

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 810/2025-T

Tema: OIC não Residentes – Retenções na Fonte – 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 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.

II. A legislação portuguesa de IRC, ao tributar por retenção na fonte dividendos distribuídos por sociedades residentes em Portugal a OIC's constituídos ao abrigo da legislação de outro Estado, 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 como 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..., NIPC ..., gerido por B..., S.A., SGIIIC, com sede em ..., ..., Madrid, veio, nos termos legais, requerer pronúncia arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I- RELATÓRIO

a) O Pedido

O Requerente pede a anulação de liquidações de IRC (retenções na fonte) operadas pelos seus substitutos tributários, nos anos de 2021 e 2022, no montante total de € 580.422,81.

Consequentemente, pede a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que apresentou.

Pede ainda a condenação da Requerida o pagamento de juros indemnizatórios.

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 dividendos distribuídos a organismos de investimento coletivo (OIC) não residentes por entidades com sede ou com estabelecimento estável em Portugal estarem aqui sujeitos a tributação por retenção na fonte, enquanto idêntico tipo de rendimentos, quando distribuídos a fundos de investimento constituídos e operando de acordo com a legislação nacional, estão isentos de tributação por força do disposto no nº 3 do art.º. 22 do EBF.

O Requerente conclui, obviamente, pela positiva.

A Requerida defende a posição contrária à da Requerente, entendendo, nomeadamente, que os regimes fiscais em IRC aplicáveis aos OIC constituídos ao abrigo da legislação nacional (residentes) e aos OIC constituídos noutros países (não residentes) não são diretamente comparáveis.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 12/09/2025.

Os árbitros foram nomeados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 17/11/2025.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

O Requerente respondeu às exceções.

Foi dispensada, sem oposição, a realização da reunião a que se refere o art. 18º do RJAT e a produção de alegações.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

A seguir se apreciará das exceções alegadas pela Requerida. Não existem outras questões que devam obstar ao conhecimento do mérito.

Das Exceções

A invocação destas exceções pela AT é recorrente (aparece em muitos processos em que é idêntica a questão substantiva a ser decidida).

(i) Sob a epígrafe *Inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte*

diz, em resumo, a Requerida que se verifica a exceção de inimpugnabilidade dos atos tributários de retenção na fonte uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado para além do prazo de dois anos, e, por conseguinte, a impugnação judicial não foi precedida de impugnação administrativa necessária, conforme impunha o artigo 132.º, n.º 3, do CPPT).

A Requerida, invocando uma “interpretação conforme a unidade do sistema jurídico”, entende que a possibilidade de o particular poder desencadear o mecanismo de revisão oficiosa não pode inutilizar a exigência legal de impugnação administrativa necessária que consta do artigo 132.º, n.º 3, do CPTT, dentro do prazo aí previsto, a qual constitui um requisito de impugnabilidade dos atos de retenção na fonte.

Apreciando,

A “equiparação”, para este efeito, de um pedido de revisão oficiosa à apresentação de um pedido de reclamação graciosa, propugnada pela doutrina¹ e pela jurisprudência², é fácil de compreender se pensarmos na razão de ser das reclamações necessárias. Antes, recordamos que a regra, hoje, é a da impugnabilidade imediata dos atos administrativos lesivos, ou seja, o carácter facultativo das reclamações e outras formas de recursos administrativos

¹ I CARLA CASTELO TRINDADE, *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: Anotado*, 2016, pág. 96 e 97

² Temos, como exemplos da jurisprudência ora dominante as seguintes decisões arbitrais: 1279/2024-1100/2024; T1131/2024; 1093/2024; 1076/2024; 390/2024; 187/2024; 992/2023; 940/2023; 854/2023; 864/2023; T855/2023; T943/2023; 965/2023; 560/2023; 660/2022; 658/2022-T; 821/2021; 661/2022; 505/2022; 506/2022; 45/2022; 495/2022; 474/2022; 746/2021; 711/2021; 817/2021; 135/2021-T; 593/2021; 133/202; 922/2019; 48/2012-T.

A reclamação prevista no art. 132.º do CPPT obedece a uma razão lógica: seria totalmente incongruente a administração tributária surgir, sem mais, como requerida num processo, judicial ou arbitral, visando a anulação de um ato que não praticou (a autoria é do substituto total) mas a que a lei atribui os efeitos de um ato administrativo (apuramento do quantitativo de imposto exigível) tal qual tivesse sido por ela praticado. A necessidade da reclamação impõe-se como oportunidade de a administração, pela primeira vez se pronunciar. Dando razão ao particular, não haverá necessidade de o processo judicial ter lugar. Se a AT não der razão ao particular (o que deverá fundamentar) teremos então duas partes sufragando entendimentos diferentes, ou seja, um litígio que caberá ao tribunal dirimir.

Ora é bom de ver que as razões que justificam a necessidade – repete-se excecional³ - de um recurso administrativo prévio à interposição do recurso judicial se encontram totalmente satisfeitas em caso de pedido de revisão oficiosa. Também aqui a administração, antes da intervenção do tribunal, é chamada a pronunciar-se sobre a legalidade de um ato que não praticou, mas cujos efeitos lhe são imputados. Daí a sua equiparação à reclamação necessária enquanto condição (pressuposto processual) do processo de impugnação.

Aceite a equivalência material, para efeitos de acesso à via judicial, entre a reclamação graciosa e a revisão oficiosa, restará a questão do prazo.

Salvo melhor opinião, o pedido de revisão oficiosa só surge como meio de reação administrativa diferenciado da reclamação graciosa se, passe a tautologia, entre eles houver diferenças. Não existindo diferenças substanciais (salvo quanto à limitação da causa de pedir no pedido de reclamação, o que não está em causa no caso subjacente aos presentes autos), somos levados a concluir que a diferença resulta dos diferentes prazos em que é possível o recurso a cada um destes meios de recurso administrativo: quatro anos para o pedido de revisão e dois anos (prazo excecional que a lei prevê para estes casos) para a interposição do pedido de reclamação graciosa⁴.

Improcede, pois, esta exceção.

(ii) Sob a epígrafe *Da incompetência, em razão da matéria, do tribunal arbitral*,

³ 3 Ou seja, as reclamações necessárias são uma exceção à regra constitucional da imediata impugnabilidade os atos administrativos lesivos, pelo que a sua exigibilidade deverá estar sempre sujeita a um escrutínio restritivo.

⁴ Vêm estas considerações a propósito da invocação, pela Requerida, da decisão arbitral proferida no processo 1000/2023-T. Decisão que originou, em sede de recurso para uniformização de jurisprudência, o ac. do STA nº 0117/24. Só que este acórdão conclui pela não admissão de tal recurso, pelo que não existe posição consolidada do STA sobre a questão.

a Requerida invoca diferentes exceções, para além do que decorre da exceção atrás analisada e indeferida:

A) Erro imputável aos serviços

Transcrevemos do nº 38 e 41 da resposta da AT: *Mais, estando-se perante um indeferimento tácito, sobre o qual a AT não tomou posição expressa sobre a existência de erro imputável aos serviços, compulsado o pedido de revisão oficiosa apresentado não se retira do mesmo que a Requerente tenha invocado erro de direito imputável à AT, 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.

Dito de forma simples, temos que a AT considera que, por não ter tido qualquer intervenção nas liquidações impugnadas – porque praticadas no quadro de uma substituição fiscal total –, não existe erro imputável aos serviços e, portanto, a Requerente não pode aproveitar do prazo de quatro anos previsto no nº 1 do art. 78º da LGT.

Apreciando:

Há, em primeiro lugar, que precisar qual a posição da Requerente nas relações jurídico tributárias em causa: ela surge como substituído fiscal (substituição total), alguém que, formalmente, é um terceiro, ainda que titular de um interesse próprio enquanto contribuinte (aquele que suporta o encargo económico do tributo). Formalmente, os sujeitos passivos são os substitutos (no caso, o banco pagador), aos quais cumpre, em exclusivo (substituição total por aplicação de taxas liberatórias) as obrigações, declarativas e de pagamento, relativas ao imposto. O mesmo é dizer que, tendo presente, em primeiro lugar, o elemento literal da norma, o substituído (substituição total), por não ser sujeito passivo, não pode ser considerado como diretamente afetado pela revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT, que era relativo, apenas, aos sujeitos passivos.

A questão deve, pois, ser colocada noutros termos, não num plano formal, mas sim num plano substancial: o substituto deve ser considerado como sendo um “serviço” para efeitos do n.º 1 de tal norma, o mesmo é dizer, o erro por ele cometido numa liquidação deverá ser equiparado, para efeitos de reclamação graciosa, ao erro cometido pela própria AT?

Para responder a esta questão haverá que ter em consideração, nomeadamente: (i) o substituto exerce, por força de lei, funções que, materialmente, são de administração fiscal, praticando atos de liquidação aos quais a lei confere a mesma força jurídica de que gozam as liquidações praticadas pela administração fiscal; (ii) em ambos os casos, estamos perante hétero-liquidações, procedimentos a que o substituído é alheio, a liquidações que não só não são por ele praticadas como sobre as quais não tem qualquer possibilidade de controlo.

A equivalência material entre as duas situações é evidente. No silêncio de lei expressa, há que concluir que distinguir as duas situações, para efeitos do exercício do direito à revisão oficiosa, criaria uma injustificada discriminação dos contribuintes consoante o grau de “privatização” das funções de administração discal (de liquidação) presentes em cada caso.

Esta é também a posição jurisprudencialmente dominante, ainda que com nuances ao nível da fundamentação. Citamos, por todos, do sumário do ac. do STA de 09-11-2022, proc. 087/22: *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 nº1 do artigo 78º da Lei Geral Tributária.*

Improcede, pois, esta exceção.

B) Meio processual

Sustenta a Requerida (47 e ss da resposta): (...) *a forma processual de reação contra o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa pode ser a impugnação judicial ou a ação administrativa especial, consoante a decisão comporte, ou não, a apreciação da legalidade do ato de liquidação.*

(...)

No caso concreto, o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa é um ato silente, na medida em que foi apenas por efeito da passagem do tempo que se ficionou a existência de um indeferimento tácito, para efeitos de impugnação arbitral.

Ora, tal indeferimento pode consubstanciar e, no caso teria obrigatoriamente que se reportar a um indeferimento por extemporaneidade.

(...)

Ou seja, tendo em conta que o p.p.a não é interposto para a apreciação direta e nem indireta de uma liquidação adicional, mas apenas para a apreciação de um indeferimento de um pedido de revisão oficiosa, é evidente que o Tribunal vai ter que decidir se a requerente ainda estava em tempo de apresentar pedido de revisão oficiosa, tendo em conta a existência de erro imputável aos Serviços.

(...)

Ora, o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se o indeferimento do pedido de revisão oficiosa violou, ou não, o art. 78º da LGT e se os pressupostos de aplicação de tal mecanismo de revisão foram, ou não, bem aplicados pela AT.

Apreciando

Temos alguma dificuldade em compreender este argumentário: o pedido formulado em sede de revisão oficiosa foi o mesmo que é feito no presente processo de impugnação: que o tribunal declare a ilegalidade das liquidações de IRC por retenção na fonte em referência, por vício de violação de lei. A existir uma ficção de indeferimento tácito esta apenas se poderia referir a este pedido. Mais, a fundamentação de um indeferimento ficcionado não pode, também ela, ser ficcionada, ao contrário do que parece pretender a AT. A questão do “erro imputável aos serviços”, já atrás analisada e decidida, surge, no âmbito deste processo, como uma exceção (um pressuposto processual) e não como uma questão de mérito capaz de constituir o objeto primário do processo e, enquanto tal, suscetível de ser determinante relativamente ao meio processual a ser utilizado.

Improcede, pois, esta exceção.

Restará salientar, num breve aparte, que, quanto a este ponto, a argumentação em análise se baseia com base na tradicional ficção de que o silêncio administrativo para além do prazo legal equivale a um “indeferimento tácito”. Com o que consideramos ser a melhor doutrina⁵, diremos que, após a revisão do CPA em 2015, se deixou de poder falar em atos de indeferimento tácito: o incumprimento, no prazo legal, do dever de decidir os requerimentos

⁵ Mário Aroso de Almeida, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 2017, pág. 220 ss.

que lhe sejam submetidos não dá lugar à formação de qualquer ato tácito, mas é tratado como omissão pura e simples que efetivamente é, ou seja, como um mero facto. Nesse sentido, é hoje afirmado no art. 129.º do CPTA que a falta de decisão administrativa dentro do prazo legal confere ao interessado a faculdade de utilizar os meios de tutela administrativa e jurisdicional adequados.

O que, no nosso entender, sempre levaria à rejeição liminar desta exceção.

II – PROVA

II.1 - Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A impugnante é um organismo de investimento coletivo, constituído ao abrigo das leis do Reino da Espanha, registado na CNVM, em 09.01.2015, sob o n.º ...,
- b) A impugnante, bem como a sua entidade gestora, são residentes fiscais em Espanha, não possuindo estabelecimento estável em Portugal.
- c) No âmbito da sua atividade de fundo de investimento (OIC), a impugnante recebeu, no decurso de 2021, dividendos de sociedades portuguesas no montante bruto de 1.588.907,85 EUR, deduzido de IRC de 238.336,18 EUR, retido à taxa de 15% prevista na Convenção
- d) E, no decurso de 2022, recebeu dividendos de sociedades portuguesas no montante bruto de 2.280.577,58 EUR, deduzido de IRC de 342.086,64 EUR, retido à mesma taxa.
- e) Tais montantes de imposto foram entregues ao Estado pelos substitutos tributários, titulados pelas Guias de Pagamento nº ..., nº ..., nº ..., nº ... e nº ... (a mesma guia pode referir-se a várias liquidações de imposto).
- f) A Requerente apresentou, em 14 de fevereiro de 2025, pedido de revisão oficiosa para apreciação da legalidade dos referidos atos de liquidação (retenção na fonte) de IRC, o qual não foi objeto de decisão dentro do prazo que, para tal, a lei prevê.

Estes factos resultam dos documentos e outras informações juntos aos autos e não originaram qualquer divergência entre as partes quanto à sua materialidade.

II.1 – Factos não provados.

Não foram alegados factos, tidos por não provados, com relevância para a decisão da causa.

É irrelevante o facto de o Requerente ter ou não logrado, em Espanha, deduzir o imposto suportado em Portugal.

Existem duas diferentes questões, a serem objeto de apreciação e decisão sucessiva; se a tributação feita no país da fonte, Portugal, foi legítima à luz dos princípios do Direito da União. Não o sendo – como não o é - a questão seguinte fica necessariamente prejudicada.

Na realidade, só no caso de a tributação na fonte se mostrar legítima é que – numa perspetiva jurídica - se pode colocar a questão de saber da questão do direito à dedução no país da residência do imposto pago no país da fonte, de forma a evitar a ocorrência de uma situação de dupla tributação internacional.

III - O DIREITO

Cumprе aferir se assiste 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 dividendos de fonte portuguesa auferidos por OIC constituídos e a operar de acordo com a legislação nacional, por comparação com os mesmos dividendos quando recebidos por OIC's constituídos e residindo noutro Estado.

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 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 – resultando prejudicada toda a argumentação da Requerida em sentido contrário - a qual é (o último coincide com uma jurisprudência nacional, versando sobre diferentes aspetos do tema em questão, desde há muito afirmada⁶ .

Citamos:

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 noutro 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., C480/16, 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.

⁶ 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).

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

Sendo a tributação em causa de anular por violação de princípios de direito da união, resultam prejudicadas as demais questões (substantivas) invocadas pela AT, nomeadamente a, já referida, (im)possibilidade de obtenção de crédito de imposto no estado da residência relativamente às retenções na fonte controvertidas.

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.

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 no processo nº 78/22.6BALSb, de 28-05-2025: *Perante a desaplicação de norma legal com fundamento na sua desconformidade com o Direito da União Europeia e perante a inerente anulação das retenções na fonte indevidas, por decisão judicial transitada em julgado, a consequente obrigação da AT de reconstituição da situação ex ante impõe, não apenas a restituição dos montantes indevidamente pagos a título de imposto retido, mas também o pagamento de juros indemnizatórios, computados desde a data do indeferimento, expresso ou tácito, do meio impugnatório administrativo intentado contra as retenções na fonte indevidas até à data do processamento da respectiva nota de crédito.*

V – DECISÃO

Pelo exposto, acordam os árbitros em:

- a) Anular, por ilegais, as liquidações (retenções na fonte liberatórias) que incidiram sobre dividendos obtidos pela Requerente em 2021 e 2022, a que correspondeu o pagamento indevido de imposto no valor de € 580.422,81.
- b) Condenar a Requerida a pagar ao Requerente juros indemnizatórios sobre a quantia referida na alínea anterior, a liquidar nos termos legais, contados desde o dia seguinte ao do termo do prazo legal para decisão do pedido de revisão oficiosa.

Valor: € 580.422,8, correspondente ao montante total das liquidações impugnadas.

Custas, no valor de € 8.874,00, a cargo da Requerida, por ter sido total o seu decaimento.

19 de fevereiro de 2026

Os árbitros

Rui Duarte Moraes

Aquilino Paulo da Silva Antunes

António Pragal Colaço

(parcialmente vencido, conforme declaração de voto anexa)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Não acompanho a decisão maioritária vencedora dos meus ilustres colegas neste processo, porquanto, haveria uma questão com natureza equiparada a prévia, que além de constituir matéria de direito é de conhecimento oficioso pelo Tribunal, que tem de ser analisada na sua dimensão jurídico-formal, qual seja, a interpretação do inciso do art.º 78.º, n.º 1 da LGT. Na verdade, esta previsão normativa abrange duas situações integradas entre si – a admissibilidade da revisão oficiosa e o preenchimento do conceito de “erro imputável aos serviços”, como pressuposto material e processual da mesma.⁷

A Requerente invoca no presente processo erro imputável aos serviços e foi com base nesse pressuposto que deduziu a revisão do acto tributário.

⁷ Cfr. Decisões do CAAD, Processo n.º 551/2024, de 10/2/2025 e Processo n.º: 1309/2024-T, ambos in. www.caad.org.pt;

Sobre este entendimento, escreveu-se na Resposta da AT:

“Sempre que o contribuinte opte pelo pedido de revisão, não tem quatro anos para o fazer, mas o prazo da reclamação graciosa.

(...)

E quando, como é manifestamente o caso dos autos, não tenha havido erro imputável aos serviços na liquidação, preclude, com o decurso do prazo de reclamação, o direito de o contribuinte obter a seu favor a revisão do acto de liquidação (tal como é defendido por A. Lima Guerreiro, LGT anotada, em anotação ao artº 78º).”

Como, aliás, também já foi decidido (nomeadamente no processo n.º 629/2021-T, de que se respiga parte do Sumário):

“ IV – Quando um tribunal tem tantas dúvidas sobre a solução conforme ao Direito da União que suscita uma questão de reenvio prejudicial (ou suspende a instância na sua pendência, ou pondera fazê-lo), é contraditório concluir que a AT (que não tem ao seu dispor essas faculdades) cometeu um erro que lhe é imputável se a solução que deu antes não corresponde à que o TJUE fixou depois.

V – Nem por alegado desrespeito do Direito da União, nem por alegado desrespeito da Constituição, pode a AT estar investida na possibilidade de recusar a aplicação de normas legais. O Direito que cabe à AT aplicar é diferente (tanto para mais como para menos) do Direito que cabe aos Tribunais aplicar.”.

Lê-se nas declarações de voto lavradas às decisões dos processos n.º 812/2023-T e n.º 935/2023-T o seguinte:

Na primeira declaração de voto escreveu-se:

“Votei vencido quanto ao conhecimento das questões que foram objecto de pedido de revisão oficiosa porque, como tenho entendido (em outros processos e em M. Porto/V. Calvete, “Sobre a revisão oficiosa dos actos tributários”, Estudos em Homenagem à Professora Doutora Maria da Glória Garcia, UCP Ed., Lisboa, 2023, pp. 1635 e ss.) nem a Requerente estava em condições de recorrer ao mecanismo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT (por não ser “contribuinte” e não estar em tempo), nem a desconformidade da legislação interna com o Direito da União – sendo, como é, um “erro do legislador” susceptível de gerar responsabilidade civil extra-contratual –, se pode reconduzir a um “erro imputável aos serviços” da AT. Demais, entendo que do indeferimento tácito de um oximórico “pedido de revisão oficiosa” não se pode retirar o que da sua decisão expressa nunca poderia resultar: o afastamento de lei interna vigente por invocação de uma suposta desconformidade com a Constituição ou com o Direito Europeu

(a apurar necessariamente à margem do due process: sem contraditório, sem imparcialidade e sem possível controlo do Ministério Público ou recurso ao reenvio prejudicial). Quer dizer que importaria fazer um distinguo no âmbito da jurisprudência que se tem ocupado das ficções de indeferimento de “pedido de revisão oficiosa”: nos casos em que não está em causa uma errada determinação dos factos ou uma equivocada interpretação da lei – ie, nos casos em que a lei não é o parâmetro mas sim a própria origem da desconformidade invocada, como acontece nas situações em que se invocam inconstitucionalidades ou desconformidades com o Direito da União – julgo que tais decisões da AT nunca poderiam comportar a apreciação da legalidade dos actos de liquidação (e, portanto, fossem elas expressas ou tácitas, nunca poderiam fundamentar a dispensa da reclamação graciosa para efeitos de credenciar a sua impugnação arbitral).”.

Sublinhe-se que o suposto “erro imputável aos serviços” que fundamentaria o pedido de revisão oficiosa do Requerente não existiu antes de o Tribunal de Justiça da União Europeia – contra a opinião da Advogada-Geral Kokott – ter decretado que sim, na decisão proferida em 17 de Março de 2022 no processo n.º C-545/19.

E na segunda declaração de voto, acrescentou-se o seguinte:

“entendo – por identidade, se não por maioria, de razão com o decidido no Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 30 de Janeiro 2019 (Proc. 0564/18.2BALSB) – que “não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT)”. Ora, não podendo a AT deixar de cumprir a lei (nem com fundamento em qualquer inconstitucionalidade nem em qualquer desconformidade com o Direito da União – que, aliás, teria sempre de diagnosticar sem due process, sem imparcialidade, sem contraditório e sem possibilidade de recurso ao reenvio prejudicial/sujeição a recurso obrigatório de constitucionalidade por parte do Ministério Público), não pode evidentemente errar na sua aplicação estrita. E não podendo a AT errar não se pode preencher o requisito de que o n.º 1 depender do artigo 78.º da LGT faz a possibilidade de recorrer ao “pedido de revisão oficiosa” para lá do prazo de reclamação graciosa (que, de resto, sendo sustentada, como é, em argumento feito derivar do n.º 7 do mesmo artigo, se deveria cingir aos “contribuintes”).

Por outro lado, entendo que a presunção de indeferimento desse “pedido” de revisão oficiosa não pode gerar nada diferente do que seria a resposta expressa que a AT poderia dar a esse pedido. Ora, não podendo a AT afastar a aplicação da lei vigente (ainda que com base em decisões do Tribunal Constitucional ou do Tribunal de Justiça da União Europeia – que serão

feitas cumprir, se for o caso, quando os sujeitos passivos recorrerem aos Tribunais), o indeferimento tácito não “comporta em si mesmo uma tomada de posição sobre a ilegalidade invocada no pedido de revisão”, pela razão simples de que a AT não tem competência para se pronunciar sobre a eventual desconformidade das leis – nem com a Constituição, nem com o Direito da União.

Assim, porque o que o Requerente pedia com o seu “pedido de revisão oficiosa” era triplamente impossível (porque não estava perante um erro imputável aos serviços, porque não era “contribuinte” e porque a AT não tem competência para se poder pronunciar sobre a desconformidade das leis com parâmetros superiores), devia essa parte do pedido ter sido julgada inadmissível.”.

Na decisão do STA de 15 de Janeiro deste ano, proferida no Proc 0980/12.3BEAVR e publicada no Diário da República em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/0980-2025-929429275>, decidiu-se que:

“Não existe erro imputável aos serviços quando a Administração Tributária não desaplica norma legal alegadamente inconstitucional, por a mesma inconstitucionalidade não ter sido sancionada pelos tribunais (artigos 204.º e 281.º da CRP), nem estar estabilizada na ordem jurídica.”, é sua convicção que não pode ser dada ao Direito da União um tratamento mais vantajoso do que o que é dado à Constituição.

Daí, que se tenha de concluir, mutatis mutandis, como no referido acórdão arbitral proferido no processo n.º 114/2019-T: *“a intempestividade do pedido de revisão oficiosa das liquidações de IUC em crise terá repercussões no mecanismos de reação subsequentes, ou seja, em matéria do próprio pedido de pronúncia arbitral”.*

Isto é: não sendo admissível um pedido de revisão oficiosa fundado em “erro imputável aos serviços” – porque, no caso, mesmo que os serviços tivessem tramitado e decidido tal pedido, teriam de o ter feito em estrita obediência à lei aplicável, com isso não incorrendo em erro algum (que, e só supervenientemente à decisão do TJUE de 17 de Março de 2022, podia ser imputável ao legislador) – não podia um tal pedido ter o horizonte de 4 anos, razão pela qual falece o pressuposto necessário para que o presente pedido de pronúncia arbitral seja admissível.

O signatário escreveu na Decisão do CAAD, processo n.º 551/2024, de 10/2/2025, o seguinte:

“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.

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 aceção do exercício do poder legislativo, e 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 artº. 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, teria o pedido de pronúncia arbitral, no que concerne à matéria da alínea c), 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, (legislador), teria de concluir-se pela legalidade do indeferimento tácito da petição de revisão oficiosa, no que respeita à matéria prevista na alínea c) do probatório, referente ao ano de 2021.

Quanto ao ano de 2022, no que respeita à matéria prevista na alínea d) do probatório, em virtude do Requerente ter deduzido pedido de revisão oficiosa ao abrigo do disposto nos artigos 78.º, n.ºs 1 e 7 da LGT e não também ao abrigo do disposto no n.º 4 do mesmo inciso e compêndio, teria também concluído pela legalidade do indeferimento tácito da petição de revisão oficiosa.

António Pragal Colaço