

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 171/2016-T

Tema: IRS – Sociedade de advogados - Regime de transparência fiscal.

Decisão Arbitral ¹

Requerente –A..., Sociedade de Advogados, RL

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 9 de Junho de 2016, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., Sociedade de Advogados, RL, Pessoa Colectiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., em Lisboa (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral singular, no dia 18 de Março de 2016, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

1.2. A Requerente “(...) tendo sido notificada do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa (...) apresentada contra os actos de liquidação referentes ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (...) do ano 2011 (...)” entende

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

que “(...) tais liquidações enfermam de ilegalidade” devendo “(...) o presente requerimento ser declarado totalmente procedente determinando-se, em consequência, a restituição do imposto (...) identificado acrescidos de juros indemnizatórios (...)”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 21 de Março de 2016 e notificado à Requerida na mesma data.
- 1.4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 18 de Maio de 2016, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 9 de Junho de 2016, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Em 14 de Julho a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que “(...) deve o pedido ser julgado improcedente com a consequente absolvição da AT”.
- 1.8. Por despacho arbitral datado de 14 de Julho de 2016, proferido tendo em consideração foram ambas as Partes mandadas notificar “para se pronunciarem, no

prazo de 5 dias, sobre a possibilidade de dispensa” quer da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, quer da apresentação de alegações.

- 1.9. A Requerida, em 5 de Setembro de 2016 apresentou requerimento no sentido de se pronunciar *“pela dispensa da reunião prevista no art. 18º do RJAT, por inexistirem questões a apreciar que justifiquem a sua realização, e pela apresentação de alegações para o que requer a fixação de prazo”*.
- 1.10. A Requerente não se pronunciou sobre o teor do despacho arbitral referido no ponto 1.8., supra.
- 1.11. Assim, tendo em consideração quer o despacho arbitral de 14 de Julho de 2016, quer o requerimento apresentado pela Requerida em 5 de Setembro de 2016 (vide ponto anterior), decidiu este Tribunal por despacho arbitral datado de 8 de Setembro de 2016, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º RJAT, do contraditório [alínea a)] da igualdade das partes [alínea b)], da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis, previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, decidiu este Tribunal Arbitral o seguinte:
- 1.11.1. Prescindir da realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT;
- 1.11.2. Não prescindir da apresentação de alegações e, em consequência, notificar a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, sendo que o prazo para a Requerida começará a contar da data da notificação da junção das alegações da Requerente ou do termo do prazo concedido para o efeito (no caso daquela não apresentar alegações);

- 1.11.3. Designar o dia 26 de Outubro de 2016 para efeitos de prolação da decisão arbitral.
- 1.12. A Requerente foi ainda advertida que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”* (o que veio a fazer em 20 de Setembro de 2016).
- 1.13. Em 20 de Setembro de 2016, a Requerente apresentou as suas alegações escritas no sentido de reiterar *“(...) o alegado no pedido de pronúncia arbitral”*.
- 1.14. Em 30 de Setembro de 2016, a Requerida apresentou as suas alegações escritas no sentido de reiterar também os argumentos apresentados na Resposta, salientando que *“o pedido não pode proceder por falta de sustentação legal, sendo vários os argumentos que demonstram não existir qualquer base legal para a pretendida restituição”* (argumentos esses que enumera nas suas alegações).
- 1.15. Por despacho arbitral datado de 17 de Outubro de 2016, proferido *“(...) em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16.º RJAT (...) e da livre condução do processo consignado no artigo 19.º e 29.º, n.º 2 do RJAT (...)”*, foi decidido mandar notificar:
- 1.15.1. *“A Requerente para, no prazo de 5 dias, vir ao processo esclarecer devidamente o âmbito do pedido arbitral apresentado, tendo em consideração os prazos de caducidade subjacentes aos actos que possa pretender sindicar”*.
- 1.15.2. *“A Requerida para, querendo, no prazo de 5 dias, a contar da data da notificação da junção dos esclarecimentos referidos no ponto anterior (...)”* se pronunciar sobre o teor dos mesmos.

- 1.16. Em consequência do disposto no despacho arbitral referido no ponto anterior, “(...) a prolação da decisão arbitral, agendada para o dia 26 de Outubro de 2016 (...)” foi “(...) reagendada para o dia 8 de Novembro de 2016”.
- 1.17. Por requerimento apresentado em 25 de Outubro de 2016, a Requerente veio requerer “(...) a prorrogação do prazo [concedido no despacho arbitral identificado no ponto 1.15.] por mais 3 (três) dias para se pronunciar”, sendo que a pretensão foi concedida por despacho arbitral datado também de 25 de Outubro de 2016.
- 1.18. Na sequência do despacho arbitral referido no ponto 1.15., supra, a Requerente, apresentou requerimento, em 28 de Outubro de 2016, no sentido de “(...) esclarecer devidamente o âmbito do pedido arbitral apresentado (...)”, reiterando “(...) o conteúdo do requerimento inicial e documentos que o instruíram e bem assim o teor das alegações por si deduzidas”, no sentido de demonstrar e justificar “(...) o direito que lhe assiste à restituição à sua esfera jurídica do imposto do valor de € 5.672,43 por esta pago por erro derivado de uma incorreta interpretação do regime de transparência fiscal de não residentes (...)”, concluindo que o procedimento adoptado originou “(...) um pagamento indevido e efetuado em duplicado junto dos cofres do Estado (...)”, pelo que “não tendo a Requerente a obrigação legal de proceder à entrega e pagamento do tributo como fez, tem direito ao reembolso do valor por esta despendido”.²
- 1.19. Nestes termos, prossegue a Requerente esclarecendo ainda que “caso não se entenda que (...) tem legitimidade para requerer a restituição do imposto pago por retenção na fonte (...), deve ser ripristinado o pedido constante da reclamação graciosa que esteve na origem e é parte integrante do presente processo arbitral”, ou seja, “requer-se que seja corrigida em sede de liquidação do IRS do sujeito passivo, B...

² Neste âmbito, reitera também que “acresce o facto de o identificado sócio (...) ter igualmente procedido à submissão da sua declaração de IRS e ao pagamento do mesmo imposto respeitante ao período em que foi posto à disposição do sócio, por se tratar de sujeito passivo a quem é aplicável o regime de transparência fiscal, sem inclusão da retenção na fonte sofrida”.

(...) conforme originariamente pedido, sob pena de duplicação de colecta”, “(...) como já se havia pedido na reclamação graciosa”.

1.20. Por requerimento apresentado, em 2 de Novembro de 2016, a Requerida veio esclarecer relativamente ao teor do requerimento apresentado, pela Requerente, em 28 de Outubro de 2016 que *“(...) mantém na íntegra tudo o que disse em sede de RESPOSTA e de ALEGAÇÕES FINAIS”*, porquanto entende que *“a Requerente, na qualidade de substituto tributário, não tem legitimidade processual para pedir a restituição de uma importância de imposto que (...) foi inteiramente deduzida aos rendimentos pagos ao substituído tributário, donde resulta inequívoco que o substituto tributário não é titular de qualquer direito ou interesse legítimo susceptível de tutela jurídica por não estar em causa a entrega nos Cofres do Estado de imposto em montante superior ao retido”*.

1.21. Adicionalmente, refere ainda a Requerida que *“quanto ao pedido formulado a título subsidiário pela Requerente com o seu requerimento de 28/10/2016 (...) resulta evidente que não existe qualquer base legal que o possa sustentar, pois não pode a Requerente actuar judicialmente na defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos de um terceiro”*, pelo que para a Requerida, *“o requerimento da Requerente, pedindo a ampliação do seu pedido originário com a formulação de um pedido subsidiário que tem por objecto a situação jurídico-tributária de um terceiro, deve ser julgado improcedente com fundamento em falta de legitimidade”*.

2. CAUSA DE PEDIR

A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

2.1. Começa por esclarecer que *“é uma sociedade constituída, em 4 de Agosto de 2011, para exercer como actividade principal serviços de natureza jurídica”*, encontrando-se *“(...) sujeita ao regime de tributação de transparência fiscal em sede*

de IRC, tendo imputado aos seus sócios, de acordo com os critérios definidos na Acta nº 2, os rendimentos apurados no exercício de 2011 (...)”.

- 2.2. Segundo a Requerente, *“no cumprimento das suas obrigações declarativas (...) procedeu à entrega (...) da importância retida, com referência ao período (...) referido, ao seu sócio (...)B..., não residente para efeitos fiscais, em território português (...)*”
- 2.3. Neste âmbito, refere a Requerente que *“o sócio (...) apresentou declaração de IRS e procedeu ao seu pagamento, no ano de 2011, sem considerar a retenção que lhe havia sido efectuada como não residente (...)”*, no montante total de EUR 5.672,43.
- 2.4. Neste sentido, defende a Requerente que *“estamos em presença de retenção na fonte efectuada e entregue atempadamente nos cofres do Estado, tendo na submissão da sua declaração de IRS (...) sido desconsiderada (...) por se tratar de sujeito passivo a quem é aplicável o regime de transparência fiscal, e conseqüentemente, tais rendimentos, não estão sujeitos a retenção na fonte ou dela isentos, o que implicou a sujeição a dupla tributação (i) por retenção na fonte e na (ii) liquidação de IRS submetida, pois o montante de retenção havia sido reportado como tendo sido efectuada a entidade não residente”*.
- 2.5. Mais esclarece a Requerente que *“em sede de Reclamação Graciosa, a ora Requerente havia já alegado e comprovado os factos supra enunciados”* mas *“tais factos não foram atendidos pela Autoridade Tributária (...)”* porquanto conclui que *“a Guia de Retenção em causa (...)”* não corresponde ao ano de 2011, posição com a qual a Requerente não pode concordar.
- 2.6. Nestes termos, *“não pode a Requerente conformar-se com o indeferimento da Reclamação Graciosa (...) apresentada contra o acto tributário (...) identificado,*

nem com os argumentos que lhe estão subjacentes, na medida em que (...) enfermam, os mesmos, de diversos vícios que impedem a sua subsistência na Ordem Jurídica”.

- 2.7. Assim, entende a Requerente que “*(...) sempre se verificaria (...) a duplicação da colecta (...) na medida em que (...) entende por demonstrado ter ocorrido o pagamento, em duplicado, do imposto (i) via retenção na fonte (...) e que este (ii) não viu deduzida na respectiva liquidação de IRS*”.
- 2.8. Por outro lado, reitera a Requerente que “*procedeu à entrega – a título de retenção na fonte – dentro do prazo legalmente estabelecido para o efeito, não existindo, todavia obrigação legal para liquidar e pagar o imposto (...)*” pelo que, nesta conformidade, entende a Requerente que deverá “*(...) haver lugar à restituição do imposto, entregue em excesso, porque indevido e em duplicado (...) sob pena de violação de lei e/ou duplicação no pagamento do imposto (colecta)*”.
- 2.9. Em consequência, conclui a Requerente que “*a procedência do presente requerimento (...) deverá determinar o reembolso (...) do imposto indevidamente pago, como ainda o pagamento dos juros indemnizatórios (...)*”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. A Requerida respondeu, sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, porquanto “*pugna pela manutenção na ordem jurídica do acto controvertido, por entender que o mesmo consubstancia uma correcta aplicação do direito aos factos*”.
- 3.2. Neste âmbito, invoca a Requerida os seguintes argumentos:

3.2.1. “*Em 10/07/2012, a Requerente procedeu à entrega da IES do exercício de 2011 tendo declarado no anexo G a imputação de € 22.509,74, pela*

- participação de 80%, ao sócio (...) com o NIF..., sem ter identificado no campo G102 qualquer retenção na fonte (...);*
- 3.2.2. *“Em 12/10/2012, a Requerente submeteu, na qualidade de substituto tributário, a guia de retenção na fonte de IRS n.º ... (208 – remunerações de membros de órgãos estatutários de pessoas colectivas) no montante de €5.627,43, mencionando que a retenção era devida com referência a rendimentos pagos no período de 2012/09, mais efectuando o seu pagamento a 17/10/2012 (...);*
- 3.2.3. *“Em 12/11/2012, a Requerente submeteu a declaração Mod. 30 para o ano fiscal de 2011 n.º..., indicando como beneficiário do rendimento (...) o NIF..., identificando a guia de retenção na fonte n.º...”;*
- 3.2.4. *“Posteriormente, a Requerente requereu a restituição da quantia de €5.672,43”, pelo que “em sede de apreciação do seu pedido, e analisada a IES da Requerente, enviada em 10/07/2012, verificou-se que a Requerente não efectuou quaisquer retenções na fonte relativas a rendimentos do ano de 2011, imputados ao sócio com o NIF..., conforme respectivo anexo G, campo G102 (...), “o que resultou (...) no indeferimento da sua pretensão”;*
- 3.2.5. *Porquanto, “constata-se não existir matéria de facto controvertida, sendo a questão decidenda nos autos apenas uma questão de direito”.3.3. Nestes termos, entende a Requerida que “a Requerente submeteu a (...) guia de retenções na fonte de IRS na qualidade de substituto tributário (...), “tendo a importância entregue (...) sido retida sobre rendimentos pagos (...).*
- 3.4. *Não obstante, verificou a Requerida que a Requerente “(...) não efectuou quaisquer retenções na fonte relativas a rendimento do ano de 2011 imputados ao sócio NIF ... (...), porquanto “(...) não foi esse o período de imposto indicado na respectiva guia (...).*
- 3.5. *E, acrescenta a Requerida que “(...) a existir uma retenção na fonte de imposto sobre rendimentos pagos em 2011 a B..., e estando concluída a entrega da respectiva*

declaração modelo 3 de IRS, é a este sujeito passivo que cabe o interesse em agir e a legitimidade para requerer a restituição de imposto pago a mais” porquanto “(...) é sobre a (...) esfera jurídica do substituído, e não sobre a esfera jurídica da Requerente, que poderá ter ocorrido o alegado encargo de suportar imposto a mais do que o efectivamente devido”.

- 3.6. Assim, conclui a Requerida que “(...) a Requerente não comprova o alegado erro na entrega de imposto superior ao retido (...)” pelo que “perante a factualidade demonstrada, resulta evidente a inexistência de qualquer prejuízo na esfera patrimonial da Requerente susceptível de fundamentar o seu interesse em agir ou mesma a sua legitimidade processual” porquanto entende que a situação descrita não configura “(...) nenhum erro na entrega de imposto superior ao retido”.
- 3.7. Em consequência, entende também a Requerida que inexistindo “(...) erro imputável aos serviços, (...) não há lugar ao pagamento de juros compensatórios”.

4. SANEADOR

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.³

³ Neste âmbito, tendo em conta que no pedido de pronúncia arbitral formulado se refere que o mesmo é apresentado na sequência da notificação do “*despacho de indeferimento da reclamação graciosa (...) apresentada contra os actos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (...) do ano 2011 (...)*”, nele está incluído o pedido de sindicância daquela decisão. Com efeito, a reclamação graciosa apresentada, em 4 de Junho de 2014 (a nº ...2015..., relativa a retenção na fonte, alegadamente efectuada, em 2011, no montante de EUR 5.627,43, com o objectivo de solicitar a sua restituição com fundamento em “*imposto pago em excesso*”), cuja decisão de indeferimento foi notificada à Requerente em 17 de Dezembro de 2015, comporta a apreciação da legalidade do acto subjacente e, nessa medida, está abrangida na previsão da alínea e) do nº 1 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração o disposto no nº 1 do artigo 102º do CPPT, o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados dos factos enumerados naquele artigo, nomeadamente, “*da notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código*”, bem como o previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT que estabelece que o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado “*no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma (...)*” pelo que, tendo em conta a data da interposição do pedido de pronúncia arbitral (18 de Março de 2016), o pedido é tempestivo.

- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.4. Não foram suscitadas excepções de que cumpra conhecer.
- 4.5. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Dos factos provados

5.2. Consideram-se como provados os seguintes factos:

- 5.2.1. A Requerente é uma sociedade constituída, em 4 de Agosto de 2011, para exercer como actividade principal serviços de natureza jurídica, encontrando-se sujeita ao regime de tributação de transparência fiscal em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), factos indicados pela Requerente e não contestados pela Requerida,
- 5.2.2. A Requerente, em 31 de Março de 2012, reuniu em Assembleia Geral para deliberar sobre as Contas da Sociedade do período de 2011, tendo sido nela aprovada a distribuição do resultado líquido apurado, no montante total de EUR 28.137,18, pelos dois sócios da sociedade, na proporção da percentagem de cada uma das participações (conforme documento nº 2, anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida);
- 5.2.3. A Requerente procedeu à entrega, em 10 de Julho de 2012, da Declaração Anual relativa ao exercício de 2011, tendo declarado no Anexo G (Regimes

Especiais) a imputação de EUR 22.509,74 (80%) ao sócio NIF..., sem ter identificado no campo G102 qualquer retenção na fonte (conforme documento nº 1-A, anexado com o pedido e processo administrativo anexado pela Requerida);

- 5.2.4. A Requerente submeteu, enquanto substituto tributário, em 12 de Outubro de 2012, a guia de retenção na fonte de IRS nº ... relativa a “*retenções a não residentes*”, referente ao período de 2012/Setembro, no montante de EUR 5.627,43, respeitante a retenções efectuadas no âmbito de remunerações de membros de órgãos estatutários (conforme documento nº 3, anexado com o pedido), tendo entregue ao Estado, em 17 de Outubro de 2012, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) retido (conforme documento nº 1 anexado com o pedido e processo administrativo, anexado pela Requerida);
- 5.2.5. O beneficiário do rendimento identificado nos pontos anteriores emitiu o respectivo recibo da quantia auferida a título de “*levantamento por conta do lucro da Sociedade obtido em 2011*”, em 28 de Setembro de 2012, nele mencionando a retenção na fonte efectuada à taxa de 25% (conforme documento nº 3, anexado com o pedido e processo administrativo, anexado pela Requerida);
- 5.2.6. A Requerente submeteu, em 12 de Novembro de 2012, a declaração Modelo 30 (nº...) relativa ao ano fiscal de 2011, nela indicando como beneficiário do rendimento acima identificado (vide pontos 5.2.2. e 5.2.3.), no montante de EUR 22.509,74 e a guia de retenção na fonte indicada no ponto 5.2.4., supra (conforme documentos nº 1 e 1-A, anexados com o pedido e processo administrativo, anexado pela Requerida);
- 5.2.7. A Requerente apresentou, em 4 de Junho de 2014, reclamação graciosa (nº ...2015...) relativa ao pedido de restituição da importância retida na fonte e entregue nos cofres do Estado, alegadamente com referência ao ano de 2011 (entregue através da guia nº..., acima já referida no ponto 5.2.4.), no montante de EUR 5.627,43, com o objectivo de solicitar a sua restituição com fundamento em “*imposto pago em excesso*” (conforme documentos nº

- 1 e 1-A, anexados com o pedido e processo administrativo, anexado pela Requerida);
- 5.2.8. A Requerente foi notificada do Ofício nº..., datado do 2 de Novembro de 2015, relativo ao projecto de indeferimento da reclamação graciosa identificada no ponto anterior, para exercício do direito de audição prévia (conforme documento nº 4, anexado com o pedido e processo administrativo, anexado pela Requerida);
- 5.2.9. A Requerente, não tendo exercido o referido direito de audição prévia dentro do prazo concedido, foi notificada do Ofício nº..., datado de 17 de Dezembro de 2015, relativo à decisão de indeferimento da reclamação graciosa nº ...2015... (conforme documento nº 1, anexado com o pedido e processo administrativo, anexado pela Requerida).
- 5.3. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.
- 5.4. Dos factos não provados
- 5.5. Não se considerou como provado que o imposto constante da guia de retenção na fonte de IRS nº..., relativa a “*retenções a não residentes*”, referente ao período de 2012/Setembro, no montante de EUR 5.627,43 (submetida em 12 de Outubro de 2012 e cujo montante foi entregue ao Estado em 17 de Outubro de 2012), respeitasse a retenções do ano de 2011 (conforme resulta da análise conjunta de toda a documentação anexada, pelas Partes, ao processo).
- 5.6. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

- 6.1. Nos autos, a pretensão da Requerente, suportada no disposto nos artigos 132º e 99º e seguintes do CPPT, é a de obter *“a restituição do imposto (...) identificado acrescido de juros indemnizatórios (...)”*, porquanto alega ter efectuado *“(...) um pagamento indevido e (...) em duplicado junto dos cofres do Estado (...)”*, pelo que *“não tendo a Requerente a obrigação legal de proceder à entrega e pagamento do tributo como fez, tem direito ao reembolso do valor por esta despendido”*.
- 6.2. Adicionalmente, veio ainda a Requerente esclarecer, no requerimento apresentado em 28 de Outubro de 2016 que *“caso não se entenda que (...) tem legitimidade para requerer a restituição do imposto pago por retenção na fonte (...), deve ser reprimado o pedido constante da reclamação graciosa que esteve na origem e é parte integrante do presente processo arbitral”*.⁴
- 6.3. Por outro lado, defende a Requerida nos autos que verificando-se que *“(...) Requerente não efectuou quaisquer retenções na fonte relativas a rendimentos do ano de 2011, imputados ao sócio com o NIF ... (...)”*, pelo que *“(...) a existir uma retenção na fonte de imposto sobre rendimentos pagos em 2011 (...)”* ao NIF acima identificado *“(...) e estando concluída a entrega da respectiva declaração modelo 3 de IRS, é a este sujeito passivo que cabe o interesse em agir e a legitimidade para requerer a restituição de imposto pago a mais”* porquanto *“(...) é sobre a (...) esfera jurídica do substituído, e não sobre a esfera jurídica da Requerente, que poderá ter ocorrido o alegado encargo de suportar imposto a mais do que o efectivamente devido”*.
- 6.4. Face às posições acima expostas e, tendo em consideração a documentação anexada aos autos por ambas as Partes, bem como os factos dados como provados e não

⁴ Quanto á questão da legitimidade para requerer a restituição do imposto pago por retenção na fonte (objecto do pedido de pronúncia arbitral), a mesma encontra-se ultrapassada face ao disposto no ponto 4.2. desta Decisão e artigo 132º do CPPT (vide pontos subsequentes da Decisão).

provados no Capítulo anterior desta Decisão, será importante dar resposta à seguinte questão controvertida:

- 6.4.1. Tem a Requerente o direito a ser reembolsada (com fundamento em imposto alegadamente entregue em excesso) da quantia de EUR 5.672,43, relativa ao IRS retido ao seu sócio (cujo NIF acima se identificou) com respeito aos lucros relativos ao ano de 2011 (e distribuídos em 2012 após deliberação nesse sentido), cujo montante de imposto não foi até à data considerado e recuperado?

- 6.5. Assim, preliminarmente, cumpre analisar de forma resumida, para efeitos do acima exposto, o regime consagrado, em 2011, no que diz respeito às sociedades em regime de Transparência Fiscal.

- 6.6. Neste âmbito, em termos gerais, consagrava o artigo 6º (Transparência Fiscal), do Código do IRC, na redacção em vigor à data a que se reportam os factos, que “*é imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC (...) a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:*
- (...)
- b) Sociedades de profissionais;*
- (...)”.
- 6.7. De acordo com o disposto no nº 3 do artigo referido no ponto anterior, “*a imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas (...)*” sendo que, estabelece o nº 4, alínea a) do mesmo artigo que “*para efeitos do disposto no nº 1, considera-se sociedade de profissionais, a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista na lista de actividades a que alude o artigo 151º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade (...)*”.
- 6.8. Do acima exposto resulta que o regime de Transparência Fiscal aplica-se, necessariamente, às sociedades residentes em Portugal que se encontram devidamente identificadas no nº 1 do artigo 6º do Código do IRC, entre as quais se encontram as sociedades de profissionais, como é o caso das sociedades constituídas por advogados (nos termos do disposto no ponto anterior), contanto que todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade.
- 6.9. Neste âmbito, o regime de Transparência Fiscal, por razões de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição, ou seja, em

conformidade com o disposto no já referido artigo 6º do Código do IRC (na redacção à data em vigor).

- 6.10. A matéria colectável destas sociedades é determinada em sede de IRC pelo que, embora subordinadas a este regime, não perdem as mesmas a qualidade de sujeito passivo do imposto, ficando sujeitas ao cumprimento de todas as obrigações como qualquer outro tipo de sociedade, designadamente, à apresentação da declaração periódica de rendimentos.
- 6.11. Em sede de IRS, os valores imputados aos sócios integram-se como rendimento líquido da categoria B, sendo que a mencionada imputação é efectuada, nomeadamente, de acordo com o que resultar do acto constitutivo da respectiva entidade de elementos (conforme previsto no nº 3, do artigo 6º do Código do IRC à data em vigor).
- 6.12. Assim, a verdadeira caracterização do regime de Transparência Fiscal da sociedade pode definir-se como uma situação de não tributação em sede de IRC (e não de isenção do referido tributo).⁵
- 6.13. No regime de Transparência Fiscal, a lei vê os rendimentos da sociedade sujeita a tal regime como sendo rendimentos próprios dos seus sócios, imputando-se a cada um a parte do lucro que lhes corresponda e, embora considerando a matéria colectável gerada no âmbito da actividade da sociedade, a lei abstrai da personalidade colectiva desta e procede à imputação dessa matéria colectável à esfera patrimonial dos

¹ A este respeito veja-se J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 3.ª Edição, 2007, pág. 291 e sgs; F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, anotado e comentado, Rei dos Livros, 5ª Edição, 1996, pág. 93 e sgs; José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág. 166 e sgs; Acórdão do STA – 2.ª Secção, 13/3/2002, rec.26823; Acórdão do TCA Sul – 2.ª Secção, 29/5/2007, proc.1682/07; Acórdão do TCA Sul – 2.ª Secção, 14/12/2011, proc.3644/09.

respectivos sócios (integrando-a, portanto, na respectiva matéria colectável destes, em sede de IRS, por se tratarem de pessoas singulares).^{6 7}

6.14. No caso em análise, e conforme a matéria dada como provada no Capítulo 5. desta Decisão, a Requerente alega que, na qualidade de substituto tributário “(...) *procedeu à entrega – a título de retenção na fonte (...)*”, em 17 de Outubro de 2012, do montante de EUR 5.627,43, relativos ao IRS retido, a entidades não residentes, “(...) *no âmbito de remunerações de membros de órgãos estatutários (...)*” respeitantes ao ano 2011 mas, de acordo com a matéria de facto dada como provada e não provada com base na prova apresentada (vide pontos 5.2. e 5.5., supra), a referida retenção na fonte está identificada na respectiva guia de retenção de IRS (nº...) como respeitando ao período de Setembro de 2012, razão pela qual não terá sido considerada pelo beneficiário do rendimento, na sua declaração de IRS respeitante ao ano de 2011.

⁶ Reportando-se à definição legal das sociedades de profissionais constante do actual artigo 6º do Código do IRC, salienta Rui Morais (in “*Sobre o IRS*”, 2ª edição, Almedina, 2008, pág. 210) que “*parece (...) resultar da lei que todos os sócios têm que exercer (ainda que não em exclusivo) actividade profissional na sociedade (o que afasta a existência de sócios cuja contribuição seja apenas de capital)*” acrescentando, ainda, reportando-se à regra de imputação constante do nº 3 do artigo 6º do Código do IRC (conjugada com o disposto no artigo 20º do Código do IRS) que “*a obrigação de imputação existe independentemente de qualquer distribuição efectiva (...)*”.

⁷ Neste âmbito, conforme referido em Acórdão do STA de 29 de Fevereiro de 2012 (proferido no âmbito do processo nº 0441/11), “*não sofre dúvida que a imputação da matéria colectável aos sócios da sociedade sujeita ao regime de transparência, há-de ser feita de acordo com o regime decorrente do citado art. 5º (actual art. 6º) do CIRC (...)*”, porquanto “*(...) daquele preceito resulta claramente que o legislador não pretendeu deixar a imputação da matéria colectável na disponibilidade dos sócios e que tal imputação só pode ocorrer de acordo com as regras estabelecidas no pacto constitutivo da sociedade, ou, na ausência delas ou de outros elementos, em partes iguais [mesmo considerando que a imputação não se confunde com a distribuição de lucros (pois estes podem não ser distribuídos ou ser distribuídos em quantia inferior, daí que a imputação de rendimentos deva efectuar-se no ano a que respeitam e não no ano seguinte)]*”(sublinhado nosso).

- 6.15. Por outro lado, considerando o disposto no artigo 20º da Lei Geral Tributária (LGT), na redacção em vigor à data a que se reportam os factos, “*a substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte*”, sendo “*(...) efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido*”.
- 6.16. Assim, de acordo com o disposto no artigo 21º do Código do IRS, “*quando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respectivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artigo 103º*” do referido Código (sublinhado nosso).
- 6.17. Ora, nos termos do disposto no artigo 103º do Código do IRS, “*a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes*”, sendo que “*quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo da apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior*”.
- 6.18. Ainda de acordo com o referido artigo 103º do Código do IRS, “*o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram*”.
- 6.19. Adicionalmente, de acordo com o disposto no artigo 132º do CPPT, “*a retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido*” sendo que “*o imposto entregue a mais será*

descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido” (sublinhado nosso).

6.20. Não obstante, dispõem ainda o artigo 132º do CPPT que “caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido” (sublinhado nosso).

6.21. No caso em análise, a fundamentação que a Requerente utilizou para suportar a entrega da reclamação graciosa, cuja decisão de indeferimento se pretende sindicair (como mecanismo de obtenção do reembolso do imposto pretendido), bem como do pedido arbitral em análise, foi precisamente o vertido no artigo 132º do CPPT, referido no ponto anterior, porquanto alega que reteve IRS superior ao devido (em excesso) dado que a retenção na fonte foi indevidamente efectuada, uma vez que incidiu sobre rendimentos imputados no âmbito do regime de Transparência Fiscal.

6.22. Com efeito, a Requerente pretendeu por via da reclamação graciosa e, agora através do pedido arbitral, obter a devolução do IRS indevidamente retido e não deduzido (via modelo 3) pelo beneficiário dos rendimentos, com fundamento no facto de não ser possível via o mecanismo de compensação do imposto entregue a mais nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar, porquanto o prazo do “ano do pagamento indevido” já terminou.

6.23. Neste âmbito, entende este Tribunal Arbitral que a Requerente teria razão na sua pretensão se tivesse inequivocamente demonstrado que o imposto (retenção na fonte de IRS) a recuperar respeitava ao ano de 2011.

6.24. Contudo, tendo em consideração os factos provados (ponto 5.2., supra) e os factos não provados (5.5., supra) desta Decisão, apesar da Requerente ter alegado que a

retenção indevida em sede de IRS respeitava ao ano de 2011, de acordo com a prova anexada com o pedido, a mesma está referenciada como respeitando ano de 2012.

6.25. Assim, face ao facto de não ter ficado provado que a referida retenção na fonte (cujo reembolso a Requerente peticiona), foi efectuada e entregue ao Estado com respeito ao ano de 2011, concorda este Tribunal Arbitral com a posição defendida pela Requerida quando sustenta que a Requerente não comprova o erro alegado para efeitos do disposto no artigo 132º do CPPT.

6.26. Nestes termos, entende o Tribunal Arbitral que não tem a Requerente o direito a ser reembolsada da quantia de EUR 5.672,43, porquanto não logrou demonstrar que o IRS titulado pela guia de pagamento anexada aos autos foi efectivamente retido com respeito ao ano 2011, sendo assim negativa a resposta a dar à questão enunciada no ponto 6.4.1., supra.

Do direito a juros indemnizatórios

6.27. Em termos gerais, nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto nos artigos 43º, n.ºs 1 e 2, e 100º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

6.28. Tendo em consideração a conclusão referida no ponto 6.26., supra, de que a Requerente não tem o direito ao reembolso do montante de EUR 5.672,43 (objecto do pedido arbitral), fica prejudicado o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios porquanto, face ao estabelecido no artigo 61º do CPPT, não estão preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios (ou seja, não ficou provada a existência de erro imputável aos serviços de que tenha resultado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no n.º 1, do artigo 43º da LGT).

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

- 6.29. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.
- 6.30. Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.
- 6.31. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
- 6.32. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

7. DECISÃO

- 7.1. Tendo em consideração a análise efectuada no Capítulo anterior desta Decisão, decidiu este Tribunal Arbitral:
- 7.1.1. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, absolvendo-se a Requerida dos pedidos formulados;
- 7.1.2. Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 5.672,43.

Custas do processo: Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 612,00, a cargo Requerente, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Novembro de 2016

O Árbitro,

Sílvia Oliveira