

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 248/2017-T

Tema: IRS - Duplicação de colecta.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.^a Carla Sofia Ricardo Borges, que também usa Sofia Ricardo Borges, e Dr. A. Sérgio de Matos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 27-06-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF..., com morada em ..., ...- ..., ..., ..., London ..., Reino Unido, veio ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante “RJAT”) requerer a constituição do Tribunal Arbitral requerendo a declaração de ilegalidade dos actos liquidação de imposto de IRS de 2014 e 2015 n.ºs 2017... e 2017..., respectivamente.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 26-04-2017.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 09-06-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 27-06-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 11-09-2017, foi dispensada reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente é Advogado;
- b) Em 1998, o Requerente e B... constituíram uma sociedade de Advogados com a denominação de C..., Sociedade de Advogados, RL;
- c) A referida sociedade foi constituída para exercer actividade de prestação de

serviços jurídicos;

d) No ano de 2014, o ora Requerente alterou a sua residência fiscal para o Reino Unido, tornando-se um não residente em Portugal;

e) O contabilista da sociedade de advogados entendeu que o ora Requerente estaria sujeito a retenção na fonte às taxas liberatórias para não residentes, quanto aos rendimentos recebidos da referida sociedade;

f) A sociedade referida procedeu a retenção de imposto relativamente aos rendimentos postos à disposição do Requerente;

g) A sociedade C..., RL, relativamente ao exercício de 2014 procedeu a retenção e entregou à Administração Tributária e Aduaneira o valor total de € 67.862,00, relativo a valores colocados à disposição do Requerente no montante global de € 242.362,00;

h) O Requerente apresentou a declaração Modelo 3 de IRS n.º ...-... -..., relativa ao ano de 2014, em que declarou como rendimentos da categoria B o valor de € 242.362,00 e a retenção na fonte de € 67.862,00 (anexo D relativo a transparência fiscal), além de rendimentos prediais no valor de € 1.167,72 (documento n.º 39 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

i) No que respeita ao ano de 2015, foram postos à disposição do Requerente pela referida sociedade rendimentos no valor global de € 150.000,00, tendo sido efectuada retenção e entregue à Autoridade Tributária e Aduaneira a quantia global de € 42.000,00;

j) A sociedade C..., RL, declarou as retenções à taxa liberatória de 28% (de 67.862,00 e 42.000,00€) na declaração Modelo 30 e efectuou os respectivos pagamentos (guias de pagamento juntas com o pedido de pronúncia arbitral);

k) O Requerente apresentou a declaração Modelo 3 de IRS n.º ...-... -..., relativa ao ano de 2015, em que declarou como rendimentos da categoria B o valor de € 150.000,00 e a retenção na fonte de € 42.000,00 (anexo D relativo a

transparência fiscal), além de rendimentos prediais no valor de € 1.167,72 (documento n.º 84 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

l) A Administração Tributária e Aduaneira notificou o Requerente do despacho de 23-01-2017, que manifesta concordância com a informação n.º .../2017, cuja cópia consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

Em cumprimento do artigo 3.º do Despacho Normativo n.º 7-A/2015, de 30 de abril, a declaração de rendimentos Modelo 3 do ano de 2014 com identificação ...-... e do ano 2015 com a identificação ...-... -...-..., do sujeito passivo acima identificado, foi selecionada para efeitos de análise e confirmação das Retenções Transparência Fiscal.

Modelo 3 - Anexo D | Quadro 4

Declarados Ano 2014					
Entidade Imputada	% imputação	Rendimentos Líquidos Imputados		Retenção da Fonte	Adiantamentos por conta de Lucros
		Natureza	Valor		
...	55,00	Matéria Coletável	242.362,00	67.862,00	0,00 €

Declarados Ano 2015					
Entidade Imputada	% imputação	Rendimentos Líquidos Imputados		Retenção da Fonte	Adiantamentos por conta de Lucros
		Natureza	Valor		
...	55	Matéria Coletável	150.000,00	42.000,00	108.000,00 €

Neste sentido, foi o contribuinte notificado para audição prévia em 2016/12/20 através do ofício..., com a intenção de se efectuarem a(s) seguinte(s) correcção(ões) aos valores inscritos na referida declaração da Modelo 3, de acordo com a informação relevante na base de dados, preenchendo correctamente o quadro 4, do Anexo D.

Face a notificação de audição prévia enviada ao SP, a Sociedade ... - C... em 29 de dezembro de 2016 veio expor o seguinte através de email para a Div. Liquidação imposto - O "TOC"

- *No caso do sócio A..., a sociedade considerou que, a partir de*

2014 (inclusive), dado que este contribuinte passou a ser “não residente”, os pagamentos de rendimentos (sejam lucros ou adiantamentos sobre lucros) passariam a estar sujeitos a retenção na fonte à taxa de 28%

- Em conformidade com este considerando, em 2014 registaram-se os seguintes movimentos com o sócio A...:*
- Foram imputados a este sócio 242.362 € de lucros*
- Em referência a este valor, foram retidos 67.862 € a título de IRS Retido*
- Foi pago ao sócio a diferença entre o valor imputado (242362 €) e o valor do IRS retido (67862 €), ou seja, foram pagos ao sócio 174.500 € (taxa 28%)*
- O IRS Retido foi liquidado ao Estado (AT) e foram submetidas a AT as respetivas declarações modelo 30.*

Relativamente ao ano de 2015, a Sociedade ... - C..., refere que foram imputados ao sócio A... (NIF ...) rendimentos no valor de 150.000 €, tendo sido retido na fonte $28\% \times 150.000 \text{ €} = 42.000 \text{ €}$ e pagos ao sócio 108.000 €.

Para o efeito a referida Sociedade, enviou o resumo de pagamentos efectuados, assim como guias de pagamento e comprovativos da modelo 30. Atendendo que se trata de uma transparência Fiscal (art.6º CIRC), é imputado, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS, a matéria colectável da Sociedade de Profissionais, com sede ou direcção efectiva em território Português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros. Constituindo rendimento do sócio PS, o resultado da imputação efectuada nos termos e condições dele constante ou, quando superior, as importâncias que, a título de adiantamentos por conta de lucros, tenham sido pagos ou colocados a disposição (art.º 20.º CIRS).

Assim, face ao anteriormente exposto, e para que a liquidação em causa produza os efeitos adequados, propõe-se a elaboração de DCU, conforme informação infra atendendo que, o mesmo não se enquadra no n.º4 do art.º 71.º do CIRS.

A corrigir Ano 2014					
Entidade Imputada	% imputação	Rendimentos Líquidos Imputados		Retenção da Fonte	Adiantamentos por conta de Lucros
		Natureza	Valor		
...	55,00	Matéria Coletável	242.362,00	0,00 €	0,00 €

A corrigir Ano 2015					
Entidade Imputada	% imputação	Rendimentos Líquidos Imputados		Retenção da Fonte	Adiantamentos por conta de Lucros
		Natureza	Valor		
...	55	Matéria Coletável	<u>144.945,89</u>	<u>0,00 €</u>	108.000,00 €

- m) Na sequência do despacho referido, a Administração Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de IRS e juros compensatórios n.º 2017..., relativa ao ano de 2014, no valor de € 64.943,02 e n.º 2017..., relativa ao ano de 2015, no valor de € 37.513,09;
- n) Na liquidação relativa ao ano de 2014, é indicado o rendimento global de € 243.529,72 e determinado o imposto no valor de € 60.917,46 e juros compensatórios de € 4.025,55, apurando-se o valor a pagar de € 64.943,02;
- o) Na liquidação relativa ao ano de 2015, é indicado o rendimento global de € 146.113,61 e determinado o imposto no valor de € 36.583,45 e juros compensatórios de € 949,64, apurando-se o valor a pagar de € 37.513,09;
- p) Em 07-04-2017 foi apresentado o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Fundamentação da matéria de facto e factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo.

3. Matéria de direito

Resulta da prova produzida que o Requerente, sendo considerado não residente em Portugal, auferiu nos anos de 2014 e 2015 rendimentos profissionais da categoria B de IRS sujeitos ao regime de transparência fiscal e que a sociedade que colocou ao seu dispor os rendimentos não lhos entregou na totalidade, tendo efectuado retenções na fonte à taxa de 28%, que entregou à Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona estes factos, designadamente que as retenções foram efectuadas e que lhe foram entregues as quantias retidas pela sociedade C..., RL, que declarou as retenções à taxa liberatória de 28% na declaração Modelo 30 e efectuou os respectivos pagamentos.

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações impugnadas sem atender às entregas de imposto que foram efectuadas e ao facto de o Requerente não ter recebido a totalidade das quantias declaradas como rendimentos da categoria B.

O Requerente invoca que ocorreu duplicação de colecta.

De harmonia com o disposto no artigo 205.º, n.º 1, do CPPT ocorre 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»*.

No caso em apreço, independentemente de dever ou não ser efectuada retenção na fonte relativamente a todas as quantias colocadas à disposição do Requerente nos anos de 2014 e 2015, o certo é que a sociedade C..., Sociedade de Advogados, RL efectuou retenção à taxa de 28% sobre as quantias disponibilizadas e efectuou a entrega à Autoridade Tributária e Aduaneira das quantias retidas.

Com essas entregas, indicadas em declarações Modelo 30, e respectivas guias de pagamento, ficou claro que foi pago o IRS que o Requerente deveria pagar naqueles anos, pois a taxa que a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicou nas liquidações impugnadas foi de 25%.

Verificam-se, assim, os requisitos da duplicação de colecta, pois, antes das liquidações terem sido efectuadas, já tinha sido paga a totalidade do IRS que deveria ser pago pelo Requerente, pelos rendimentos auferidos sujeitos ao regime de transparência fiscal relativos aos anos de 2014 e 2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira invoca que não se verificam os requisitos da duplicação de colecta por os pagamentos que foram efectuados pela sociedade C..., RL serem indevidos.

Porém, há aqui uma imprecisão, pois o IRS que foi pago pela sociedade C..., RL na medida correspondente à aplicação da taxa de 25% **era devido**, sendo esse o imposto que legalmente deveria ser pago relativamente aos «*mesmos factos tributários*» que estão subjacentes às liquidações. (¹)

A forma de pagamento desse IRS devido pelo Requerente que foi utilizada (retenção na fonte pela sociedade, agindo como substituta) é que poderá não ser a correcta, mas isso não implica que o imposto não fosse devido pelos factos tributários imputados ao Requerente. Isto é, poderá considerar-se indevidamente efectuada a retenção, mas daí não resulta que se considere que o pagamento do imposto é indevido, isto é, não se pode concluir que o Requerente não devia pagar IRS pelos rendimentos auferidos em 2014 e 2015 enquanto sócio da mesma Sociedade, a qual, sendo uma sociedade de profissionais (v. art.º 6.º, n.º 1, al. b) do CIRC), está sujeita ao regime de transparência fiscal (*cfr.* art.º 6.º do CIRC) por força do qual a respectiva matéria colectável é imputada ao Requerente, na parte que a ele couber, integrando-se no seu rendimento tributável. Ou seja, o rendimento, que é sempre um único e o mesmo, por força de uma imputação especial é considerado uma única vez para efeitos de tributação, a saber, na esfera do respectivo sócio (no caso, Requerente), nos termos do art.º 20.º do CIRS.

¹ Não se está, assim, perante uma situação em que o imposto pago se reporta a factos tributários distintos, como é o caso, por exemplo, da construção de um prédio no lugar de outro, desaparecendo o primeiro e continuando-se a pagar o respectivo imposto predial, a que se reportam RUBEN A. CARVALHO e FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Anotado e Comentado*, Volume I, 2.ª edição, página 412.

Em situações desse tipo, as liquidações têm subjacentes factos tributários distintos (prédios distintos, com diferentes valores patrimoniais), pelo que a dupla cobrança de imposto não constitui duplicação de colecta, por não haver a identidade de facto tributário («*mesmo facto tributário*») indispensável ela ocorrer.

Mas, não é o que sucede no caso em apreço, pois está-se perante IRS que foi pago pela sociedade relativo aos **mesmos rendimentos** disponibilizados ao Requerente nos anos de 2014 e 2015.

Assim, verificando-se todos os requisitos previstos no artigo 205.º, n.º 1, do CPPT, e não sendo alegado sequer que se esteja perante uma situação prevista no n.º 2 do mesmo artigo, tem de se concluir que as liquidações impugnadas enfermam de vício de duplicação de colecta, que justifica a sua anulação (e não a declaração de nulidade), nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT.

As liquidações de juros compensatórios, incluídas nas liquidações impugnadas, têm como pressuposto as respectivas liquidações de IRS, pelo que a ilegalidade destas implica a ilegalidade das liquidações de juros compensatórios, que também devem ser anuladas.

4. Juros indemnizatórios

O Requerente pede a restituição do imposto pago a mais com juros indemnizatórios, desde a data da entrada da presente acção.

Embora o artigo 2.º do RJAT apenas atribua explicitamente aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD competências para declarar a ilegalidade de actos, a intenção legislativa de atribuir ao processo arbitral tributário a natureza de «*meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*» que é assinalada no n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que concedeu ao Governo a autorização legislativa em que se baseou para aprovar o RJAT, leva a concluir que o objecto dos processos arbitrais é idêntico ao que tem o processo de impugnação judicial.

O processo de impugnação judicial é essencialmente um meio contencioso de mera anulação, como decorre dos artigos 99.º e 124.º do CPPT, visando-se com ele eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais.

Tem-se entendido, porém, desde a reforma fiscal de 1958/1965, que podem ser proferidas condenações no pagamento de juros indemnizatórios, hoje por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, sendo usual também determinar a devolução de quantias pagas em cumprimento do decidido no acto ilegal, que são pressuposto do cálculo dos

juros indemnizatórios (para além de indemnizações por garantia indevida, por força do disposto no artigo 171.º, n.º 1, do CPPT).

No caso em apreço, porém, o reembolso que o Requerente pretende não se enquadra na eliminação dos efeitos produzidos pelos actos impugnados, pois não se trata de uma quantia que o Requerente tenha pago por força dos actos de liquidação impugnados. Na verdade, foi a sociedade C..., RL quem efectuou os pagamentos indevidos, por sua iniciativa, não sendo a retenção e os pagamentos imputáveis a erro da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Assim, não se tratando de reembolso de quantia paga em cumprimento do decidido nos actos impugnados, o que o Requerente pretende é uma decisão declarativa de um direito ao reembolso de quantias pagas a mais através de actos de retenção na fonte, que não são objecto do presente processo. Essa decisão não se enquadra no âmbito dos poderes de cognição que este Tribunal Arbitral tem no presente processo, que se restringem à eliminação dos efeitos produzidos pelos actos que deste são objecto.

Por isso, não pode ser decidido por este Tribunal Arbitral se há direito a reembolso e em que medida, pois tal não se inclui no âmbito dos poderes que lhe são atribuídos em processos impugnatórios.

Por outro lado, no que concerne a juros indemnizatórios, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT apenas prevê que eles são devidos quando o pagamento ocorra por «*erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*».

Neste caso, o pagamento a mais que o Requerente refere não resultou de erro imputável aos serviços, pelo que não há lugar a juros indemnizatórios como consequência da anulação das liquidações impugnadas.

Assim, não se estando perante situação em que este Tribunal Arbitral deve determinar a restituição de imposto e juros indemnizatórios, improcedem estes pedidos, sem prejuízo dos deveres impostos à Autoridade Tributária e Aduaneira pelo n.º 1 do artigo 24.º do RJAT.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos pedidos de declaração de ilegalidade das liquidações de IRS n.ºs 2017... e 2017...;
- b) Anular as liquidações referidas;
- c) Julgar improcedentes os pedidos de restituição de imposto pago a mais e juros indemnizatórios, sem prejuízo dos deveres da Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **102.456,00**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 03-11-2017

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Sofia Ricardo Borges)

(A. Sérgio de Matos)