

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 252/2014 -T

Tema: IRS – retenção na fonte; rendimentos obtidos em território português por não residente; juros indemnizatórios

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 252/2014 – T

Tema: IRS – retenção na fonte; rendimentos obtidos em território português por não residente; juros indemnizatórios

1. Relatório

- 1.1. A., Lda, sociedade com NIPC ..., com sede na ... (de ora em diante designada “Requerente”) apresentou, no dia 10.03.2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando a declaração de ilegalidade dos actos tributários de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”) do ano de 2010, relativos ao Senhor B., bem como o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitro Nuno Pombo, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.
- 1.3. Por despacho de 19.03.2014, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação das Senhoras Dra. ... e Dra. ... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 16.05.2014.
- 1.5. No dia 19.05.2014 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 18.06.2014 a Requerida apresentou a sua resposta.

B – Posição da Requerente

- 1.7. A Requerente, até Maio de 2010, teve como seu Director Geral, B (de ora em diante o “Colaborador”), cidadão francês e residente em Portugal, auferindo a remuneração mensal de € 17.500,00 (dezassete mil e quinhentos euros).

- 1.8. Até Maio de 2010, a Requerente pagou ao Colaborador os seus salários, tendo entregue nos cofres do Estado, as retenções na fonte previstas para sujeitos passivos residentes em Portugal, à taxa de 35%.
- 1.9. A partir de Maio de 2010, o Colaborador deixou de exercer as funções de Director Geral, tendo sido transferido para outra sociedade pertencente ao mesmo grupo económico, no estrangeiro, razão por que deixou de viver em Portugal, devendo ser considerado, no ano de 2010, como não residente.
- 1.10. Atenta a alteração do enquadramento jurídico-tributário do Colaborador, a Requerente, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 98.º do Código do IRS (de ora em diante “CIRS”), corrigiu as retenções na fonte em excesso.
- 1.11. Por questões internas do grupo económico a que pertence a Requerente, a esta coube o pagamento das remunerações devidas ao Colaborador após Maio de 2010. Contudo, esses pagamentos eram posteriormente debitados à C S.A., entidade a favor de quem passou o Colaborador a trabalhar, que assim suportava económica e financeiramente essas mesmas remunerações, não podendo considerar-se que elas eram devidas pela Requerente ou que o pagamento lhe era a ela imputável.
- 1.12. De Junho a Setembro de 2010, a Requerente, por lapso, continuou a efectuar retenções na fonte sobre os rendimentos pagos ao Colaborador, como se tratasse de rendimentos do trabalho auferidos por não residentes em território português, o que manifestamente não eram.
- 1.13. A Requerente, uma vez detectado o lapso, deixou de proceder a qualquer retenção na fonte, tendo entregado ao Colaborador, com referência ao último trimestre de 2010, o montante mensal bruto de € 17.500,00 (dezassete mil e quinhentos euros).
- 1.14. Assim, a Requerente, durante o ano de 2010, “efectuou retenções na fonte sobre pagamentos efectuados ao seu colaborador B – Director Geral até Maio de 2010”, o

que fez na base de um “errado enquadramento jurídico-fiscal do beneficiário dos pagamentos de que resultou, no ano de 2010” um excesso de retenção na fonte de € 14.000,00 (catorze mil euros), referentes aos meses de Junho a Setembro de 2010.

- 1.15. Detectada a ilegalidade das retenções efectuadas, a Requerente iniciou os procedimentos administrativos legalmente adequados (reclamação graciosa e recurso hierárquico), visando a anulação e conseqüente reembolso do excesso de retenção na fonte de €14.000,00 (catorze mil euros), pretensão nunca aceite pela Requerida.
- 1.16. Uma vez detectado o erro em que incorreu, e por assumir que ele era de sua exclusiva responsabilidade, a Requerente entregou ao Colaborador o valor total das retenções na fonte por si indevidamente efectuadas, razão por que tem um interesse directo na procedência do pedido.
- 1.17. Em 2010, o Colaborador deve ser tido, para os devidos efeitos fiscais, como não residente em território português, não podendo as quantias que lhe foram fisicamente entregues pela Requerente de Junho a Dezembro de 2010 configurar rendimentos do trabalho obtidos em Portugal por um não residente fiscal.
- 1.18. Entende ainda a Requerente que o despacho que nega provimento ao recurso hierárquico com que reagiu ao indeferimento da reclamação graciosa oportunamente apresentada é ilegal por não ter podido a Requerente exercer o seu direito de audição em momento anterior ao da prolação da decisão final.
- 1.19. Sustenta por fim a Requerente que lhe são devidos juros indemnizatórios, contados desde a data da decisão da reclamação graciosa.

C – Posição da Requerida

- 1.20. A Requerida, na sua resposta, considera “comprovado que os rendimentos pagos B estão sujeitos a tributação em Portugal (...) por se tratarem de rendimentos pagos pela ora Requerente, com sede em Portugal, a não residente, sendo a fonte financeira o critério de conexão determinante”, o que está de harmonia com a declaração modelo 30 apresentada pela Requerente nos termos do n.º 7 do art.º 119.º do CIRS e com a emissão de facturas à C S.A., como prestação de serviços e não como mero reembolso de despesas efectuadas.
- 1.21. Entende igualmente a Requerida que não ficou demonstrado que o Colaborador tivesse sido tributado em França pelos rendimentos fisicamente pagos pela Requerente nem que o trabalho a que eles respeitam não foi exercido em território nacional, cabendo à Requerente o respectivo ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito.
- 1.22. Recorda a Requerida o disposto no n.º 10 do art.º 2.º do CIRS, que dispõe no sentido de se considerar entidade patronal toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que constituam rendimentos de trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da sua localização geográfica. Tendo sido pagas remunerações pela Requerente, é ela a entidade patronal e, consequentemente, são tidos como obtidos em Portugal os rendimentos do Colaborador, por estar cumprido o requisito constante da última parte da al. a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIRS.
- 1.23. Quanto aos juros indemnizatórios, entende a Requerida não estarem reunidos os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da Lei Geral Tributária (de ora em diante “LGT”), por não haver qualquer erro imputável à administração tributária e aduaneira, uma vez que o enquadramento jurídico-tributário do Colaborador, que levou às retenções ora postas em crise, é da exclusiva responsabilidade da Requerente.

- 1.24. A Requerida sustenta ainda que a prova testemunhal proposta pela Requerente não é idónea a efectuar prova quanto à verificação do direito a que ela se arroga, que deve ser meramente documental, em vista até da putativa falta de isenção das testemunhas arroladas, opondo-se a que o Colaborador seja inquirido por videoconferência.
- 1.25. Finalmente, no que concerne às custas processuais, entende a Requerida que foi a Requerente que deu azo à acção, devendo ser ela a suportá-las, ainda que se dê provimento à pretensão da Requerente.

D – Conclusão do Relatório

- 1.26. No dia 02.12.2014, pelas 14h, teve lugar a reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT, tendo a Requerente prescindido da inquirição do Colaborador. Foi, portanto, ouvido apenas a testemunha D, técnico oficial de contas da Requerente.
- 1.27. Na reunião a que se refere o número anterior as Partes não prescindiram do direito de apresentarem as suas alegações, tendo então o tribunal arbitral concedido, a cada uma, Requerente e Requerida, e por esta ordem, prazo para apresentarem as suas alegações escritas, o que ambas fizeram.
- 1.28. No dia 12.12.2014 a Requerente apresentou as suas alegações, que respigam os argumentos aduzidos no requerimento de pronúncia arbitral.
- 1.29. No dia 12.01.2015 a Requerida apresentou as suas alegações, que corroboram no essencial o já alegado na Resposta oportunamente apresentada, admitindo porém que, “a ser julgada procedente a pretensão da Requerente, a mesma teria direito a juros indemnizatórios somente ao abrigo da alínea c) do n.º 3 do art. 43º da LGT,

devidos pelo atraso na apreciação da sua situação jurídico-tributária, contados a partir de um ano após a apresentação da sua reclamação graciosa de 27/02/2012, ou seja, contados a partir de 27/02/2013, e desde que se conclua que esse atraso é devido aos serviços”.

- 1.30. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.31. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e a Requerida tem legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo a legitimidade da Requerente sido posta em causa, como adiante se apreciará.
- 1.32. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se porquanto o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido (no caso, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios), que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade das retenções na fonte postas em crise.
- 1.33. O processo não padece de qualquer nulidade.
- 1.34. Foi suscitada pela Requerida a excepção de ilegitimidade da Requerente, questão que o tribunal arbitral terá de apreciar caso conclua no sentido de não estarem sujeitos a tributação em Portugal, os rendimentos auferidos pelo Colaborador e pagos fisicamente pela Requerente relativamente aos meses de Junho a Setembro de 2010.
- 1.35. Assim, passar-se-á à apreciação do mérito da causa e, caso se mostre necessário, apreciar-se-á a excepção de ilegitimidade pela Requerida invocada.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Considera o tribunal arbitral provados os seguintes factos, atendendo aos documentos constantes dos autos, bem como dos articulados apresentados e do depoimento da testemunha inquirida:

- 2.1.1. O Senhor B, de nacionalidade francesa, exerceu, no período compreendido entre Janeiro e Maio de 2010, as funções de Director-Geral da Requerente, auferindo a remuneração de € 17.500,00 (dezassete mil e quinhentos euros).
- 2.1.2. Enquanto exerceu as funções de Director Geral da Requerente, o Senhor B residiu em Portugal com a sua família.
- 2.1.3. Em 2010, enquanto o Senhor B exerceu as funções de Director Geral da Requerente, ou seja de Janeiro a Maio, esta pagou-lhe os salários, operando as respectivas retenções na fonte nos termos aplicáveis aos sujeitos passivos residentes em Portugal, à taxa de 35%.
- 2.1.4. No fim de Maio de 2010, o Senhor B saiu do país, bem como a sua família.
- 2.1.5. Com efeitos ao início de Junho de 2010, o Senhor B deixou de exercer as funções de Director Geral da Requerente, tendo passado a exercer as funções de Director da Cadeia de Fornecimento da sociedade de direito francês C, SA..
- 2.1.6. Também com efeitos ao início de Junho de 2010, as funções de Director Geral da Requerente passaram a ser exercidas pelo Senhor E.

- 2.1.7. Durante o ano de 2010, o Senhor B não permaneceu em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados.
- 2.1.8. A 31.12.2010, o Senhor B não dispunha em território português de habitação em condições que fizessem supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.
- 2.1.9. A Requerente, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 98.º do CIRS, corrigiu as retenções na fonte referidas em 2.1.3., por entender que haviam sido feitas em excesso, uma vez que o Senhor B passou a dever ser considerado, para todo o ano de 2010, como não residente em território português.
- 2.1.10. As remunerações do Senhor B referentes aos meses de Junho a Dezembro de 2010 foram-lhe entregues pela Requerente.
- 2.1.11. Relativamente às quantias referentes aos meses de Junho a Setembro de 2010, a Requerente, entregou-as ao Senhor B líquidas das retenções na fonte sobre os rendimentos pagos ao Colaborador, como se tratasse de rendimentos do trabalho auferidos por não residentes em território português.
- 2.1.12. Relativamente às quantias referentes aos meses de Outubro a Dezembro de 2010, a Requerente entregou-as ao Senhor B sem efectuar qualquer retenção na fonte.
- 2.1.13. A Requerente debitou integralmente à C as quantias por si entregues ao Senhor B, referentes às suas remunerações relativas aos meses de Junho a Dezembro de 2010.
- 2.1.14. A C. reembolsou efectivamente a Requerente das quantias aludidas em 2.1.13.

2.1.15. A Requerente entregou ao Senhor B o que havia retido e entregue ao Estado a título de IRS referente às quantias que lhe havia pago e que diziam respeito às suas remunerações de Junho a Setembro de 2010.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa, que devam considerar-se não provados.

3. Matéria de direito

3.1. Questões a decidir

Resulta do que acima se deixou dito que, em termos substanciais, as questões a apreciar são, no fundo:

- a) A de saber se as quantias entregues pela Requerente ao Colaborador, com referência aos meses de Junho a Setembro de 2010, devem ser tidas como rendimentos obtidos em território português por não residente e, como tal, sujeitos a retenção na fonte nos termos e para os efeitos do então disposto na alínea a) do n.º 4 do art.º 71.º do CIRS;
- b) Caso o tribunal arbitral conclua no sentido de não estarem sujeitos a tributação em Portugal os rendimentos auferidos pelo Colaborador e pagos fisicamente pela Requerente relativamente aos meses de Junho a Setembro de 2010, a de dilucidar se a Requerente tem legitimidade para requerer o reembolso das quantias por si retidas e entregues ao Estado; e, por último,
- c) A de esclarecer se, caso se julgue procedente o pedido de declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos actos tributários de retenção na fonte postos em crise, a Requerente, no âmbito do presente processo arbitral poderá obter a condenação da

Requerida no pagamento de juros indemnizatórios e, em caso afirmativo, a partir de quando.

3.2. Rendimentos obtidos em território português - a fonte financeira como critério de conexão

a) Enunciado do problema

Resulta dos autos, e nisso não há qualquer divergência entre as Partes, que o Senhor B deve ser considerado como não residente em território português no ano 2010, sendo certo que nos termos do n.º 2 do art.º 15.º do CIRS, “tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.”

Portanto, a questão controvertida, como se disse, e a primeira que importa resolver, é a de saber se, de Junho a Setembro de 2010, em virtude da Requerente lhe ter entregue as quantias correspondentes aos seus salários desse período, o Colaborador auferiu rendimentos em território português sujeitos a retenção na fonte nos termos e para os efeitos do então disposto na alínea a) do n.º 4 do art.º 71.º do CIRS.

Entende a Requerida que “os rendimentos pagos a B estão sujeitos a tributação em Portugal, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 13.º, n.º 2 do art. 15.º, alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º e alínea a) do n.º 4 do art.º 71.º do CIRS por se tratarem de rendimentos pagos pela ora Requerente, com sede em Portugal, a não residente, sendo a fonte financeira o critério de conexão determinante”.

b) A alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIRS – entidade pagadora e entidade devedora de rendimentos

A alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIRS dispõe no sentido de se considerarem obtidos em território português “os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham

residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento”. Não estando em causa qualquer actividade exercida em Portugal (apesar do infundado ponto 22 da Resposta da Requerida, que apresenta uma conclusão que nos parece alheia ao *iter* cognitivo expandido nos pontos imediatamente anteriores), forçoso é apurar se os rendimentos auferidos pelo Senhor B com referência aos meses de Junho a Setembro de 2010 devem ser considerados como tendo sido “devidos por entidades que nele [território português] tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento”.

Não há dúvida de que esses rendimentos foram pagos, no sentido de entregues, por entidade com sede em território Português, a saber, a Requerente. Contudo, esta asserção, indisputada, não implica a conclusão da necessária identidade entre o pagador e o devedor, já que isso significaria ignorar um princípio geral aplicável ao cumprimento das obrigações, qual seja o de que esse cumprimento pode ser, por regra, efectuado por terceiro. É o que se extrai, como meridiana clareza, do que se lê no n.º 1 do art.º 767.º do Código Civil, nos casos em que não estejamos, como não estamos, numa das situações referidas no n.º 2 do mesmo artigo. Assim, a circunstância de ter sido a Requerente a pagar os rendimentos de que o Senhor B era credor não equivale a considerá-la devedora deles.

c) O ónus da prova

Salvo melhor juízo, entende o tribunal arbitral que cabe à Requerente o ónus de provar que as quantias que foram pagas ao Colaborador referentes ao segundo semestre de 2010 não eram por si devidas. Isto porque, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 74.º da LGT, “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

Ora, a verdade é que a Requerente, como confessa, terá laborado num erro, fazendo retenções na fonte e entregando ao Estado os montantes retidos, na convicção de que pagava ao Colaborador, não residente, rendimentos que deviam ser considerados como obtidos em território português. E para este lapso, valha a verdade, em nada concorreu a

Requerida. Portanto, terá de ser a Requerente a fazer prova de que, afinal, aqueles rendimentos não foram obtidos em território português na medida em que por ela não se mostravam devidos.

d) Conclusão

Deu o tribunal arbitral como provado que o Senhor B, pelo menos a partir de Junho de 2010, deixou de exercer as funções que exercia na Requerente, tendo, consequentemente, deixado de viver no nosso país. Contudo, por alegadas razões internas do grupo de sociedades em que a Requerente e a sua sócia única se integram, continuou a Requerente a entregar ao Colaborador as suas remunerações, ressarcindo-se depois desses gastos, debitando esses custos à entidade efectivamente beneficiária da actividade laboral exercida pelo Colaborador.

Ao contrário do que refere a Requerida nos pontos 26 e 27 da sua Resposta, tem o tribunal arbitral por demonstrado que não só os custos pela Requerente suportados com o Colaborador depois de Maio de 2010 foram repassados para a C, como foram por esta efectivamente pagos. O débito da Requerente e o respectivo pagamento por parte da C são factores decisivos para que se considere esses rendimentos como não obtidos em território português¹. Na verdade, a Requerente revela ser a entidade pagadora, mas não é ela, como se mostra, nem a entidade directamente beneficiária do trabalho exercido pelo Colaborador nem sequer a empresa que suporta economicamente os custos laborais a ele associados. Aliás, da factualidade demonstrada resulta que, desde Junho de 2010, não cabe à Requerente exercer qualquer controlo ou direcção sobre as actividades desenvolvidas pelo Colaborador. A Requerente limita-se a proceder ao pagamento dos seus salários, sendo depois reembolsada desses pagamentos pela entidade a quem o Colaborador presta efectivamente a sua actividade.

¹ É esta também, segundo nos parece, a doutrina sufragada pela decisão arbitral proferida no processo n.º 108/2012-T.

Nem são atendíveis, para impedir esta conclusão, os argumentos usados pela Requerida, nomeadamente o que se refere à declaração modelo 30, entregue nos termos do n.º 7 do art.º 119.º do CIRS, que menciona “aquelas importâncias a título de rendimentos de trabalho dependente pagos e imposto retido a não residentes” [ponto 13 ii) da sua Resposta]. Esta declaração modelo 30 não é a prova de que esses rendimentos são devidos pela Requerente. É antes a expressão documental do erro em que laborou a Requerente e que a levou a fazer, indevidamente, retenções na fonte sobre quantias que a elas não estavam sujeitas.

Também não parece admissível o argumento fundado na emissão de facturas ao abrigo da alínea a) do n.º 6 do art.º 6º do Código do IVA. Mais do que evidenciar uma prestação de serviços, esses documentos mostram a intenção da Requerente ser ressarcida, sem qualquer margem, dos custos que suportou por conta da destinatária das facturas. É certo que a Requerente não carregou para os autos nenhum documento que constitua um acordo celebrado entre a Requerente e a C, S.A prevendo que seja aquela a pagar os salários do Colaborador, reembolsando-a esta depois. Mas esse acordo não carece de forma especial e está claro que existe. Se o débito (ou a emissão das facturas à C, SA.) não o impõe, o pagamento dessas facturas por esta deixam-no escancarado. Basta atentar no seu descritivo para se removerem quaisquer dúvidas. O que pretende a Requerente é apenas obter o reembolso das quantias que despendeu com o Colaborador a título de salários por parte de quem deve suportar economicamente essas mesmas remunerações.

Nem tão pouco se afigura que o disposto no n.º 10 do art.º 2.º do CIRS contraria a conclusão enunciada. O art.º 2.º do CIRS tipifica os rendimentos que devem ser tributados em sede de IRS, como rendimentos da categoria A, qualificando como rendimentos de trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular em virtude de contrato individual de trabalho, tendo este as características que lhe são reconhecidas por unânime doutrina.

A lei tipifica, de forma muito ampla, o âmbito desta categoria, havendo nela o propósito de uma inclusão esgotante, na incidência do imposto, de todos os rendimentos de alguma

forma advindos do trabalho dependente. Neste sentido, é rendimento da categoria A tudo quanto o trabalhador recebe como contrapartida do seu trabalho, em dinheiro ou espécie, e sejam essas remunerações (agora, no seu recorte tributário) pagas pela entidade patronal (aquela com quem o trabalhador mantém um vínculo laboral) ou por qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo (na redacção que nos importa considerar).

Ora, salvo melhor entendimento, não pode fazer-se desta disposição a leitura que dela parece fazer a Requerida, ao sustentar que foi a Requerente que pagou as remunerações ao Colaborador, portanto, é ela a entidade patronal. E sendo ela a entidade patronal não vê a Requerida “como não possa ser considerado imputável à ora Requerente o pagamento das remunerações em causa”. Este encadeamento lógico, levado em todas as suas consequências, leva a conclusões que temos por abusivas. O n.º 10 do art.º 2.º do CIRS refere entidade patronal (justamente aquela que paga ou coloca à disposição do trabalhador remunerações que devam ser tidas como rendimentos do trabalho dependente) a ela [entidade patronal] equiparando qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica. Contudo, esta equiparação não prescinde de uma atribuição patrimonial, em sentido próprio, a favor do trabalhador. Ou seja, não se equiparam a entidades empregadoras de um determinado trabalhador todas as entidades que se achem em relação de domínio ou de grupo com a entidade com quem ele tem uma relação laboral e de quem percebe uma remuneração. Esta disposição pretende justamente alargar o campo de incidência da categoria A, de forma a abarcar nela todas as atribuições patrimoniais que sejam prestadas ao trabalhador por entidades que com ele não têm qualquer vínculo laboral. Esta extensão, que se compreende e aceita, assenta na presunção de que a percepção de qualquer vantagem patrimonial por parte do trabalhador, ainda que suportada por entidade que não seja a sua entidade empregadora mas que com esta está em relação de domínio ou de grupo, se deve à relação laboral existente.

Ora, como atrás se viu, ainda que a Requerente entregue dinheiro ao Colaborador, não é ela que “paga” a sua remuneração. Quem a paga é efectivamente a C, S.A., não podendo neste

caso operar a extensão subjectiva do conceito de entidade patronal, mesmo sabendo que a C S.A. é sócia única da Requerente. É que esta, na verdade, não faz qualquer atribuição patrimonial ao Colaborador. Não tem com ele qualquer custo. Do que despende é seguidamente reembolsada, sendo a respectiva despesa compensada pela percepção da correspondente receita, pelo que o efeito destas operações é neutro.

Entende o tribunal arbitral, portanto, que as quantias que foram pagas ao Colaborador pela Requerente (referentes aos meses de Junho a Setembro de 2010) não podem ser tidas como rendimentos de trabalho dependente obtidos por não residente em território português, porque não é nele que são exercidas as actividades em causa nem os respectivos rendimentos se mostram devidos por entidade que nele tenha residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, não podendo a Requerente, para estes efeitos, ser tida como entidade patronal do Colaborador.

3.3. A ilegitimidade

Uma vez que o tribunal arbitral concluiu no sentido de não estarem sujeitos a tributação em Portugal os rendimentos auferidos pelo Colaborador e pagos fisicamente pela Requerente relativamente aos meses de Junho a Setembro de 2010 importa responder à questão de saber se a Requerente tem legitimidade para requerer o reembolso das quantias por si retidas e entregues ao Estado.

O n.º 1 do art.º 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) refere que “a retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido”. Ora, entende a Requerida que não se está perante situação como esta, uma vez que não foi entregue ao Estado imposto superior ao retido, razão por que não tem legitimidade a Requerente para exigir o reembolso petitionado, porquanto o prejuízo que invoca deve-se ao facto de ter entregue ao Senhor B o equivalente ao que lhe havia retido, não sendo essa entrega da responsabilidade da Requerida, pelo que não a vincula [ver ponto 13 v) e vi) da sua Resposta].

A questão da ilegitimidade do substituto tributário é, como bem diz a Requerente, uma falsa questão. Ao substituto tributário deve ser reconhecida legitimidade procedimental e processual para reclamar e depois impugnar as retenções na fonte que repute ilegais, já que é sujeito passivo da relação jurídica de imposto que se constitui (art.º 18.º, n.º 3 da LGT), e tanto o art.º 9.º, n.ºs 1 e 4 do CPPT como o art.º 26.º do Código de Processo Civil (de ora em diante, CPC) lhe atribuem essa legitimidade. Aliás, percebe-se que o substituto tributário tem um interesse digno de tutela jurídica. Neste caso, porque reembolsou o Colaborador pelas quantias que indevidamente lhe reteve, subtraindo-as do seu património, mas esse interesse sempre existiria mesmo que não tivesse tido lugar o reembolso. É que o substituído pode exigir responsabilidade ao substituto tributário em virtude de retenções na fonte ilegalmente realizadas.

Assim, a Requerente tem legitimidade para formular o presente pedido de pronúncia arbitral nos termos em que o faz.

3.4. Dos juros indemnizatórios

A alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º do RJAT dispõe que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”.

Não se ignora que a autorização legislativa concedida ao Governo pelo art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, na base da qual foi aprovado o RJAT, determina que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo

em matéria tributária. Ainda que as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT fundem a competência dos tribunais arbitrais em “declarações de ilegalidade”, parece razoável o entendimento segundo o qual se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo certo que nos processos de impugnação judicial, para além da anulação de actos tributários, podem ser apreciados pedidos de indemnização, desde logo relativos a juros indemnizatórios.

Com efeito, o princípio da cognoscibilidade dos pedidos de indemnização, em reclamação graciosa ou em processo judicial, justifica-se sempre que o dano que se pretende ver ressarcido resulte de facto imputável à administração tributária e aduaneira. Manifestações desse princípio encontramos-las no n.º 1 do art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT.

Como recorda a Requerente, o seu direito à percepção de juros indemnizatórios depende da verificação dos seguintes pressupostos: a) erro imputável aos serviços; b) que do referido erro resulte o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido; c) que o erro dos serviços, seja analisado em sede de reclamação graciosa ou de impugnação judicial.

Como é evidente, não há erro imputável aos serviços quando a Requerente procede indevidamente à retenção na fonte e também indevidamente entrega ao Estado as quantias ilegalmente retidas. Mas, na verdade, não é isso que alega a Requerente. O erro dos serviços não está na retenção e na entrega do retido ao erário público. O erro imputável aos serviços reside na recusa da Requerida em reparar o que carecia de evidente remédio. Da análise do processo administrativo verifica-se que a Requerida, logo na fase da reclamação graciosa, poderia e deveria ter dado provimento ao pedido da Requerente, por ter esta a ele levado os elementos necessários e suficientes à indispensável reparação da situação. Errou a Requerida quando entendeu não dever reembolsar a Requerente das quantias que esta havia ilegalmente retido e entregue ao Estado, erro que merece ser censurado nos termos da lei, desde logo à luz do que dispõem o art.º 43.º e o art.º 100.º da LGT. Consequentemente, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios.

Problema diverso consiste em saber qual o prazo a partir do qual devem ser contados esses juros. Entende a Requerente que desde a data da decisão da reclamação graciosa, ao passo que a Requerida defende que o prazo deve começar a contar um ano após a apresentação da reclamação graciosa. Estão pois de acordo as Partes que não fará sentido, no caso vertente, considerar para estes efeitos o período que medeia entre a entrega ao Estado das quantias indevidamente retidas e a decisão da reclamação graciosa.

Convém não perder de vista que a Requerida em nada contribuiu para que a Requerente se visse privada das quantias que entregou indevidamente ao Estado, sendo igualmente conveniente não esquecer que o direito à percepção de juros indemnizatórios corresponde, no fundo, à concretização de um direito de indemnização genérico.

No caso submetido à nossa apreciação, forçoso é reconhecer que só por reacção de terceiro, como sucedeu com a reclamação graciosa, poderia a Requerida dar-se conta do lapso da Requerente, o mesmo é dizer, da ilegalidade da retenção na fonte por ela operada. Portanto, conceber que possa relevar o período anterior ao pedido de reclamação é inadmissível. Contudo, com uma decisão indevida, errada e, nessa medida, lesiva do património da Requerente, constitui-se a Requerida no dever de reparar a lesão por si criada. O problema agora é o de saber se há-de interessar a data da decisão da reclamação ou qualquer outro momento que não se ache na dependência da actuação da Requerida. É que não deixa de impressionar a admissão da possibilidade de a Requerida ser prejudicada em função da sua diligência. Quando alguém reclama graciosamente de um acto tributário espera que a administração tributária e aduaneira aprecie a sua pretensão com a maior celeridade possível, oferecendo o legislador mecanismos que visam acautelar os direitos e expectativas do reclamante nos casos em que ele, em vez da diligência desejada, se vê confrontado com a inércia do decisor. Ora, na generalidade dos casos, esta inércia não prejudica o reclamante. Ou melhor, na generalidade dos casos, a lei prevê a remoção do dano que o reclamante sofra com a inércia da administração. Dizemos na generalidade dos casos, porque a regra é justamente a de que os juros indemnizatórios começam a ser calculados desde a data em que o contribuinte se vê desapossado das quantias que afinal se devem considerar suas.

Como vimos, o caso presente assume características diversas. Nele nunca poderá relevar a data da entrega ao Estado das quantias indevidamente retidas. E poderá o momento temporal relevante ser o da decisão da administração? Se fosse, sempre se diria que, independentemente do resultado da reclamação, nenhum interesse teria a administração em despachá-la antes do termo do prazo de que dispusesse para o efeito. Não fará sentido, no ver deste tribunal arbitral, castigar a administração por decidir, ainda que erradamente, antes do termo do prazo de que disporia para fazê-lo. Portanto, o momento a eleger para efeitos do início da contagem de juros não pode estar ligado à conduta da administração. Tem de ser um momento independente dessa conduta.

Como se demonstrou, a Requerida não contribuiu em nada para a situação lesiva do património da Requerente. Mas uma vez alertada, pelos meios processualmente adequados, para a existência de uma ilegalidade, deve proceder “à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade” (art.º 100.º da LGT). Contudo, nos casos em que a ilegalidade não é imputável à administração, é da mas elementar razoabilidade admitir-se um prazo adequado para que a administração, depois de tomar conhecimento da ilegalidade, proceda à plena reconstituição da situação que existiria caso ela não tivesse existido.

O legislador entendeu que um ano é um prazo adequado para que a administração restitua ao contribuinte o que lhe foi pago em excesso. Foi este o lapso temporal acolhido pela alínea c) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT. Entendeu o legislador que desde a tomada de conhecimento da pretensão do contribuinte, é razoável a administração levar um ano a apreciar o seu pedido, despachá-lo e, no caso de assistir razão ao contribuinte, devolver-lhe o que dele recebeu em excesso. Portanto, entende o tribunal arbitral que os juros indemnizatórios só começam a contar desde um ano após a data do pedido de reclamação graciosa.

3.5. Questão prejudicada

Mostra-se prejudicada e processualmente inútil a apreciação da questão da ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa por postergação do direito de audição da Requerente.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação dos actos tributários de retenção na fonte de IRS do ano de 2010 relativos ao Senhor B, no valor de €14.000,00, ora reclamadas, com todas as consequências legais;
- b) Julgar a Requerente com legitimidade para requerer o reembolso das retenções na fonte a que se refere a alínea anterior;
- c) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, condenando a Requerida a pagá-los à Requerente, sendo eles contados a partir de um ano após a apresentação da reclamação graciosa até ao seu integral reembolso.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 14.000,00 (catorze mil euros).

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida, por considerar o

tribunal arbitral que, apesar de não ter sido ela a responsável pelas retenções na fonte indevidamente realizadas, foi ela que deu azo ao presente processo arbitral, por não ter reconhecido, como e quando devia, a ilegalidade dessas mesmas retenções.

Lisboa, 2 de Fevereiro de 2015

O Árbitro

(Nuno Pombo)