

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 167/2022-T**

**Tema: IRS - Revisão oficiosa - competência material do tribunal arbitral - substituição tributária - injustiça grave e notória.**

**SUMÁRIO: I** - Tendo um pedido de revisão oficiosa sido, liminarmente, indeferido com base na falta de pressupostos legais, nomeadamente por não se verificar erro imputável aos serviços, tal ato comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação que deu origem a tal pedido, sendo, por isso, o meio idóneo de reação o processo de impugnação judicial, para o qual os tribunais arbitrais são competentes em razão da matéria. **II** - Na substituição fiscal total está, em regra, afastada a hipótese de existência de “erro imputável aos serviços” por estes não terem intervenção em tais (auto)liquidações. **III** - A AT tem o poder-dever de, oficiosamente, proceder à revisão dos atos tributários sempre que se verifique o condicionalismo previsto no n.º 4 do artigo 78º da LGT (injustiça grave ou notória). O relevante é o conhecimento de factos que possam configurar uma tal situação, independentemente de tal conhecimento ter advindo de um pedido de revisão oficiosa que, à luz dos (de outros) fundamentos nele invocados, deva ser considerado intempestivo. **IV** - A injustiça grave e notória é evidente no caso em que o contribuinte suporta, por substituição tributária, IRS sobre um rendimento que beneficia de um regime transitório de isenção total.

## **DECISÃO ARBITRAL**

**A... E B...**, respectivamente, com o número de identificação fiscal ... e..., com domicílio fiscal na Rua ..., ... -... Porto e na Rua ..., ..., ...-...Porto, doravante designados por “Requerente” ou “Requerentes”, requereram a constituição de Tribunal Arbitral e deduziram pedido de

pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).

## **I. RELATÓRIO**

O pedido formulado pelos Requerentes consiste (i) na declaração de ilegalidade das retenções na fonte sofridas, a título definitivo, sobre os rendimentos que lhes foram distribuídos pelo Fundo C..., em 2017, no valor de € 168.678,59, com a consequente revogação do indeferimento expresso do recurso hierárquico por si interposto e (ii) a condenação da Requerida na devolução desse montante e no pagamento de uma indemnização pelos eventuais encargos suportados no âmbito do presente processo.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 16 de Março de 2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, do que foi notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 24 de maio de 2022.

Em 27 de junho de 2022, a Requerida apresentou a sua Resposta, com defesa por impugnação e exceção, e juntou o processo administrativo.

Por despacho deste Tribunal prosseguiram os autos com dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT. As Partes foram notificadas para a apresentação de alegações escritas, o que a Requerente fez em 12 de Outubro de 2022.

## POSIÇÃO DOS REQUERENTES

No pedido de pronúncia arbitral os Requerentes alegam que:

- i) Em 2017 os Requerentes eram detentores de 829.405 e 829.406 unidades de participação no Fundo de Investimento C... (doravante “Fundo”);
- ii) O Fundo foi constituído em 20 de Junho de 2006 e a correspondente gestão foi atribuída à “D..., Sociedade Gestora de Fundos de Organismos de Investimento Colectivo, SA” (doravante “D...”);
- iii) Com relevância para a situação controvertida, foi deliberado e aprovado em Assembleia de Participantes a distribuição dos seguintes rendimentos:

Ano	Valor (€)
2016	279.999,99
2017	655.995,03
2018	382.233,54
2019	597.171,96

- iv) Em 2017 o referido valor de € 655.995,03 (correspondente a € 327.997,32 para o Requerente e €327.997,71 para a Requerente) foi objecto de retenção na fonte em sede IRS à taxa liberatória de 28%, no montante global de € 183.678,59 (€ 91.839,24 de imposto suportado pelo Requerente e € 91.839,35 suportado pela Requerente);
- v) A retenção na fonte é ilegal, com fundamento na desconsideração do regime legal aplicável à tributação dos rendimentos obtidos e distribuídos por Organismos de Investimento Colectivos (“OIC”), constante do Decreto-lei n.º 7/2015, de 13 de Janeiro;
- vi) Até à entrada em vigor deste novo regime, em consonância com o regime previsto no artigo 22.º do EBF, os rendimentos obtidos pelos fundos de investimento eram tributados na esfera do próprio Fundo;
- vii) No regime transitório estabelecido no n.º 1 do artigo 7.º do citado decreto-lei, ficou

expressamente previsto que as regras constantes do artigo 22.º do EBF, na redação dada pela lei nova, apenas seriam aplicáveis aos rendimentos obtidos após 1 de Julho de 2015;

- viii) *A contrario*, todos os rendimentos gerados na esfera do Fundo até à data de 30 de Junho de 2015 foram e estão sujeitos a tributação nos termos e regras vigentes até àquela data;
- ix) Os rendimentos pagos pelo Fundo foram gerados em data anterior a 30 de Junho de 2015. Concretamente, os rendimentos reportam-se aos anos de 2008 a 2012, conforme declaração emitida pela D...:

Ano	Valor (€)
2008	33.415,00
2009	163.658,00
2010	167.749,00
2011	194.928,00
2012	96.246,00
<b>Total</b>	<b>655.996,00</b>

- x) Todos os rendimentos gerados até 30 de Junho de 2015 estão sujeitos a tributação na esfera do Fundo, beneficiando as pessoas singulares que obtenham os rendimentos em causa, fora do âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, de uma isenção em sede de IRS (independentemente da data de recebimento pelo participante).
- xi) O Fundo, enquanto substituto tributário, exerce poderes públicos no domínio tributário, materialmente idênticos aos cometidos à AT, quando procede à liquidação do imposto, pelo que os erros por ele praticados deverão recair sobre esta última, i. e. devem ser equiparados a “erro imputável aos serviços”.
- xii) É por demais evidente e notório o prejuízo causado aos Requerentes, que viram os rendimentos gerados pelo Fundo e, posteriormente, distribuídos serem duplamente tributados. Primeiro na esfera do Fundo nos termos da legislação aplicável até 30 de Junho de 2015 e seguidamente por retenção na fonte aquando da distribuição desse

resultado (previamente tributado) aos Requerentes;

- xiii) A tributação de um rendimento isento constitui uma situação de injustiça grave e notória, assente não só na tributação manifestamente exagerada e desproporcionada, mas também na errónea aplicação do direito
- xiv) A AT tem o poder-dever de repor a legalidade, sempre que constatada a violação da lei ou a prática de um erro grave. Todavia, no despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a AT não se pronunciou sobre esta injustiça grave e notória, o que consubstancia a violação do dever de pronúncia a que a mesma está adstrita nos termos do n.º 1 do artigo 56.º da LGT.

#### **POSIÇÃO DA REQUERIDA**

A Requerida, apresentou defesa por exceção, tendo alegado que:

- i) O tribunal arbitral é materialmente incompetente para apreciar e decidir a questão de saber se estão reunidos os pressupostos de aplicação do mecanismo de revisão oficiosa;
- ii) A requerente pretende ver reconhecida a sua perspetiva de substituto tributário e, como consequência disso, que a retenção na fonte seja qualificada como erro imputável aos serviços. Para o reconhecimento desse direito, o meio próprio é a acção administrativa;
- iii) As decisões de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e o posterior indeferimento do recurso hierárquico não comportaram a apreciação da legalidade da retenção na fonte, cuja prática é alheia à AT;
- iv) Verifica-se a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido;

A AT, apresentou igualmente a sua defesa por impugnação, na qual alegou o seguinte:

- i) Não existe qualquer erro imputável aos serviços, dado que a AT é alheia às retenções em questão. Não houve qualquer actuação da administração tributária. Não foi a atuação

da administração tributária que foi eventualmente lesiva para os Requerentes;

- ii) Uma vez estabelecida a inexistência de erro imputável aos serviços, a AT analisou a possibilidade de convalidação do procedimento, em reclamação graciosa. Tendo considerado que, à data em que o pedido foi apresentado (12 de Outubro de 2020), já não era possível a apreciação da reclamação dos actos de retenção na fonte, por estar decorrido o prazo de 2 anos previsto no artigo 78.º da LGT;
- iii) Sobre o alegado vício de omissão de pronúncia na decisão do recurso hierárquico, por preterição da observância dos requisitos insertos no artigo 78.º, n.º 4 da LGT, a AT analisou, de forma fundamentada, a verificação dos pressupostos procedimentais do pedido de revisão. E, tratando-se de um pedido intempestivo, não poderia apreciar a questão de fundo;
- iv) Sobre o regime de tributação contemplado no artigo 22-A, do EBF, os argumentos dos Requerentes, assentam, em suma, na circunstância da aplicação do respetivo regime se encontrar circunscrita ao período temporal posterior a 1 de julho de 2015;
- v) Ora, tendo o fundo retido na fonte os montantes presentemente controvertidos, a conclusão lógica é que os mesmos foram gerados em data posterior a 1 de julho de 2015. Pois, tendo o fundo conhecimento que os rendimentos controvertidos tinham sido gerados e tributados em período anterior à entrada em vigor do citado diploma legal, não se percebe a razão de, por iniciativa própria, reter na fonte imposto sobre quantias previamente tributadas.

Os Requerentes tiveram oportunidade de exercer o seu direito de resposta quanto à matéria de excepção suscitada pela Requerida, tendo pugnado pela competência material do tribunal arbitral com fundamento no facto de a decisão de indeferimento expressa da AT ter comportado a apreciação da legalidade do acto tributário.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a

conformação do objecto do processo dirigido à anulação de actos de retenção na fonte de IRC (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O litisconsórcio ativo e a cumulação de pedidos são legais. Não foram identificadas nulidades ou irregularidades.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** O Fundo foi constituído em 20 de Junho de 2006, com um capital inicial de € 7.000.000,00 (sete milhões de euros), dividido por 1.400.000 de UP, com o valor unitário de € 5 (cinco euros), que foi objecto de posteriores aumentos de capital;
- B.** Nos termos do regulamento de gestão do Fundo, a respectiva gestão foi entregue à D... com número de identificação fiscal ..., tendo como entidade depositária dos títulos o Banco E..., S.A.;
- C.** Em 2017, os Requerentes eram detentores, respetivamente, de 829.405 e 829.406 unidades de participação no Fundo;
- D.** No ano de 2017, o Fundo distribuiu aos Requerentes rendimentos no valor total de 655.995,03€. Sobre este valor foi aplicada retenção na fonte à taxa de 28%, no montante total de € 183.678,59 (correspondente a € 91.839,24 de imposto suportado pelo Requerente e € 91.839,35 suportado pela Requerente);
- E.** Em 12 de outubro de 2020, os Requerentes apresentaram um pedido de revisão oficiosa

desses dois actos de retenção na fonte de IRS;

- F. Em 8 de Abril de 2021, foram os Requerentes notificados da projecto de decisão de indeferimento desse pedido de revisão oficiosa, tendo exercido o direito de audição prévia em 26 de Abril de 2021;
- G. Em 11 de Junho de 2021 a AT notificou a Requerente do despacho de indeferimento liminar do pedido de revisão oficiosa, com o seguinte teor:

8. Analisadas as alegações oferecidas em sede de audição prévia, concluímos não terem sido oferecidas argumentos ou outros elementos suscetíveis de alterar a decisão proposta.

9. Reiterando a fundamentação constante do projeto de decisão, temos que, a revisão dos atos tributários por iniciativa da AT encontra-se regulada no n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, nos termos do qual, a revisão oficiosa dos atos tributários pode ser efetuada “no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

10. A revisão oficiosa dos atos tributários depende, então, da verificação cumulativa de duas condições: que não tenham decorrido quatro anos após a liquidação (a menos que o tributo não tenha sido pago) e que se verifique a existência de um erro imputável aos serviços.

11. No caso em apreço, apesar de ainda não ter terminado o prazo de quatro anos previsto para o efeito, afigura-se-nos não existir um erro imputável aos serviços.

12. Neste ponto, e com o devido respeito, discordamos com o entendimento dos requerentes de que na substituição tributária o “terceiro” substitui-se à AT, devendo ser-lhe conferido um tratamento semelhante ao que é conferido aos atos praticados pela AT.

13. Com efeito, se atentarmos no n.º 1 do artigo 20.º da LGT, constatamos que “substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte”.

14. Ou seja, o substituto não “substitui” a AT, mas sim, o sujeito passivo.

15. Deste modo, e contrariamente ao raciocínio defendido pelos requerentes, o erro praticado pelo substituto não é imputável à AT, mas sim, quanto muito, ao sujeito passivo.

16. Deste modo, não se verificando um erro imputável aos serviços, não é possível proceder à revisão do ato tributário ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

17. Nestes termos, reitera-se o entendimento de que a contestação dos valores retidos na fonte segue um procedimento próprio: o procedimento de reclamação graciosa previsto no n.º 4 do artigo 132.º do CPPT.

18. Porém, considerando que já decorreram os dois anos previstos para o efeito, não é possível proceder à convalidação do pedido de revisão oficiosa, num procedimento de reclamação graciosa.

- H. Em 15 de julho de 2021, a Requerente apresentou recurso hierárquico dessa, o qual foi indeferido em 15 de Dezembro de 2021, com os fundamentos que se seguem:

(...)

24. *Antes de mais, importa frisar a causa de pedir articulada pelo requerente.*

25. *Com efeito, afirma o sujeito passivo, a errónea retenção na fonte de rendimentos*

---

*distribuídos pela “C... – Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado”, durante o período de tributação de 2017.*

*26. E que os aludidos rendimentos, corresponderiam a ganhos obtidos pelo Fundo em data anterior a 2015.*

*27. Sempre na perspectiva do impetrante, os rendimentos obtidos, até 30 de junho de 2015, seriam tributados na esfera do Fundo, em consonância com o disposto no artigo 22º do EBF.*

*28. Pelo que seria ilegal a retenção na fonte contestada.*

*29. Neste conspecto, é impreterível frisar que não é controvertido que a administração fiscal, não teve qualquer intervenção da retenção na fonte em crise.*

*30. Nem, tão pouco, estaria ciente, à data da liquidação, do momento temporal a que seriam reportados os rendimentos objetados.*

*(...)*

*34. De facto, o conceito do erro imputável aos serviços previsto no artigo 78º, nº 1 da LGT, delimita o seu âmbito à revista, à legalidade de uma determinada actuação da administração fiscal.*

*(...)*

*41. Descendo ao caso vertido nos autos, não é possível descortinar qualquer erro, nos trâmites pugnados, porquanto a liquidação orientou-se, precisamente, no sentido dos elementos apresentados, não objetados, concernentes às retenções na fonte,*

*42. Vai no mesmo sentido a regra presente no art. 75º, nº 1 da LGT: “Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e*

*fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.*

*43. Conformando-se a liquidação com os dados indicados à administração fiscal, não fez mais que cumprir a presunção do aludido disposto.*

*44. Ora, a administração fiscal não poderia errar sobre pressupostos que desconhecia.*

*(...)*

*69. Como vimos precedentemente, a possibilidade de perscrutar o pedido, ao abrigo do disposto no artigo 78º, nº 1 da LGT, pressupõe a averiguação do erro imputável aos serviços.*

*70. Situação que não compaginável no caso apresentado neste recurso, conforme as nossas prévias ilações.*

*71. Aliás, é uma solução coerente com a natureza necessária da reclamação, postulada no artigo 132º, do CPPT*

*(...)*

*76. A adesão à tese do contribuinte, redundaria numa evidente subversão da natureza necessária da reclamação antevetida.*

*77. Esvaziaria de qualquer sentido útil a respetiva dedução, porquanto sempre seria acessível a impugnação contenciosa da retenção em causa, por via do pedido de revisão estatuído no artigo 78º, da LGT.*

*V – Da nossa proposta*

*Deste modo, é entendimento dos serviços indeferir o pedido.*

*VI – Do direito de audição*

*Em face do disposto no ponto 3. alínea c) da Circular 13, de 08/07/1999, da Direção de*

*Serviços de Justiça Tributária, que escusa a audiência dos interessados quando “A administração tributária pratique um acto com base em factos já submetidos, noutra fase do procedimento, a audiência dos contribuintes”, é entendimento dos serviços dispensar o direito de audição do requerente.*

*A mesma conclusão é justificada pela previsão do ponto 3. alínea a) da aludida Circular, que discorre sobre a referida dispensa quando “A administração tributária, apenas, aprecie os factos que lhe foram dados pelo contribuinte, limitando-se na sua decisão a fazer interpretação das normas legais aplicáveis ao caso concreto.*

Os factos dados como provados são confirmados pela documentação junta aos autos.

O facto (essencial) de os rendimentos em causa, distribuídos pelo Fundo em 2017, terem sido gerados em anos anteriores a 2015, resulta da análise conjunta e sequencial das “atas da assembleia de participantes” juntas ao requerimento inicial. Note-se que a Requerida, na sua resposta, não põe em causa a correspondência à realidade do constante de tais documentos.

Não existem factos alegados com relevância para a apreciação da causa que devam considerar-se não provados.

#### **IV. QUESTÕES DECIDENDAS**

Atenta as posições assumidas pelas partes, constituem questões a decidir:

- (i) O alegado pelos Requerentes:
- Declaração de ilegalidade dos atos de retenção na fonte, no valor total de 183.678,59€;
  - Revogação da decisão indeferimento expresso do recurso hierárquico n.º ...2021...;
  - Condenação da AT à devolução dos montantes retidos na fonte;

- Pagamento de uma indemnização devida pelos eventuais encargos suportados no âmbito do presente processo;
- (ii) O alegado pela Requerida
- Questão prévia da incompetência do tribunal arbitral

## V. DO MÉRITO

### a) Questão prévia da incompetência do tribunal arbitral

A Requerida alegou a excepção dilatória de incompetência do tribunal arbitral, com fundamento no facto de o pedido de pronúncia arbitral ter por objecto imediato a decisão de indeferimento do recurso hierárquico do pedido de revisão oficiosa, na qual não terá sido apreciada a legalidade do acto de liquidação de IRS por retenção na fonte (taxa liberatória) que lhe subjaz e que constitui o objecto mediato do pedido.

O artigo 2.º do RJAT estende a competência dos tribunais arbitrais à «*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*», bem como à «*declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais*».

A jurisprudência arbitral e judicial é clara na consideração de que a jurisdição dos tribunais arbitrais abarca todos os actos susceptíveis de serem impugnados através de impugnação judicial, contanto que a impugnação judicial tenha por objecto a tipologia de actos elencados no referido artigo 2.º do RJAT.

Assim, para a aferição da (in)competência do tribunal arbitral para a apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral, é necessário determinar se este é passível de ser decidido num tribunal judicial em sede processo de impugnação judicial.

---

Sumariamente, a Requerida apoia-se na corrente jurisprudencial nos termos da qual a impugnação de actos administrativos em matéria tributária deve efectuar-se, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do artigo 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos, respectivamente, comportem ou não a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.

Pelo que os actos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de actos de autoliquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial quando comportem a apreciação da legalidade destes actos de autoliquidação. Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação não comporta a apreciação da legalidade deste será aplicável a acção administrativa especial.

No caso em apreço, a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa (mantida no recurso hierárquico que se lhe seguiu) não apreciou o correspondente objecto mediacto (a liquidação do IRS por retenção na fonte). Pelo contrário, o indeferimento consubstancia um outro acto administrativo de recusa de decisão, i. e. um acto administrativo em matéria tributária. De onde decorreria a incompetência, em razão da matéria, dos tribunais arbitrais, atento o disposto no referido artigo 2.º do RJAT.

A posição sustentada pela Requerida é conhecida, louvando-se essencialmente no que conclui ser o ensinamento de Jorge Lopes de Sousa<sup>1</sup>.

Sucedem não ser esse o entendimento que vem sendo perfilhado pelo STA, concretamente no seu acórdão proferido no processo n.º 01958/13, de 14 de Maio de 2015.

Citamos:

*“A decisão sindicada considerou que do indeferimento do pedido de revisão dos actos tributário com base na sua intempestividade cabia acção administrativa especial.  
(...)”*

---

<sup>1</sup> *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, I, 2006, pág. 675.

---

*Sucedem que a informação que precede o referido despacho de indeferimento, exarado como se disse em concordância com tal fundamentação, não faz apenas referência ao decurso de prazos para concluir pelo indeferimento do pedido.*

*Tal informação alicerça a proposta de indeferimento do pedido de revisão na seguinte fundamentação: por um lado considerou-se que o pedido de revisão apresentado com fundamento em ilegalidade não foi apresentado dentro do prazo de reclamação administrativa referido na 1ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT; por outro lado entendeu-se não ter havido erro imputável aos serviços na medida em que as liquidações de IRC foram emitidas em tempo oportuno com origem nos documentos de correcção elaborados - DC 22.*

*Mais se ponderou que a liquidação teve por base o relatório da inspecção tributária em que se concluiu que a não consideração como custos do conjunto de facturas nele elencadas resulta do facto de se ter apurado que as mesmas não correspondiam a serviços prestados ao sujeito passivo e, por isso, não podiam ser considerados como custos para efeitos de IRC nos termos do artigo 23.º do Código de IRC.*

*E, com base nesta argumentação, a proposta de indeferimento do pedido de revisão concluiu que não se verificou qualquer ilegalidade nem a existência de qualquer erro imputável aos Serviços.*

*Em suma no caso vertente estava em causa a legalidade do acto tributário de liquidação, sendo que a decisão do director distrital de finanças ao indeferir o pedido de revisão com base na falta de pressupostos legais, nomeadamente por não se verificar erro imputável aos serviços, comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação.*

*Assim, é de concluir que no presente caso, ao atacar contenciosamente aquele despacho pela via da impugnação judicial, e não por via de acção administrativa especial, a recorrente utilizou o meio processual adequado.”*

O decidido pelo STA é inequívoco e é totalmente transponível para o caso ora em análise: o meio processual adequado para atacar contenciosamente uma decisão de indeferimento de um

---

pedido de revisão por não verificação dos respetivos pressupostos – a inexistência de erro imputável aos serviços - é o processo de impugnação.

Na apreciação do pedido de revisão oficiosa, a AT considera que aquela “pode ser efectuada "no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”. Assim, “a revisão oficiosa dos actos tributários depende, então, da verificação cumulativa de duas condições: que não tenham decorrido quatro anos após a liquidação (a menos que o tributo não tenha sido pago) e que se verifique a existência de um erro imputável aos serviços”.

E conclui a AT que *“no caso em apreço, apesar de ainda não ter terminado o prazo de quatro anos previsto para o efeito, afigura-se-nos não ser possível proceder à revisão oficiosa dos actos em causa, por não se verificar a existência de erro imputável aos serviços”*.

A decisão de indeferimento concretiza o fundamento da inexistência desse erro: *“[a] substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. Ou seja, o substituto não substitui a AT, mas sim o sujeito passivo”*. Pelo que *“contrariamente ao raciocínio defendido pelos Requerentes, o erro praticado pelo substituto não é imputável à AT, mas sim, quanto muito, ao sujeito passivo”*.

A decisão identifica expressamente o fundamento para a inexistência de erro imputável aos serviços, comportando a apreciação da legalidade, na medida em que decide pela ausência de um requisito material - erro imputável aos serviços - de que depende a (im)procedência do pedido.

Podemos sintetizar a posição do STA, estando em causa o indeferimento de um pedido de revisão oficiosa por intempestividade, como se segue:

- O indeferimento por intempestividade do pedido de revisão por terem sido ultrapassados os prazos previstos no nº 1 do artigo 78º para a sua apresentação é sindicável através de ação administrativa; e

- O indeferimento por "intempestividade" mas que, na realidade, constitui um indeferimento por inadmissibilidade legal do pedido, o que ocorre sempre que a AT considera que o pedido não é admissível face à inexistência de um erro imputável aos serviços (o que comporta a apreciação dos fundamentos que suportam o pedido de revisão), o qual é sindicado através de impugnação judicial.

Não podemos deixar de concordar com esta visão, que, a nosso ver, é expressão de um correcto entendimento que resulta da natureza, legalmente expressa, do contencioso tributário como sendo de plena jurisdição.

Nas palavras de Aroso de Almeida<sup>2</sup> “[o] processo de anulação ou declaração de nulidade de actos administrativos possui um objecto compósito, na medida em que a pretensão que nele é deduzida pelo autor tem uma dupla dimensão: por um lado, dirige-se à concreta anulação ou declaração de nulidade do acto impugnado, fundada no reconhecimento da sua invalidade; mas, por outro, também se dirige ao reconhecimento, por parte do tribunal, de que a posição que a administração assumiu com o acto impugnado não era fundada (...) .Nesta segunda dimensão, o objecto do processo é, assim o acertamento negativo do poder manifestado através do acto impugnado em que ele foi praticado”.

O acórdão do STA acima citado corresponde à jurisprudência mais recente, aparecendo replicada em outras decisões dos tribunais superiores.

Sendo o objecto do processo a legalidade das liquidações impugnadas e o meio processual próprio para tal o processo de impugnação, resulta inquestionável a afirmação da competência deste tribunal arbitral em razão da matéria, atento o disposto no artigo 2.º do RJAT. Com efeito, é pacífico que a competência dos tribunais arbitrais, em razão da matéria, coincide com o âmbito do que aos tribunais judiciais cabe apreciar através do processo de impugnação.

Pelo que improcede a excepção dilatória alegada pela Requerida. Havendo que apreciar da existência ou não (i) de erro imputável aos serviços e (ii) de injustiça grave ou notória.

---

<sup>2</sup> *Manual de Processo Administrativo*, Almedina, 2ª edição, página 78.

## b) Erro imputável aos serviços

Em 20 de Julho e 21 de Dezembro de 2017, o Fundo distribuiu aos Requerentes € 655.995,03. Apesar de tais valores terem sido gerados antes de 1 de Julho de 2015, beneficiando de exclusão de tributação em IRS, a sociedade gestora do Fundo, nas referidas datas de pagamento, aplicou retenção na fonte à taxa liberatória de 28%.

Ora, é pacífico que, nas situações em que o imposto é liquidado por retenção na fonte, está, regra geral, afastada imputabilidade de um erro à AT. Isto, na medida em que a sujeição de uma determinada operação a imposto e a liquidação do mesmo são efectuadas pelo sujeito passivo ou por um seu substituto.

Não existe qualquer intervenção ou participação dos serviços da AT na consideração (i) de um dado rendimento como preenchendo as normas de incidência objectiva ou subjectiva de IRS e (ii) na liquidação desse imposto mediante a aplicação de uma taxa de retenção na fonte.

Acresce que tanto o substituto como os Requerentes, consideraram que a retenção na fonte apresentava natureza liberatória. Razão pela qual o rendimento subjacente não foi considerado na declaração de IRS referente a 2017.

Todavia, no momento em que os serviços da AT “decidem” (expressamente ou em razão do silêncio administrativo) do pedido de revisão oficiosa, pode-se entender que o erro lhe passa a ser imputável. Esta orientação estaria suportada no acórdão do STA (processo n.º 0926/17): *“No caso de actos de retenção na fonte e de pagamento por conta, embora esteja, em princípio, afastada a possibilidade de existir erro imputável aos serviços, o legislador entendeu que o erro passa a ser imputável aos serviços caso o contribuinte deduz a impugnação administrativa (reclamação graciosa e recurso hierárquico) contra tais actos e ocorra o seu indeferimento (expresso ou silente). Isto é, passará a ser imputável aos serviços a partir do momento em que, pela primeira vez, a administração tributária toma posição desfavorável ao contribuinte e indefere a sua pretensão”*.

Também o TCA Sul (processo n.º 2324/11.2BELRS) considerou que: *“Nas situações de retenção na fonte está, em princípio, afastada a possibilidade de existência de erro imputável*

*aos serviços, porquanto a determinação da matéria coletável e liquidação do imposto são efetuadas pelo próprio contribuinte ou por substituto, e não pela AT. Nessas situações o erro imputável aos serviços só passa a ser passível de qualificação enquanto tal, ou seja, imputabilidade à AT, no momento em que podia ter tomado posição conforme o direito e não o fez, ou seja, apenas com a competente e atempada impugnação administrativa os serviços da AT ficam em condições de perceber, ponderar, conhecer, corrigir e sanar uma cometida ilegalidade”.*

No caso em apreço, os Requerentes não efectuaram o pedido dentro do prazo previsto para a apresentação de reclamação graciosa, tendo antes submetido um pedido de revisão oficiosa.

Pedido de revisão oficiosa que, como é pacificamente entendido pela jurisprudência, “substitui” a reclamação necessária que a lei prevê nos casos de impugnação de autoliquidações. Isto, porquanto cumpre com o mesmo objetivo de conferir à AT a oportunidade de, antes de encetada a via contenciosa, se pronunciar sobre a legalidade de um ato que não foi por ela praticado, mas cujos efeitos a lei faz equivaler aos de um ato administrativo.

Cujo prazo de apresentação coincide com o da reclamação graciosa, sendo alargado para 4 anos após a liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços da AT.

Da redacção normativa resulta claro que o prazo de 4 anos, contado a partir da liquidação do imposto, exige a verificação - nesse mesmo momento - de um erro imputável aos serviços.

20 de Julho e 21 de Dezembro de 2017, momentos em que o Fundo liquidou IRS por retenção na fonte por motivo da distribuição de rendimentos aos Requerentes, constituem as datas relevantes para aferir da eventual existência de um erro imputável à AT.

Dito de outra forma, a existência de um erro praticado à data da liquidação do imposto, constitui um requisito material para a tempestividade do pedido de revisão oficiosa. Inexistindo tal erro, tal pedido apenas poderá ser submetido dentro do prazo de apresentação

de reclamação graciosa (2 anos, contados a partir da data de pagamento do imposto) pelo substituto ou pelo substituído (n.º 3 e 4 do artigo 132.º do CPPT).

A AT, quando confrontada com um pedido do sujeito passivo relativo a um acto tributário desconforme ao ordenamento jurídico-tributário, está vinculada ao dever de pronúncia e à reposição da legalidade. Mas carece de o fazer dentro dos requisitos e limites temporais definidos na lei.

A citada jurisprudência é clara ao afastar a imputabilidade de um erro à AT relativamente a um imposto auto-liquidado. Por outro lado, imputa-lhe esse erro quando a mesma passa a ter conhecimento do acto tributário através de um pedido que lhe é dirigido pelo sujeito passivo. Isto, na medida em que, nesse momento em aprecia o pedido, a AT já se encontra em condições de reparar a ilegalidade que subjaz ao acto tributário.

Todavia, ao contrário da reclamação graciosa, o pedido de revisão de um acto tributário autoliquidado apenas pode ser submetido, no prazo de 4 anos, em caso de erro imputável aos serviços da AT. Erro esse, que a substituição tributária não comporta.

Dado que a intempestividade do pedido, por decurso do prazo de dois anos, obsta à apreciação do mérito, resta decidir sobre os fundamentos da injustiça grave e notória que os Requerentes alegam.

### **c) Injustiça grave ou notória**

Como já salientado, a Requerente invocou, nomeadamente em sede de recurso hierárquico, a existência de injustiça grave e notória como fundamento, subsidiário, da procedência do pedido de revisão oficiosa.

A nosso ver, nem precisaria de o fazer porquanto a AT, tendo tido conhecimento da situação através do pedido de revisão - mesmo considerando-o improcedente por inexistência de “erro imputável aos serviços” - tinha o poder-dever de apreciar, oficiosamente, se a situação configurava “injustiça grave ou notória”. Ou seja, a intempestividade do pedido, aferida à luz

do fundamento inicialmente invocado, nunca desobrigaria a AT de apreciar os factos aí “denunciados” à luz da “injustiça grave ou notória”.

Estamos perante uma omissão de pronúncia administrativa. Uma ilegalidade, que, por estar apenas em causa uma questão de direito, deverá ser suprida pela decisão deste tribunal arbitral.

Dispõem os nº 4 e 5 do artigo 78º da LGT:

*4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*

*5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.*

Analisando os pressupostos previstos em tal norma, temos:

*(i) Prazo*

Segundo a lei, a revisão com este fundamento tem como limite temporal os três anos posteriores ao ano em que ocorreu o acto tributário.

Este requisito encontra-se cumprido, uma vez que as retenções na fonte (as autoliquidações impugnadas) ocorreram aquando da distribuição dos rendimentos, como exige a lei, ou seja, em 2017. O pedido de revisão oficiosa, através do qual a AT teve conhecimento da situação, foi apresentado em 2020, ou seja, antes de concluído o terceiro ano posterior àquele em que ocorreram tais liquidações.

*(ii) Injustiça grave ou notória*

Entendemos que a situação configura injustiça grave e notória.

*Grave*, não só dado o montante de imposto em causa, como, em particular, por estarmos perante uma dupla tributação, sem qualquer base legal e totalmente contrária à essência dos regimes de tributação dos rendimentos gerados pelos fundos de investimento, antes e depois das alterações legislativas de 2015.

*Notória*, porque está em causa uma situação de não sujeição que decorre diretamente da lei. De uma norma transitória que, expressamente, visou contemplar este tipo de situações.

Acresce que, estando em causa uma situação de não sujeição, o erro cometido pelo substituto é um erro relativo à *matéria coletável*: liquidou, reteve na fonte e entregou ao Estado imposto (IRS) incidente sobre um rendimento (matéria coletável) não sujeito a essa tributação.

*(iii) Que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*

Importa começar por salientar que as palavras *contribuinte* e *sujeito passivo* têm significado diferente, não obstante, por vezes, os textos legislativos não as empreguem com rigor. O que não é o caso.

Contribuinte é aquele que a lei quer que suporte o encargo do imposto (direto); sujeito passivo o que a lei obriga ao cumprimento da obrigação tributária.

A substituição fiscal total é o caso paradigmático da não coincidência entre as pessoas do contribuinte e do sujeito passivo. Contribuintes, no caso, são os Requerentes, que suportaram, por dedução nos rendimentos que receberam, o imposto retido na fonte. Sujeito passivo (devedor de imposto) é o Fundo, melhor, a sua sociedade gestora, a quem incumbiria liquidar o imposto, reter na fonte a correspondente importância, e entregar ao Estado tal monta.

O erro do sujeito passivo é manifesto e, até, difícil de compreender: não teve em atenção uma alteração legislativa tão relevante para a atividade que constitui o seu objeto social.

Por outro lado, é evidente inexistir qualquer erro, qualquer comportamento censurável, por parte dos contribuintes, pois que (tal como a AT) não tiveram qualquer intervenção na liquidação e pagamento do imposto.

O que também permite concluir pela necessidade de recurso ao instituto da revisão oficiosa dada a probabilidade de só mais tarde (após o prazo da reclamação graciosa) se terem apercebido ou sido informados do erro cometido pela sociedade gestora.

Verificam-se assim, relativamente aos Requerentes, todos os pressupostos que obrigaria a AT a, em sede de revisão oficiosa e por iniciativa própria, anular as autoliquidações (retenções na fonte) impugnadas. Não o tendo feito, cumpre a este tribunal arbitral fazê-lo.

Os Requerentes pedem a condenação da AT à devolução dos montantes indevidamente retidos na fonte. Não cabe ao tribunal pronunciar-se sobre este pedido uma vez que, segundo a lei, cumpre à Requerida praticar todos os atos que se mostrem necessários à reintegração dos Requerentes na situação em que estariam caso não tivessem ocorrido as autoliquidações ora tidas por ilegais, o que obviamente inclui o reembolso do indevidamente pago e não só.

**d) Da indemnização pelos encargos incorridos**

Os Requerentes pedem ainda a condenação da Requerida no pagamento de uma indemnização devida pelos eventuais encargos suportados no âmbito do presente processo. Este pedido não pode ser atendido, porquanto o regime legal da arbitragem tributária não prevê tais indemnizações.

**VI. DECISÃO**

De harmonia com o supra exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar totalmente procedente a ação, anulando as autoliquidações (retenções na fonte), no montante global de euros 183.678,59 (correspondente a € 91.839,24 de imposto suportado pelo Requerente e € 91.839,35 suportado pela Requerente), relativas aos rendimentos distribuídos pelo Fundo aos Requerentes no ano de 2017.

Em consequência, resulta anulada a decisão de indeferimento do recurso hierárquico.

**VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se ao processo o valor de **183.678,59** €, indicado pelo Requerente, respeitante ao montante das retenções na fonte de IRS cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## VII. CUSTAS

Custas no montante de € **3.672,00** (três mil seiscentos e setenta e dois euros), a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Lisboa, 24 de Fevereiro de 2023

Rui Duarte Morais

José Luís Ferreira (Relator)

Paulo Ferreira Alves