

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 837/2025-T

Tema: Retenção na Fonte – Revisão Oficiosa - Inimpugnabilidade

SUMÁRIO:

- I. Em matéria de retenções na fonte a título definitivo, o pedido de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT constitui meio procedimental admissível e alternativo aos mecanismos previstos no artigo 98.º do Código do IRC e nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, podendo o respetivo indeferimento, expresso ou tácito, ser objeto de apreciação arbitral.**
- II. Nos termos conjugados dos artigos 94.º e 98.º do Código do IRC e da CDT celebrada entre Portugal e Malta, a aplicação imediata da limitação convencional da retenção na fonte depende da apresentação tempestiva, perante o substituto tributário, do formulário Modelo 21-RFI, constituindo a ausência dessa prova fundamento bastante para a retenção pela taxa interna prevista no direito português.**
- III. Não tendo a Requerente apresentado ao substituto tributário, até ao termo do prazo legal de entrega do imposto, a documentação exigida pelo artigo 98.º do Código do IRC para comprovação dos pressupostos de aplicação da CDT entre Portugal e Malta, a retenção efetuada à taxa interna de 25% não enferma de erro de facto ou de direito imputável à Administração Tributária ou ao substituto tributário, antes decorrendo exclusivamente da omissão imputável à própria Requerente.**
- IV. Inexistindo «erro imputável aos serviços» para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, não podia a Requerente beneficiar do prazo de quatro anos para apresentação do pedido de revisão oficiosa, mostrando-se este intempestivo, o que determina a**

consolidação do ato tributário na ordem jurídica e a consequente inimpugnabilidade do indeferimento tácito formado sobre aquele pedido, configurando-se exceção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro singular, Luís Ricardo Farinha Sequeira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante apenas ‘CAAD’) para constituir o presente Tribunal Arbitral (TA) singular, no âmbito do qual se decide o seguinte

DECISÃO ARBITRAL

Onde é:

Requerente: A... (doravante “Requerente”)

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante “AT” e/ou “Requerida”)

1. Relatório

A... **LIMITED**, sociedade de responsabilidade limitada constituída ao abrigo da lei maltesa, titular do NIF português ... e do NIF no país de residência..., com sede em, Malta (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) o pedido de constituição e de pronúncia por tribunal arbitral (“PPA”) relativamente à (i)legalidade da decisão silente de indeferimento do pedido de Revisão Oficiosa (“RO”), no âmbito do processo n.º ...2025..., e consequente anulação do ato de retenção na fonte em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) ocorrida em 2021, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do imposto indevidamente pago no montante de €11.635,17e no pagamento de juros indemnizatórios desde a data em que a retenção foi efetuada.

2.

2. Tramitação processual:

O processo arbitral teve início com a aceitação do pedido em 26 de Setembro de 2025, momento em que o procedimento foi formalmente admitido pelo CAAD.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O PPA foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 02 de Dezembro de 2025.

Na sequência da constituição do Tribunal Arbitral, foi, na mesma data, proferido despacho arbitral determinando que a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentasse, querendo, a sua Resposta e o respetivo processo administrativo.

A Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira e o respetivo processo administrativo instrutor vieram a dar entrada nos autos em 19 e 22 de Janeiro de 2026, respetivamente.

A 10 de Fevereiro de 2026, veio a Requerente a pronunciar-se sobre a Resposta oferecida pela Requerida em matéria de exceção, naquela tendo concluído pela improcedência das exceções erigidas e pela procedência dos pedidos pela Requerente *ab initio* formulados.

Em 10 de Maio de 2026 foi proferido despacho arbitral dispensando a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e de alegações, consignando-se que a data para prolação de decisão teria lugar até 02 de Junho de 2026, data até à qual deveria a Requerente proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente devida.

3. Posição das Partes:

A Requerente, atento o teor do, fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente, intentou PPA visando a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, tendo por objeto mediato o ato de retenção na fonte de IRC efetuado pelo Banco B..., S.A. (“B...”), enquanto substituto tributário, relativamente a dividendos auferidos em 2021.

Sustenta a Requerente que os dividendos pagos por entidade residente em Portugal a residente de Malta apenas podem ser tributados em Portugal até ao limite máximo de 15% do respetivo montante bruto, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (“CDT”) celebrada entre Portugal e Malta. Não obstante, o B... procedeu à retenção na fonte à taxa interna de 25%, no montante global de €29.087,93, quando apenas deveria ter sido aplicada a taxa convencional de 15%, pelo que a Requerente entende ter suportado imposto em excesso no valor de €11.635,17.

Alega ainda que a circunstância de não ter sido apresentado atempadamente o formulário Modelo 21-RFI não impede a aplicação da CDT Portugal–Malta, porquanto tal formulário constitui mera formalidade procedimental e não requisito constitutivo do direito ao benefício convencional, invocando, para o efeito, diversa jurisprudência arbitral e dos tribunais superiores no sentido da prevalência das normas convencionais sobre exigências formais de direito interno.

Mais sustenta que a retenção efetuada em montante superior ao legalmente devido consubstancia erro de direito imputável aos serviços, suscetível de revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, sendo admissível o recurso a este meio também em matéria de retenções na fonte. Defende, neste contexto, que a revisão oficiosa constitui um verdadeiro

poder-dever da Administração Tributária, destinado a assegurar que apenas seja exigido aos contribuintes o imposto efetivamente devido à luz da lei e das convenções internacionais aplicáveis.

Na resposta às exceções suscitadas pela Requerida, a Requerente acrescenta que o presente pedido arbitral tem por objeto imediato o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e apenas mediatamente o ato de retenção na fonte, sustentando que a revisão oficiosa constitui meio autónomo e alternativo ao pedido de reembolso previsto no artigo 98.º do Código do IRC.

Defende igualmente que exigir cumulativamente reclamação graciosa prévia e pedido de revisão oficiosa seria redundante, antissistemático e contrário ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, invocando jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, do Tribunal Central Administrativo Sul e do CAAD no sentido de que o pedido de revisão oficiosa constitui meio administrativo idóneo e equiparável à reclamação graciosa necessária, apto a abrir a via contenciosa, incluindo a arbitral. Sustenta ainda que o erro sobre os pressupostos de facto e de direito da retenção na fonte, designadamente a aplicação de taxa superior à prevista na CDT, é suscetível de configurar erro imputável aos serviços, legitimando a apresentação do pedido de revisão oficiosa no prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º da LGT.

Mais sustenta a Requerente que é a efetiva beneficiária dos dividendos distribuídos, para efeitos do artigo 10.º da CDT Portugal–Malta, sendo titular jurídica e económica das ações do B..., auferindo diretamente os dividendos e suportando definitivamente o ónus económico da retenção na fonte efetuada em Portugal, não existindo qualquer obrigação de retransmissão dos rendimentos a terceiros. Alega, por isso, que a circunstância de existirem acionistas ou beneficiários últimos residentes em Portugal não descaracteriza a sua qualidade de beneficiária efetiva para efeitos convencionais.

A final, pede a Requerente que sejam julgadas improcedentes todas as exceções invocadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira e, em consequência, seja declarado ilegal e anulado o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, bem como parcialmente anulados os atos de

retenção na fonte de IRC efetuados sobre os dividendos auferidos em 2021, na parte correspondente ao imposto alegadamente cobrado em excesso, com o consequente reconhecimento do direito ao reembolso da quantia de €11.635,17, acrescida de juros indemnizatórios e demais consequências legais.

Conclui, assim, pela improcedência das exceções invocadas pela Autoridade Tributária, reiterando integralmente os fundamentos do pedido de pronúncia arbitral e peticionando a anulação dos atos tributários impugnados, com as legais consequências.

Por seu turno, a Autoridade Tributária e Aduaneira, na sua Resposta, pugna pela total improcedência do pedido arbitral, defendendo, em primeiro lugar, a inadmissibilidade da via processual utilizada pela Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta que a revisão oficiosa prevista no artigo 78.º da LGT não constitui, no caso concreto, o meio processual adequado, defendendo que o mecanismo próprio para reagir contra a retenção na fonte efetuada seria exclusivamente o pedido de reembolso previsto no artigo 98.º do Código do IRC, a apresentar no prazo especial de dois anos a contar do termo do ano em que ocorreu o facto tributário, prazo esse já expirado à data da apresentação do pedido da Requerente, constituiria violação dos princípios da segurança e certeza jurídicas, da igualdade, da legalidade, da proporcionalidade e da justiça tributária

Entende igualmente que nem sequer se encontram preenchidos os pressupostos do artigo 78.º, n.º 4, da LGT, relativo às situações de injustiça grave ou notória, por já se encontrar ultrapassado o respetivo prazo de três anos e por o eventual erro decorrer de comportamento negligente da própria Requerente.

Sustenta ainda inexistir qualquer erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, alegando que a retenção na fonte foi efetuada pelo substituto tributário por imposição legal, uma vez que a Requerente não apresentou tempestivamente o formulário Modelo 21-RFI

nem o certificado de residência fiscal exigidos pelo artigo 98.º, n.º 2, alínea a), do Código do IRC para beneficiar da aplicação imediata da CDT Portugal–Malta.

Sustenta que, perante a ausência dessa prova, a entidade pagadora dos rendimentos estava legalmente obrigada a efetuar a retenção à taxa interna de 25%, sob pena de incumprimento contraordenacional, concluindo, por isso, que o eventual excesso de tributação decorre exclusivamente da conduta da própria Requerente, não podendo os seus erros ou omissões ser transferidos para a esfera da Administração Tributária ou do substituto tributário através da invocação de «erro imputável aos serviços».

Na perspetiva da AT, o pedido de revisão oficiosa não é suscetível de substituir a reclamação graciosa necessária, sobretudo quando apresentado para além do respetivo prazo legal, pelo que a falta desse pressuposto determina a inadmissibilidade do pedido arbitral, por inimpugnabilidade.

Ainda em matéria de defesa por exceção, invoca ainda a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, defendendo que a vinculação da Autoridade Tributária à jurisdição arbitral não abrange situações em que o pedido arbitral seja precedido apenas de revisão oficiosa e não de reclamação graciosa deduzida nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT, conforme exigido pela Portaria n.º 112-A/2011.

No que respeita ao mérito da causa, a AT sustenta inexistir qualquer erro imputável aos serviços para efeitos do artigo 78.º, n.º 1, da LGT. Alega que a retenção na fonte efetuada pelo Banco B..., S.A. foi realizada nos exatos termos legalmente impostos ao substituto tributário, uma vez que a Requerente não apresentou, em tempo útil, o formulário Modelo 21-RFI nem a documentação comprovativa necessária para beneficiar da aplicação imediata da CDT Portugal–Malta. Defende, assim, que o eventual excesso de tributação não decorre de erro dos serviços ou da atuação do substituto tributário, mas exclusivamente da omissão da própria Requerente, a quem incumbia o ónus de demonstrar tempestivamente os pressupostos da aplicação da taxa convencional reduzida. Sustenta, por conseguinte, que a retenção efetuada à

taxa interna de 25% era legalmente obrigatória e plenamente conforme ao regime interno vigente à data dos factos.

A Requerida sustenta ainda que a circunstância de a Requerente ter posteriormente apresentado prova da sua residência fiscal em Malta não transforma retroativamente em ilegal uma retenção que, no momento em que foi efetuada, observava integralmente as obrigações legais impostas ao substituto tributário. Invoca, para o efeito, jurisprudência arbitral que entende que a falta de apresentação tempestiva do Modelo 21-RFI afasta a existência de erro imputável aos serviços e impede o recurso ao prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º da LGT.

Por fim, a AT suscita dúvidas quanto ao preenchimento do requisito de beneficiário efetivo dos dividendos para efeitos da CDT Portugal–Malta, alegando que a Requerente poderá atuar como mera entidade interposta ou veículo instrumental de uma pessoa singular residente em Portugal, circunstância que, na sua ótica, obstaria à aplicação dos benefícios convencionais previstos no artigo 10.º da referida Convenção.

4. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 3, alínea a) e no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março), tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado tempestivamente.

O processo não padece de nulidades.

Relega-se a aferição dos pressupostos processuais como a impugnabilidade e a incompetência material para a apreciação de direito a levar a efeito infra.

5. Matéria de facto :

5. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida, o posicionamento das partes face à factualidade trazida a estes autos, consideram-se provados e com interesse para a decisão os seguintes factos:

1. A Requerente, A..., é, relativamente ao ano de 2021, uma sociedade considerada residente fiscal em Malta, para efeitos da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre aquele país e Espanha — Cfr. Doc. 2 do PPA e Doc. 5 do PA.
2. Em 30.11.2021, a Requerente auferiu dividendos distribuídos pelo banco B... . — Cfr. Docs. 3 e 4 do PPA.
3. Sobre os dividendos pagos à Requerente, o B... procedeu, em 20.11.2021, à retenção na fonte de IRC à taxa de 25%. — Cfr. Doc. 1 da RO e Docs. 3 e 4 do PPA.
4. O montante total de imposto retido na fonte ascendeu a €29.087,93. — Cfr. Doc. 3 do PPA.
5. A Requerente não apresentou, perante o substituto tributário até ao termo do prazo para entrega do imposto pelo substituto tributário, formulário Modelo 21-RFI — facto admitido por Requerente e Requerida.
6. Em 26.02.2025, a Requerente apresentou pedido de RO ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, requerendo a anulação parcial da retenção na fonte efetuada. — Cfr. Doc. 1 do PPA e PA.
7. O pedido de revisão oficiosa foi autuado sob o processo n.º ...2025... — Cfr. Doc. 1 do PPA e PA.
8. A Autoridade Tributária não proferiu decisão expressa sobre o pedido de RO no prazo de quatro meses, tendo-se formado indeferimento tácito. — Cfr. PPA e PA.

9. Inconformada, veio a Requerente, em 24.09.2025, a deduzir o PPA que está na origem dos presentes autos, contra tal silente decisão, o qual foi aceite em 26.09.2025.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

5. 2. Factos não provados:

Não existem, com relevo para os autos, factos que se devam considerar por não provados.

5.3. Fundamentação da matéria de facto provada:

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

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

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

6. Do Direito:

6.1. Por Exceção:

a) Da (in)impugnabilidade da decisão silente de RO:

Importa, avaliar da verificação da primeira das exceções invocadas pela Requerida, desde logo, a inimpugnabilidade suscitada, quer por força da inadequação do meio administrativo utilizado pela Requerente para questionar a legalidade da retenção na fonte levada a efeito – RO ao invés da dedução do mecanismo previsto no n.º 7 do artigo 98.º do CIRC ou de reclamação graciosa necessária nos termos do artigo 132.º do CPPT – sendo que, na perspetiva da Requerida, quer porque sustenta que a Requerente não cumpriu os prazos estatuídos para tais meios de defesa, acrescentando que, mesmo que se pudesse considerar que a RO fosse o meio adequado, sempre subsistiria uma questão de intempestividade da RO, em virtude de não se verificar «erro imputável aos serviços», de onde conclui no sentido da inimpugnabilidade arbitral da decisão silente da RO.

Sintetizada a primeira das exceções sustentadas pela Requerida, importa iniciar por aferir da conformação legal de tal exceção, a qual assenta na inadequação do meio de defesa administrativo utilizado processual e, de outra banda, na intempestividade de que se encontra ferido o pedido de RO deduzido.

Sendo a Requerente o substituído tributário e tendo a retenção na fonte sido efetuada a título definitivo e tendo sido invocada a indevida retenção de imposto, importa considerar o regime especial previsto no artigo 98.º do CIRC, bem como o disposto nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, relativos à reclamação graciosa necessária em matéria de retenções na fonte e se, como propugna a Requerida, *in casu*, o contribuinte fica necessariamente limitado à utilização exclusiva daqueles meios procedimentais ou se lhe é igualmente admissível recorrer ao mecanismo da revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT.

É sabido que os diferentes meios de reação administrativa apresentam distintos pressupostos e prazos de exercício. Com efeito, quer o pedido de reembolso previsto no artigo 98.º do CIRC, quer a reclamação graciosa prevista nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, estão sujeitos a prazos mais curtos do que o pedido de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT, cujo exercício pode ocorrer no prazo de quatro anos quando esteja em causa «erro imputável aos serviços», pese embora os fundamentos suscetíveis de justificar a revisão oficiosa serem mais restritos e dependem da verificação dos pressupostos legalmente previstos.

A este respeito, são numerosas as decisões arbitrais que vêm pugnando pela desnecessidade de recurso exclusivo à reclamação graciosa prevista nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, ou ao mecanismo especial do artigo 98.º do CIRC, como condição *sine qua non* de acesso à via arbitral, admitindo antes que o pedido de revisão oficiosa possa igualmente franquear o acesso a este meio de tutela jurisdicional.

Atente-se, a este respeito, com o decidido no âmbito do CAAD, no processo n.º 1051/2023-T¹:

“Se é certo que os artigos 131.º e seguintes do CPPT, para o qual remete a Portaria n.º 112-A/2011 se referem à reclamação graciosa, e não à revisão oficiosa dos atos tributários, também se deve entender que a revisão oficiosa dos atos tributários estabelecida no artigo 78.º da LGT, considerando que essa norma tem como finalidade de garantir que a autoliquidação e as retenções na fonte (em que os contribuintes atuam em substituição e no interesse da AT) sejam objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a racionalizar o recurso à via judicial, que só se justifica se existir uma posição divergente, um verdadeiro “litígio”.

Trata-se de conceder à AT a oportunidade (e o direito) de se pronunciar sobre o erro na autoliquidação do contribuinte ou nas retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário e de fundamentar a sua decisão antes de ser confrontada com um processo contencioso.

Por outro lado, a necessidade da reclamação graciosa justifica-se pela necessidade de a AT ter contacto prévio à via judicial, por estarem em causa atos que não são da autoria da Administração Tributária, mas do próprio sujeito passivo ou de terceiro e nos quais esta não teve, ainda, qualquer intervenção. Nesse sentido, quer a reclamação graciosa quer o pedido de revisão oficiosa, mesmo que apresentado fora do prazo daquela, serve o propósito em causa dando à AT a possibilidade de se pronunciar sobre o ato de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta.”

Acresce que idêntica lógica vale para o procedimento especial de reembolso previsto no artigo 98.º do CIRC, uma vez que também este mecanismo tem por finalidade permitir uma apreciação

¹ Disponível em www.caad.org.pt

administrativa prévia da legalidade da retenção na fonte efetuada, antes do eventual recurso à via contenciosa. Nessa medida, não se vê razão substancial para afastar, em absoluto, a possibilidade de o contribuinte recorrer à revisão oficiosa, quando ainda se encontre dentro do prazo previsto no artigo 78.º da LGT e invoque razão suscetível de integrar o leque de fundamentos consagrado pelo legislador para o efeito.

Assim, ainda que se entendesse que o meio procedimental inicialmente utilizado pelo contribuinte não era o mais adequado — seja por dever ter sido utilizado o pedido de reembolso previsto no artigo 98.º do CIRC, seja por dever ter sido apresentada reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT — sempre se imporia ponderar a convolação oficiosa do requerimento em pedido de revisão oficiosa, desde que este tivesse sido apresentado dentro do respetivo prazo legal.

Na verdade, o artigo 52.º do CPPT, sob a epígrafe “Erro na forma de procedimento”, estabelece que *“se, em caso de erro na forma de procedimento, puderem ser aproveitadas as peças úteis ao apuramento dos factos, será o procedimento oficiosamente convolado na forma adequada.”*

Como aponta o Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa², *“em face do princípio da colaboração recíproca da Administração Tributária e dos contribuintes, cuja observância é imposta pelo artigo 60.º da LGT (...) deverá adoptar-se o entendimento de que também se deverá efectuar a convolação pelo menos nos casos em que o requerimento do contribuinte foi tempestivamente apresentado, à face do prazo previsto para o meio processual adequado (...). Pela mesma razão, será de efectuar a convolação quando o contribuinte utiliza um meio procedimental que, em princípio, é adequado, mas a utilização ocorre fora do prazo legal e há outro meio procedimental, com prazo mais longo, que ainda possa ser utilizado para, mesmo de forma menos intensa, dar alguma satisfação à pretensão do contribuinte. Embora numa situação deste tipo não se esteja perante um absoluto «erro na forma de procedimento», parece que (...) se pode enquadrar a situação neste conceito, já que se está perante uma situação em que o meio escolhido não é, no momento em que foi utilizado, o que o contribuinte deveria*

² JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Áreas Editora, 6.ª ed., 2011, págs. 463 e seg..

utilizar (...). Assim, por exemplo, se o contribuinte apresenta contra um acto de liquidação uma reclamação graciosa fora do prazo legal (...), mas ainda está em tempo para pedir a revisão oficiosa prevista no art. 78.º da LGT, em vez de uma decisão de indeferimento da reclamação graciosa deverá ser, depois de constatada a intempestividade, efectuada a convoção do requerimento em que é pedido a reclamação graciosa em pedido de revisão oficiosa.”

Ante o que se tem vindo de expor, afigura-se que o pedido apresentado pela Requerente, ainda que eventualmente inadequado à luz do regime especial do artigo 98.º do CIRC ou dos artigos 131.º a 133.º do CPPT, não poderia ser liminarmente afastado com fundamento em intempestividade sem prévia ponderação da respetiva convoção em pedido de revisão oficiosa, desde que ainda se encontrasse dentro do prazo previsto no artigo 78.º da LGT, tanto mais que o indeferimento, operado pelo silêncio da Requerida, sem facultar à Requerente a possibilidade de suscitar essa convoção no âmbito da participação procedimental, não pode merecer acolhimento.

Neste mesmo sentido, secundamos, *data venia*, o acordado pelo Supremo Tribunal Administrativo, no processo 087/22.5BEAVR, de 09.11.2022, de cujo trecho do sumário se colhe o seguinte:(...)

“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.]

V - A formulação de pedido de revisão oficiosa do acto tributário pode ter lugar relativamente a actos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do artº 132.º do CPPT, pois esta é necessária apenas para efeitos de dedução de impugnação judicial.

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

VII- Assim, nos casos como o dos autos, em que há lugar a retenção da fonte, a título definitivo, de quantias por conta de imposto de selo, cobrado no âmbito de operações de concessão de crédito, e suportado pelas Recorrentes, o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção é susceptível de configurar “erro imputável aos serviços”, para efeitos de apresentação, no prazo de 4 anos, do pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária”.

Face ao entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 09.11.2022, proferido no processo n.º 087/22.5BEAVR, resulta inequívoco que a formulação de pedido de revisão oficiosa ao abrigo do artigo 78.º da LGT constitui meio processualmente admissível relativamente a atos de retenção na fonte a título definitivo, independentemente de prévia dedução de reclamação graciosa nos termos do artigo 132.º do CPPT ou de utilização do mecanismo especial de reembolso previsto no artigo 98.º do CIRC.

Com efeito, afirma expressamente o STA que o pedido de revisão oficiosa pode ser utilizado relativamente a atos de retenção na fonte, constituindo um meio alternativo ou complementar dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos, não podendo ser qualificado como mecanismo excecional ou residual. Mais resulta daquela jurisprudência que o indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão oficiosa é suscetível de impugnação contenciosa sempre que o pedido tenha sido apresentado dentro dos limites temporais em que a Administração Tributária podia proceder à revisão do ato com fundamento em erro imputável aos serviços.

Assim, tendo a Requerente recorrido à revisão oficiosa dentro do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, e visando precisamente a correção de alegado erro sobre os pressupostos da retenção na fonte efetuada, não pode proceder a invocada inadequação processual arguida pela Requerida, nem, conseqüentemente, o alegado vício de inimpugnabilidade que daquela pretensa inadequação faria derivar.

Pugna igualmente a Requerida no sentido da inimpugnabilidade da decisão silente de RO, na medida em que entende não ter a Requerente deduzido em tempo tal meio administrativo à face do estabelecido no artigo 78º da LGT, designadamente por não se verificar qualquer fundamento que permita integrar no conceito de «erro imputável aos serviços», pelo que a dedução de RO sempre padeceria de intempestividade.

Contrapõe a Requerente, sustentando que o pedido de revisão oficiosa foi tempestivamente apresentado ao abrigo do artigo 78.º da LGT, por se verificar «erro imputável aos serviços» (a cobrança de imposto em violação de uma convenção internacional, decorrente da retenção na fonte efetuada à taxa de 25% sobre dividendos relativamente aos quais a CDT celebrada entre Portugal e Malta limitava a tributação a 15%), uma vez que a falta de apresentação tempestiva do Modelo 21-RFI não afastaria a aplicação da CDT, defendendo que tal omissão não resulta de qualquer atuação negligente deste, mas da errónea aplicação da lei por parte do substituto tributário e da própria Administração Tributária, que recebeu e manteve imposto em montante superior ao legalmente devido, invocando jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do CAAD no sentido de que, em matéria de retenções na fonte a título definitivo, o erro sobre os pressupostos de facto e de direito da retenção é suscetível de legitimar a apresentação de pedido de revisão oficiosa no prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º da LGT.

Apreçamos,

O pedido de revisão oficiosa foi formulado ao abrigo do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, que determina que *“a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos*

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

Está em causa o alegado erro consubstanciado na sujeição a retenção na fonte à taxa de 25% sobre os dividendos auferidos pela Requerente relativamente a sociedade residente em Território Nacional.

É atualmente consensual para a jurisprudência dos tribunais superiores, o facto de a Revisão Oficiosa por iniciativa da AT poder ser desencadeada pelo sujeito passivo (no caso, substituído tributário) no prazo em que aquela o pode efetuar, não deixando, no entanto, a admissibilidade de tal meio, de estar sujeita ao escrutínio quanto ao fundamento invocado ser passível de subsunção a «erro imputável aos serviços».

Tendo presente a factualidade assente nestes autos, resulta que o substituto tributário, no caso a entidade bancária B..., procedeu à retenção na fonte em taxa que a Requerente entende indevida (25%), na medida em que tal retenção deveria ter tido lugar à taxa prevista na CDT (15%), mau grado a não apresentação (à época) do formulário Modelo 21-RFI.

Ora, sobre o erro de direito ocorrido, invocadamente, pelo substituto tributário quanto aos termos em que este efetiva a retenção do rendimento, se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do aresto já parcialmente citado, o qual, uma vez mais, se secunda:

“a questão nuclear a resolver é a de determinar se nos casos em que ocorra um erro de terceiro (substituto) na cobrança do imposto declaradamente indevido pode ser imputado à Administração Tributária. Pontifica a respeito a jurisprudência firme deste tribunal segundo a qual, desde que o erro não seja imputável a conduta negligente do sujeito passivo, será imputável à Administração Tributária. De resto, tal intelecção encontrava guarida no disposto no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, entrementes revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, que conciliava: “Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou

impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação». Jurisprudencialmente, esse ponto de vista foi adoptado no acórdão de 12/12/2001, proferido no recurso n.º 26.233 em cujo discurso jurídico se verteu que «havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro» já que «a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1 da CRP e 55.º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços».

(...)

“a questão nuclear a resolver é a de determinar se nos casos em que ocorra um erro de terceiro (substituto) na cobrança do imposto declaradamente indevido pode ser imputado à Administração Tributária. Pontifica a respeito a jurisprudência firme deste tribunal segundo a qual, desde que o erro não seja imputável a conduta negligente do sujeito passivo, será imputável à Administração Tributária. De resto, tal intelecção encontrava guarida no disposto no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, entretantes revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, que conciliava: “Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação». Jurisprudencialmente, esse ponto de vista foi adoptado no acórdão de 12/12/2001, proferido no recurso n.º 26.233 em cujo discurso jurídico se verteu que «havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro» já que «a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei

(arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços).”

Deste claro entendimento jurisprudencial resulta que o erro praticado pelo substituto tributário na retenção na fonte a título definitivo deve ser qualificado como «erro imputável aos serviços» para efeitos do artigo 78.º da LGT, desde que a ilegalidade em causa não decorra de atuação negligente do sujeito passivo, bastando que a errada aplicação da lei seja objetivamente imputável à Administração Tributária enquanto garante da legalidade tributária.

Aqui chegados, importa perscrutar se, *in casu*, a atuação do substituto tributário ao proceder à retenção na fonte a uma taxa de 25% e não a uma taxa de 15%, tal como decorreria da aplicação da CDT entre Portugal e Malta - conforme sustenta a Requerente - se reconduz a um erro do substituto tributário ou, pelo contrário, a um erro imputável à ora Requerente.

Se a Requerida invoca, em suma, que a omissão de apresentação da Modelo 21 RFI junto do substituto tributário inviabilizaria a aplicação dos termos previstos na CDT, o que constituiria comportamento negligente da Requerente, por outro lado, sustenta a Requerente no sentido de tal taxa reduzida de 15% ao abrigo do instrumento convencional ser aplicável, independentemente de tal formulário não ter sido exibido ao substituto tributário.

A este respeito, não poderemos deixar de ter presente os comandos legislativos de direito interno aplicável e bem assim o normativo da CDT cuja aplicabilidade aquando da retenção na fonte se analisa nestes autos.

Assim, o artigo 4º, os n.º 1 e 2 do artigo 10º, ambos da CDT assinada entre Portugal e Malta, dispõem o seguinte:

“Artigo 4.º

Residente

1 — Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu

domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui uma pessoa sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.

2 — Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes a situação será resolvida como segue:

a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição; se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);

b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permaneça habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;

d) Se for nacional de ambos os Estados, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3 — Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa que não seja uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direcção efectiva.”

Artigo 10.º — Dividendos

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

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

a) Quando os dividendos forem pagos por uma sociedade residente de Portugal a um residente de Malta que é o seu beneficiário efectivo, o imposto português assim estabelecido não excederá:

i) 15% do montante bruto dos dividendos; ou

ii) 10% do montante bruto dos dividendos se o beneficiário efectivo for uma sociedade que, durante um período consecutivo de dois anos anterior ao pagamento dos dividendos, detiver directamente pelo menos 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos;

b) Quando os dividendos forem pagos por uma sociedade residente de Malta a um residente de Portugal que é o seu beneficiário efectivo, o imposto de Malta sobre o montante bruto dos dividendos não excederá o imposto incidente sobre os lucros dos quais os dividendos são pagos.

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

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

Por sua vez, os artigos 94º (n.º 1 a 6) e 98º do CIRC e artigo 132º do CPPT estipulam o seguinte:

“Artigo 94.º

Retenção na fonte

1 — O IRC é objecto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português:

a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;

b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;

c) Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;

d) Remunerações auferidas na qualidade de membro de órgãos estatutários de pessoas colectivas e outras entidades;

e) Prémios de jogo, lotarias, rifas e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos;

f) Rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º obtidos por entidades não residentes em território português, quando o devedor dos mesmos seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;

g) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 4.º, exceptuados os referidos no n.º 4 do mesmo artigo.

3 — As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, excepto nos seguintes casos em que têm carácter definitivo:

a) Quando, nos termos dos artigos 9.º e 10.º, ou nas situações previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais, se excluam da isenção de IRC todos ou parte dos rendimentos de capitais;

b) Quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis.

c) Quando se trate de rendimentos de capitais que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, termos em que se aplicam as regras gerais.

4 - As retenções na fonte de IRC são efetuadas à taxa de 25 %, aplicando-se aos rendimentos referidos na alínea d) do n.º 1 a taxa de 21,5 %.

5 — Exceptuam-se do disposto no número anterior as retenções que, nos termos do n.º 3, tenham carácter definitivo, em que são aplicáveis as correspondentes taxas previstas no artigo 87.º

6 — A obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar.

Artigo 98.º

Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes

1 — Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito

internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

2 — Nas situações referidas no número anterior, bem como nos n.ºs 12 e 16 do artigo 14.º, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis: (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)

a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado; (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)

b) Da verificação das condições e do cumprimento dos requisitos estabelecidos no n.º 13 do artigo 14.º, através de formulário de modelo a aprovar pelo Ministro das Finanças que contenha os seguintes elementos:

- 1) Residência fiscal da sociedade beneficiária dos rendimentos e, quando for o caso, da existência do estabelecimento estável, certificada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que a sociedade beneficiária é residente ou em que se situa o estabelecimento estável;*
- 2) Cumprimento pela entidade beneficiária dos requisitos referidos nas subalíneas i) e ii) da alínea a) do n.º 13 do artigo 14.º;*
- 3) Qualidade de beneficiário efetivo, nos termos da alínea d) do n.º 13 do artigo 14.º, a fornecer pela sociedade beneficiária dos juros ou royalties;*
- 4) Quando um estabelecimento estável for considerado como beneficiário dos juros ou royalties, além dos elementos referidos na subalínea anterior, deve ainda fazer prova de que a sociedade a que pertence preenche os requisitos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 13 do artigo 14.º;*
- 5) Verificação da percentagem de participação e do período de detenção da participação, nos termos referidos na alínea b) do n.º 13 do artigo 14.º;*

6) Justificação dos pagamentos de juros ou royalties.

3 — Os formulários a que se refere o número anterior, devidamente certificados, são válidos por um período máximo de:

a) Dois anos, na situação prevista na alínea b) do n.º 2 e no respeitante a cada contrato relativo a pagamentos de juros ou royalties, devendo a sociedade ou o estabelecimento estável beneficiários dos juros ou royalties informar imediatamente a entidade ou o estabelecimento estável considerado como devedor ou pagador quando deixarem de ser verificadas as condições ou preenchidos os requisitos estabelecidos no n.º 13 do artigo 14.º;

b) Um ano, nas demais situações, devendo a entidade beneficiária dos rendimentos informar imediatamente a entidade devedora ou pagadora das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

4 — Não obstante o disposto no número anterior, quando a entidade beneficiária dos rendimentos seja um banco central ou uma agência de natureza governamental domiciliado em país com o qual Portugal tenha celebrado convenção para evitar a dupla tributação internacional, a prova a que se refere o n.º 2 é feita uma única vez, sendo dispensada a sua renovação periódica, devendo a entidade beneficiária dos rendimentos informar imediatamente a entidade devedora ou pagadora das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

5 — Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, e, bem assim, nos casos previstos nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

6 — Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

7 — As entidades beneficiárias dos rendimentos que verifiquem as condições referidas nos n.ºs 1 e 2 do presente artigo e nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, quando não tenha sido efetuada a prova nos prazos e nas condições estabelecidas, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo a aprovar por

despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, que seja acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado. (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro)

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

9 — O reembolso do excesso do imposto retido na fonte deve ser efectuado no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido e dos elementos que constituem a prova da verificação dos pressupostos de que depende a concessão do benefício e, em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a reembolsar juros indemnizatórios calculados a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

10 — Para efeitos da contagem do prazo referido no número anterior, considera-se que o mesmo se suspende sempre que o procedimento estiver parado por motivo imputável ao requerente.

11 — O disposto nos n.ºs 2 a 9 é aplicável aos casos previstos no n.º 16 do artigo 14.º, com as necessárias adaptações.”

Artigo 132.º

Impugnação em caso de retenção na fonte

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

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

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

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

5 - (Revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)

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

À data do facto tributário em causa, a matéria relativa à dispensa total ou parcial de retenção na fonte de IRC por aplicação de Convenção para Evitar a Dupla Tributação encontrava-se regulada no artigo 98.º, n.ºs 2 a 10, do Código do IRC. Nos termos desse regime, não existia obrigação de efetuar retenção na fonte, no todo ou em parte, quando os beneficiários dos rendimentos fossem residentes de Estado com o qual Portugal tivesse celebrado CDT que limitasse ou afastasse a tributação no Estado da fonte, desde que os respetivos pressupostos fossem comprovados perante a entidade obrigada a efetuar a retenção – substituto tributário.

Para esse efeito, o artigo 98.º, n.º 2, alínea a), do Código do IRC exigia que o beneficiário dos rendimentos apresentasse ao substituto tributário, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, formulário de modelo oficialmente aprovado — Modelo 21-RFI, *in casu* aprovado por despacho n.º 8363/2020, de 31 de agosto, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais — comprovativo da verificação dos pressupostos convencionais relevantes.

Na ausência dessa prova tempestiva, ficava o substituto tributário legalmente obrigado a proceder à retenção pela taxa interna prevista na lei portuguesa, entregando a totalidade do imposto previsto em tal normativo.

O próprio regime legal prevê, contudo, que o sujeito passivo não residente que não tivesse efetuado atempadamente essa prova pudesse posteriormente requerer o reembolso do imposto retido em excesso, mediante apresentação do competente pedido junto da Administração Tributária, no prazo de dois anos contado do termo do ano em que ocorreu o facto gerador do imposto, igualmente instruído com o formulário Modelo 21-RFI e demais documentação comprovativa da residência fiscal e aplicabilidade da CDT.

Numa síntese particularmente elucidativa sobre o enquadramento legal da matéria, escreveu-se no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 20.04.2017, proferido no processo n.º 01422/07.1BEVIS³, estando aí então em causa o artigo 90⁴ do CIRC (na redação da Lei n.º32-

³ Disponível em www.dgsi.pt

⁴

Artigo 90.º
Dispensa de retenção na fonte

B/2002, de 30 de Dezembro) – relativamente a esta mesma matéria da dispensa total ou parcial da retenção na fonte - cuja redação é, no essencial quanto à solução legislativa aí erigida, substancialmente similar ao regime legal aplicável ao facto em apreciação nesta instância arbitral:

“Como decorre dos preceitos em causa, com a Lei n.º32-B/2002, passou a ser exigível, em matéria de retenção na fonte, a prova perante a entidade que se encontrava obrigada a efectuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais de que depende a isenção ou dos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação, consistindo neste último caso, na apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado da residência.

Não sendo efectuada essa prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, ficava o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos do direito interno.

Em suma, face ao disposto no art.º90.º, n.º3 do CIRC (na redacção da Lei n.º32-B/2002, de 30 de Dezembro), era obrigatória a comprovação pelo meio nela previsto da verificação dos

(...)

2 - Não existe ainda obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 88.º, quando os sujeitos passivos beneficiem de isenção total ou parcial ou, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada. (Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE)

3 - Nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais de que depende a isenção ou dos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação, consistindo neste último caso, na apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência. (Aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE)

4 - Quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei. (Aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE)

5 - O sujeito passivo não residente, quando não tenha efectuado a prova no prazo referido no número anterior, pode requerer à Direcção-Geral dos Impostos o reconhecimento dos benefícios resultantes de convenção destinada a eliminar a dupla tributação e solicitar o reembolso do imposto retido na fonte, no prazo de dois anos a contar da data da verificação do facto gerador do imposto, mediante apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças. (Aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE)

requisitos substantivos para aplicação das CDT's, até ao termo do prazo estabelecido para entrega do imposto, sob pena de a retenção ser feita à taxa normal, ficando o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.

Tem sido esse o entendimento estabilizado da jurisprudência, que reiteradamente tem destacado que com a redação introduzida pela Lei n.º32-B/2002, de 30 de Dezembro, na norma do n.º3 do art.º90º do CIRC, passou a ser obrigatório que o devedor fizesse prova dos requisitos formais, sob pena de não obtenção dos benefícios previstos em matéria de tributação de IRC, designadamente o da retenção ser feita por valores inferiores aos da taxa normal (...)”.

Resulta assim isento de qualquer dúvida interpretação, em face da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores que a aplicação imediata dos benefícios previstos nas CDT's, designadamente de dispensa total ou parcial da taxa de retenção na fonte, depende da apresentação tempestiva, perante o substituto tributário, do formulário Modelo 21-RFI devidamente certificado pelas autoridades fiscais do Estado de residência.

Na ausência dessa prova, quanto à residência fiscal da Requerente, até ao termo do prazo legal de entrega do imposto, o substituto tributário encontrava-se legalmente obrigado a efetuar a retenção pela taxa prevista no ordenamento interno português – artigo 94º do CIRC - não podendo aplicar os benefícios convencionais.

A este respeito, importa também ter presente a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 1279/07.2BELSB , de 28.01.2021, o qual, após acompanhar o sentido do aresto vindo de supra parcialmente citar, discorre nos seguintes termos:

“Tem sido esse o entendimento estabilizado da jurisprudência, que reiteradamente tem destacado que com a redação introduzida pela Lei n.º32-B/2002, de 30 de Dezembro, na norma do n.º3 do art.º90º do CIRC, passou a ser obrigatório que o devedor fizesse prova dos requisitos formais, sob pena de não obtenção dos benefícios previstos em matéria de tributação de IRC, designadamente o da retenção ser feita por valores inferiores aos da taxa normal, sendo que até lá, a lei admitia a prova de residência no estrangeiro das sociedades

beneficiárias de rendimentos em Portugal por outros meios que não os formulários aprovados pela Administração tributária portuguesa, expressando que não devem tais formulários constituir o único meio de prova necessário para certificar a sua residência – vd. Acs. do STA (Pleno do CT), de 20/01/2006, tirado no proc.º 01479/13 e de 13/04/2016, tirado no proc.º01444/13 e deste TCAN, de 28-06-2007, tirado no proc.º00129/03-Braga e de 11/10/2007, tirado no proc.º00796/05.3BEVIS.

Acresce referir que a legislação sobre esta matéria dos ditos formulários teve algum desenvolvimento após a referida Lei n.º32-B/2002, de 30 de Dezembro, designadamente com a entrada em vigor da Lei n.º67-A/2007, de 31 de Dezembro, a qual no n.º4 do seu art.º48.º, determina a aplicação retroactiva do regime por ela introduzido nos arts. 90.º, n.º4, e 90.º-A, n.º6, do CIRC.

Com efeito, o referido n.º4 do art.º48.º da Lei n.º67-A/2007, de 30 de Dezembro, veio determinar que «o afastamento da responsabilidade prevista no n.º 4 do artigo 90.º e no n.º 6 do artigo 90.º-A do Código do IRC, na redacção que lhes foi dada pela presente lei, é aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da mesma, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, excepto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação».

Sendo preceito aplicável ao caso, da sua conjugação com o disposto no n.º6 do art.º90.º-A do CIRC, [“Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.os 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção”] cuja redacção remete para o n.º2 alínea a) do mesmo art.º90.-A, pode retirar-se uma importante valia interpretativa no sentido de que no caso de não ser feita a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto da verificação dos pressupostos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação, prova essa a ser efectuada através do formulário a que alude o n.º2 do art.º90.º-A do CIRC, a obrigação do substituto tributário entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei

pode ser afastada desde que comprove com aquele formulário a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

Os formulários a que alude o n.º3 do art.º90.º do CIRC, na redacção da Lei n.º32-B/2002, de 30 de Dezembro, tal como refere o Recorrente, foram aprovados pelo Despacho Ministerial n.º11701/2003, de 28 de Maio, publicado no DR II Série n.º138, de 17/06/2003 e são os modelos 7 a 12-RFI, que se diferenciam pelo tipo de rendimentos (títulos de dívida, dividendos de acções, dividendos e juros, royalties pensões ou devidos por trabalho dependente, outros rendimentos), determinando a Circular n.º12/2003, de 19/07/2003, da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, a exigência da sua apresentação a partir de 01/08/2003”.

Ora, face ao direito aplicável e ao circunstancialismo de facto apurado, não há como não sufragar o entendimento adoptado pelo TT de Lisboa e concluir que “...não resulta dos autos prova, ainda que superveniente, quanto aos pressupostos para acionar a CDT relativamente ao ano de 2004, porquanto tal prova terá de revestir a forma documental de onde conste a residência do beneficiário do rendimento no exercício fiscal a que respeitam os rendimentos, devendo, igualmente estar certificados pela autoridade fiscal respetiva. Assim sendo, também neste caso, será de manter a correção efetuada”.

Igualmente sobre esta temática, anote-se ainda a jurisprudência estabilizada dos tribunais superiores, cumprindo aqui relevar o entendimento do STA, tirado do processo n.º 0810/08 , de 21 de janeiro (a propósito da aplicação da CDT entre Portugal e França):

“(...) Prevê ainda o artigo 4.º das mesmas Convenções que residente de um país “...significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção, ao local de constituição ou qualquer outro critério de natureza similar...”.

Dai que resulte evidente que a certificação das residências para efeito do accionamento das Convenções terá de ser feito pelas Autoridades Fiscais do Estado do qual o beneficiário dos rendimentos se considera residente.

Por outra parte, não são as Convenções que regulamentam os procedimentos a adoptar para a comprovação dos pressupostos legais para a sua aplicação e de que depende a exclusão da incidência do imposto.

Pelo contrário, são as próprias Convenções que prevêem ser as autoridades competentes dos Estados contratantes que determinam as modalidades de aplicação da Convenção (artigo 30.º da Convenção para evitar Dupla Tributação entre Portugal e França—DL n.º 105/71, de 26/3) estabelecendo uma série de requisitos que devem ser comprovados pelos Estados contratantes.

É neste contexto que surge a previsão normativa constante do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, na redacção então em vigor (Lei n.º 32-B/2002, de 30/12), a estabelecer que, quando não seja efectuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto a prova da verificação dos pressupostos legais da aplicação da Convenção destinada a eliminar a dupla tributação, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.

Como assim, a apresentação no prazo aí cominado da prova da não residência configura um pressuposto essencial para a aplicação das aludidas Convenções, só então se podendo afirmar que o Estado português abdica do seu poder de tributação e, nessa medida, dispensa a retenção na fonte do IRC devido por parte da entidade que, em princípio, estava obrigada e efectua-la.

Torna-se, deste modo, legítimo à AT exigir tal imposto ao substituto tributário, enquanto responsável pela retenção que não foi efectuada, sem que tal actuação viole as convenções internacionais e, muito menos, o disposto no artigo 8.º, n.º 2 da CRP-cfr. acórdão de 31-01-08, no processo n.º 888/07.”

Ante o teor vindo de citar, colhe-se do regime previsto no artigo 98.º do Código do IRC e da própria lógica de funcionamento da CDT celebrada entre Portugal e Malta que a aplicação imediata dos benefícios convencionais dependia da comprovação tempestiva, perante o substituto tributário, da residência fiscal do beneficiário dos rendimentos e da verificação dos pressupostos da Convenção.

Resulta assim de forma uniforme o entendimento segundo o qual as Convenções para Evitar a Dupla Tributação não disciplinam diretamente os mecanismos procedimentais de comprovação dos respetivos pressupostos materiais, permanecendo na disponibilidade dos Estados contratantes a regulamentação dos meios formais adequados à respetiva demonstração⁵.

Nesse contexto, a exigência constante do artigo 98.º do Código do IRC relativa à apresentação tempestiva do formulário Modelo 21-RFI e da certificação emitida pelas autoridades fiscais do Estado de residência constitui um pressuposto procedimental legalmente imposto para efeitos de dispensa ou redução da retenção na fonte.

Consequentemente, não sendo efetuada essa prova até ao termo do prazo legal de entrega do imposto, o substituto tributário encontrava-se vinculado à aplicação da taxa prevista no artigo 94º do CIRC, não podendo deixar de proceder à retenção integral do imposto sem incorrer em incumprimento das obrigações que sobre si recaíam.

Destarte, não se pode acompanhar a linha argumentativa da Requerente segundo a qual, a ausência da documentação a que alude o artigo 98º do CIRC – até ao termo do prazo de entrega do imposto a reter pelo substituto tributário - não objectaria à aplicação dos termos preceituados na CDT entre Portugal e Malta, designadamente do disposto na al. a) do n.º 2 do seu artigo 10º.

Ora, no caso dos autos, resulta demonstrado que a Requerente não apresentou ao substituto tributário, até ao termo do prazo legal de entrega do imposto, qualquer documento a que se refere o artigo 98º do CIRC (desde logo, formulário Modelo 21-RFI), para comprovação dos pressupostos de aplicação da CDT (Artigo 4º) celebrada entre Portugal e Malta.

⁵ No mesmo sentido pronunciaram-se, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31.01.2008, proferido no processo n.º 0888/07, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13.04.2016, proferido no processo n.º 01444/13, bem como o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 20.04.2017, proferido no processo n.º 01422/07.1BEVIS, nos quais se afirmou que as Convenções para Evitar a Dupla Tributação não regulam diretamente os mecanismos procedimentais de comprovação dos respetivos pressupostos materiais, competindo ao direito interno disciplinar os meios formais adequados à demonstração da residência fiscal e demais requisitos convencionais. Em idêntico sentido se pronunciaram ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 28.01.2021 e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 03.10.2022, reconhecendo a legitimidade da regulamentação constante do artigo 98.º do Código do IRC quanto à exigência de apresentação do formulário Modelo 21-RFI e respetiva certificação pelas autoridades fiscais do Estado de residência.

Nessas circunstâncias, nenhuma censura deve merecer a atuação do substituto tributário ao proceder à retenção na fonte pela taxa interna prevista no artigo 94.º do Código do IRC, porquanto o mesmo se limitou a observar e aplicar corretamente o quadro normativo vigente, que impunha a retenção integral do imposto na ausência de prova tempestiva dos pressupostos convencionais legalmente exigidos.

Com efeito, a retenção efetuada à taxa prevista na legislação interna portuguesa (25%) ficou exclusivamente a dever-se à omissão da própria Requerente em fazer chegar ao substituto tributário, dentro do prazo legalmente estabelecido, a documentação necessária à demonstração do preenchimento dos pressupostos de dispensa total ou parcial da retenção na fonte previstos nos artigos 4º e 10º da CDT entre Portugal e o Estado de Malta.

Ante o vindo de firmar, importa assim apreciar se a conduta da Requerente é suscetível de integrar o conceito de «erro imputável aos serviços», conforme defendido por esta no seu PPA e contraditório exercido quanto à matéria de exceção invocada pela Requerida.

Dispõe o n.º 1 do artigo 78.º da LGT que: *“A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”*, de onde resulta que, a verificar-se tal fundamento – erro imputável aos serviços – poder o contribuinte beneficiar de um prazo de quatro anos para efeitos da dedução de tal meio administrativo de defesa.

Por outro lado, a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que o conceito de “erro imputável aos serviços”, previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, abrange quer erros de facto quer erros de direito, sendo irrelevante, para esse efeito, a demonstração de culpa individual dos funcionários da Administração Tributária.

Nesse sentido pronunciou-se, designadamente, o Acórdão do STA de 04.05.2016, proferido no processo n.º 0407/15, ao reconhecer que o conceito de erro imputável aos serviços compreende vícios de violação de lei por erro nos pressupostos de facto ou de direito.

Em idêntico sentido, o Acórdão do STA de 09.11.2022, processo n.º 087/22.5BEAVR, afirmou que, em matéria de retenções na fonte, “*o erro sobre os pressupostos de facto e de direito dessa retenção é susceptível de configurar erro imputável aos serviços*”.

Todavia, a mesma jurisprudência tem igualmente salientado que tal imputabilidade apenas se verifica quando a ilegalidade não resulte da atuação, omissão ou comportamento negligente do próprio contribuinte ou substituído tributário.

Assim, o erro apenas pode ser qualificado como «imputável aos serviços» quando decorra de atuação da Administração Tributária ou do substituto tributário, por desconforme ao quadro legal aplicável e não quando o ato tributário tenha sido praticado em estrita observância da lei perante a ausência dos pressupostos documentais cuja apresentação incumbia ao sujeito passivo.

Ora, no caso vertente, resulta demonstrado que a Requerente não apresentou ao substituto tributário, até ao termo do prazo legalmente previsto para entrega do imposto, o formulário Modelo 21-RFI (ou qualquer outro documento) exigido pelo artigo 98.º do Código do IRC para comprovação dos pressupostos de aplicação dos artigos 4º e 10º da CDT celebrada entre Portugal e Malta.

Nestas circunstâncias, o substituto tributário encontrava-se legalmente vinculado a proceder à retenção pela taxa interna prevista no artigo 94.º do Código do IRC, não lhe sendo, à luz de tal normativo, permitido aplicar a dispensa parcial convencional sem prévia verificação formal dos respetivos pressupostos.

Consequentemente, a retenção definitiva efetuada à taxa interna prevista na ordem jurídica portuguesa não decorreu de qualquer erro de facto ou de direito imputável à Administração Tributária ou ao substituto tributário, antes resultando exclusivamente de omissão da própria

Requerente em fornecer tempestivamente a documentação legalmente exigida para beneficiar do regime convencional.

Destarte, considerando que o pedido de revisão oficiosa apenas foi apresentado em 26.02.2025, ou seja, muito para além do prazo de reclamação graciosa ou do mecanismo especial de reembolso previsto no n.º 7 do artigo 98.º do Código do IRC (2 anos - *terminus* do prazo: 31.12.2023), apenas podendo beneficiar do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT caso se verificasse efetivamente «erro imputável aos serviços», o que, pelas razões expostas, não sucede no caso vertente.

Consequentemente, inexistindo «erro imputável aos serviços» e não se verificando tempestiva (logo, insuscetível de convalidação) a via da reclamação graciosa, quer a do mecanismo do artigo 98.º do CIRC, vedada estava a hipótese de a Requerente poder beneficiar do prazo de quatro anos previsto no artigo 78.º, n.º 1, da LGT, mostrando-se intempestivo o pedido de revisão oficiosa apresentado.

E sendo intempestivo tal meio procedimental utilizado, verifica-se a consolidação do ato de retenção na fonte controvertido, ficando consequentemente precluída a possibilidade da sua apreciação contenciosa, o que determina a inimpugnabilidade do indeferimento tácito formado sobre o pedido de revisão oficiosa.

Por último, cumpre realçar não se olvidar a jurisprudência, também ela hoje constante, segundo a qual: “II- *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. III-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 perceberem, ponderar, conhecer, corrigir e sanar uma cometida ilegalidade. IV-Logo, é a partir do momento em que não assumem a respetiva reparação, e justificado o ressarcimento do sujeito passivo, que o erro*

passa a ser imputável aos serviços.” – cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 1277/08.9BELRS, de 19.10.2023⁶.

Secunda-se integralmente o versado entendimento jurisprudencial, no sentido de que, em matéria de retenções na fonte, o «erro imputável aos serviços» pode emergir apenas em momento ulterior ao da retenção, isto é, quando, perante uma adequada e tempestiva reação administrativa do contribuinte, a Administração Tributária fique colocada em posição de apreciar a ilegalidade invocada e, devendo corrigi-la, o não faça.

Contudo, tal construção pressupõe necessariamente que exista uma ilegalidade originária da retenção — erro de facto ou de direito — reportada ao momento em que o substituto tributário procedeu à retenção - termo do prazo legal para entrega do imposto e que tal erro não seja imputável ao substituído tributário.

Ora, esses pressupostos essenciais não se verificam no caso dos autos. Com efeito, à data da retenção e do cumprimento da obrigação de entrega do imposto, o substituto tributário limitou-se a observar o disposto no artigo 94º do CIRC, uma vez que a Requerente não deu a conhecer àquele a verificação dos requisitos a que alude o 98º do CIRC quanto à residência fiscal da Requerente, que permitisse aplicar a limitação da tributação prevista na CDT celebrada entre Portugal e Malta, pelo que a atuação do substituído tributário se limitou ao cumprimento do legalmente determinado no CIRC, importando ter presente que, atenta a matéria probatória trazida a estes autos, apenas foi apresentado certificado de residência fiscal para efeitos do artigo 4º da CDT entre Malta e Espanha.

Nessas circunstâncias, o B... encontrava-se legalmente obrigado, nos termos conjugados dos artigos 94.º e 98.º do Código do IRC, a proceder à retenção pela taxa interna de 25%, não lhe sendo legalmente admissível atuar de modo diverso, pelo que, no caso que ora se dilucida não se pode dar por verificado o pressuposto de ilegalidade não corrigida pela AT em sede administrativa (RO), de onde insuscetível de transmutar com efeitos *ab initio* (à data da propositura da RO) a falta de diligência da Requerente na demonstração do preenchimento dos

⁶ Disponível em www.dgsi.pt

pressupostos para a aplicação da CDT (enquanto substituído tributário) em «erro imputável aos serviços».

A extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa não determina, por si só, a intempestividade do presente pedido arbitral, a qual apenas ocorreria caso não tivesse sido observado o prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, contado nos termos do artigo 102.º do CPPT a partir da formação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, o que não sucede no caso vertente.

Sucedem, porém, que a extemporaneidade do pedido de revisão oficiosa impede este Tribunal Arbitral de conhecer do mérito da pretensão formulada, porquanto o ato tributário controvertido se ter, entretanto, consolidado na ordem jurídica, formando caso decidido ou resolvido. Verifica-se, conseqüentemente, a exceção de inimpugnabilidade do ato de retenção na fonte em causa, configurando a mesma uma exceção dilatória, nos termos conjugados do artigo 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea i), do CPTA e dos artigos 278.º, n.º 1, 576.º e 608.º do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT⁷.

Nestes termos, procede a exceção de inimpugnabilidade invocada pela Requerida (derivada da intempestividade do pedido de revisão oficiosa deduzido contra o ato tributário arbitralmente impugnado).

6.2. QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO:

Em face da solução jurídica - que põe termo ao processo - que supra dimanava do vindo de decidir em matéria de exceção, foram conhecidas e apreciadas todas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal Arbitral Singular, não tendo sido aquelas cuja decisão ficou

⁷ Vide questão idêntica, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de outubro de 2020, processo n.º 0937/02.2BTLRS 0318/15, que se pronuncia nos seguintes termos: “Se a reclamação graciosa é intempestiva tudo se passa como se não tivesse sido apresentada, e o ato tributário (a liquidação) consolida-se na ordem jurídica. Logo, a concluir-se pela extemporaneidade da reclamação graciosa, a posterior impugnação judicial terá de improceder por inimpugnabilidade do ato e não por caducidade do direito de deduzir impugnação judicial (cf. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31/05/2017, recurso 01609/13).”, disponível em www.dgsi.pt

prejudicada por esta mesma solução ou cuja apreciação seria inútil (artigo 608.º do CPC, ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

4. DECISÃO:

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral singular decide:

- a) Julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade (por intempestividade do pedido de revisão oficiosa deduzido) relativamente ao ato tributário de retenção na fonte de IRC que constitui objeto mediato do pedido arbitral, assim absolvendo a Requerida da instância;**
- b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas, face ao decaimento obtido com a presente decisão, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.**

Valor da Causa e Custas:

Fixa-se o valor do processo em € 11.635,17 (onze mil, seiscentos e trinta e cinco euros e dezassete cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e o valor da taxa de arbitragem em € 918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária,

Notifique-se esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 26 de Maio de 2026.

O Árbitro

Luís Sequeira