, dos atos de demonstração de acertos de contas n.ºs 2015 ... e 2015 ... e de demonstração de liquidação de juros n.ºs 2015 ... e 2015 ..., dos quais resultaram os valores parciais a pagar, a título de juros compensatórios, de € 86.163,28 e de € 12.995,06, totalizando, assim, o montante de € 99.158,34, o qual aquele liquidou em 29 de setembro de 2015 (cf. **DOC.S 5 a 8 e 14**).
- g. Em 14 de setembro de 2017, C... apresentou uma reclamação graciosa contra os atos consubstanciados nas *declarações de pagamento de retenção na fonte de IRS*, n.ºs ... e ..., nas *demonstrações de acertos de contas* n.ºs 2015 ... e 2015 ... e nas *demonstrações de liquidação de juros* n.ºs 2015 ... e 2015 ... (cf. **DOC. 15**)...
- h. ... a qual foi indeferida por despacho datado de 18 de junho de 2018, em concordância com a Informação n.º 212-AIR2/2018 Cfr doc 1, junto pela AT com a Resposta e que se transcreve:

**INFORMAÇÃO N.º 212-
AIR2/2018**

Com referência aos presentes autos de procedimento administrativo de reclamação graciosa que correm seus termos junto desta Unidade dos Grandes Contribuintes ("UGC"), instaurados sob o registo em epígrafe, somos, conforme segue, e ao abrigo da norma inserida no art.º 75.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT"),² atenta a redação conferida pelo art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, ao n.º 4 do art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, a informar com correspondência ao "quadro-síntese" *infra*, para os termos e efeitos de Consideração Superior.

| Período | Imposto | ASSUNTO | RECLAMADOS | DEFERIDOS |
|---------|---------|---------|------------|-----------|
|---------|---------|---------|------------|-----------|

| | | | | |
|------|-----|--|---------------|----|
| 2013 | IRS | Retenção na fonte (alínea d). n.º 1 do artigo 71.º CIRS) e Incrementos Patrimoniais - (alínea p) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS) | €1.079.158,32 | €0 |
|------|-----|--|---------------|----|

Assim:

§ 1. DA PARTE RECLAMANTE

1. O Contribuinte (doravante Reclamante), c..., com o NIF..., na qualidade de liquidatário da Sociedade dissolvida D..., S.A (adiante designada D...) com o NIPC..., com sede na ..., ..., ..., n.º 1, ...-... Lisboa vem ao abrigo disposto nos artigos 68.º e 131.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) deduzir a presente reclamação graciosa, cujo objeto diz respeito aos atos tributários das demonstrações de acertos de contas n.º 2015... e n.º 2015... e nas demonstrações de liquidações de juros n.º 2015... e n.º 2015..., relativo ao IRS do ano de 2013.

§ II. DO PEDIDO E CAUSA DE PEDIR

2. Constitui objeto desta nossa informação, nos termos requeridos, o pedido de anulação integral dos referidos atos tributários consubstanciados nas declarações de retenção na fonte IRS n.º ... e ..., nas demonstrações de acertos de contas n.º 2015 ... e 2015... e das demonstrações de liquidação de juros n.º 2015... e 2015... e, conseqüentemente ser restituído ao Reclamante o montante global de €1.079.158,34, que no seu entender foi indevidamente pago, com as demais conseqüências legais.
3. Para fundamentar o pedido de anulação *sub judicio*, o Reclamante alega, que os serviços de Inspeção Tributária da DF de Lisboa

realizaram ao abrigo da ordem de serviço n.º 012015... de 15.09.2015 uma acção de inspecção interna, que considerou que, em 18.01.2013 houve uma redução de capital social da D... S.A, no valor de €3.500.000,00, e que de acordo com a ata n.º 77 de 02.01.2013 esta redução de capital operou na participação da F.- LTB, tendo o administrador C... proposto a redução do capital social da D... S.A dado o encerramento da actividade da empresa e com a finalidade de libertação do excesso de capital desnecessário à empresa. Reduziu o número de acções de capital em 700.000 ao valor nominal de €5,00 euros cada, obtendo deste modo o reembolso de €3.500.000,00.

4. Os Serviços teriam considerado que, com a redução de capital da D... S.A relevada na contabilidade, em 18.01.2013, tal permitiu ao SP arrecadar no exercício de 2013, €3.500.000,00 através da sociedade F... LTD (sujeito passivo não residente) sem qualquer tributação, e que nos termos do disposto na alínea p) do n.º 2 do artigo 5.º e alínea d) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS estas operações resultam num incremento patrimonial para o detentor/representante legal da sociedade F... LTD. Deste modo, estão sujeitos a retenção na fonte à taxa de 28%, com o montante de imposto em falta de €980.000,00
5. Referiu ainda que no decurso do procedimento de inspecção à D... procedeu à regularização voluntária da situação em 14.09.2015 efectuando o pagamento de €980.000,00 a título de retenção na fonte de IRS - capitais-outros rendimentos (retenções a não residentes), por meio de duas guias de pagamento que perfazem aquele valor.
6. Posteriormente foi notificado dos actos de demonstração de acertos de contas n.º 2015... e n.º 2015... e da demonstração da liquidação de juros n.º 2015... e n.º 2015..., dos quais resultaram os valores parciais a pagar, a título de juros compensatórios de €86.163,28 (oitenta e seis mil cento e sessenta e três euros e vinte e oito cêntimos) e de €12.995,06 (doze mil novecentos e noventa e

cinco euros e seis cêntimos), o que totalizava um valor de €99.158,34 (noventa e nove mil cento e cinquenta e oito euros e trinta e quatro cêntimos).

7. O reclamante vem referir que numa situação idêntica à acima exposta os serviços de inspeção subscreveram um entendimento qualificativo que parece conflitar com o aqui em análise, nomeadamente ao abrigo de outra ordem de serviço n.º 012015... de 05.10.2015 para verificação de pagamentos feitos ou originados na D... S.A a favor do accionista C... que no âmbito da inspeção fixou os seguintes pressupostos:
 - A referida sociedade foi objecto de liquidação e partilha em fevereiro de 2014;
 - O capital da empresa era, aquando da partilha, formalmente detido em 42% pela sociedade F... LTD (NIF...) com sede em Londres, Reino Unido e na partilha teriam cabido à referida entidade activos valorizados em €5.351.61,00 gerando um ganho de €4.851.361,56 que no decurso do mencionado procedimento inspectivo, o contribuinte veio reconhecer a titularidade directa desse rendimento.
8. O Reclamante alega que por mail datado de 08.01.2016 os serviços tê-lo-iam convidado a entregar uma declaração de rendimentos de substituição para o ano de 2013, o que efectivamente entregou em 10.06.2016, com vista a assegurar que o valor da partilha era englobado para efeitos da tributação do sócio C..., no anexo G, da sua declaração de rendimentos.
9. Em suma, o Reclamante alega ainda que houve falta de fundamentação e a violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, pois a dissonante qualificação dos rendimentos de capitais e como rendimentos de mais-valias dos valores arrecadados pelo Reclamante

em situações que considera idênticas e que estariam em desconformidade com os princípios previstos no artigo 55.º da LGT, nomeadamente da legalidade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

10. Para além disso, refere que a inaplicabilidade do regime de responsabilidade originária do substituto tributário consagrado no artigo 103.º do CIRS e a inexistência de norma atributiva dos pretensos efeitos de imputação de obrigações tributárias a pessoa diversa relativamente à qual se verificou o facto tributário.
11. Em suma, alega que os mencionados atos tributários, aqui em contenda, se encontram praticados sob vício material, de lei, conforme melhor argumentado na sua petição inicial constante dos autos, a qual, para os devidos efeitos, se dá aqui como integralmente reproduzida, com todas as consequências legais.

Pelo que,

12. Em seu entender, deve o mesmo ser anulado pela importância ora contestada, de acordo com o preceituado no art.º 163.º do Código do Procedimento Administrativo ("CPA"), por sua vez conjugado com o determinado pelo art.º 100.º da LGT.
(...) (...) (...)

§IV.DOS FACTOS

13. Em razão de constar do elenco cuja competência para o procedimento administrativo de inspeção tributária caber à Direção de Finanças de Lisboa, no que diz respeito ao período de tributação aqui em apreço, a Reclamante foi nesse âmbito e com base na Ordem de Serviço nº 012015... em 15.09.2015, alvo de procedimento administrativo de inspeção tributária atinente à verificação e comprovação da sua verdadeira situação tributária em matéria de IRS relativo ao ano de

2013, ao abrigo do previsto na norma inserida na al. a) do n.º 1 do art.º 12.º do RCPITA.

17. O presente procedimento inspetivo decorreu da análise integrada à situação tributária do acionista maioritário, C... onde se concluiu que o sujeito passivo realizou uma sucessão de negócios planeada com vista a permitir as reduções de capital social nas sociedades de que é administrador e accionista maioritário, em particular na sociedade D... S.A, sem a consequente tributação.
18. No exercício em análise, o ano de 2013, a redução de capital desta sociedade verificou-se na esfera da sociedade F... LTD, tendo-se concluído que o montante da redução €3.500.000,00 foi depositado numa conta bancária do administrador da sociedade C..., o aqui Reclamante.
19. O Reclamante e Presidente do Conselho de Administração da D... S.A teria confirmado que além de representante era detentor do capital da sociedade F... LTD, tendo sido no exercício de 2013 o efetivo beneficiário das importâncias recebidas em nome da F... LTO, conforme consta das atas e outros documentos juntos, nomeadamente documentos bancários assinados por C... em representação da F... LTD, e da transferência desses valores numa conta no I... S.A para o mesmo banco no Mónaco, bem como juntou o documento justificativo do cancelamento da conta no I... S.A, respectivamente datado de 11 e 12 de Novembro de 2014.
20. Deste modo, concluiu-se que tais rendimentos consubstanciavam rendimentos de capitais nos termos do artigo 5.º do n.º 2 da alínea p) do CIRS, sujeitos à taxa liberatória de 28% prevista no artigo 71.º, n.º 1 alínea d) do CIRS.
21. O reclamante vem referir que os serviços de inspeção qualificaram os rendimentos realizados com as operações de

redução de capital social da sociedade D... de diversas formas: ora como rendimentos de capitais, em 2013, sujeitando-os, assim, a retenção na fonte de IRS à taxa de 28% nos termos da alínea p) do n.º 2 do artigo 5.º e da alínea d) do n.º 1 do artigo 71.º ambos do IRS, **ora como rendimentos de mais-valias e outros incrementas patrimoniais, como veio a acontecer em 2014 ao abrigo da ordem de serviço n.º 012015...**

22. Todavia, verificou-se que a sociedade D... S.A foi objecto de liquidação e partilha em Fevereiro de 2014 nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 81.º do CIRC.
23. Assim, para efeitos de IRS, as mais-valias obtidas, em resultado da partilha, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS, são tributadas à taxa especial de 28%, nos termos do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS. devendo ser declarados pelos sócios no anexo G, da declaração de rendimentos modelo 3.

Todavia,

24. Não se conformando com os referidos atos tributários de liquidação adicional decorrentes dos citados procedimentos administrativos de inspeção tributária, veio a Reclamante interpor agora a reclamação graciosa consubstanciada no requerimento aqui em apreço, entendendo pela anulação das correções técnicas nesta sede contestadas, melhor identificadas no "quadro-síntese" desde logo mencionado no início desta nossa Informação.

§ V. DA ANÁLISE DO PEDIDO

25. Compulsado o teor da petição inicial apresentada pela Reclamante, e considerando que, nos autos, está em causa dirimir se os atos tributários a sindicar se encontram ou não enfermos dos vícios de ilegalidade que lhes são apontados e, em caso afirmativo, decidir sobre o peticionado, somos então a aferir da bondade dos argumentos nesta sede trazidos ao nosso conhecimento. Isto *pari*

passu com o itinerário percorrido pela apresentante.

Dito isto,

- 26.** Podemos referir que não obstante os argumentos trazidos pelo Reclamante onde questiona não a efectiva obrigação tributária decorrente da operação de redução de capital social da SOCIEDADE D... que incidiu sobre as participações detidas pela sua accionista F... LTD, e das quais era acionista maioritário, mas sim a qualificação dos rendimentos determinados pelos Serviços de Inspeção para aquela operação.
- 27.** Deste modo, o Reclamante contesta que para a mesma situação jurídica os serviços qualificaram os rendimentos do ano de 2013, objecto da presente reclamação, como rendimento de capitais, sujeitando-o assim à retenção na fonte de IRS à taxa de 28% nos termos da alínea p) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS e alínea d) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS, enquanto para o IRS do ano de 2014 os rendimentos foram considerados rendimentos de mais-valias e outros incrementas patrimoniais, impondo o englobamento do valor da partilha para efeitos de tributação do aqui reclamante e sócio, no anexo G da declaração de rendimentos IRS - modelo 3, como veio a acontecer por força da acção inspectiva realizada ao abrigo da ordem de serviço n.º 012015..., de 05.10.2015.
- 28.** Acontece no entanto que, não obstante a argumentação do reclamante, a situação jurídica tal como foi exposta não é inteiramente idêntica para os anos de 2013 e 2014, uma vez que, e de acordo com a factualidade acima descrita, verificamos que a realização da partilha ocorreu apenas em fevereiro de 2014 nos termos do artigo 81.º n.º 1 ai.a) do CIRC, e esta situação conduziu a que apenas para o ano de 2014, os rendimentos fossem qualificados como rendimentos de mais-valias diferentemente do que ocorreu para o ano anterior, como rendimentos de capitais.

- 29.** Quanto ao IRS do ano de 2013 a situação não preenchia os pressupostos para que o rendimento gerado pela redução de capital da D... com a transferência das importâncias para a participada F... LTD, da qual o reclamante era o beneficiário conforme foi provado em sede de procedimento inspetivo, fosse qualificado de mais-valia, mas sim como incremento patrimonial ou rendimento de capitais de acordo com a alínea p) n.º 1 do artigo 5.º do CIRS, que se aplica a todos os rendimentos derivados da simples aplicação de capitais e que não tenham sido tributados noutras categorias.
- 30** Podemos verificar que a referida aplicação do disposto no mencionado artigo permite a tributação de rendimentos derivados de aplicação de capitais, como é exemplo disso a aplicação do rendimento resultante da redução de capital da empresa noutra sociedade da qual o reclamante é o único beneficiário, por força das provas trazidas em sede de procedimento de inspeção. Assim, esta alínea funciona como alínea residual para todos os ganhos obtidos que não se enquadrem nos termos do artigo 10.º do CIRS como mais-valias.
- 31.** No entanto, mesmo que assim não se entendesse, sempre se dirá que face à qualificação jurídica do rendimento para o ano em causa, ou seja para o IRS do ano de 2013, o rendimento gerado pela redução de capital de €3.500.000,00 da D... S.A que teve como beneficiário o Reclamante, como ficou demonstrado em sede de procedimento de inspeção, estaria sempre sujeito a retenções na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%.
- 32.** Não assiste razão ao Reclamante quando afirma que o rendimento por si auferido não estava sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa liberatória de 28%, uma vez que nos termos da redação da lei à prática dos factos, (Redacção da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), estavam sujeitos a retenção na

fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, "*quaisquer rendimentos de capitais auferidos por não residentes em Portugal não expressamente tributados a taxa diferente*".

33. Não há dúvidas de que a F... LTD com sede em Londres, Reino Unido é uma entidade não residente e recebeu rendimentos derivados da redução de capital de €3.500.000,00 da D... S.A, e que a imputação destes ao Reclamante não constitui qualquer ilegalidade, na medida em que o titular originário dos rendimentos era o reclamante e não a referida sociedade, sendo o principal beneficiário deles tal como demonstrado pelas atas Juntas ao procedimento de inspeção além de que os montantes aqui em causa como já acima foi afirmado foram efectivamente recebidos na sua conta bancária pessoal, conforme consta do teor da ordem de serviço n.º 012015..., e sobre os quais o Reclamante não contesta a veracidade deste facto.
34. Deste modo, não há qualquer erro que possa ser imputável aos serviços quanto à qualificação do rendimento para os anos em análise, nem se pode considerar que por força da diferente qualificação dos rendimentos estejamos pera a violação dos princípios previstos no artigo 55.º da LGT, pois como acima foi demonstrado a situação jurídica dos anos em causa não era semelhante

§ VI. DO EXERCÍCIO DO DIREITO DE AUDIÇÃO

35. Após apreciação dos argumentos invocados pelos Requerentes, na sua petição inicial, foi, por parte desta UGC, elaborado o competente "*Projeto de Decisão*" junto aos autos, consubstanciado na nossa anterior Informação n.º 121-AIR2/2018.

E

36. Através do ofício n.º ... de 23-05-2018 emanado da UGC, o

Requerente foi devidamente notificado para, querendo, exercer o seu direito de participação, na modalidade de audiência prévia, sob a forma escrita, nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT, por sua vez conjugado com o preceituado no art.º 122.º do Código do Procedimento Administrativo ("CPA")

37. Decorrido o prazo então concedido para o exercício do seu direito de participação, na modalidade de audiência prévia, sob a forma escrita, o Requerente não se pronunciou, não acrescentando assim qualquer elemento novo apto a alterar o anterior "*Projeto de Decisão*", nem esta UGC, por outro lado, descortinou também quaisquer outros elementos suscetíveis de colocar em causa as conclusões anteriormente propostas.

Nestes termos,

38. Considerando-se a permanência da validade dos pressupostos que, de facto e de direito, alicerçaram o nosso anterior "*Projeto de Decisão*", somos então a entender pela definitividade do mesmo, com todas as consequências legais.

§ VII. DA CONCLUSÃO

Em conformidade com o anteriormente exposto e compulsados todos os elementos dos autos, designadamente o nosso anterior "Projeto de Decisão" e as peças processuais carreadas pelos Reclamantes, parece-nos de **Indeferir** o pedido inserto nos autos, em conformidade com o teor do "quadro-síntese" mencionado no intróito desta nossa Informação, com todas as consequências legais, designadamente, sendo o caso, no que tange ao preceituado no art.º 163.º do CPA e, bem como, ao cumprimento do determinado pelo art.º 100.º da LGT (...)"

- i. Este despacho foi assim sustentado, com base, essencialmente, nos seguintes argumentos que se transcrevem:

«18. No exercício em análise, o ano de 2013, a redução de capital desta sociedade verificou-se na esfera da sociedade F... LTD, tendo-se concluído que o montante da redução €3.500.000,00 foi depositado numa conta bancária do administrador da sociedade C..., o aqui Reclamante.

19. O Reclamante e Presidente do Conselho de Administração da D... S.A teria confirmado que além de representante era detentor do capital da sociedade F... LTD, tendo sido no exercício de 2013 o efectivo beneficiário das importâncias recebidas em nome da F... LTD, conforme consta das atas e outros documentos juntos, nomeadamente documentos bancários assinados por C... em representação da F... LTD, e da transferência desses valores dum conta no I... S.A para o mesmo banco no Mónaco, bem como juntou o documento justificativo do cancelamento da conta no I... S.A, respectivamente datado de 11 e 12 de Novembro de 2014.

20. Deste modo, concluiu-se que tais rendimentos consubstanciavam rendimentos de capitais nos termos do artigo 5.º do n.º 2 da alínea p) do CIRS sujeitos à taxa liberatória de 28% prevista no artigo 71.º n.º 1 alínea d) do CIRS. (...)

32. Não assiste razão ao Reclamante quando afirma que o rendimento por si auferido não estava sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa liberatória de 28%, uma vez que nos termos da redação da lei à prática dos factos, (Redação da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), estavam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, "quaisquer rendimentos de capitais auferidos por não residentes em Portugal não expressamente tributados a taxa diferente".

33. Não há dúvidas de que a SOCIEDADE F... LTD com sede em Londres, Reino Unido é uma entidade não residente e recebeu rendimentos derivados da redução de capital de €3.500.000,00 da D... S.A, e que a imputação destes ao Reclamante não constitui qualquer ilegalidade, na medida em que o titular originário dos rendimentos era o reclamante e não a referida sociedade, sendo

o principal beneficiário deles tal como demonstrado pelas atas juntas ao procedimento de inspeção além de que os montantes aqui em causa como já acima foi afirmado, foram efectivamente recebidos na sua conta bancária pessoal, conforme consta do teor da ordem de serviço n.º 012015..., e sobre os quais o Reclamante não contesta a veracidade deste facto» (cf. DOC. 16).

- j. Notificado da referida decisão de indeferimento, C... optou por não reagir contra essa decisão e por, em alternativa, apresentar, em setembro de 2019, um pedido de revisão oficiosa (cf. **DOC. 17**).
- k. O referido pedido de revisão oficiosa foi indeferido, em 22 de janeiro de 2020, com as seguintes razões ou fundamentos conclusivos:

«13. Ora, sobre este aspeto é ponto assente que o recorrente foi tributado ao abrigo de alínea p), do n.º 2 do artigo do Código do IRS, por ter sido o beneficiário efetivo da operação de redução do capital social da D..., S A, que se concretizou através da redução do número de ações que a sociedade F..., LDA, de quem o recorrente era acionista, detinha naquela sociedade.

(...)

16. Desta forma, e tendo presente os factos descritos no relatório de inspeção, era a D... SA, enquanto entidade devedora dos rendimentos, que deveria ter deduzido a importância correspondente à taxa liberatória de 28%, no momento do pagamento dos rendimentos, devendo, posteriormente, entregar a mesma ao Estado, no prazo legalmente fixado (até ao dia 20 do mês seguinte — cf. n.º 3 do artigo 98.º do CIRS, redação à data de 2013),

17. Não o tendo feito, foi a própria D..., S.A que procedeu à regularização voluntária do imposto em falta, o que fez através da emissão de duas guias de retenção na fonte, regularizando, assim, o imposto em falta.

18. Com efeito, foi a própria D..., S.A que enquadrou a situação em causa na al. d) do n.º 1 do artigo 71.º e da al. a) do n.º 2 do artigo

101.º, ambos do CIRS, considerando que estava a efetuar o pagamento a uma entidade/pessoa não residente.

19. Foi, assim, a própria D... que regularizou a situação em falta, nos termos realizados, tratando-se então de uma opção do próprio contribuinte.

20. Por último, quanto à questão da aplicação da alínea d)⁵, do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS, cumpre esclarecer esta resultou do entendimento que a própria D..., S.A fez da relação que sempre estabeleceu com o recorrente.

21. Com efeito, na ótica da D..., este sempre foi tratado como um não residente.

*22. Face ao exposto, afigura-se-nos que as correções efetuadas se encontram devidamente justificadas, nada havendo a acrescentar à fundamentação apresentada» (cf. **DOC. 1**).*

- j. Interpôs então o antecessor das Requerentes recurso hierárquico da citada decisão proferida no procedimento de revisão oficiosa...
- k. ...que, por despacho de 6-12-2021, foi indeferido na consideração de que não existia dever de decisão “(...) em virtude de a AT se ter pronunciado sobre o mesmo pedido e os mesmos fundamentos em menos de dois anos [cfr alínea a), do n.º 2, do artigo 56º, da LGT]. (...) Desta forma o único argumento sobre o qual a UGC não se pronunciou dizia respeito ao erro sobre os pressupostos de facto invocado pelo recorrente em virtude de os factos refletidos nas (supostas) declarações de retenção na fonte constituírem factos falsos [...] (...)”
- l. Ainda no âmbito do procedimento inspetivo citado, foi considerado e assente que a D... foi objeto de liquidação e partilha em fevereiro de 2014 nos termos da alínea a), do n.º 2, do artigo 81º, do CIRC e, em consequência, as mais-valias obtidas em resultado da partilha, nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 10º, do CIRS, são

⁵ Esta alínea [d)], do artigo 71º, do CIRS, foi entretanto revogada pelo artigo 16º-a), da Lei nº 82-E/2014 (Lei do Orçamento do Estado para 2015).

tributadas à taxa especial de 28%, nos termos do n.º 1, do artigo 72.º, do CIRS, devendo ser declaradas pelos sócios no anexo G da declaração de rendimentos modelo 3.

- m. O mencionado C... faleceu em 19-1-2022, deixando como únicos e universais herdeiras as ora Requerentes...
- n. ...que apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral em 18-3-2022 tendo por objeto mediato os sobreditos atos de retenção na fonte e imediato a decisão de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa supra identificado e o ato indeferimento do recurso hierárquico

Motivação da matéria de facto

A convicção do Tribunal formou-se a partir da análise crítica de toda a prova de base documental produzida e da sua não impugnação recíproca, designadamente da cópia do processo administrativo instrutor junta pela AT e, em especial, do relatório, na consideração de que (*cf. v.g., Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 26-06- 2014, proferido no processo 07148/13*) “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*” (*cfr. ainda nesta mesma linha o Acórdão do TCAN, de 12-1-2017, no Proc n.º 00250/15.3 BEPRT*).

O Direito

- 21** O Requerente suscita a intervenção do Tribunal Arbitral ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAMT, norma que prevê expressamente a competência deste Tribunal para apreciar pretensões atinentes à declaração de ilegalidade de atos de (auto)liquidação de tributos.
- 22** A este respeito, perante o ato da Subdiretora de Serviços do IRS de 6-12-2021, de indeferimento do recurso hierárquico que havia sido interposto tendo por objeto a decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa apresentado contra as guias de retenção (IRS) na fonte n.ºs ... e ... e subsequentes liquidações de juros compensatórios n.º 2015 ... e

2015..., vieram as Requerentes apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral peticionando a declaração de ilegalidade dos atos tributários sob apreciação e – citando – “(...) declarar ou determinar, a nulidade ou a anulação, respetivamente, das declarações de pagamento de retenções na fonte de IRS n.ºs ... e ..., das correspondentes demonstrações de acerto de contas e dos consequentes atos de liquidação de juros compensatórios (...), determinando a final, o reembolso às Requerentes do montante global de € 1.079.158,33 (...), acrescido dos respetivos juros indemnizatórios (...)”

23 O antecessor das Requerentes, C..., havia apresentado em 13-9-2019, em nome próprio e como liquidatário da sociedade D..., SA (abreviadamente, D...), um pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação espelhados nas declarações de retenção na fonte de IRS n.ºs..., no valor de €840,000,00 e..., no valor de €140.000,00 e nas demonstrações de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2015..., no valor de € 86.163,28 e 2015 ..., no valor de € 12.995,06 e nas demonstrações de acertos de contas n.ºs 2015..., no valor de € 86.163,28, referente à liquidação de juros n.º 2015 ... e 2015 ..., no valor de € 12.995,06, referente à liquidação de juros n.º 2015... .

24 No citado processo de revisão oficiosa [procedimento n.º ...2019...], foi proferido despacho de indeferimento liminar fundado no entendimento de que, citando, “(...) tendo-se a AT pronunciado, na referida reclamação graciosa, há menos de 2 anos (a decisão... data de 18/06/2018) sobre os pedidos e fundamentos que o requerente traz à colação no presente pedido de promoção de revisão oficiosa, inexistente dever de decisão, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 56.º, da LGT, a qual prevê que a AT não tem o dever de emitir decisão quando se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idêntico objeto e fundamentos (...)”

25 E, continua o citado despacho, “(...) a decisão incidirá apenas quanto a um ponto da fundamentação apresentada no âmbito do presente pedido de revisão oficiosa, que não foi invocado no requerimento de reclamação graciosa: a alegação de que as declarações apresentadas pela D..., por refletirem a existência de retenções na fonte que não ocorreram, constituindo, por isso, factos falsos e inexatos, padecem de erro de facto, devendo por isso, segundo o Requerente, ser anulados por erro sobre os respetivos pressupostos (...)”

- 26 E é desta decisão proferida em sede de procedimento de revisão oficiosa que é interposto recurso hierárquico cujos termos correram na Direção de Serviços de IRS da AT, sob o nº ...2020... e que veio a ser indeferido por despacho de 6-12-2021, com alegado fundamento no disposto no artigo 56º- 2/a), da LGT, ou seja, na inexistência do dever de decisão relativamente às questões suscitadas e já anteriormente (há menos de 2 anos) apreciadas e decididas em sede de reclamação graciosa
- 27 Apresentado o presente pedido de pronúncia arbitral, suscita a Requerida a questão da não admissibilidade do pedido de pronúncia arbitral relativamente às questões não conhecidas no procedimento de revisão oficiosa e no subsequente recurso hierárquico.
- 28 Alega concretamente, invocando o disposto nos artigos 97º-1/a),d) e p) e 2, do CPPT, 2º, do RJAT e 124º, 1, 2 e 4/a), da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril, que as questões que não foram conhecidas nesse procedimento e no recurso hierárquico, só poderão ser sindicadas judicialmente através de ação administrativa especial e não em processo de impugnação na medida em que são questões tributárias que não comportam a apreciação da legalidade de atos de liquidação e, conseqüentemente, não podem ser sindicadas por Tribunal Arbitral na medida em que este se revela materialmente incompetente para esse efeito.
- Vejamos:
- 29 A título imediato constitui objecto da presente petição a decisão de indeferimento liminar parcial do recurso hierárquico com fundamento na inexistência do dever de decisão em matéria já objeto de decisão ou pronúncia anterior, com base em pedido formulado pelo mesmo autor, com fundamentos e objeto idênticos [cfr artigo 56º-2/a), da LGT]
- 30 Primeiramente, cabe notar que é atualmente entendimento pacífico, tanto na Jurisprudência como na Doutrina⁶, que os atos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos – *i.e.*, atos de segundo grau - poderão ser arbitráveis junto do Tribunal Arbitral, na condição de os mesmos terem apreciado a legalidade de um ato de liquidação de imposto – *i.e.*, de um ato de primeiro grau.
- 31 A este respeito, *cfr.* o decidido na decisão arbitral proferida no processo n.º 272/2014-T: “(...) a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, proferida nas atrás mencionadas circunstâncias, reafirma a legalidade do ato de liquidação em causa e volta

⁶ Cfr parágrafos seguintes.

a confirmá-lo, tal como inicialmente fora configurado”, concluindo que tal decisão de indeferimento é “(...) um ato lesivo suscetível de impugnação por parte do interessado, o qual, na medida em que procede à reafirmação do ato primário de liquidação subjacente e do qual é indissociável, não pode deixar de ter a sua apreciação cometida aos tribunais arbitrais, que, como já se referiu, têm as suas competências fundamentalmente centradas na declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos” (realce nosso)

- 32 Esta posição mereceu a adesão do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa que, no seu *“Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”*, defende que *“embora na alínea a), do artigo 2.º do RJAT, apenas se faça referência à competência dos tribunais arbitrais para declararem a ilegalidade dos atos de liquidação [...], essa competência estende-se também aos atos de segundo e terceiros graus (reclamação graciosa e recurso hierárquico, respetivamente) que apreciem a legalidade desses atos primários (atos de liquidação) (...)”* (grifado nosso).
- 33 Também Carla Castelo Trindade, in *“Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”*, sustenta que *“(...) a apreciação da (i)legalidade de atos de indeferimento de reclamações gratuitas, recursos hierárquicos ou pedidos de revisão oficiosa – os ditos atos de segundo ou terceiro grau apreciáveis na estrita medida de terem, eles próprios, atendido à (i)legalidade do ato tributário de primeiro grau – diz respeito apenas aos casos em que o ato de indeferimento daqueles, é um ato expresso da Administração Tributária (...)”, concluindo que tal ato de indeferimento “(...) já será arbitrável, mas apenas e exclusivamente na parte que comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação (...)”* (realce nosso).
- 34 Resulta, deste modo, claro que a jurisdição arbitral é competente para arbitrar pretensões relativas à declaração da legalidade de atos de liquidação/(auto)liquidação de tributos – atos de primeiro grau - quando, num ato de segundo grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade de tal ato (sublinhado nosso)
- 35 Estatui a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que a competência dos tribunais arbitrais compreende *“[a] declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de (auto)liquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (...)”* (realce nosso).

- 36 Numa segunda linha, e na esteira da remissão realizada pelo n.º 1 do artigo 4.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é limitada pelos termos em que a AT se vinculou à jurisdição deste Tribunal.
- 37 Pois bem, a este respeito, determina a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria que regulamenta a vinculação da AT à jurisdição arbitral) que “*os serviços e organismos referidos no artigo anterior [a AT] vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto 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 (auto)liquidação, 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*” (realce nosso).
- 38 Resulta do *supra* exposto que o Tribunal Arbitral tem competência para apreciar pretensões atinentes à legalidade de atos de (auto)liquidação de tributos, (mesmo) quando tais pretensões tenham sido precedidas de Reclamação Graciosa.
- 39 Deverá, contudo, ressaltar-se que tal competência se encontra restringida a situações em que a decisão de indeferimento da referida Reclamação tenha comportado a apreciação do ato de (auto)liquidação acima referido. (sublinhado nosso).
- 40 E ainda este respeito cabe ter presente que a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para o ano 2011), que consagrou uma autorização legislativa ao Governo para a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico nacional, especificou, no n.º 2 do seu artigo 124.º, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.
- 41 A norma em apreço estabelece que “*a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria⁷ dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos*».

⁷ A Portaria aqui referida foi a citada Portaria n.º 112-A/2011.

- 42 Nesta senda, o RJAT consagra o processo arbitral como um processo alternativo ao processo de impugnação judicial – em especial, os seus artigos 2.º e 10.º –, incluindo, por vezes, remissões para o regime desta forma processual.
- 43 E, tendo este entendimento presente, sustentou-se, por exemplo, na decisão arbitral proferida no processo n.º 613/2014-T, que, citando, “(...) *o facto de a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do art. 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de atos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa, 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 do processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um ato de um dos tipos indicados naquele art. 2.º do RJAT*” e que “*das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º do CPPT infere-se a regra de (que) a impugnação de atos administrativos em matéria tributária (deve) ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou ação administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art. 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses atos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação (...)*” (realce nosso).
- 44 Assim, conclui-se a este respeito que, “*em face deste critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa especial, os atos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de atos de (auto)liquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial quando comportem a apreciação da legalidade destes atos de (auto)liquidação*” (realce nosso).
- 45 De notar que, no que respeita ao alcance a conferir à expressão “*comportem*”, refere-se que “*(...) em face do critério de repartição dos campos do processo de impugnação judicial e da ação administrativa especial delineado pelas alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, não é necessário que a apreciação da legalidade de um ato de liquidação seja o fundamento da decisão procedimental ou que no pedido formulado se peça a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, bastando que esse ato a comporte, o que, neste contexto, significa que no ato impugnado se inclua um juízo sobre*

a legalidade de um ato de liquidação, mesmo que não seja a sua legalidade ou ilegalidade o fundamento da decisão. Diferente seria se a lei empregasse outras expressões, como «aprecie» ou «decida»” (realce nosso).

- 46 Também a este respeito na decisão arbitral proferida no processo n.º 427/2015-T, refere-se que “para concretizar tal distinção entre o âmbito de aplicação destes meios processuais, que por força da al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, possui relevo na definição da competência dos tribunais arbitrais tributários, constitui orientação jurisprudencial consolidada o seguinte: **«a utilização do processo de impugnação judicial ou do recurso contencioso (atualmente ação administrativa especial, por força do disposto no art.º 191.º do CPTA) depende do conteúdo do ato impugnado: se este comporta a apreciação da legalidade de um ato de liquidação será aplicável o processo de impugnação judicial e se não comporta uma apreciação desse tipo é aplicável o recurso contencioso/ação administrativa especial»**” (realce nosso).
- 47 Em tempo de concluir nesta parte, dir-se-á que “tendo presentes estes princípios básicos, para apurar a competência do tribunal arbitral cabe averiguar o conteúdo do ato impugnado, de modo a verificar se comportou a apreciação de um ato de liquidação ou (auto)liquidação. Para o efeito, **como resulta da expressão «apreciação» utilizada na alínea d) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, basta que, no ato em apreço, se tenha avaliado ou examinado a «legalidade do ato de liquidação», mesmo que essa apreciação não seja o fundamento da decisão administrativa.**” (realce nosso).
- 48 No caso, estava em causa a (i)legalidade de atos de autoliquidação que o despacho proferido em sede de recurso hierárquico não apreciou no entendimento de que não existia o dever de decisão do objeto do recurso na medida em que estava alegadamente em apreciação o pedido e respetivos fundamentos já apreciados e decididos anteriormente (nos últimos dois anos) no âmbito de reclamação graciosa [cfr artigo 54º-2/a), da LGT)].
- 49 Por outras palavras: na situação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral (PPA), entendeu a AT não conhecer, declinando, recusando ou não aceitando assim o dever de decisão, o pedido de revisão oficiosa e o conseqüente recurso hierárquico, fundamentando-se para o efeito no disposto no artigo 56º-2, da LGT [“(…)2. Não existe

dever de decisão quando: a) A administração tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objeto e fundamentos; b)...(...)"

- 50** De assinalar, por tal ser de extremo relevo, que a Reclamação Graciosa apresentada foi indeferida em 18-6-2018, sem oposição ou reação, administrativa ou judicial, do antecessor das ora Requerentes (o mencionado C...) no prazo legal.
- 51** E foi apenas em setembro de 2019 que foi promovido o citado procedimento de revisão oficiosa, indeferido por despacho de 22 de janeiro de 2020, de que foi interposto recurso hierárquico, igualmente indeferido por despacho de 6-12-2021, agora liminarmente, com fundamento na alínea a), do nº 2, do artigo 56º, da LGT, ou seja, confirmando a falta de pressuposto para uma decisão da AT na medida em que esta se pronunciara sobre o mesmo pedido e os mesmos factos há menos de 2 (dois) anos.
- 52** Deste modo, atacando necessária e implicitamente pela via da impugnação junto do Tribunal Arbitral Tributário, o despacho que indeferiu o recurso hierárquico, as Requerentes utilizaram o meio processual inadequado na medida em que o deveriam ter feito através de ação administrativa especial e não pela via da impugnação judicial arbitral.
- 53** E isto porque, insiste-se, é, como se viu, pressuposto da competência material do Tribunal Arbitral Tributário a pronúncia prévia da AT em sede de reclamação graciosa (ou ato equivalente, designadamente revisão oficiosa) quando está em apreciação a (i)legalidade de atos de auto-liquidação de tributos, de retenção na fonte e de pagamentos por conta e, por outro lado, se nessa pronúncia final da AT (no caso, em sede de recurso hierárquico do ato de indeferimento de revisão oficiosa), não se conheceu da (i)legalidade dos atos da auto-liquidação, retenção na fonte ou do pagamento por conta – que são os atos que verdadeiramente devem e podem ser submetidos à arbitragem – tal não conhecimento acarreta inapelavelmente a incompetência material do foro arbitral.
- 54** Assinale-se, finalmente, que tem sido a exposta a orientação da jurisprudência arbitral tributária de que se citam, para além das mencionadas anteriormente e a título de exemplo, as decisões proferidas nos processos do CAAD nºs 73/2012-T, 210/2013-T, 237/2014-T, 112/2015-T, 254/2016-T e 707/2019-T, publicadas no site do CAAD (www.caad.org.pt).

55 Procede, nos termos expostos, a exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral, subsistindo apenas para apreciar, relativamente ao pedido, na parte em que não resulta a incompetência material do Tribunal, a questão que segue.

Saneamento

56 As partes são legítimas e estão devidamente representadas e não há outras exceções e/ou questões prévias que impeçam a apreciação do mérito do pedido na parte que segue.

Da (in)existência de erro de facto ou erro sobre os pressupostos

57 Alegam as Requerentes a fundamentar o pedido de revisão oficiosa dos atos de auto-liquidação sub judicio, sinteticamente: (i) os factos refletidos nas (supostas) declarações de retenção na fonte constituem factos falsos, (ii) padecem por isso de erro de facto, (iii) que tem como consequência a anulação por erro sobre os pressupostos respetivos, de facto e de direito dos atos, (iv) que devem ser anulados exatamente porque praticados com base em factos reconhecidamente falsos e inexistentes (Cfr PA e Doc 17, junto pelas Requerentes).

58 Mais concretamente e no essencial: argumentam as Requerentes com o entendimento de que a reposição voluntária dos valores que deveriam ter sido retidos e o não foram no momento próprio, configura um ato indevido decorrente de alegada falsidade e inexatidão dos factos em que assentam as declarações apresentadas, só tendo sido aceite pela AT com base no entendimento de que assim se dava cumprimento à obrigação declarativa que, no devido tempo, não foi observada (permitindo, designadamente, que o imposto fosse pago por quem a tal estava obrigado, em primeira linha, pelo mecanismo da retenção na fonte – Cfr artigo 103º-3, do CIRS, na redação de 2013).

59 Divergindo do ou contrariando o entendimento sufragado pelas Requerentes, invocou a AT que os rendimentos gerados pela redução do capital (de € 3,5 M) da D..., que incidiu sobre as participações detidas pela F..., Ltd., tiveram, comprovadamente, como efetivo beneficiário C... (antecessor das Requerentes) e, como tal, concluíram os SIT da AT que tais rendimentos se encontravam sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa

liberatória de 28% [artigos 5º-2/p) e 71º, 1, do CIRS] e que esta situação foi regularizada, voluntariamente, por C... através da submissão, em nome da D... (de que era então liquidatário) de duas declarações/guias de retenções na fonte, no valor de €980.000,00, valor que foi pago.

- 60** Assim é que, apesar de reconhecer a AT que não houve retenção na fonte por parte da D... aquando da submissão dessas declarações/guias, a opção do contribuinte pela regularização voluntária (em cumprimento do disposto no artigo 58º-1 e 3, do RCPITA), não fazia qualquer sentido proceder à emissão de liquidações oficiosas relativas às retenções em falta.

Vejamos:

- 61** O erro sobre os pressupostos de facto ocorre quando há divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto na prática do ato, e constitui vício de violação de lei uma vez que, sendo os poderes legais exercidos no ato administrativo atribuídos para serem exercidos em determinadas condições, está em dissonância com a lei o seu uso em situações fácticas que não correspondem àquelas que estiveram subjacentes à atribuição de tais poderes⁸.
- 62** *In casu*, a AT no sobredito despacho proferido em sede de revisão oficiosa, confirmado na decisão do recurso hierárquico, considerou ou decidiu que “(...) a decisão incidirá apenas quanto a um ponto da fundamentação apresentada no âmbito do presente pedido de revisão oficiosa, que não foi invocado no requerimento de reclamação graciosa: a alegação de que as declarações apresentadas pela D..., por refletirem a existência de retenções na fonte que não ocorreram, constituindo, por isso, factos falsos e inexatos, padecem de erro de facto, devendo por isso, segundo o Requerente, ser anulados por erro sobre os respetivos pressupostos (...)”
- 63** Entendeu assim a AT não considerar padecerem os atos do invocado vício considerando que, em síntese, a situação detetada foi voluntariamente regularizada com a submissão, em

⁸ Cfr MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 503: «está implícita na lei ou constitui princípio geral de direito a norma segundo a qual os factos que sirvam de causa a um ato administrativo devem sempre ser verdadeiros».

nome da D..., das duas declarações/guias de retenções na fonte, no valor global pago de € 980.000,00.

- 64** Do teor dessas declarações/guias resultam referências a retenções que, na verdade, não ocorreram porquanto a D... enquanto entidade devedora dos rendimentos e em substituição do antecessor das Requerentes, não procedeu, como deveria, a essas retenções, só ulteriormente levadas a cabo após ser detetada, no decurso da inspeção tributária, a omissão do respetivo dever previsto nos artigos 71º- 1/d) e 101º-2/a), do CIRS, na redação então vigente (2013).
- 65** Pois bem, tal como alega a AT, uma das vias que permitiria a entrada nos Cofres do Estado das retenções em falta era exatamente a submissão das competentes declarações/guias de retenção, especificamente conducentes a gerar uma referência para pagamento (cfr artigo 58º-1 e 3, do RCPITA): a entidade inspecionada pode regularizar a situação tributária através de requerimento para o efeito dirigido ao Diretor do Serviço de Inspeção Tributária.
- 66** Não havendo obviamente lugar, neste caso, à alternativa das liquidações oficiosas porquanto o contribuinte reconheceu e sanou voluntaria e espontaneamente a omissão detetada, não faz ou faria, além do mais, qualquer sentido falar em factos falsos ou inexistentes e em erro nos pressupostos de facto invalidante do ato, decorrente de referências que, literalmente consideradas, não serão exatas: retenções que apenas deveriam ter ocorrido mas que na verdade não existiam no momento em que foi reconhecida a omissão pelo contribuinte e pedida a regularização respetiva.
- 67** Ou seja: é legal e juridicamente inócua a referência a retenções na fonte nas circunstâncias mencionadas, designadamente como forma de configurar a existência de erro nos pressupostos de facto e/ou de direito.

Demais questões suscitadas nos autos

- 68** Decorrente da procedência da exceção de incompetência material do Tribunal, fica prejudicada a apreciação e decisão das demais questões suscitadas nos autos.

III. DECISÃO

Nos termos e pelos fundamentos expostos, decide este Tribunal Coletivo:

- a) Julgar procedente a exceção de incompetência material nos termos expostos supra e absolver, nessa medida, da instância a Requerida;
- b) Julgar improcedente o pedido na parte não abrangida pela incompetência do Tribunal dele (pedido) absolvendo a Requerida;
- c) Julgar prejudicada a apreciação e decisão das demais questões suscitadas nos autos e não abrangidas pelas decisões supra e
- d) Condenar as Requerentes no pagamento integral das custas, atento o seu total decaimento.

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.079.158,33**.

CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **14.994,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo das Requerentes, conforme anteriormente decidido.

- Notifique-se

Lisboa e CAAD, 3 de março de 2023

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Presidente e Relator)

Miguel Patrício
(Árbitro Adjunto)

Vasco António Branco Guimarães
(Árbitro Adjunto)