

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
0362/09	9 de setembro de 2009	Isabel Marques Da Silva

### DESCRITORES

Impugnação judicial > Substituição tributária > Legitimidade

### SUMÁRIO

Para além do caso previsto no n.º 1 do artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o “substituto tributário” tem legitimidade procedimental e processual para reclamar e depois impugnar as retenções na fonte que repute ilegais pois que, sendo sujeito passivo da relação jurídica de imposto (artigo 18.º, n.º 3 da LGT), os artigos 9.º, n.º 1 e 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do artigo 26.º do Código de Processo Civil lhe conferem essa legitimidade e tem nisso interesse digno de tutela jurídica, pois pode ser responsabilizado, perante o Fisco e o substituído, pelas consequências da ilegalidade que cometeu na liquidação das retenções.

### TEXTO INTEGRAL

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 - A..., LDA., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto de 30 de Setembro de 2008, que julgou a impugnante parte ilegítima para a impugnação do indeferimento da reclamação graciosa n.º 1805-02/400052.8, por retenção na fonte indevidamente efectuada na distribuição de resultados relativa ao ano de 2000 no valor de 29.687.250\$00, apresentando as seguintes conclusões:

a) Na substituição fiscal total o substituto é o único sujeito passivo da relação jurídico-fiscal.

b) Como “parte” dessa relação o substituto tem, necessariamente, legitimidade processual em todos e quaisquer litígios dela decorrentes.

c) O processo de impugnação visa a reposição da legalidade na tributação, sendo a tal desiderato indiferente quem suportou, efectivamente, o encargo económico do imposto.

d) O substituto tem o direito de que as liquidações que, por imposição legal, é obrigado a praticar sejam conformes à lei.

e) A todo o direito corresponde, necessariamente, uma acção, pelo que, a interpretação que foi feita do art.º 132.º do CPPT viola o disposto no art.º 268.º, n.º 4, da CRP.

f) O substituto que cometeu um erro na liquidação de uma retenção na fonte tem, também, interesse económico na reposição da legalidade.

g) É de recusar uma interpretação da lei susceptível de se projectar em consequências “absurdas”, uma vez que, em sede interpretativa, se deve presumir que o legislador consagrou a “melhor solução”.

h) O elemento sistemático leva a recusar, liminarmente, a interpretação de uma norma quando tal conduza a uma colisão frontal com os princípios estruturantes do ordenamento jurídico em que tal norma se insere.

i) Foi feita uma interpretação errada do art. 132.º do CPPT, e violados os arts. 18.º, n.º 3, da LGT, 9.º, n.º 1, do CPPT e 268.º, n.º 4, da CRP.

j) Pelo que deve ser revogada a decisão recorrida e reconhecida a legitimidade

processual da ora Recorrente.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer nos seguintes termos:

Objecto: Interpretação dada pela decisão recorrida ao artigo 132.º do CPPT, no sentido de que o substituto só pode impugnar a retenção na fonte em caso de erro na entrega de imposto superior ao devido.

#### FUNDAMENTAÇÃO

Entendemos que a decisão recorrida fez uma correcta interpretação e aplicação do direito. Nada temos a acrescentar ao parecer emitido pelo Ministério Público em 1.ª instância. Conforme vem referido naquele parecer, bem como na contestação da Fazenda Pública, o artigo 132.º do CPPT não consente outra leitura ou interpretação que não seja a de que o substituto só tem direito de impugnação nos casos em que fez entrega de imposto em quantidade superior ao que reteve, pois só nessa situação vê afectada a sua esfera jurídica.

#### CONCLUSÃO

Nestes termos entendemos não merecer provimento o recurso, devendo confirmar-se a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 - Questão a decidir

É a de saber se deve ser reconhecida legitimidade ao substituto tributário para impugnar o indeferimento de uma reclamação por si apresentada em que solicita a devolução do montante retido na fonte, mas alegadamente indevido, relativo à distribuição de resultados a uma sociedade sua participante sediada na Finlândia.

## 5 – Matéria de facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto objecto do recurso foram dados como provados os seguintes factos:

- a) A sociedade A..., Lda, aqui impugnante, procedeu à distribuição de dividendos aos seus sócios, relativamente ao ano de 2000;
- b) Foram distribuídos dividendos à sócia “B...” com sede na Finlândia;
- c) Pela impugnante, e através de guia mod 40 n.º 42000082246, foram entregues, nos cofres do Estado, em 20.12.2000, 29.687.250\$00 (esc.) a título de retenção na fonte efectuada à sociedade “B...”, aquando da distribuição dos dividendos supra referidos;
- d) Em 13.03.2002 foi apresentada reclamação graciosa, solicitando a devolução dos montantes retidos na fonte, supra referidos, entretanto indeferida.

## 6 – Apreciando

6.1 Da legitimidade do substituto para a impugnação do indeferimento de reclamação relativa a retenção na fonte efectuada mas alegadamente indevida

A sentença recorrida, a fls. 31 a 34 dos autos, julgou o ora recorrente parte ilegítima para a impugnação com base no entendimento segundo o qual o n.º 1 do artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) apenas atribui ao “substituto” legitimidade para impugnação de valores retidos na fonte quando aquele entregou ao Estado um imposto superior ao retido, justificando a opção legislativa nos seguintes termos: (..) ou seja, por se substituir ao verdadeiro sujeito passivo do imposto, ao reter e entregar o montante devido por aquele, é que apenas poderá, por si, vir suscitar a legalidade da retenção no caso de ter entregue mais do que reteve. E terá de ser assim, uma vez que a esfera jurídica do substituto não é afectada com a entrega de um montante retido na fonte que padeça de alguma ilegalidade. A entrega de imposto retido quando não o deveria ter sido apenas afectará a esfera jurídica do substituído. Só não será assim, se a entrega ao Estado for superior ao montante retido. Aí sim, o substituto é afectado, uma vez que

entregou montantes que lhe pertenciam, quando apenas devia ter entregue os montantes retidos a outros (cfr. sentença recorrida, a fls. 33 dos autos).

A favor desta interpretação da norma, que em seu entender não consente outra leitura ou interpretação que não seja a de que o substituto só tem direito de impugnação nos casos em que fez entrega de imposto em quantidade superior ao que reteve, pois só nessa situação vê afectada a sua esfera jurídica, se pronuncia o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal no seu parecer junto aos autos e supra transcrito.

Discorda da interpretação adoptada o recorrente que, fundando uma legitimidade necessária do “substituto” para a impugnação na sua qualidade de o único sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, já que em causa está uma substituição fiscal total, e pretendendo ser indiferente quem suportou efectivamente o encargo económico do imposto, pois teria direito à (reposição) da legalidade da liquidação que a lei lhe impõe para além de interesse económico na reposição dessa legalidade, entende que a interpretação do artigo 132.º do CPPT sufragada pelo tribunal “a quo” é errada e violadora do disposto nos artigos 18.º, n.º 3 da LGT, 9.º, n.º 1 do CPPT e 268.º, n.º 4, da CRP (cfr. as alegações de recurso a fls. 45 a 48 dos autos e respectivas conclusões supra transcritas).

Vejamos.

É inequívoco, resultando literalmente do n.º 3 do artigo 18.º da LGT, que o “substituto” tributário é sujeito passivo da relação jurídica de imposto, como o são, nos termos do mesmo preceito, o “contribuinte directo” e o “responsável”. Se o “substituto” é o único sujeito passivo da relação jurídica de imposto, nos casos de retenção na fonte com carácter liberatório ou a título definitivo, ou se o é também o “substituído”, aquele que sofre a amputação económica em que o imposto se traduz e a que o artigo 20.º, n.º 1 da LGT parece reservar a denominação de “contribuinte”, é questão não pacífica na doutrina, embora se reconheça ser hoje maioritária a posição no sentido alegado pelo recorrente

(para uma síntese das posições doutrinárias sobre a questão veja-se BRUNO BOTELHO ANTUNES, Da Repercussão Fiscal no IVA, Coimbra, 2008, pp. 133/139). De qualquer modo, para efeitos de legitimidade, a lei tributária não estabelece uma coincidência necessária entre a qualidade de sujeito passivo da relação jurídica de imposto e a de parte legítima no processo tributário, pois que o artigo 9.º do CPPT recorta a legitimidade não sobre a posição de sujeito passivo na relação jurídica de imposto mas sobre a de “contribuinte”, para logo de seguida aí incluir também, além da administração tributária, o Ministério Público e a Fazenda Pública, os substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes nos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido (cfr. os números 4 e 1 do artigo 9.º do CPPT, sob a epígrafe “Legitimidade”).

Assim dispõe em geral a lei tributária quanto à legitimidade, parecendo “mais generosa” até na atribuição de legitimidade para o procedimento e o processo tributário que a norma que sobre a matéria se contém no artigo 26.º do Código de Processo Civil, que pressupõe a titularidade de um interesse directo em demandar, expresso na utilidade derivada da procedência da acção, e que é conferida, na falta de indicação da lei em contrário, aos sujeitos da relação controvertida.

A generosidade com que o CPPT recorta, em geral, a legitimidade processual tributária coexiste, contudo, com normas como a do artigo 132.º do CPPT que, ao menos na interpretação sufragada na sentença recorrida, limitam essa legitimidade.

Assim, dispõe a norma cuja interpretação é convocada e questionada nos presentes autos:

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 imposto 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 dois anos a contar do termo do prazo nele referido.

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

5 - Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto de liquidação.

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

Que à redacção da norma falta clareza, já por outros foi apontado em trabalho académico versando especificamente o tema (cfr. DIOGO FEIO, A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento, Coimbra, 2001, pp. 231/238, em especial p. 234). E que a falta de clareza da norma permite sustentar, como aliás reconhece o recorrente (cfr. as suas alegações de recurso, a fls. 45 dos autos), a interpretação adoptada pelo tribunal “a quo” e apoiada pelo Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal (além do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público em primeira instância - cfr., a respectiva contestação e parecer, a fls. 19 e 28 dos autos) também se nos afigura correcto.

Importa, contudo, questionar se a interpretação adoptada, segundo a qual o “substituto” apenas tem legitimidade para reclamar primeiro e impugnar depois retenções na fonte quando por erro tenha entregue “imposto superior ao retido” (cfr. o n.º 1 do artigo 132.º do CPPT), conferindo-se, nos demais casos,

legitimidade apenas ao “substituído”, supostamente por ser ele o titular da capacidade contributiva e o verdadeiro prejudicado em caso de retenção indevida ou superior à devida (cfr. o n.º 4 do artigo 132.º do CPPT e JORGE LOPES DE SOUSA, Código do Procedimento e do Processo Tributário Anotado e Comentado, 5.ª ed., Lisboa, pp. 950/953, notas 3 e 4 ao art. 132.º do CPPT) é a mais adequada à natureza da substituição tributária em sentido próprio (liberatória ou a título definitivo) e aos princípios fundamentais que norteiam o actual sistema jurídico tributário.

Na substituição tributária em sentido próprio (a título definitivo ou liberatória), como a que está em causa nos autos e constitui a regra para os rendimentos auferidos por não residentes em Portugal (mesmo em IRC, nas situações de rendimentos devidos a entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português), a lei põe a cargo do “substituto” o cumprimento da generalidade dos deveres tributários - de liquidação, declarativos, de entrega do imposto retido -, interessando-se pelo “substituído”, o verdadeiro titular da capacidade contributiva onerada pelo imposto, somente no caso de não ter sido efectuada a retenção legalmente devida e apenas a título subsidiário (cfr. o artigo 28.º, n.º 1 e 3 da LGT), pois que lhe é mais simples e cómodo demandar o “substituto” que o “substituído”, sendo isso especialmente verdade quando este seja um “não residente” (sendo igualmente razoável admitir que, como alega a recorrente a fls. 47 dos autos, aos não residentes seria mais difícil empreender a defesa dos seus direitos perante a Administração tributária e os tribunais portugueses, ao menos por dificuldades linguísticas e de desconhecimento do sistema jurídico nacional), e a retenção na fonte a título definitivo tem vantagens em termos de comodidade para o Fisco e o substituído (não as tendo, apenas, para o substituto).

Não pode, pois, afirmar-se sem mais que, ao menos nos casos de verdadeira e própria substituição tributária, que o “substituto” apenas é prejudicado quando haja entregue imposto superior ao retido, pois que é igualmente responsável,

perante o Estado, mas também perante o “substituído” (como alegado e necessariamente resultante das regras da responsabilidade civil), quando haja cometido ilegalidades na liquidação, quer estas ilegalidades se traduzam na retenção de quantias superiores ou inferiores às devidas, quer se traduzam na retenção de quantias indevidas, quer ainda quando consistam em atrasos na retenção a que está obrigado, pois por todas elas responde exclusivamente ou em primeira linha (cfr. o artigo 28.º da LGT), inclusivamente no plano contra-ordenacional (cfr. o artigo 114.º, n.º 4 e n.º 5 alínea a) do RGIT.

Mas se assim é, não se vê como negar que lhe assista um interesse directo em demandar uma ilegal liquidação por retenções na fonte, não apenas nos casos de entrega de imposto superior ao retido mas em todos os outros em que prove ter interesse em demandar, interesse esse que há-de presumir-se pois é sujeito passivo da relação tributária e equiparado a contribuinte para efeitos de legitimidade tributária – cfr. os artigos 18.º, n.º 3 da LGT, 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT e 26.º do CPC), assim lhe permitindo que possa, quanto antes, desencadear o processo destinado a expurgar da ordem jurídica eventuais ilegalidades cometidas na liquidação das retenções na fonte e a que por erro deu causa, sendo este seu interesse indubitavelmente digno da tutela do Direito, já que da ilegalidade da liquidação decorrem consequências não menosprezáveis para a sua esfera patrimonial.

Estas são razões suficientemente fortes para que, de harmonia com o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva (artigo 268.º, n.º 4 da Lei Fundamental), que assegura a impugnabilidade de todos os actos lesivos, se lhe tenha de reconhecer legitimidade para a reclamação e posterior impugnação da retenção na fonte, não apenas no caso expressamente previsto no n.º 1 do artigo 132.º do CPPT mas em todos os outros em se lhe reconheça utilidade derivada da procedência da acção, legitimidade que se há-de presumir no caso, como o dos autos, em que a própria lei lhe reconhece a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária (cfr. o n.º 3 do artigo 18.º da LGT) e o

equipara ao contribuinte para efeitos de legitimidade procedimental e processual (cfr. o artigo 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT).

Há-de entender-se assim que, para além dos casos previstos no n.º 1 do artigo 132.º do CPPT, o “substituto tributário” tem ainda legitimidade procedimental para reclamar e processual para impugnar (posteriormente à reclamação) as retenções na fonte que repute ilegais resultando tal legitimidade da sua qualidade de sujeito passivo da relação jurídica de imposto (artigo 18.º, n.º 3 da LGT) e do disposto nos artigos 9.º, n.º 1 e 4 do Código do Procedimento e do Processo Tributário e do artigo 26.º do Código de Processo Civil.

O recurso merece, pois, provimento.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam o juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conceder provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e baixando os autos à primeira instância para conhecimento do mérito da impugnação, se outra causa não obstar.

Sem custas, pois que a Fazenda Pública não contra-alegou.

Lisboa, 9 de Setembro de 2009. - Isabel Marques da Silva – (relatora) - Pimenta do Vale - Miranda de Pacheco.

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>