

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 551/2024-T

Tema: Reclamação graciosa necessária e Revisão do Acto Tributário; Erro imputável aos Serviços; Competência material; OIC não Residentes – Retenções na Fonte sobre Rendimentos Juros – Discriminação e Violação da Livre Circulação de Capitais – arts. 22.º, n.ºs 1 a 3 e 10 do EBF e 63.º do TFUE;

SUMÁRIO

- I. A falta do procedimento prévio de reclamação graciosa nos termos do art. 132º do CPPT, não obsta à admissibilidade do pedido de Revisão de Acto Tributário previsto no art.º 78.º da LGT, mesmo que interposto para além do “terminus” do prazo daquele;
- II. O conceito de “serviços” previsto no art.º 78.º da LGT, não engloba actos “errados” praticados pelo poder legislativo;
- III. A interpretação do Tribunal de Justiça sobre o direito da União Europeia é vinculativa para os órgãos jurisdicionais nacionais, com a necessária desaplicação do direito interno em caso de desconformidade com aquele.
- IV. A legislação portuguesa de IRC, ao tributar por retenção na fonte juros auferidos por sociedades residentes em Portugal a OIC's constituídos ao abrigo da legislação de outro Estado, sem estabelecimento estável em Portugal, ao mesmo tempo que permite aos OIC equiparáveis constituídos ao abrigo da legislação nacional beneficiar, em idêntica situação, de isenção dessa retenção na fonte, não é compatível com o direito da União Europeia, por violação da liberdade fundamental de circulação de capitais consagrada no artigo 63.º do TFUE, conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça no processo C-545/19, (acórdão de 17.03.2022).

DECISÃO ARBITRAL

A..., organismo de investimento colectivo ("OIC") constituído e a operar no Grão-Ducado do Luxemburgo sob supervisão da Commission de Surveillance du Secteur Financier, contribuinte fiscal luxemburguês n.º ... e português n.º ..., com sede em..., ..., Grão-Ducado do Luxemburgo (doravante designado de "Requerente") , veio, nos termos legais, requerer a constituição de tribunal arbitral, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa por si apresentado a 18 de Setembro de 2023.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I. – RELATÓRIO

a) O pedido

O Requerente peticiona a anulação dos atos tributários de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas ("IRC") incidentes sobre o pagamento de juros, referentes aos anos de 2019, 2020 e 2021, no montante total de EUR 34.006,89, e, bem assim, da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa por si apresentado a 18 de Setembro de 2023.

Pede ainda, o reconhecimento do direito do Requerente à restituição da quantia de EUR 34.006,89 relativa a retenções na fonte de IRC suportadas em Portugal sobre esses juros, ao abrigo do disposto no art.º 100.º da LGT, tudo com as demais consequências legais, mormente o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT;

b) O litígio

A questão a decidir, é saber se viola a liberdade de circulação de capitais, consagrada no artigo 63.º do TFUE, o facto de os juros auferidos por organismos de investimento coletivo (OIC) não residentes, nem com estabelecimento estável em Portugal, estarem aqui sujeitos a tributação

por retenção na fonte, enquanto idêntico tipo de rendimentos, quando auferidos por fundos de investimento constituídos e operando de acordo com a legislação nacional, estão isentos de tributação por força do disposto no n.º 3 do art. 22.º do EBF.

O Requerente conclui, obviamente, pela positiva.

A Requerida defende a posição contrária, começando na sua resposta por invocar a exceção da incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral, aludindo antes a liquidações de retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário aquando da colocação à disposição da requerente de dividendos decorrentes de participações detidas em sociedades residentes em território português.¹

Defende a existência dessa exceção, porquanto pede que o Tribunal Arbitral aprecie, pela primeira vez, as retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário sem que tenha sido desencadeado procedimento de reclamação graciosa nos termos do art. 132.º do CPPT. Invoca o decidido no Processo 382/2019-T e Ac. Arbitral de 09-11-2012 – Proc. 51/2012, ambos da CAAD.

Estende a sua exceção por incompetência material ao facto de, não tendo as retenções na fonte sido efetuadas pela AT, nunca se pronunciou sobre a sua (i)legalidade e estando-se perante um indeferimento tácito, sobre o qual a AT não tomou posição expressa, não há invocação de erro imputável aos serviços, ou que, tendo-o invocado, o comprove invocando, designadamente, que as retenções na fonte se deveram a orientações ou instruções da AT.

Assim, revogado que foi o n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que estabelecia a presunção de que se considerava “imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na

¹ A Requerente fala antes em juros, Mas a verdade é que também fala em dividendos, parecendo que a p.i. é sobreposta a uma minuta, como p.ex: ; “13.º Em síntese, o Requerente sustentou no pedido de revisão oficiosa que os dividendos de fonte portuguesa por si auferidos não devem ser tributados em sede de IRC, ao abrigo do disposto no artigo 22.º, n.os 1, 3 e 10, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), sob pena de tal consubstanciar uma discriminação injustificada entre OIC residentes e não residentes em Portugal, contrária ao princípio da livre circulação de capitais insito no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) e, consequentemente, ao princípio do primado do Direito da União Europeia consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”

autoliquidação”, e dispondo a lei nova para o futuro (cf. artigo 12.º do Código Civil), o pedido de revisão oficiosa com fundamento em “erro imputável aos serviços”, incluído no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, passou a exigir, também no caso de autoliquidação, ao contribuinte a prova da imputabilidade aos serviços do erro que invoca. Defende que não é então aplicável o prazo de 4 anos, precludindo-se, com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do acto de liquidação,

Defende ainda em sede de excepção que, na senda do decidido no Ac. do STA, de 06/11/08, in proc. n.º 0357/08, a forma processual de reacção contra o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa pode ser a impugnação judicial ou a acção administrativa especial, consoante a decisão comporte, ou não, a apreciação da legalidade do ato de liquidação e como “in casu” não existiu conhecimento expresso da (i) legalidade, o meio utilizado pela Requerente é inidóneo.

Conclui pela verificação da existência de uma excepção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A Requerida invoca ainda como excepção, a Inimpugnabilidade dos atos tributários por retenção da fonte, aludindo ao decidido no Acórdão da CAAD exarado no âmbito do processo n.º 1000/2023-T da CAAD, invocando também o art.º 185.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

Conclui também aqui pela verificação da existência de uma excepção dilatória consubstanciada na inimpugnabilidade dos atos de retenção na fonte que constituem objeto do pedido arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A Requerida defende-se ainda por impugnação, recorrendo ao Acórdão Schumacker (processo C-279/03), onde se observou que o direito internacional admite que, em matéria de impostos

diretos, as relações entre residentes e não residentes não são comparáveis, pois apresentam diferenças objetivas do ponto de vista do rendimento, da capacidade contributiva e da situação familiar ou pessoal.² No entanto, mais adiante defende *“Pois bem, a Requerente insiste na ideia de que a AT deveria aplicar a norma jurídica do artigo 63.º do TFUE em conformidade com as interpretações do TJUE proferidas até à presente data, todavia, isso equivale a remeter para a doutrina dos acórdãos que só pode ser entendida atendendo às circunstâncias dos casos concretos submetidos àquele Tribunal.”*

Articula novamente dissertando sobre a tributação dos dividendos, nada indicando que a carga fiscal que onera os auferidos pelos OIC abrangidos pelo artigo 22.º, do EBF, possa ser mais reduzida do que a que recai sobre os dividendos auferidos em Portugal pela requerente. Também não está demonstrado que o imposto não recuperado pelo Fundo não possa vir a ser recuperado pelos investidores.³

E conclui *“contrariamente ao afirmado pela Requerente, não pode afirmar-se que se esteja perante situações objetivamente comparáveis, porquanto, a tributação dos dividendos opera segundo modalidades diferentes, e nada indica que a carga fiscal que onera os dividendos auferidos pelos OIC abrangidos pelo artigo 22.º do EBF possa ser mais reduzida do que a que recai sobre os dividendos auferidos em Portugal pela Requerente, antes, pelo contrário.”*

Propugna a improcedência de todo o pedido de pronuncia arbitral.

c) Tramitação processual

O pedido deu entrada no dia 12/4/2024 e foi aceite em 16/4/2024.

O árbitro foi nomeado pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitando a nomeação, a qual não foi objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 8/07/2024.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA em 26/9/2024.

² Invoca também do TJUE, o Acórdão Truck Center (C-282/07, de 22-12-2008), Acórdão Bachman (C-204/90), Comissão/Bélgica (C-300/90), Marks & Spencer (C-446/03), Acórdãos do STA 01435/12, de 20/02/2013, 0654/13, de 27/11

³ Volta novamente a falar de dividendos a partir do art.º 75.º até ao fim da sua Resposta;

Por despacho de 27 de Setembro foi notificada a Requerente para se pronunciar, querendo, sobre as excepções deduzidas o que veio a fazer em 15/10/2024.

Por despacho de 10/07/2024, foi dispensada a realização da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT bem como a produção de alegações. Nenhuma das partes se opôs.

Por despacho de 2 de Janeiro de 2025, foi determinada a prorrogação do prazo para exarar decisão por mais dois meses em virtude da suspensão do processo durante as férias judiciais e por estar no momento a correr prazo para a prática de acto processual.

d) Saneamento

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, sem prejuízo da apreciação das excepções invocadas, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação de atos de retenção na fonte de IRC (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT), porém foi suscitada a incompetência do Tribunal Arbitral, em razão da matéria, por falta do procedimento prévio de reclamação graciosa nos termos do art. 132º do CPPT.

A Requerida estende a sua excepção por incompetência material ao facto de, não tendo as retenções na fonte sido efetuadas pela AT, nunca se pronunciou sobre a sua (i)legalidade e estando-se perante um indeferimento tácito, sobre o qual a AT não tomou posição expressa, não há invocação de erro imputável aos serviços, não sendo aplicável o prazo de 4 anos, ou que, tendo-o invocado, o comprove invocando, designadamente, que as retenções na fonte se deveram a orientações ou instruções da AT. Estende também à impropriedade do meio processual arbitral (equiparado à impugnação judicial), o qual deveria ter sido “in casu” a ação administrativa especial.

Estamos então na presença de uma excepção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Estas questões prévias serão analisadas e decididas mais adiante.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do CPPT, contado da formação da presunção de indeferimento da reclamação deduzida contra os atos tributários impugnados.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas, assistindo ao substituído o direito de ação, nos termos do disposto nos artigos 20.º e 65.º da LGT e 9.º e 132.º do CPPT, 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).

Não foram identificadas nulidades ou outras questões que obstem ao conhecimento do mérito.

II- PROVA

II.1 – Factos Provados

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

a) O Requerente é um OIC, com sede e direcção efectiva no Grão-Ducado do Luxemburgo, constituído e a operar ao abrigo da Loi du 17 décembre 2010 concernant les organismes de placement collectif, que transpõe para a ordem jurídica luxemburguesa a Directiva 2009/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Julho de 2009.

b) O Requerente não dispõe de sede, direcção efetiva ou estabelecimento estável em território Português, sendo residente para efeitos fiscais no Luxemburgo.

c) O Requerente é administrado pela sociedade B... S.A., entidade igualmente com residência no Grão-Ducado do Luxemburgo

d) Em 2019, o Requerente auferiu juros com fonte em Portugal, no montante total de EUR 11.687,50, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória, nos seguintes termos:

ENTIDADE	DATA	JUROS BRUTOS	RETENÇÃO NA FONTE	JUROS LÍQUIDOS
E...	17-10-2019	11.687,50	4.090,63	7.596,87
TOTAIS:		11.687,50	4.090,63	7.596,87

e) Em 2020, o Requerente auferiu juros com fonte em Portugal, no montante total de EUR 54.037,50, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória, nos seguintes termos:

Valores em EUR

ENTIDADE	DATA	JUROS BRUTOS	RETENÇÃO NA FONTE	JUROS LÍQUIDOS
E...	17-02-2020	22.600,00	7.910,00	14.690,00
E...	20-04-2020	11.250,00	3.937,50	7.312,50
E...	19-10-2020	20.187,50	7.065,63	13.121,87
TOTAIS:		54.037,50	18.913,13	35.124,37

f) Em 2021, o Requerente auferiu juros com fonte em Portugal, no montante total de EUR 31.437,50, os quais foram sujeitos a tributação em Portugal em sede de IRC através de retenção na fonte liberatória, nos seguintes termos:

Valores em EUR

ENTIDADE	DATA	JUROS BRUTOS	RETENÇÃO NA FONTE	JUROS LÍQUIDOS
E...	19-04-2021	11.250,00	3.937,50	7.312,50
E...	18-10-2021	20.187,50	7.065,63	13.121,87
TOTAIS:		31.437,50	11.003,13	20.434,37

g) As retenções na fonte de IRC – no montante total de EUR 34.006,89 – foram efectuadas e entregues junto dos cofres da Fazenda Pública pelo C..., contribuinte fiscal português n.º..., na qualidade de entidade registadora e depositária de valores mobiliários,

através das guias de retenção na fonte n.os ..., de 20 de Novembro de 2019, ..., de 20 de Março de 2020, ..., de 20 de Maio de 2020, e ..., de 20 de Novembro de 2020, e pelo D... A.G., contribuinte fiscal português..., também na qualidade de entidade registadora e depositária de valores mobiliários, através das guias de retenção na fonte n.os..., de 19 de Maio de 2021, e ..., de 18 de Novembro de 2021.

h) Não aceitando a tributação por retenção na fonte de IRC que incidiu sobre os juros pagos por entidades não residentes em território português, no dia 18 de Setembro de 2023, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das liquidações de IRC acima identificadas, referentes aos anos de 2019 a 2021, ao abrigo do disposto nos artigos 78.º, n.º 1, da LGT e 137.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), procedimento que corre sob o n.º ...2023... .

i) Em 18 de Janeiro de 2024 não havia sido proferida qualquer decisão sobre o procedimento mencionado na alínea anterior.

j) O pedido de pronuncia arbitral deu entrada no dia 12/4/2024

A convicção do tribunal fundou-se na análise dos documentos juntos aos autos, sendo que estes factos não suscitaram qualquer divergência entre as partes

II.2 - Factos não provados

Não existem factos dados como “não provados” relevantes para a decisão da causa.

III. Análise das excepções

Invoca a Requerida uma panóplia de excepções. Vejamos:

O artigo 124.º, do CPPT, não faz alusão às questões processuais, diversamente do que sucede no CPC, no artigo 608.º, n.º 1, o qual estabelece um critério de precedência lógica, que impõe ao tribunal a apreciação prioritária das questões que possam obstar ao conhecimento do mérito da causa.

Com efeito, nos termos do artigo 608, n.º 1, do CPC, «sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 278.º, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica».

Considera-se aplicável ao processo arbitral o estabelecido no artigo 608, n.º 1, do CPC, ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

E o artigo 18.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, refere-se expressamente às «exceções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido».

Assim, apreciar-se-ão primeiramente as exceções invocadas pela Requerida, a saber:

1.ª exceção invocada - Incompetência material do Tribunal Arbitral:

A competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que se impõe a respectiva apreciação, previamente à verificação dos demais pressupostos processuais - artigos 16.º, do CPPT e 13.º, do CPTA, ex vi alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A Requerida, conforme se explanou, perspectiva a situação de incompetência que argui devidamente, aludindo a liquidações de retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário aquando da colocação à disposição da requerente de dividendos decorrentes de participações detidas em sociedades residentes em território português. No entanto, o presente processo trata de juros e não de dividendos.⁴

⁴ O art.º 22.º, n.º 3, diz-nos que “Para efeitos do apuramento do lucro tributável, não são considerados os rendimentos referidos nos artigos 5.º, 8.º e 10.º”. Ora, o art.º 5.º do CIRS abrange nas suas diversas alíneas os juros e os dividendos;

Considerando-se que existe um erro de apreciação da Requerida, tratando antes a sua defesa como referindo-se a juros, fundamenta essa excepção, por falta de desencadeamento do procedimento de reclamação graciosa nos termos do art. 132º do CPPT. Invoca o decidido no Processo 382/2019-T e Ac. Arbitral de 09-11-2012 – Proc. 51/2012, ambos da CAAD.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT). Há restrições à competência dos tribunais arbitrais, derivadas das excepções que constam da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, operada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, mas não têm aplicação no caso em apreço, em que está em causa a apreciação da legalidade de actos de retenção na fonte que foram objecto de pedido de revisão oficiosa.

Dispõe o artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, na parte relevante, que:

Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

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

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

Por aqui verificamos que a natureza de actos de retenção na fonte são da competência dos tribunais arbitrais.

Para além da apreciação directa dessa legalidade de actos deste tipo, o facto de a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT fazer referência aos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, deixa perceber que serão abrangidos no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através do processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles n.ºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele artigo 2.º do RJAT.

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

A necessidade que existiu de não se abrangerem acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo ou de acção administrativa, nasce da própria redacção do artigo 2.º do RJAT que a arbitragem tributária não foi implementada quanto a essas matérias.

De qualquer forma, extrai-se também da referida autorização legislativa, designadamente da alínea a) do n.º 4 do referido artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, ao fazer referência aos «actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação», que não se pretendeu estender o âmbito da arbitragem tributária à apreciação de actos que, nos termos do CPPT, não podem ser objecto de impugnação judicial, mas para que é adequada a acção administrativa.

Aquela expressão tem ínsita a exclusão dos «actos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação» e das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT infere-se a regra de a impugnação de actos administrativos em matéria tributária ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou da acção administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do artigo 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos), conforme esses actos comportem ou não comportem, a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.

É este o único critério de distinção dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa, não havendo suporte legal para sustentar que, relativamente à impugnação de actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, se possa utilizar a acção administrativa, designadamente para apreciar questões relativas à verificação dos pressupostos de pedido de revisão oficiosa.

Da nossa jurisprudência, sem querermos ser fastidiosos, retira-se que além dos Tribunais Tributários serem os competentes para apreciar reclamações e revisões em que se discutem questões tributárias, ainda “Na impugnação judicial subsequente a decisão da AT que recaia sobre reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa do acto tributário, podem, e devem, os órgãos jurisdicionais conhecer de todas as ilegalidades de substância que afectem o acto tributário em crise, quer essas ilegalidades tenham ou não sido suscitadas na fase graciosa do litígio, impondo-se-lhes um dever acrescido quando se tratem de questões de conhecimento officioso.”, tendo pois os órgãos jurisdicionais um dever acrescido.

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

No caso de impugnação administrativa directa de um acto de liquidação (através de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do acto de liquidação. Isto é, ficciona-se que o pedido foi indeferido por ter sido dada resposta negativa a todas as questões de legalidade colocadas pelo Sujeito Passivo. Por isso, presume-se o indeferimento tácito do meio de impugnação administrativa utilizado (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa) que tem por objecto directo um acto de liquidação, baseando-se em razões substantivas e não em razões formais.⁵

⁵ E confirma essa interpretação o abandono pelo procedimento administrativo geral, da figura do indeferimento tácito, típico apenas do procedimento administrativo-tributário, pois, naqueles, tendo sido colocado o ênfase no dever de decisão da Administração, de que é apanágio a acção administrativa especial para condenação à prática de um acto administrativo legalmente devido (n.º 1 e alínea b) do n.º 2, ambos do art.º 46º e arts.º 66º e ss.) que garante aos particulares o direito de acesso aos tribunais para os efeitos que lhe são próprios, em caso de silêncio da Administração perante legítimos pedidos seus, ou seja, em caso de omissão ilegal do exercício daquele dever. Na verdade, perante tal silêncio e quando ao mesmo não seja atribuído significado inverso (de deferimento tácito), o que passa a admitir-se, diferentemente do que sucedia anteriormente, não é a impugnação dum (ficcionado) acto de indeferimento (tácito), mas antes o desencadear dum novo mecanismo conducente a exigir da Administração a conduta que legalmente lhe é devida; quer dizer, enquanto suporte do objecto da causa, o que está em presença não é um hipotético (com base em presunção) acto da Administração, mas, justamente, o seu oposto, ou seja, a concreta omissão ilegal de acção (decisão) desta. O deferimento tácito que estava previsto no art.º 109.º do CPA,

Por maioria de razão o que vem sendo dito será aplicável a actos expressos de indeferimento proferidos em sede de revisão oficiosa.

De harmonia com o exposto, no caso em apreço, estando-se perante indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objecto directo actos de retenção na fonte, ficcionando-se o indeferimento das ilegalidades invocadas, é de considerar que o acto conhece expressamente da legalidade desses actos e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa, nos tribunais estaduais, é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo a ação arbitral.

Neste sentido, tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

– de 6-10-2005, processo n.º 01166/04: «o indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, baseado na sua ilegalidade, deve considerar-se, para efeito das alíneas d) e p) do n.º 1 do art. 97.º do CPPT, como um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação»;

– de 02-02-2005, processo n.º 01171/04, de 08-07-2009, processo n.º 0306/09, de 23-09-2009, processo n.º 0420/09, de 12-11-2009, processo n.º 0681/09: «o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial».- quanto ao indeferimento tácito.

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 087/22.5BEAVR, de 09-11-2022, José Gomes Correia, “IV - O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em que não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa, mas dentro dos limites temporais em que a Administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da L.G.T.]. VI - O meio procedimental de revisão do acto

foi revogado pelo art.º 7.º do Decreto Lei 4/2015, de 7/1/2015. Mas, como dissemos, o procedimento administrativo-tributário não tem “cedido” às pressões para terminar com o privilégio da execução prévia, pressuposto de tudo o resto.

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

É assim competente o Tribunal arbitral para apreciar actos de revisão oficiosa sobre liquidações, quer sejam tácitos, quer sejam expressos.

Mas prevenindo uma eventual omissão de pronúncia, se bem interpretamos, pelo facto da Requerida conexionar no desenrolar da sua fundamentação uma implícita excepção quanto à exclusão da competência material dos tribunais arbitrais para apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa, nos termos dos Art.ºs 131.º a 133.º do CPPT, discorramos mais um pouco sobre essa arguição.

2ª excepção (In)competência do Tribunal Arbitral para apreciar pedidos de legalidade de retenção na fonte quando não foi cumprido o “ónus” da reclamação necessária e inimpugnabilidade;

Convenhamos que sobre esta temática muito do que se disse supra a ela respeita. Mas acrescentemos:

Dispõe o art.º 132.º do (CPPT):

Artigo 132.º⁶

Impugnação em caso de retenção na fonte

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

⁶ Alterado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12;

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

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

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

5 - (Revogado.)

6 - À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior. Salvo o devido respeito, cremos que a Requerida confunde duas realidades distintas. A primeira é a obrigatoriedade de deduzir reclamação graciosa “necessária” no prazo de 2 anos, para poder exercer o direito à impugnação. Mas outra diferente, é interpor-se um pedido de revisão oficiosa, cujo regime prevê fundamentos muito específicos e prazos também especiais para a sua dedução e com base na decisão que aí for proferida se impugnar a “liquidação” realizada por retenção na fonte.

É exactamente este entendimento que se extrai do sumário supra exposto no Acórdão do Colendo Supremo Tribunal Administrativo, Processo 087/22.5BEAVR, de 09-11-2022

E ainda deste: ⁷

Sumário: I - Para além do pedido de revisão a deduzir no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, nos termos do artº.78, nº.1, da L.G.T., o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a Administração Tributária a pode efectuar, previstos no artº.78, da L.G.T.

II - Recorde-se que nos casos previstos na norma de iniciativa oficiosa de revisão, podem os contribuintes provocar a revisão (cfr.nº.7 da norma) a levar a efeito pela A. Fiscal, visto se

⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo 02683/14.5BELRS 0181/18, de 03-02-2021, JOAQUIM CONDESSO, in. www.dgsi.pt;

entender a mesma revisão como um poder-dever (natureza vinculada), pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a Fazenda Pública tem de observar na globalidade da sua actividade (artº.266, nº.2, da C.R.P., artº.55, da L.G.T.), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei.

III - A doutrina e a jurisprudência referem-se à autoliquidação para aludir ao acto cuja iniciativa pertence ao contribuinte, por disposição legal, consubstanciando-se na apresentação de uma declaração, o que pressupõe as necessárias operações de qualificação (identificação do "an debeatúr") e quantificação (aferição do "quantum debeatúr") necessárias para avaliar o montante de imposto a pagar ou a restituir, normalmente acompanhada do respectivo meio de pagamento (cfr.artº.82, al.a), do C.I.R.C., então em vigor; artºs.27 e 41, do C.I.V.A.).

IV - Deve o aplicador do Direito relevar o elemento sistemático de interpretação, dado que o legislador fiscal, quanto a uma situação de autoliquidação e de cômputo do respectivo prazo, utilizou como termo inicial a data de entrega da declaração (cfr.artº.131, nº.1, do C.P.P.T.), não se vislumbrando qualquer obstáculo a que se utilize o mesmo critério na interpretação do artº.78, nº.1, da L.G.T., para situações de autoliquidação, nas quais o termo inicial do prazo de quatro anos deve coincidir com a data de entrega da declaração que consubstancia a mesma autoliquidação, enquanto acto de "liquidação" que quantifica a obrigação tributária.⁸

Saliente-se ainda, que o requisito de prévio recurso à via administrativa exigido pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112/-A/2011, de 22 de março, com remissão para o artigo 132.º do CPPT, deve considerar-se preenchido caso tenha sido concretizado o procedimento de revisão oficiosa, como sucede na situação vertente. Com efeito, o procedimento de revisão é,

⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo: 105/20.1BCLSB, de 09-01-2025, VITAL LOPES Sumário: i. O conceito de “pronúncia indevida” previsto na 1.ª parte da alínea c) do art. 28.º, n.º 1 do RJAT abrange a incompetência do tribunal arbitral.

ii. As decisões proferidas em procedimento de revisão oficiosa da liquidação são sindicáveis pelo Tribunal Arbitral, se os fundamentos da decisão não se limitaram à rejeição do pedido por extemporaneidade, mas outrossim fizeram apreciação desfavorável do mérito do pedido.

iii. Ou seja, o Tribunal Arbitral é materialmente competente para apreciar as decisões da ATA proferidas em procedimento de revisão que comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação. In. www.dgsi.pt;

neste âmbito, equiparado à apresentação prévia de reclamação graciosa, prevista no artigo 132.º, n.º 1 do CPPT. Neste sentido, v. os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 29 de outubro de 2014, processo n.º 01540/13, e de 12 de setembro de 2012, processo n.º 476/2012, e, especificamente em relação à ação arbitral, os acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27 de abril de 2017, processo n.º 08599/15, de 25 de junho de 2019, processo n.º 44/18.6BCLSB, de 11 de julho de 2019, processo n.º 147/17.4BCLSB, de 13 de dezembro de 2019, processo n.º 111/18.6BCLSB, de 11 de março de 2021, processo n.º 7608/14.5BCLSB, de 26 de maio de 2022, processo n.º 97/16.6BCLSB, e de 12 de maio de 2022, processo n.º 96/17.6BCLSB, bem como as decisões arbitrais de 6 de outubro de 2022, n.º 678/2021-T, e de 11 de julho de 2024, n.º 941/2023-T.

Improcede assim esta invocação.

Erro imputável aos serviços

A requerida invoca ainda a exceção por incompetência material ao facto de, não tendo as retenções na fonte sido efetuadas pela AT, nunca se pronunciou sobre a sua (i)legalidade e estando-se perante um indeferimento tácito, sobre o qual a AT não tomou posição expressa, não há invocação de erro imputável aos serviços, ou que, tendo-o invocado, o comprove invocando, designadamente, que as retenções na fonte se deveram a orientações ou instruções da AT.

Assim, revogado que foi o n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que estabelecia a presunção de que se considerava “imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação”, e dispondo a lei nova para o futuro (cf. artigo 12.º do Código Civil), o pedido de revisão oficiosa com fundamento em “erro imputável aos serviços”, incluído no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, passou a exigir, também no caso de autoliquidação, ao contribuinte a prova da imputabilidade aos serviços do erro que invoca. Defende que não é então aplicável o prazo de 4 anos, precludindo-se, com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do acto de liquidação,

Esta matéria está interligada com a invocada e apreciada anteriormente, sendo certo que a Requerida fala em “autoliquidação”, quando o presente processo é de “retenção na fonte”, por acto do sujeito passivo através de substituto, mas, segundo consideramos, são situações similares e o seu regime jurídico é igual.⁹

Iremos seguir de perto o que foi exarado no processo n.º1052 /2023-T, em que o signatário foi relator e para o qual remetemos.

Existe, contudo, uma questão prévia, que se prende com o princípio da aquisição processual, segundo o qual “o material necessário à decisão e levado ao processo por uma das partes – sejam alegações, sejam motivos de prova – pode ser tomado em conta para todos os efeitos processuais, mesmo a favor da parte contrária àquela que o aduziu.”

Apreciemos os factos.

De acordo com a alínea d), parte da alínea e) e também g) da matéria de facto dada como provada, referente ao ano de 2019, foi entregue nos cofres do Estado referente a juros auferidos em Portugal, – pago imposto de IRC no montante de 4.090,63€, através da guia de retenção na fonte n.º..., de 20 de Novembro de 2019. Referente ao ano de 2020, foi entregue nos cofres do Estado – pago imposto de IRC através de retenção na fonte liberatória no montante de 7.910,00€ e 3.937,50€, pagos respectivamente, em 17/2/2020 e 20/4/2020.

Por sua vez e de acordo com a alínea h) do probatório, a 18 de Setembro de 2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa ao abrigo do art.º 78.º, n.º 1 da L.G.T e 137.º do CIRC.

Dispõe o art. 78.º, da LGT:

“Artigo 78.º

Revisão dos actos tributários

1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos

⁹ O artigo 95.º da LGT de epígrafe, “Direito de impugnação ou recurso”, distingue entre, actos de autoliquidação, e retenção na fonte;

após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”

Releva para a tempestividade da interposição da revisão oficiosa, existir o fundamento de erro imputável aos serviços.

Apreciemos:

Como ficou provado nos presentes autos, o Requerente “procedeu” ao pagamento do imposto liquidado, sem reclamar nem impugnar, razão pela qual o seu pedido de revisão oficiosa apenas poderia colher abrigo na última parte do supra transcrito n.º 1 do art.º 78º da LGT. O mesmo é dizer-se, que o Requerente teria de invocar e imputar um erro aos serviços da Requerida.

Interessa-nos somente, a matéria constante das alíneas d), parte da e) e também da g) da matéria de facto dada como provada, referente ao ano de 2019, onde foi entregue nos cofres do Estado – liquidado, imposto de IRC no montante de 4.090,63€, através da guia de retenção na fonte n.o ..., de 20 de Novembro de 2019 e referente ao ano de 2020, foi entregue nos cofres do Estado – pago imposto de IRC através de retenção na fonte liberatória no montante de 7.910,00€ e 3.937,50€, pagos em 17/2/2020 e 20/4/2020.

O Requerente escreveu no art.º 9.º do pedido de revisão oficiosa, *“O Requerente entende que as liquidações de IRC por retenção na fonte acima identificadas são ilegais, atenta a discriminação injustificada entre OIC residentes e não residentes em Portugal, operada por via do artigo 22.º, n.os 1, 3 e 10, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), em violação da livre circulação de capitais, prevista no artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) e, conseqüentemente, do primado do Direito da União Europeia sobre o Direito interno, consagrado no artigo 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”).”*

Apenas a imputação e demonstração de um erro dos serviços da AT poderia constituir fundamento para a revisão oficiosa ao abrigo do disposto no art.º, 78.º n.º 1, “in fine”, da LGT. Porém, não foi isso que se verificou, uma vez que o Requerente na sua petição de revisão limitou-se à invocação da existência de um erro na liquidação, feita de acordo com os

elementos declarados pelo sujeito passivo, e com o conteúdo de normas jurídicas internas que “contrariarão” normas previstas em Tratados, sem imputar substantivamente o erro aos serviços da Requerida.

Na Decisão do CAAD com o n.º 14/2022-T acerca do erro imputável aos serviços, refere-se a orientação seguida pela jurisprudência do CAAD na matéria, se bem que discordemos de alguns pontos que não se relacionam directamente com o caso em análise. Apontam-se aí decisões que vão nesse sentido:

1. Decisão do CAAD proferida em 12/10/2021, no âmbito do processo 617/2020-T: “Foram os elementos que o Requerente fez constar – e, também, aqueles que não fez constar – na declaração modelo 1 de IMT, que determinaram a AT à prática do acto controvertido nos termos em que este foi praticado. (...) Não poderia a AT proceder por forma diversa daquela por que actuou, em face dos elementos declarados pelo sujeito passivo, assim praticando o acto tributário controvertido. (...) Razão pela qual, não se encontra preenchido um dos requisitos da instauração do procedimento de revisão oficiosa: a existência de erro imputável aos serviços.”

2. Decisão do CAAD proferida em 31/12/2021, no âmbito do processo n.º 444/2021-T: “O erro imputável aos serviços” concretiza qualquer ilegalidade desde que relevante, mas não imputável ao contribuinte por conduta negligente (...).

A petição de revisão oficiosa apresentada pelo Requerente não conseguiu identificar a existência de um erro imputável aos serviços, mas antes ao legislador. A responsabilidade extracontratual do Estado nos moldes “pós revolução de Abril”, são os que constam da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro. Serviços e Estado na acepção do exercício do poder legislativo, não se podem confundir.

É verdade que o Primeiro Ministro é o chefe supremo da Administração Pública, e podemos equiparar não totalmente de forma coincidente, o conceito de Administração Pública e erro nos serviços, mas estamos a falar de actuar no exercício da função administrativa e não da função legislativa. O eventual responsável é o Estado por ter criado normas jurídicas que contrariam Tratados a que ficou adstrito. Na verdade, pressupõe-se que os elementos que são

escolhidos para exercer a função legislativa são os tecnicamente mais aptos e se assim não foi, estamos no campo da responsabilidade civil extracontratual do Estado “Político”.

A Requerente teve à sua disposição meios de impugnação, se efectivamente utilizados, e utilizados de forma tempestiva, poderiam corrigir os actos de retenção na fonte, mas não o fizeram.

Deve, pois, imputar-se apenas ao Requerente, o facto de a liquidação sub judice padecer de erro, exactamente pela singela razão de que, para a dedução e sucesso da denominada “reclamação necessária”, não ser “necessário” o preenchimento do erro imputável aos serviços.

A AT aceitou a liquidação/retenção na fonte, com base nos elementos fornecidos pelo Requerente, que nos termos do art.º 75.º, n.º 1, da LGT gozam da presunção de veracidade.

Termos em que, tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa invocando o n.º 1 do art.º 78º da LGT, sem a prova ou sequer a alegação da responsabilidade pela existência de erro na liquidação imputável à AT, tem o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à matéria da alínea d) e parte da e), dada como provada, de considerar-se extemporâneo, por violação do artigo 10º, n.º 1 do RJAT., na parte em apreciação.

Como se afirma no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21-3-2019, proferido no âmbito do proc. n.º 132/14.8BEALM: “I- O prazo fixado para a dedução da ação, porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, é um prazo de caducidade. II- E a caducidade do direito de ação é de conhecimento oficioso, porque estabelecida em matéria (prazos para o exercício do direito de sindicar judicialmente a legalidade do acto administrativo) que se encontra excluída da disponibilidade das partes (art. 333º do CC) e determina o indeferimento liminar da petição. É, pois, um pressuposto processual negativo, em rigor, uma exceção peremptória que, nos termos dos art.ºs 576º n.º 3 e 579º do CPC, consistindo na ocorrência de factos que impedem o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor, o não conhecimento “de meritis” pela existência de obstáculos que o impeçam na disponibilidade do recorrente, importando a absolvição oficiosa do pedido”. (disponível em www.dgsi.pt).

Em conclusão, tendo presente que para a aplicação do artigo 78.º, n.º 1, in fine da LGT não basta que se verifique a existência de um erro, mas deve esse erro ser imputável à AT, imputabilidade essa, que no nosso entendimento não se verifica no caso em concreto pois, o erro existente resultou, como vimos, da atuação do Requerente, e do exercício pelo Estado da função legislativa, tem de concluir-se pela legalidade do indeferimento tácito da petição de revisão oficiosa, no que respeita ao ano de 2019, imposto de IRC a título de retenção na fonte liberatória no montante de 4.090,63€, pago no dia 20 de Novembro de 2019 e o referente ao ano de 2020, imposto de IRC através de retenção na fonte liberatória no montante de 7.910,00€ e 3.937,50€, pagos em 17/2/2020 e 20/4/2020, respectivamente.

E quanto à matéria constante do restante da alínea e) e da alínea f)?

A Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa apenas ao abrigo do art.º 78.º, n.º 1 da LGT, e não ao abrigo do n.º 4 do mesmo inciso.¹⁰

Seguindo a tipologia da revisão dos atos tributários, enunciada por NABAIS,¹¹ que distingue entre as “revisão normal ou ordinária”, com fundamento em “erro imputável aos serviços”, e as “revisões excepcionais ou extraordinárias” (uma, a revisão da matéria tributável por injustiça grave e notória e, outra, a revisão por duplicação de coleta), tem de concluir-se que estamos perante um pedido de revisão normal ou ordinário, com fundamento em “erro imputável aos serviços”.

Consideramos que o carácter lesivo dos actos de retenção na fonte, apesar de praticados por um substituto, é expressamente reconhecido pela alínea a) do n.º 2 do artigo 95.º da LGT, que os equipara a actos de liquidação praticados pela AT para efeitos de impugnação contenciosa.

¹⁰

_____ (doravante “Requerente”), **Vem**, ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”) e no artigo 137.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“CIRC”), **requerer** a

¹¹ NABAIS, José Casalta, Por Um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, Vol. III, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 220.

Ora, se o pedido de revisão oficiosa foi interposto pela Requerente somente ao abrigo do disposto no art.º 78.º, n.º 1 da LGT, poderá o Tribunal extravasar o seu âmbito de competência, arriscando excesso de pronúncia, e considerar que o mesmo pedido também abrange (ou pode abranger), o vertido no número 4, porquanto desde logo o acto ficcionado nunca conhecerá sobre o n.º 4, ou conhecendo, a verdade é que não existe acto expresso da Administração. Só poderíamos ficar pelo indeferimento ficcionado ao abrigo do n.º 1.¹²

Tal situação de conhecimento só acontecerá se estivermos perante matéria de conhecimento oficioso, ou porque existe uma obrigação geral de revogação por parte da Requerida dos actos ilegais, obviamente quando demandada essa ilegalidade dentro de prazo e forma processual adequada e a mesma não resultar de um comportamento negligente da Requerente.

Começemos por convocar o quadro jurídico neste conspecto:

De harmonia com o disposto no artigo 78.º da LGT, sob a epígrafe de “revisão dos atos tributários”:

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

(...) 4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato 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”.

¹² Em bom rigor a parte do pedido de revisão oficiosa que incidiu sobre o montante de 7.065,63€, pago em 18/10/2021, está dentro do prazo da reclamação necessária;

Do teor do citado normativo legal resulta que a revisão por iniciativa da AT, ainda que desencadeada por requerimento do contribuinte, tem lugar sempre que exista erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória, sendo que tais revisões não diferem apenas quanto aos fundamentos, tendo igualmente prazos distintos e entidades decisoras diferentes.

No concernente ao âmbito e alcance dos conceitos de injustiça grave e notória, adjetiva o nº5, do citado normativo como 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”.

O pagamento de retenção na fonte por parte de um contribuinte, porque no seu entendimento, já que a iniciativa tem de ser sua, existe uma norma jurídica, mas onde a mesma é desconforme com o Direito Europeu, enferma de ilegalidade, porque existem erros declarativos, objetivamente determináveis, que traduzem resultados manifestamente desajustados e que implicam uma tributação que desvirtua a realidade fática sendo manifestamente desproporcionada e injusta.

Como nos diz o Acórdão do STA, prolatado no processo nº 0209/13.7 BECTB, de 10 de novembro de 2021, a propósito do preenchimento normativo do nº 4, do preceito legal que vimos analisando: “[o] erro para este efeito é uma factualidade objectivamente determinável (a não inclusão de um benefício fiscal ou de uma despesa dedutível à colecta na declaração de rendimento é um erro) e não uma factualidade determinável a partir de condicionantes volitivas (o englobamento de um rendimento sujeito a taxas liberatórias ou especiais é objectivamente uma opção legal e só com o apuramento dos elementos que determinaram a formação da vontade é que pode vir a ser qualificado como um erro).” E mais:

“[a] AT tem o poder-dever de-alertada para a existência de uma situação de “excesso manifesto de tributação” pelo pedido de revisão formulado pelo sujeito passivo — assegurar a efectividade, no caso concreto, dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade. É por essa razão que ela deve garantir a possibilidade de os sujeitos passivos corrigirem, dentro daquele prazo de 3 anos, erros manifestos das declarações apresentadas, sempre que a factualidade e o circunstancialismo do caso permitam verificar, de forma

inequívoca, que existiu um erro.” E esse erro a manter-se traduz uma tributação manifestamente injusta, desproporcional, e sem expressão na capacidade contributiva. Note-se, ademais, que, in casu, o erro não assenta em comportamento negligente do Recorrido. In casu, face à realidade de facto em apreço ajuizamos que a conduta do Recorrido não assenta num comportamento que possa traduzir-se numa violação do dever de cuidado, na medida em que pela análise do elemento literal da norma cumpre-o, mas a mesma foi produzida “contra-legal”.

Com efeito, do probatório não se retira que tenha computado uma deficiente ponderação do risco de produção do facto (negligência consciente), ou, tão-pouco, que exista uma inconsciente ausência de pulsão para a representação do facto (negligência inconsciente).^{13 14} Existia um poder-dever da Requerida expurgar o erro, cuja formação da vontade se deveu a erro legislativo, não existindo conduta negligente do Requerente.¹⁵

Vejamos então agora a questão de fundo.

IV. O Direito

¹³ Vide, quanto à diferença entre tipo de negligência, Cfr. Prof. Figueiredo Dias, in *Direito Penal*, Tomo I, pág.656.

¹⁴ “[o] facto de o contribuinte não ter reagido, com reclamação graciosa ou impugnação judicial, atempadamente, à liquidação viciada, não é suficiente para impedir a revisão dessa liquidação. A entender-se que, nestes casos de não actuação do contribuinte pelos meios de defesa procedimentais ou processuais, haveria negligência do contribuinte para efeitos do nº 4 do artigo 78.º, reduziria este preceito a uma situação de quase inutilidade, pois é exactamente nos casos em que o sujeito passivo não utillizou a reclamação graciosa ou a impugnação judicial que a revisão se revela como de maior relevância, servindo como mecanismo de segurança perante as situações de maior gravidade. Como exemplo de comportamento negligente do contribuinte na formação do erro de liquidação que, nos termos deste nº4 do artigo 78.º~, impede a revisão do acto, apontamos a falta de colaboração do contribuinte num procedimento inspectivo. Mas também aqui é preciso atender que tal falta de colaboração terá de ser injustificada e, cumulativamente, terá de ter uma relação causal com o erro, para que seja impeditiva da revisão oficiosa.”, *LGT comentada e anotada*, Almedina, 2015, pág. 846, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal, e Maria João Menezes

¹⁵ Cfr, entre outros, acórdão do S.T.A. de 2-11-2011, proc. 0329/11, acessível em www.dgsi.pt e Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, em *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Encontro de escrita, 2012, pág. 710. Quanto a se verificar tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade, implica que seja considerado não só o princípio da proporcionalidade, como ainda os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, e em termos de corrigir todos os erros nas liquidações de que resulte ter sido cobrado imposto superior ao previsto na lei, conforme defendem ainda os autores acima citados a pág. 711”

Cumpra-se a razão ao Requerente quando alega a existência de uma discriminação, violadora do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do TFUE, dados os regimes de tributação diferenciados que o artigo 22.º do EBF estabelece, nos seus n.ºs 1, 3 e 10, para os rendimentos de juros de fonte portuguesa auferidos por OIC constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional, por comparação com os mesmos rendimentos de juros quando recebidos por OIC's constituídos e residindo noutro Estado, referente a 2020, no montante de 7.065,63€, pago através de retenção na fonte liberatória em 19/10/2020, e referente a 2021, no montante de 11.003,13€, pago através de retenção na fonte liberatória em 19/4/2021 e 18/10/2021.

Esta questão foi objeto de pronúncia pelo Tribunal de Justiça, em 17 de março de 2022, no processo de reenvio prejudicial C-545/19, o qual versou sobre uma situação factual referente a dividendos, mas idêntica à dos presentes autos, suscitada por Tribunal constituído no CAAD (processo n.º 93/2019-T), no mesmo enquadramento legislativo.

Tendo em conta que a jurisprudência do TJUE quanto à interpretação do Direito da União tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, corolário do primado do Direito da União consagrado no n.º 4, do artigo 8.º da CRP, apenas há que tomar em consideração o constante de tal decisão do TJUE, a qual é (o último) exemplo de uma jurisprudência, versando sobre diferentes aspetos do tema em questão, desde há muito afirmada¹⁶.

Citamos:

¹⁶ Uma referência ao facto de o STA – como era seu dever – ter uniformizado a jurisprudência em obediência ao decidido pelo TJUE (Ac. 093/19, de 28/09/2023).

Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, Processo, 093/19.7BALSBS, de 28-09-2023, JOAQUIM CONDESSO

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

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

III - A interpretação do art.º 63, do TFUE, acabada de mencionar é incompatível com o art.º 22, do E.B.F., na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 7/2015, de 13/01, na medida em que limita o regime de isenção nele previsto aos OIC constituídos segundo a legislação nacional, dele excluindo os OIC constituídos segundo a legislação de outros Estados Membros da União Europeia.”

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

38 *Ao proceder a uma retenção na fonte sobre os dividendos pagos aos OIC não residentes e ao reservar aos OIC residentes a possibilidade de obter a isenção dessa retenção na fonte, a legislação nacional em causa no processo principal procede a um tratamento desfavorável dos dividendos pagos aos OIC não residentes.*

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

Nos números seguintes de tal acórdão, o TJUE responde especificadamente às objeções do governo português, as quais, no essencial, coincidem com o argumentário vertido pela AT na sua resposta. Muito embora este tribunal não esteja obrigado a considerar todos e cada um dos argumentos expendidos pelas partes, mas apenas a apreciar os vícios invocados, remete-se para a decisão do TJUE também enquanto “contraponto” à resposta da AT.

Pelo que a este tribunal arbitral nada mais resta que cumprir com o ditame do TJUE.¹⁷

IV- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A liquidação e cobrança de imposto em violação do Direito da União Europeia confere ao contribuinte o direito a receber juros indemnizatórios, o que é jurisprudência pacífica (cf.

¹⁷ O signatário fez parte em decisões e decidiu no mesmo sentido nos Acórdãos Caad, processo n.º 816/2021.T, processo n.º 438/2022-T, processo n.º 1052/2023-T, processo n.º 64-2024-T, processo n.º 206/2024-T, processo n.º 252/2024-T, processo n.º 307/2024-T, importando-se para os presentes autos toda a fundamentação aí vertida;

neste sentido, entre outros, a decisão arbitral proferida no processo n.º 114/2022-T e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.10.2020, proferido no processo n.º 01273/08.6BELRS).

Só que, porque num primeiro momento o erro apenas pode ser imputável ao substituto (e não à AT), há que observar o decidido pelo STA no acórdão de uniformização de jurisprudência de 29.06.2022, proferido no processo n.º 093/21.7BALS: *em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º.43, n.ºs.1 e 3, da L.G.T.*

Conforme matéria de facto dada como provada, o Requerente apresentou no dia 18 de Setembro de 2023 pedido de revisão oficiosa das retenções na fonte de IRC, não tendo no dia 18 de Janeiro de 2024 a Requerida proferido qualquer decisão. São assim devidos juros indemnizatórios a favor do Requerente desde 19 de Janeiro de 2024.

V – DECISÃO

Pelo exposto, decide-se:

a) Julgar improcedente o pedido de anulação das retenções na fonte de IRC, pagos a título de taxa liberatória em 7/10/2019, no montante de 4.090,63€, com referência ao ano de 2019, bem como, o pedido de anulação das retenções na fonte de IRC, pagos a título de taxa liberatória em 17/2/2020, no montante de 7.910,00€ e em 20/4/2020 no montante de 3.937,50€, com referência ao ano de 2020;

b) Julgar procedente o pedido de anulação das retenções na fonte de IRC, pagos a título de taxa liberatória, em 19/10/2020, no montante de 7.065,63€, com referência ao ano de 2020, bem como, das retenções na fonte de IRC, pagos a título de taxa liberatória, em

19/4/2021 e 18/10/2021, nos montantes respectivamente de 3.937,50€ e 7.065,63€, cm referência ao ano de 2021, anulando-se em consequência o acto de indeferimento nessa parte;

c) Condenar a Requerida, para além da devolução do imposto indevidamente pago, a pagar ao Requerente juros indemnizatórios, a liquidar nos termos legais, contados desde 19 de Janeiro de 2024 sobre os montantes que tiveram ganho de causa;

d) Condenar em custas Requerente e Requerida na proporção dos respectivos decaimentos, sendo 47% a cargo do Requerente e 53% a cargo da Requerida.

Valor do processo – Fixa-se em 34.006,89 € euros, correspondente ao montante total das retenções/IRC impugnadas.

Custas - Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em €1.836,00€ (mil, oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, cujo pagamento fica a cargo dos Requerentes e da Requerida, na proporção do respetivo decaimento.

Lisboa, 10 de Fevereiro de 2025

O Árbitro Singular

António Pragal Colaço