

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 194/2017-T

Tema: IRC – Duplicação de colecta

## Decisão Arbitral <sup>1</sup>

Os árbitros, Dr. José Pedro Carvalho (Presidente), Dra. Carla Castelo Trindade (Vogal) e Dra. Sílvia Oliveira (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 1 de Junho de 2017, com respeito ao processo acima identificado, decidem o seguinte:

### 1. RELATÓRIO

1.1. A..., com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º..., em Lisboa, aqui representado pela sociedade gestora B..., S.A., com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., n.º..., em Lisboa (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, no dia 22 de Março de 2017, ao abrigo do disposto no artigo 4º e nº 2 do artigo 10º do Decreto-lei nº 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 “*da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada com referência ao acto de retenção na fonte de Imposto sobre*”

---

<sup>1</sup> Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco e por nós revisto, e respeitando a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas, em que se manteve a ortografia do original.

*o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) n.º..., no montante de €361.112.75, relativo ao exercício de 2014 (...)*”, veio requerer a pronúncia arbitral “*sobre a (i)legalidade do acto de retenção na fonte de IRC (...) referido e, bem assim, do consequente acto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, com vista à anulação dos referidos actos tributários e decretamento das legais consequências (...)*”, ou seja, ser a “*AT condenada a restituir o montante de €361.112,75, pago a título da retenção na fonte aqui impugnada e respectivos juros indemnizatórios*”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 23 de Março de 2017 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, os signatários foram designados como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 17 de Maio de 2017, 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 dos árbitros, 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 1 de Junho de 2017, tendo sido proferido despacho arbitral, em 2 de Junho de 2017, no sentido de notificar a Requerida para, “*(...) no prazo de 30 dias apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional (...)*” e remeter “*(...) ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta (...)*”.
- 1.7. Em 7 de Julho de 2017 a Requerida juntou aos autos cópia do processo administrativo e em 10 de Julho de 2017 apresentou a sua Resposta, tendo-se

defendido por excepção e por impugnação e concluído que deve ser “*julgada procedente a excepção dilatória de falta de pressuposto processual (ausência de prévia reclamação graciosa, obrigatória sobre a matéria), com a consequente absolvição do Réu da instância (...)*”, “*(...) caso assim não se entenda, seja julgada procedente a excepção dilatória de falta de legitimidade processual activa do Requerente, por não se estar aqui a dirimir a entrega de imposto superior ao retido (pelo substituto), com a consequente absolvição do Réu da instância (...)*”, “*(...) e caso assim não se entenda, seja julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário de liquidação e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido*”.

- 1.8. Por despacho arbitral de 11 de Julho de 2017 foi a Requerente notificada para, “*(...) no prazo de 10 dias, querendo, pronunciar-se sobre a matéria de excepção contida na resposta da Requerida*” e informar de mantinha o interesse na inquirição da testemunha por si arrolada, sendo que caso mantivesse esse interesse, deveria indicar, “*(...) no mesmo prazo, quais os pontos do requerimento inicial que serão objecto daquele tipo de prova*”.
- 1.9. Por requerimento de 26 de Julho de 2017, a Requerente veio informar que não pretendia pronunciar-se sobre a matéria de excepção alegada pela Requerida na sua Resposta e que “*(...) face à prova documental já constante dos autos, (...) prescinde da inquirição da testemunha por si arrolada*”.
- 1.10. Por despacho arbitral, datado de 30 de Julho de 2017, atentos as circunstâncias acima descritas, foi decidido dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como dispensar a apresentação de alegações pelas partes, tendo ainda sido fixado que “*a decisão arbitral seria proferida no prazo de 30 dias, devendo a Requerente, até 10 dias antes do termos de tal prazo, proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente*” (o que a Requerente veio a efectuar em 1 de Agosto de 2017 e a comunicar ao CAAD em 14 de Agosto de 2017).

## 2. CAUSA DE PEDIR

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

- 2.1. Começa por esclarecer que *“é um Fundo Imobiliário Aberto constituído nos termos e de acordo com o Decreto-Lei n.º 316/93, de 21 de Setembro e, subsidiariamente, Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo, publicado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro”* e que *“(…) enquanto fundo de investimento imobiliário, beneficiou da aplicação do regime fiscal previsto no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (...), na redacção que vigorou até às alterações introduzidas nesse diploma pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de Janeiro”*.
- 2.2. Alega a Requerente que o regime fiscal que lhe era aplicável *“(…) permitia a retenção na fonte dos rendimentos auferidos pelo Requerente, a título de pagamento por conta de IRC”*, sendo que *“o imposto retido ao abrigo desse regime deveria ser entregue ao Estado pela entidade gestora do Fundo até ao fim do mês de Abril do ano seguinte àquele a que a retenção respeitava (...)”*.
- 2.3. Nestes termos, *“ao abrigo deste regime fiscal, em 24 de Abril de 2014, o Requerente submeteu uma declaração de retenções na fonte (...) através do guia de retenção n.º..., no montante de €361.112,75”* mas *“(…) o Requerente ao submeter a referida declaração da retenção na fonte relativa ao IRC do ano 2013 inscreveu, por mero lapso, no campo período, o período de Abril de 2014, ou seja o exercício de 2014”*, *“período esse que correspondia à data limite de pagamento das retenções na fonte de IRC realizadas com referência ao ano 2013”*, tendo efectuado o pagamento do referido montante em 29 de Abril de 2014.
- 2.4. Segundo a Requerente, *“o lapso (...) de inscrever na referida declaração de retenção na fonte o período de Abril de 2014 (...) fez com que a Autoridade Tributária e Aduaneira (...) considerasse que o Requerente ainda não tinha procedido à*

*(auto)liquidação/retenção na fonte do IRC referente ao ano 2013, cuja declaração de rendimentos Modelo 22 foi apresentada em 30 de Abril de 2014 (...)*”.

- 2.5. Refere a Requerente que só constatou o lapso acima descrito “*(...) quando a 18 de Junho de 2014 a AT notificou o Requerente da demonstração de liquidação de IRC n° 2014..., referente ao ano 2013 (...), na qual contava um montante de imposto a pagar de valor equivalente à retenção paga (...) com referência a 2014, quando deveria ter sido paga com referência a 2013 (...)*”.
- 2.6. Esclarece a Requerente que “*(...) tomou as diligências necessárias para o cabal esclarecimento do sucedido junto da AT, tendo em vista a rectificação do exercício de imposto a que respeitava a retenção na fonte efectuada e a imputação de tal pagamento ao valor de imposto a pagar notificado na demonstração de liquidação de IRC relativa a 2013*”.
- 2.7. Assim, “*(...) em 10 de Setembro de 2014 o Requerente (...) comunicou o erro cometido e solicitou que o pagamento da retenção na fonte realizada (...) com referência a 2014 fosse imputado ao valor a pagar constante da demonstração de liquidação de IRC referente ao ano 2013 (...)*”.
- 2.8. Não obstante o pedido formulado, “*foi o Requerente surpreendido com a instauração do processo de execução fiscal n° ...2014..., relativo à liquidação (...) referida datada de 20 de Outubro de 2014*”, tendo daqui resultado “*(...) a identificação de uma dívida em cobrança coerciva no valor de € 361,112,75, relativa ao exercício de 2013, acrescida de juros de mora e de custas, perfazendo um montante total em cobrança coerciva de € 362,828,34 (...)*”.
- 2.9. Após diversas tentativas para esclarecer a AT do sucedido (conforme descrito no pedido arbitral), em 24 de Novembro de 2014, “*(...) o Requerente procedeu ao pagamento de € 362,828,34 (...)*” mas, em 9 de Janeiro de 2015, “*(...) submeteu novo*

*requerimento (...) solicitando a restituição (...)*” daquele valor, pago “(...) em duplicado com referência ao exercício de 2013 (...)”.

2.10. Neste âmbito, esclarece o Requerente que “*volvido mais um ano da questão colocada à AT (...) em 12 de Novembro de 2014, (...) recebeu uma resposta (...) em 4 de Dezembro de 2015*”, no sentido de ser indicado à Requerente que “*para regularização da situação exposta, [deveria] submeter guia de pagamento IRC como autoliquidação 2013 e de valor exato ao pago na guia de retenção*” e que, “*após esta submissão [deveria] pela mesma via, enviar cópia*”.

2.11. A Requerente esclarece ainda que, através de email de 10 de Novembro de 2016, “*(...) a AT referiu que para as situações em que indevidamente foram submetidas as guias como se de retenções do ano de pagamento se tratasse, [deveria] ser solicitada a correcção dos períodos das mesmas (...)*” o endereço indicado, tendo a Requerente procedido conforme instruções da AT.

2.12. Contudo, refere a Requerente que “*(...) não se verificou, como esperado, a restituição de nenhuma das quantias de imposto pagas (...) com referência ao exercício de 2013 (...)*” e, foi também “*(...) com tremendo choque que, em 25 de Janeiro de 2017, o Requerente foi notificado do indeferimento da reclamação graciosa apresentada, no âmbito da qual a AT fundamenta a sua decisão (...) alegando que o Requerente não comprovou que a guia de retenção na fonte de IRC referente ao exercício de 2014 foi indevidamente submetida e paga (...)*”.

2.13. Nestes termos, refere a Requerente que, “*não se podendo conformar com o entendimento preconizado pela AT, e com o arrastamento desta situação de incúria por quase 3 (três) anos (...)*”, vem apresentar “*(...) o presente pedido com vista à constituição de Tribunal Arbitral para que este se pronuncie sobre a ilegalidade do acto de retenção na fonte em análise e do acto de indeferimento da reclamação graciosa, o que faz nos termos e fundamentos que (...)*” apresenta, ou seja, alegando:

- 2.13.1. O “(...) *carácter desculpável do erro (...)*” cometido porquanto, “*à data da realização da retenção na fonte de IRC relativa ao exercício de 2014 não se verificavam nem os pressupostos da tributação de rendimento relativamente a 2014 nem propriamente rendimentos sujeitos a retenção respeitantes ao mesmo ano, mas sim relativamente ao ano de 2013*”, pelo que “(...) *deve o acto de retenção na fonte de IRC (...) ser anulado, em virtude de se encontrar ferido de ilegalidade porquanto foi efectuado sob erro nos pressupostos de facto e de direito subjacentes ao mesmo e com referência a um facto tributário inexistente à data da retenção (...)*”;
- 2.13.2. A “(...) *proibição de duplicação de colecta (...)*” porquanto, no momento “(...) *em que o acto tributário de retenção na fonte passou a referir-se ao exercício de 2013, o Requerente já havia procedido ao pagamento do mesmo tributo com referência ao mesmo exercício fiscal*” pelo que “(...) *a AT, ao abrigo dos princípios da justiça e da verdade material (...) deveria tê-lo anulado, uma vez que o IRC relativo ao ano de 2013 já se encontrava pago (...)*”, estando assim “(...) *ferido de ilegalidade por existência de uma situação de (...) duplicação de colecta (...)*”;
- 2.13.3. A “(...) *necessária repetição do indevido*” decorrente da situação de duplicação de colecta alegada;
- 2.13.4. O “(...) *direito a juros indemnizatórios*” porquanto a Requerente entende que se encontram verificados os pressupostos legais para esse pagamento.

### **3. RESPOSTA DA REQUERIDA**

- 3.1. A Requerida respondeu, defendendo-se por excepção e por impugnação, sustentando que “*devem ser julgados totalmente improcedentes os pedidos (...)*” e, em consequência, “*ser absolvida a Requerida*”.

#### ***Por excepção***

- 3.2. Começa a Requerida a sua Resposta invocando que “(...) *como se pode observar no processo administrativo junto, composto pela reclamação graciosa que antecedeu o pedido de pronúncia arbitral (...) não foi cumprido o artigo 132º do CPPT*” porquanto, segundo a Requerida, “*no processo de reclamação graciosa (...) foi argumentado pelo requerente, e apreciado pela AT, se o valor entregue correspondia à autoliquidação de IRC, não sendo suscitada a questão da natureza de retenção da fonte e a sua imputação ao período X*”.
- 3.3. Com efeito, defende a Requerida que “(...) *a Requerente submeteu a referida declaração (e procedeu ao seu pagamento) quando deveria ter efectuado autoliquidação de IRC*” pelo que, “(...) *consequentemente, foi essa a matéria naturalmente apreciada: se o valor entregue correspondia a uma autoliquidação de IRC (...)*”.
- 3.4. Nestes termos, conclui a Requerida que “(...) *previamente à apreciação requerida ao tribunal arbitral, nunca houve pronúncia administrativa sobre a matéria de retenção na fonte*”, “*quando tal era condição de impugnação (...)*”.
- 3.5. Ora, segundo a Requerida, “*porque a AT nunca foi suscitada pelo Requerente a apreciação sobre a retenção na fonte (nomeadamente se correspondia ao exercício de 2014, como consta da guia entregue, ou ao de 2013, como agora vem argumentar), há evidentemente, a falta de um pressuposto processual, que impede a pronúncia do tribunal*” pelo que entende a Requerida que “(...) *tal vício configura uma excepção dilatória, que importa a absolvição da Requerida da instância (...)*”.

### ***Por impugnação e excepção***

- 3.6. Adicionalmente, entende a Requerida que, não obstante “*o Requerente (...) alegar que a quantia paga na guia de liquidação (por si entregue), que ora impugna, é respeitante a retenções na fonte do ano de 2013, quando no processo de reclamação graciosa referiu que a importância configurava uma autoliquidação e (...) declara*



*na modelo 22 de IRC que tal quantitativo é imputável a pagamentos por conta”, “se nos contivermos no que agora se argumenta [(...) retenções na fonte com referência ao ano de 2013], também a pretensão não pode proceder”, porquanto “tratando-se de retenções na fonte, como alegado, estaremos numa situação de substituição tributária”, sendo que “o Requerente surge na posição de substituto (...)”.*

3.7. Neste caso, entende a Requerida que “(...) só tem direito de impugnar nos casos em que entregou imposto superior ao retido (...) o que não é provado, nem sequer alegado, o que configura uma segunda excepção dilatória: a ilegitimidade processual do Requerente”.

3.8. Conclui assim a Requerida a sua Resposta, entendendo que “(...) não assiste razão ao Requerente, não havendo acolhimento legal para a sua pretensão que deve, consequentemente, improceder”, requerendo que:

3.8.1. “Seja julgada procedente a excepção dilatória de falta de pressuposto processual (ausência de prévia reclamação graciosa, obrigatória sobre a matéria), com a consequente absolvição do Réu da instância (...);

3.8.2. “(...) e caso assim não se entenda, seja julgada procedente a excepção dilatória de falta de legitimidade processual activa do Requerente, por não se estar aqui a dirimir a entrega de imposto superior ao retido (pelo substituto), com a consequente absolvição do Réu da instância (...);

3.8.3. “(...) e caso assim não se entenda, seja julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário de liquidação e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido”.

#### **4. SANEADOR**

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.<sup>2</sup>
- 4.2. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.3. Foram suscitadas pela Requerida duas excepção dilatórias, a primeira relativa à falta de pressuposto processual por alegada ausência de prévia reclamação graciosa sobre a matéria objecto do pedido (retenção na fonte) e a segunda relativa à alegada falta de legitimidade processual activa da Requerente, questões prévias cuja análise deverá anteceder o conhecimento do mérito do pedido, porquanto este pode ficar comprometido pela procedência de uma destas questões (vide análise destas questões prévias nos pontos 6. e 7 desta Decisão).
- 4.4. Não foram suscitadas outras excepções de que cumpra conhecer.
- 4.5. Não se verificam nulidades.

## 5. MATÉRIA DE FACTO

### *Dos factos provados*

---

<sup>2</sup> Neste âmbito, tendo em conta que no pedido de pronúncia arbitral está incluído o pedido de sindicância da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (apresentada em 18 de Outubro de 2016), notificada à Requerente em 25 de Janeiro de 2017, a decisão de indeferimento de reclamação graciosa que comporte a apreciação da legalidade de acto de liquidação está abrangida na previsão da alínea e) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Assim, tendo em consideração o disposto no n.º 1 do artigo 102.º 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 10.º, n.º 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 n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma (...)*”, pelo que, tendo em conta a data da interposição do pedido de pronúncia arbitral (22 de Março de 2017), o pedido é tempestivo (sublinhado nosso).

5.1. Consideram-se como provados os seguintes factos (com base nos documentos a seguir identificados, anexados pela Requerente, bem como nos documentos que fazem parte do processo administrativo anexado pela Requerida):

- 5.1.1. A Requerente é um Fundo Imobiliário Aberto constituído nos termos e de acordo com o Decreto-Lei n.º 316/93, de 21 de Setembro e, subsidiariamente, Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo, publicado pela Lei n.º 16/2015, de 24 de Fevereiro (facto alegado e não contestado).
- 5.1.2. A Requerente, enquanto fundo de investimento imobiliário, beneficiou da aplicação do regime fiscal previsto no artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), na redacção que vigorou até às alterações introduzidas nesse diploma pelo Decreto-Lei n.º 7/2015, de 13 de Janeiro (facto alegado e não contestado).
- 5.1.3. No âmbito da sua actividade, e ao abrigo do regime fiscal aplicável, a Requerente submeteu, em 24 de Abril de 2014, uma declaração de “Retenções na fonte IRS/IRC e Imposto do Selo” através do guia n.º..., no montante de EUR 361.112,75 (conforme documento n.º 1 e processo administrativo).
- 5.1.4. A Requerente ao submeter a declaração identificada no ponto anterior inscreveu no campo “Período”, o período de Abril de 2014 (conforme documento n.º 1 e processo administrativo).
- 5.1.5. A Requerente efectuou o pagamento do montante referido no ponto 5.1.3., supra, em 29 de Abril de 2014 (conforme documentos n.º 1 e 4 e processo administrativo).
- 5.1.6. A Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos Modelo 22 de IRC relativa ao ano 2013, em 30 de Abril de 2014, na qual inscreveu no campo 360 (*Pagamentos por Conta*) do Quadro 10 o montante de EUR 361.112,75 (conforme documento n.º 5 e processo administrativo).
- 5.1.7. A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2014..., referente ao ano 2013, datada de 18 de Junho de 2014, na qual

- constava um montante de IRC a pagar, até 22 de Setembro de 2014, de EUR 361.112,75 (conforme documento nº 6 e processo administrativo).
- 5.1.8. A Requerente, em 10 de Setembro de 2014, remeteu email à Requerida (para o email *dsc-dcv-ir@at.gov.pt*) no sentido de informar que “(...) em 24 de abril de 2014 submeteu a declaração de retenções na fonte – código 209 – IRC – Fundos de Investimento (...), no valor de 361.112,75€, tendo procedido ao seu pagamento em 29 de abril de 2014 (...) quando deveria ter efetuado a autoliquidação de IRC”, solicitando que se considerasse “(...) esta liquidação como sendo o pagamento de irc solicitado pela nota de liquidação 2014... (...)” (conforme documento nº 7).
- 5.1.9. A Requerente foi notificada do processo de execução fiscal nº ...2014..., datado de 20 de Outubro de 2014, relativo à cobrança coerciva da liquidação de IRC acima referida no ponto 5.1.7., no valor de EUR 361,112,75, acrescida de juros de mora (no montante de EUR 438,08) e das custas (no montante de EUR 1.277,51), no valor total de EUR 362,828,34 (conforme documento nº 8 e processo administrativo).
- 5.1.10. A Requerente, em 12 de Novembro de 2014, solicitou esclarecimentos à Requerida, em questão colocada no portal *e-balcão* (pedido de informações/esclarecimentos), no mesmo sentido dos anteriormente solicitados (vide ponto 5.1.8., supra) (conforme documento nº 9).
- 5.1.11. A Requerente, em 20 de Novembro de 2014 voltou a remeter um email à Requerida a solicitar os esclarecimentos acima já descritos (vide pontos 5.1.8. e 5.1.10., supra) (conforme documento nº 10).
- 5.1.12. A Requerente procedeu ao pagamento, em 24 de Novembro de 2014, do montante de EUR 362,828,34 relativo ao valor total da execução fiscal acima referida no ponto 5.1.9. (conforme documento nº 11 e processo administrativo).
- 5.1.13. A Requerente submeteu, em 9 de Janeiro de 2015, novo requerimento, dirigido ao Serviço de Finanças de Lisboa -..., a solicitar a restituição do montante de EUR 361.112,75 pago com referência à execução fiscal

referida no ponto 5.1.9., supra (IRC, juros de mora e custas) (conforme documento nº 12).

- 5.1.14. A Requerente obteve resposta, no *e-balcão* (pedido de informações/esclarecimentos), em 4 de Dezembro de 2015, à questão colocada à Requerida, em 12 de Novembro de 2014, na qual se refere que “*para regularização da situação exposta, deverá submeter guia de pagamento de IRC como autoliquidação 2013 e de valor exacto ao pago na guia de retenção*” e que “*após esta submissão deverá, pela mesma via, enviar cópia*” (conforme documento nº 9).
- 5.1.15. A Requerente, em 5 de Dezembro de 2016, obteve email da Divisão de Cobrança Voluntária da Requerida no sentido de esclarecer que tinham procedido “*(...) à correcção do período da rubrica 209 de diversas guias de entrega de retenções na fonte (...)*”, nomeadamente, da guia objecto do pedido arbitral (nº...), tendo o período indicado nesta guia passado a respeitar a Dezembro/2013 e não a Abril/2014 (conforme documento nº 13).
- 5.1.16. Não tendo havido restituição do valor pago pela Requerente, conforme peticionada (vide ponto 5.1.13.), a Requerente apresentou em 18 de Outubro de 2016, reclamação graciosa (processo nº ...2016...), peticionando “*a restituição do valor pago (...) referente à guia nº...*” (conforme documento nº 2).
- 5.1.17. A Requerente foi notificada do Ofício nº..., de 6 de Dezembro de 2016 (notificado a 12 de Dezembro de 2016), relativo ao projecto de indeferimento da reclamação graciosa identificada no ponto anterior, e para exercer, querente, o direito de audição prévia (conforme documento nº 3 e processo administrativo).
- 5.1.18. A Requerente não exerceu o direito de audição prévia oportunamente notificado (conforme documento nº 3 e processo administrativo).
- 5.1.19. A Requerente foi notificada do Ofício de 25 de Janeiro de 2017, relativo ao despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada (identificada no ponto 5.1.16., supra), com fundamento no facto de a Requerida ter entendido que “*analisada a guia de retenção na fonte paga (...) referente ao*

*período de abril de 2014, e a liquidação de IRC do ano de 2014 (...) não se comprova o alegado, para além do reclamante não ter apresentado qualquer prova tal como lhe competia (...)” (conforme documento nº 3 e processo administrativo).*

- 5.2. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

### ***Dos factos não provados***

- 5.3. A Requerente não obteve qualquer resposta ao pedido efectuado por email em 10 de Setembro de 2014 (vide ponto 5.1.8., supra).
- 5.4. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

## **6. QUESTÃO PRÉVIA**

### ***Da alegada falta de pressuposto processual***

- 6.1. Como se viu já, a Requerida invoca que “(...) *no processo administrativo junto, composto pela reclamação graciosa que antecedeu o pedido de pronúncia arbitral (...) não foi cumprido o artigo 132º do CPPT*” porquanto, segundo a Requerida, “*no processo de reclamação graciosa (...) foi argumentado pelo requerente, e apreciado pela AT, se o valor entregue correspondia à autoliquidação de IRC, não sendo suscitada a questão da natureza de retenção da fonte e a sua imputação ao período X*”.
- 6.2. Assim, defende a Requerida que “(...) *a Requerente submeteu a referida declaração (e procedeu ao seu pagamento) quando deveria ter efectuado autoliquidação de*

IRC” pelo que, “(...) *consequentemente, foi essa a matéria naturalmente apreciada: se o valor entregue correspondia a uma autoliquidação de IRC (...)*”.

- 6.3. Deste modo, conclui a Requerida que “(...) *previamente à apreciação requerida ao tribunal arbitral, nunca houve pronúncia administrativa sobre a matéria de retenção na fonte*”, “*quando tal era condição de impugnação (...)*”.
- 6.4. Daí que, sempre segundo a Requerida, “*há evidentemente, a falta de um pressuposto processual, que impede a pronúncia do tribunal*” sendo que “(...) *tal vício configura uma excepção dilatória, que importa a absolvição da Requerida da instância (...)*”. Ressalvado o respeito devido, considera-se que a argumentação da Requerida não tem qualquer sustentação.
- 6.5. Com efeito, como tem sido jurisprudência constante do STA, incluindo sobre decisões do CAAD, “*na impugnação judicial subsequente a decisão da AT que recaia sobre reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa do acto tributário, podem, e devem, os órgãos jurisdicionais conhecer de todas as ilegalidades de substância que afectem o acto tributário em crise*”.<sup>3</sup>
- 6.6. Deste modo, não estando limitados quer os poderes de cognição, quer a competência do Tribunal pelas questões tratadas em sede de reclamação graciosa do acto tributário, deverá a excepção suscitada improceder.

## **7. FUNDAMENTOS DE DIREITO**

- 7.1. Nos autos, para efeitos de dar ou não provimento aos pedidos formulados pela Requerente relativos à declaração de “(...) *(i)legalidade do acto de retenção na fonte de IRC (...) referido e, bem assim, do conseqüente acto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, com vista à anulação dos referidos actos tributários e decretamento das legais conseqüências (...)*”, ou seja, ser a “AT

*condenada a restituir o montante de €361.112,75, pago a título da retenção na fonte aqui impugnada e respectivos juros indemnizatórios”, importará aferir da ocorrência ou não dos vícios que são assacados ao referido acto tributário.*

- 7.2. Como se viu já, começa a Requerente por alegar que *“à data da realização da retenção na fonte de IRC relativa ao exercício de 2014 não se verificavam nem os pressupostos da tributação de rendimento relativamente a 2014 nem propriamente rendimentos sujeitos a retenção respeitantes ao mesmo ano, mas sim relativamente ao ano de 2013”,* pelo que *“(…) deve o acto de retenção na fonte de IRC (…)* ser anulado, em virtude de se encontrar ferido de ilegalidade porquanto foi efectuado sob erro nos pressupostos de facto e de direito subjacentes ao mesmo e com referência a um facto tributário inexistente à data da retenção (…)”.
- 7.3. Relativamente a esta alegação da Requerente, julga-se que a mesma não é conforme aos dados de facto apurados.
- 7.4. Com efeito, compulsada a matéria de facto assente, verifica-se que a AT procedeu *“(…) à correcção do período da rubrica 209 de diversas guias de entrega de retenções na fonte (…)*”, nomeadamente, da guia objecto do pedido arbitral (nº…), tendo o período indicado nesta guia passado a respeitar a Dezembro/2013 e não a Abril/2014.
- 7.5. Deste modo, não se referindo a guia em questão ao ano de 2014, mas ao ano de 2013, em função da correcção operada pela AT, não se pode concluir que se verifique o arguido erro nos pressupostos de facto e de direito subjacentes ao mesmo e com referência a um facto tributário inexistente à data da retenção.
- 7.6. Alega, também a Requerente que no momento *“(…) em que o acto tributário de retenção na fonte passou a referir-se ao exercício de 2013, o Requerente já havia procedido ao pagamento do mesmo tributo com referência ao mesmo exercício*

---

<sup>3</sup> Cfr. Ac. do STA de 03-06-2015, proferido no processo 0793/14, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).



*fiscal” pelo que “(...) a AT, ao abrigo dos princípios da justiça e da verdade material (...) deveria tê-lo anulado, uma vez que o IRC relativo ao ano de 2013 já se encontrava pago (...)”, estando assim “(...) ferido de ilegalidade por existência de uma situação de (...) duplicação de colecta (...)”.*

7.7. Conforme é pacificamente entendido, *“há duplicação de colecta quando estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo (art. 205º/1 do CPPT)”, e que tal vício “pode constituir fundamento de ilegalidade da liquidação, e por isso fundamento de ação de impugnação”<sup>4</sup>, constituindo “fundamento para pedir a anulação deste segundo acto de liquidação e inerente devolução da quantia paga na sequência do apuramento monetário na mesma levado a cabo”<sup>5</sup>.*

7.8. Ora, no caso, é precisamente isso que se verifica.

7.9. Quando a AT procedeu *“(...) à correcção do período da rubrica 209 de diversas guias de entrega de retenções na fonte (...)”,* nomeadamente, da guia objecto do pedido arbitral (nº...), tendo o período indicado nesta guia passado a respeitar a Dezembro/2013 e não a Abril/2014, a liquidação em causa ficou afectada de duplicação de colecta, uma vez que passou a titular a cobrança de um imposto de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, de outro já pago.

7.10. Verificando-se a arguida duplicação de colecta, deverá a liquidação objecto do presente processo arbitral ser anulada, em conformidade com a jurisprudência citada, procedendo o pedido arbitral.

<sup>4</sup> Ac. do TCA-Sul de 01-07-2003, proferido no processo 00048/03, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>5</sup> Ac. do TCA-Norte de 12-10-2006, proferido no processo 00313/04, *idem*.

7.11. Não obsta a tal conclusão a alegação da AT, de que *“se nos contivermos no que agora se argumenta [(...) retenções na fonte com referência ao ano de 2013], também a pretensão não pode proceder”*, porquanto *“tratando-se de retenções na fonte, como alegado, estaremos numa situação de substituição tributária”*, sendo que *“o Requerente surge na posição de substituto (...)”*, pelo que *“(...) só tem direito de impugnar nos casos em que entregou imposto superior ao retido (...) o que não é provado, nem sequer alegado, o que configura uma segunda excepção dilatória: a ilegitimidade processual do Requerente”*.

7.12. Conforme o regime fiscal aplicável à Requerente, nos termos do artigo 22.º/1 do EBF vigente à data, a Requerente procedeu ao pagamento devido, seguindo, seguramente, instruções que lhe foram dadas quanto à forma da declaração, já que se evidencia, face ao selo de certificação de pagamento constante do acto objecto da presente acção arbitral, que:

7.12.1. A declaração e o pagamento se reportarão à previsão do ponto 3) da al. a) do n.º 1 daquele artigo 22.º, situação em que a Requerente não é substituto e,

7.12.2. O imposto pago em execução do referido acto lhe diz directamente respeito (e não a um terceiro, como aconteceria se a Requerente tivesse a qualidade de substituto) situação que, de resto, nunca foi contestada pela AT.

7.13. Assim, a situação em causa nos autos é perfeitamente clara, verificando-se a existência de duas liquidações relativas a imposto de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, tendo ambas as liquidações sido pagas, situação que, evidentemente, não é susceptível de ser mantida, e que tem de ser corrigida.

***Do reembolso do imposto pago, com juros indemnizatórios***

- 7.14. Tendo em consideração a conclusão acima referida bem como o facto de o valor associado com a liquidação de IRC acima identificada ter sido atempadamente liquidado, a Requerente tem direito ao reembolso das quantias indevidamente pagas.
- 7.15. Ora, no que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no n.º 5, do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.
- 7.16. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, n.º 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “*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*”.
- 7.17. Como refere Jorge Lopes de Sousa “*insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)*” (sublinhado nosso).<sup>6 7</sup>
- 7.18. Assim, nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do 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.

<sup>6</sup> Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, in “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Ed., 2012, página 116).

<sup>7</sup> Sobre a temática dos juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo autor (Sousa, Jorge Lopes), Juros nas relações tributárias, in “*Problemas fundamentais do Direito Tributário*”, Lisboa, 1999, página 155 e sgts).

- 7.19. Nestes termos, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 7.20. Na sequência da ilegalidade do acto de liquidação acima já identificado (vide pontos 7.10. e 7.13., supra) e, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), *“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 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”*, pelo que terá de haver lugar ao reembolso do montante pago pela Requerente, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.
- 7.21. Assim, face ao estabelecido no artigo 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), preenchidos que estão os requisitos do direito a juros indemnizatórios (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no nº 1, do artigo 43º da LGT), a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantia paga, em execução do acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral, os quais serão contados desde a data da decisão da reclamação graciosa apresentada pela Requerente, até à data da emissão da respectiva nota de crédito, já que *“a tutela do direito a juros indemnizatórios sobre o indevidamente pago só haja de ser reconhecida (...) a partir do momento em que, pela primeira vez, a AT se teve de pronunciar “sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos” e omitiu esse dever”*.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Ac.do STA de 18-01-2017, proferido no processo 0890/16. No mesmo sentido, em tese geral, cfr. o Ac. do STA de 30-09-2009, proferido no processo 0520/09, ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

### ***Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais***

7.22. 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*”.

7.23. Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do Código de Processo Civil (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.

7.24. 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.

7.25. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, 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.

## **8. DECISÃO**

8.1. Assim, face a todo o supra exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

8.1.1. Anular acto de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) nº..., no montante de EUR 361.112.75;

8.1.2. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima fixados;

8.1.3. Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo, abaixo fixadas.

\*\*\*\*\*

**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 361.112,75.

**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 6.120,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

\*\*\*\*\*

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Setembro de 2017.

O Árbitro-Presidente

O Árbitro Vogal

O Árbitro Vogal

José Pedro Carvalho

Carla Castelo Trindade

Sílvia Oliveira