

“IMPUGNAÇÃO JUDICIAL EM SITUAÇÕES DE RETENÇÃO NA FONTE – UMA NOVA PERSPECTIVA SOBRE O INTERESSE PROCESSUAL (?)” – COMENTÁRIO AO ACSTA N.º 362/09, DE 9 DE SETEMBRO (REL.: ISABEL MARQUES DA SILVA)

BRUNO BOTELHO ANTUNES*

I – ACÓRDÃO

II - COMENTÁRIO

I- ACÓRDÃO

ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, 2.ª SECÇÃO, N.º 0362/09, DE 9 DE SETEMBRO DE 2009

JUÍZA RELATORA: ISABEL MARQUES DA SILVA

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.

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-

* Mestre em Direito. Assistente (convitado) da Faculdade de Direito de Lisboa. Advogado.

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 (...).

(...)

- 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 sedeadada 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.

(...)

Que à redacção da norma [do art.º 132.º do CPPT] 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*.

II - COMENTÁRIO

O acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STA) em análise decidiu no sentido de que o substituto tem legitimidade para reclamar e impugnar nos casos de substituição tributária total mesmo nas circunstâncias em que não tenha entregado nos cofres do Estado montante superior ao efectivamente retido ao substituído.

Contrariando aparentemente a letra do art.º 132.º, n.º 1 do CPPT, o Tribunal considerou que o substituto tem interesse em impugnar, mesmo quando não tenha um interesse meramente económico relacionado com a devolução do montante que

eventualmente tenha entregue a mais, ou seja, de uma entrega de imposto parcialmente suportada pelo seu próprio património.

1. POSIÇÃO ANTERIORMENTE ASSUMIDA PELO STA

A posição do STA em relação à interpretação do art.º 132.º, n.º 1, do CPPT, tem sido a de não reconhecer a legitimidade ao substituto nos casos em que este não tenha entregue ao Estado mais imposto do que aquele que reteve ao substituído tributário¹.

Resulta tal entendimento da interpretação do art.º 132.º, n.º 1, do CPPT que estabelece que “a retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido” e, igualmente, de um raciocínio que liga o interesse em impugnar à utilidade económica derivada da procedência da impugnação. O substituto, que intervém na relação jurídica tributária através da imposição de um dever de cooperação de retenção na fonte, de acordo com as taxas previstas nos art.ºs 71.º, e nos termos dos art.ºs 98.º e 101.º,

¹ O STA e alguma doutrina têm exigido a verificação de vários requisitos para que se admita a impugnação por parte do substituto tributário.

Exige-se que se verifiquem, não só os requisitos previstos no n.º 1 do art.º 132.º, como também os n.ºs 2, 3 e 5 do mesmo artigo. JOÃO ANTÓNIO VALENTE TORRÃO refere que “A impugnação em caso de retenção na fonte depende dos seguintes requisitos:

- a) Erro na entrega de imposto superior ao retido (n.º 1);
- b) Impossibilidade de desconto desse excesso nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido (n.º 2);
- c) Reclamação graciosa prévia para o órgão periférico regional competente da administração tributária efectuada pelo substituto no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido (n.º 3);
- d) Indeferimento expresso ou tácito da referida reclamação graciosa, podendo, o contribuinte impugnar no prazo de 30 dias contados da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do acto tácito de indeferimento (n.º 5)” – cf. *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, Coimbra, Almedina, 2005, pp. 576 e 577.

Sem reconhecer solução distinta, mas criticando a solução legal, SERENA CABRITA NETO refere que o reconhecimento da legitimidade activa do substituto tributário apenas nos casos em que este tenha procedido à entrega de imposto superior ao retido (e não já nas situações em que a retenção na fonte não era devida) é “dissonante com a figura do substituto tributário e com as regras sobre legitimidade constantes do art.º 9.º do CPPT” – cf., da Autora, *Introdução ao Processo Tributário*, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2004, p. 93, nota 191.

n.º 2, todos do Código do IRS², terá interesse susceptível de justificar a sua legitimação passiva quando tiver de receber do Fisco algum imposto que tenha entregue a mais. Quando o substituto não tenha entregue ao Estado mais imposto do que aquele que reteve ao substituído, considera-se que é este último que tem interesse na obtenção (devolução) daquele montante por parte do Fisco, pois foi o seu património que suportou o encargo do imposto. Ou seja, se a retenção efectuada pelo substituto tiver sido excessiva, será o substituído o lesado e, portanto, será a ele que caberá a impugnação³.

Há, pois, uma aproximação da legitimidade do substituto ao interesse económico que este possa retirar da procedência da impugnação. Mas, um interesse económico aferido directamente pelo montante de imposto que ele virá a receber na eventualidade da procedência da sua impugnação.

2. POSIÇÃO ASSUMIDA PELO STA NO PRESENTE ACÓRDÃO

No presente acórdão, o Tribunal afasta-se da interpretação literal da referida disposição legal. Já no Acórdão n.º 0707/07, proferido pela 2.ª Secção, a 19 de Dezembro de 2007, propugnara um entendimento mais amplo da legitimidade no âmbito do procedimento tributário a intervenientes que provassem que tinham um interesse susceptível de justificar a sua intervenção no processo tributário.

² Esta obrigação acessória é concretizada no momento da disponibilização do rendimento ao sujeito passivo substituído. Nos termos do art.º 98.º, n.º 1, do Código do IRS, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte deve, no acto da sua disponibilização, deduzir-lhe a importância correspondente à taxa estabelecida no art.º 71.º (ex vi art.º 101.º, n.º 2) do mesmo Código.

³ V. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado*, 2.ª Edição, 2000, p. 597 a 599.

Trata-se de uma lógica interpretativa próxima da do Aresto agora em análise. Numa situação em que a recorrente não era nem substituto nem substituído, e que, portanto, não teria legitimidade, admitiu-se a intervenção no procedimento tributário de pessoas que provassem ter um interesse legalmente protegido (art.ºs 37.^{o4} e 38.^{o5} do Código de Processo Tributário (CPT), art.º 9.^{o6} do CPPT e art.º 65.^{o7} da LGT), considerando ser titular de tal interesse susceptível de justificar a sua intervenção no procedimento tributário quem possa ser directamente afectado pelo que nele possa vir a ser decidido⁸.

⁴ O art.º 37.º do CPT estabelecia que *“têm legitimidade para intervir no processo judicial tributário:*
a) O Ministério Público;
b) O representante da Fazenda Pública;
c) Os sujeitos passivos dos impostos e demais prestações tributárias;
d) Outras pessoas a quem a lei atribua interesse”.

⁵ Era o seguinte o conteúdo do art.º 38.º do CPT: *“Têm legitimidade para intervir no processo administrativo tributário as pessoas referidas nas alíneas c) e d) do artigo anterior”.*

⁶ É o seguinte o teor do art.º 9.º do CPPT, sob a epígrafe de *“Legitimidade”*: *“1 – Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.*
2 – A legitimidade dos responsáveis solidários resulta da existência em relação a eles do cumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer deveres tributários, ainda que em conjunto com o devedor principal.
3 – A legitimidade dos responsáveis subsidiários resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal ou requerida qualquer providência cautelar de garantia dos créditos tributários.
4 – Têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública”.

⁷ O art.º 65.º da LGT estabelece que *“Têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido”.*

⁸ No referido Acórdão pode ler-se que *“E se a ora recorrente conseguisse provar que à data em que a B... efectuou o pagamento dos dividendos as acções a que estes respeitam eram suas, uma vez que se trata de acções nominativas da titularidade de uma sociedade gestora de participações sociais, a B... não poderia ter retido qualquer imposto referente a esses tributos nos termos do § 1.º do art.º 182.º do CIMSSD, pelo que a recorrente teria direito a receber o valor integral dos dividendos sem qualquer dedução de imposto por a retenção ser ilegal.*

Assim, dada a utilidade que a recorrente obteria com a procedência da reclamação da liquidação efectuada, deve reconhecer-se-lhe a legitimidade para intervir nos presentes autos”.

Nestes autos, foi, assim, reconhecida a legitimidade para intervir nos autos mas foi considerada improcedente a respectiva pretensão por se considerar que o acto tributário em crise tinha sido perfeito e legal (a transmissão das acções não tinha obedecido aos requisitos normais exigidos, pelo que, em termos tributários, a transmissão não tinha ocorrido).

Ainda assim, o Tribunal não se libertara da noção – estrita – meramente económica do interesse processual legitimador da intervenção processual activa.

No presente acórdão, o STA afasta-se ainda mais da interpretação corrente do referido artigo 132.º do CPPT e da concepção mais redutora da legitimidade activa dos contribuintes, afirmando que o interesse do substituto não se afere unicamente pelo montante de imposto que tenha eventualmente a receber, mas também em relação a questões de diferente índole, como a responsabilidade perante o Estado e perante o substituído quando haja cometido ilegalidades na liquidação, ilegalidades que se poderão traduzir na retenção de quantias superiores ou inferiores ao devido, quando haja procedido à retenção a que está obrigado com atrasos, pois em todos estes casos ele responde em primeira linha, mesmo no plano contra-ordenacional.

O Tribunal considerou estes interesses dignos de tutela jurisdicional para efeitos do n.º 4, do art.º 268.º, da CRP⁹. Considerou, ainda que nos termos conjugados do art.º 9.º, n.º 1 e n.º 4 do CPPT, do art.º 18.º, n.º 3, da LGT¹⁰ e do art.º 26.º do CPC¹¹, ao substituto assiste um interesse fundado na utilidade derivada da procedência da acção, legitimidade que é

⁹ É o seguinte o conteúdo do art.º 268.º, n.º 4 da CRP: “É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas”.

¹⁰ Estabelece o art.º 18.º, n.º 3, da LGT, que “O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”.

¹¹ O art.º 26.º do CPC estabelece que : “1 – O autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse directo em contradizer.

2 – O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da acção; o interesse e, contradizer, pelo prejuízo que dessa procedência advenha.

3 – Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida tal como é configurada pelo autor”.

presumida nos casos em que a qualidade de sujeito passivo da relação jurídica tributária seja conferida por lei¹² e exista uma equiparação à figura do contribuinte.

3. ANÁLISE SINTÉTICA

No presente acórdão, o STA acaba por aceitar a anterior posição que reconhece a legitimidade activa ao sujeito passivo de imposto, mas parece inovar ao trazer uma nova interpretação do interesse processual tributário em agir¹³, que vem contribuir para uma

¹² O reconhecimento da legitimidade activa de quem tenha a qualidade de sujeito passivo era já reconhecida pelo STA em vários acórdãos anteriores, não representando uma inovação do presente acórdão. A título exemplificativo, cf. os acórdãos deste Tribunal proferidos no âmbito dos processos n.º 01898/02, de 2 de Julho de 2003, n.º 0992/03, de 1 de Outubro de 2003 e n.º 01038/03, de 22 de Outubro de 2003.

Em todos estes acórdãos o Tribunal vem reconhecer a legitimidade activa no processo judicial tributário com recurso à referida qualidade de sujeito passivo da relação jurídica tributária. Tal posição é particularmente clara nos arestos de 1 e 22 de Outubro: no primeiro pode ler-se que “a legitimidade para impugnar um acto tributário de liquidação resulta, logo, do facto de esse acto fazer surgir uma obrigação de imposto de que é sujeito passivo o impugnante. É o que emerge do disposto nos artigos 65.º da Lei Geral Tributária (LGT) – o qual, embora referindo-se, apenas, ao procedimento tributário, não pode deixar de abranger, também, o processo judicial, porventura decorrente –, e 9.º n.ºs 1 e 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Pode, hipoteticamente, figurar-se a possibilidade de o acto de liquidação, apesar de ilegal, ter apurado um quantitativo até inferior ao que seria devido. Ainda assim, e embora não sofrendo prejuízo pecuniário, o contribuinte não deixa de ter legitimidade para impugnar, a qual lhe é conferida por ser o sujeito passivo da relação jurídica tributária. O que poderá, então, afirmar-se é que lhe falta interesse em agir, posto que não retira qualquer benefício da eventual anulação da liquidação”.

No segundo acórdão, pode ler-se que “A impugnada decisão judicial considerou, tal como se deixa relatado, que, por falta de prova de que não tenha repercutido o IA em questão ao terceiro a quem vendeu o dito automóvel, o impugnante parte ilegítima, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

Ora, tudo visto e atento o disposto nos referidos preceitos legais sobre a controvertida legitimidade activa ou para impugnar, importa [que] se conclua desde já, sem delongas ou maiores explicações, pela afirmativa e consequente merecimento do presente recurso jurisdicional,

O convocado artigo 9.º n.º 1 e 4 do CPPT confere, outorgando, legitimidade para o processo tributário, entre outros, aos contribuintes e o também invocado artigo 18.º n.º 3 da LGT, considerando estes sujeitos ‘... pessoa singular ou colectiva, património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária...’.

E, por sua vez os referidos artigos 1.º n.º 1 e 3.º n.º 1 do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, determinam expressamente ser devido pelo requerente da atribuição da matrícula nacional o correspondente e aqui controverso Imposto Automóvel.

Assim e face ao probatório, resulta antes incontroversa a legitimidade activa do Impugnante”.

¹³ Parece que estamos, efectivamente, perante uma situação de interesse processual e não de legitimidade, ao

maior justiça no processo tributário, pois se é verdade que o substituído é o sujeito passivo contribuinte e é, em regra, e em última análise, quem suporta o encargo do imposto, não deixa de ser verdade que também o substituto é sujeito passivo de imposto (cfr. art.º 18.º, n.º 3, da LGT¹⁴), e pode ter interesse em agir, mesmo nos casos em que não exista um interesse meramente económico na procedência da acção.

Na verdade, a letra do art.º 132.º do CPPT refere-se, apenas, a erro na entrega de imposto superior ao retido. Ilustrando, estaremos perante uma situação prototípica quando o substituto retenha 50 e entregue 100. Não seria, por exemplo, reconhecida legitimidade ao substituto quando retivesse 100 e entregasse 50 nos cofres do Estado, mesmo que a retenção legalmente devida fosse de 50. Nesta circunstância, o substituto teria incorrido em erro na

contrário do que o texto do Acórdão pode fazer crer, pois, como ensina MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, o interesse processual deve ser distinguido da legitimidade: *“Enquanto pelo interesse se determinam as condições em que a parte pode recorrer aos tribunais, pela legitimidade define-se qual o sujeito que pode ser parte activa ou passiva numa acção”* – Cf. do Autor, *As partes, o objecto e a prova na acção declarativa*, Lex, Lisboa, 1995, pp. 107 e 108.

No caso do art.º 132.º, n.º 1, do CPPT, é já claro que o substituto é parte legítima na impugnação relativa a retenção na fonte, legitimidade que é reconhecida pelo STA por decorrência da qualidade de sujeito passivo que os art.ºs 18.º, n.º 3, da LGT, e 9.º, n.º 1, do CPPT, atribuem ao substituto. O que o artigo faz é uma limitação do interesse processual do substituto, apenas considerando que tal interesse se encontra verificado quando este tenha entregue mais imposto do que aquele que reteve. Tal distinção é também claramente assumida no já referido e citado acórdão do STA proferido a 1 de Outubro de 1002, no âmbito do processo n.º 0992/93 – cf. nota 12 do presente comentário.

¹⁴ E, como PAULA COSTA E SILVA parece salientar, atribui-se (nos termos do art.º 26.º do CPC) legitimidade aos sujeitos da relação material controvertida (*legitimidade directa ou ordinária*), presumindo-se a coincidência entre as partes na acção e os sujeitos da relação material. As partes que o CPC considera directamente legítimas são necessariamente partes em sentido material – cf., da autora, *Repensado a transmissão da coisa ou direito em litígio – ainda um contributo para o estudo da substituição processual*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp.180 e 181.

Ora, no caso do substituto tributário, está inteiramente verificada a subsunção à previsão do art.º 26.º nos termos acabados de descrever, pois a LGT reconhece-lhe de forma directa a posição de sujeito passivo (parte da relação jurídica fiscal).

A Autora adopta, contudo, uma posição crítica relativamente à função da legitimidade directa: *“Ao pretender assegurar um nexo de coincidência entre as partes principais na acção e os sujeitos da relação substantiva, o legislador postula que a parte legítima é a parte material. Ora, como resulta de considerações anteriormente tecidas, o conceito de parte material dispensa a imposição de um nexo de legitimidade; esta decorre da própria qualidade daquele tipo de sujeito processual.*

Deste modo, podemos concluir que a legitimidade processual directa não preenche qualquer função, que não possa ser preenchida por outras figuras” – cf., da autora, *Repensado ...*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp.182 e 183.

entrega de imposto inferior ao retido (mas idêntico ao devido), pelo que não poderia reclamar e impugnar, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do art.º 132.º do CPPT¹⁵⁻¹⁶.

Impedir o substituto de impugnar em tal circunstância implicaria reconhecer que a ordem jurídica tributária não releva a reposição da legalidade, algo que no acórdão é claramente afirmado não se aceitar¹⁷.

Encontramos, assim, no presente acórdão uma posição relativa ao interesse processual que se vem distanciar mais da que exige que aquele interesse se afira a partir do eventual ganho económico que a esfera jurídica do substituto obtenha directamente da procedência da impugnação.

¹⁵ E é precisamente esta injustiça que leva SERENA CABRITA NETO a criticar o regime instituído nos termos referidos na nota n.º 1 do presente comentário.

¹⁶ Questão diferente seria o meio impugnatório ao dispor do substituído, e a eventual legitimidade passiva do substituto como contra-interessado por aplicação do art.º 57.º do CPTA que estabelece que *“Para além da entidade autora do acto impugnado, são obrigatoriamente demandados os contra-interessados a quem o provimento do processo impugnatório possa directamente prejudicar ou que tenham legítimo interesse na manutenção do acto impugnado e que possam ser identificados em função da relação material em causa ou dos documentos contidos no processo administrativo”*.

A dúvida parece surgir na medida em que surge uma relação que envolve apenas o substituto e o substituído no âmbito da qual o primeiro, voluntária ou involuntariamente, se apropriou de um determinado montante do segundo que não entregou ao Estado. É que o escopo da impugnação judicial em caso de retenção na fonte pretende que se discuta com o sujeito activo de imposto o recebimento por este de um montante superior ao legalmente exigido e que, nessa medida, deverá ser devolvido ao substituto (no caso de este ter entregue mais imposto do que reteve) ou ao substituído (no caso de ter ocorrido uma retenção que este considera, no todo ou em parte, ilegal). Não é, pois, concebida para opor o substituído ao substituto. Poder-se-ia alegar, neste caso, que se deveria recorrer aos meios civis (ou mesmo penais) para este obter do substituto o montante que lhe reteve em excesso mas que não entregou ao Estado.

É que, na relação jurídica tributária que envolve os três sujeitos (activo, substituto e substituído) apenas há uma ilegalidade – retenção em excesso – na relação estabelecida entre substituto e substituído. Ora, em tais situações, querendo o substituído impugnar aquela retenção em excesso, não é reconhecida qualquer legitimidade processual tributária passiva ao substituto, mas apenas à Fazenda Pública, quando, na verdade, era deveria ser o substituto a assumir a qualidade de parte passiva em tal meio processual (para se obter uma decisão vinculativa que permitisse ao substituído reaver o montante que lhe foi retido em excesso por aquele e que não foi entregue nos cofres do Estado).

¹⁷ Fazemos aqui referência ao trecho que de seguida se transcreve: *“... 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”*.

Dito de outra forma, se a legitimidade processual estava já assegurada pela sua qualidade de sujeito passivo de imposto, reconhece-se apenas agora que existe um interesse digno de tutela nas situações em que o substituto repute a retenção na fonte de ilegal, mesmo que a procedência da impugnação, por si, não determine uma alteração imediata na esfera jurídica patrimonial do impugnante¹⁸.

Esta decisão judicial acaba por introduzir uma diferente interpretação numa situação que seria tendencialmente resolvida pela jurisprudência com o recurso ao art.º 132.º do CPPT, pois ele refere-se expressamente à “impugnação em caso de retenção na fonte”, como o indica a sua epígrafe.

A solução adoptada pelo Tribunal permitiu que se decidisse, no caso concreto, e dentro do mesmo meio processual, a ilegalidade da retenção. Reconheceu-lhe um interesse processual em agir digno de tutela jurisdicional, trazendo uma solução justa ao caso concreto.

Questionamos, contudo, se em casos futuros não será possível a resolução da mesma situação, procurando a recondução de situações de discussão da legalidade da retenção na fonte, pelo substituto, à impugnação nos termos gerais e não a este meio tutelar específico do art.º 132.º do CPPT, que se nos afigura quase como um mecanismo excepcional de regularização de tesouraria. O disposto nos n.ºs 2 e 3 do referido parece apontar precisamente neste sentido. Ao estabelecer, por um lado, a necessidade de descontar nas entregas seguintes da mesma natureza o imposto que eventualmente tenha sido entregue a mais e, por outro lado, ao consagrar o mecanismo de reclamação necessária prévia, o legislador parece indicar que o escopo do presente artigo é o de permitir aquela regularização e não já uma discussão da (i)legalidade do acto de retenção. Daí que a letra do artigo 132.º

18

É esta a interpretação que fazemos dos últimos três parágrafos do ponto 6.1 do comentado acórdão.

do CPPT apenas reconheça interesse processual – para efeitos desta impugnação – quando o imposto entregue tenha sido em montante superior ao retido.

Concordamos com o entendimento expressado no Acórdão quando afirma que o interesse processual do substituto se não pode limitar exclusivamente às situações em que ocorreu a entrega excessiva (em relação à retenção efectuada) de imposto. Parece-nos, contudo, que a consequência – que o Tribunal não quis, nem tinha de assumir – é a de que tal interesse na reposição da legalidade na ordem jurídica poderá ser tutelado nos termos gerais¹⁹. Parece-nos que a consequência do reconhecimento daquele interesse processual pelo STA, mais do que admitir o recurso à impugnação nos termos do art.º 132.º do CPPT, implica que se reconheça ao substituto o interesse processual para efeitos da impugnação judicial que tenha como objecto a legalidade – desta feita, (i)legalidade de retenção na fonte.

¹⁹ Tal tomada de posição implicaria uma diferente interpretação do sistema processual relativo à impugnação que tem sido considerado como prevendo um tratamento específico para as situações de retenção na fonte. E, portanto, como que estabelece uma tramitação tipificada que reconduz toda e qualquer situação de retenção na fonte ao regime do artigo 132.º do CPPT.