

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 377/2017-T

Tema: IRS – retenções na fonte - Rendimentos profissionais pagos ou colocados à disposição.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. José Pedro de Carvalho (árbitro presidente), Dr. Rui Ferreira Rodrigues e Dr.ª Mariana Vargas (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 29 de agosto de 2017, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

Em 20 de junho de 2017, **A...**, **SA**, com o NIPC ... e com sede na Rua ..., n.º ..., ...-..., Amadora (doravante designada por Requerente), veio, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 95.º, da Lei Geral Tributária, 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação parcial da liquidação n.º ..., relativa a retenções na fonte de IRS do ano de 2014, no valor de € 92 388,00 e a sobretaxa extraordinária, da quantia de € 5 577,00, na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 20 de janeiro de 2017.

Mais pede a Requerente a restituição dos valores indevidamente pagos, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios.

Síntese da posição das Partes

a. Da Requerente:

Como fundamentos do pedido de anulação da liquidação de IRS e de sobretaxa extraordinária referentes à retenção na fonte sobre os rendimentos de trabalho do mês de outubro de 2014, invoca a Requerente o seguinte:

1. As guias de retenções na fonte n.ºs ... e ..., submetidas em 17-10-2014 e em 18-11-2014, respetivamente, referentes a rendimentos dos meses de setembro e de outubro de 2014, foram emitidas em erro;
2. A guia n.º ... inclui retenções na fonte de IRS, da quantia de € 92 388,00 e de sobretaxa extraordinária da quantia de € 5 577,00, respeitantes a rendimentos de trabalho dependente do mês de outubro de 2014 que, por dificuldades financeiras, não foram colocados à disposição dos respetivos titulares, não sendo devido o imposto declarado;
3. Ao dar pelo erro cometido, procedeu-se à substituição das guias n.ºs ... e ... pela guia n.º ..., submetida em 20-01-2015, a qual deu origem à liquidação cuja anulação parcial se peticiona;
4. Esta guia de substituição, inclui a quantia de € 158 726,00 de retenções na fonte de IRS e € 9 562,00 de sobretaxa extraordinária, referentes às remunerações dos meses de setembro e de outubro de 2014, parcialmente pagas nos meses a que respeitam e, na outra parte, em dezembro de 2014;
5. No entanto, as guias substituídas (respeitantes às remunerações dos meses de setembro e de outubro de 2014) não foram anuladas, dando origem ao pagamento duplicado das retenções na fonte do mês de outubro de 2014, em 7 de julho de 2016: a guia n.º..., no processo de execução fiscal n.º ...2014...e a guia n.º..., cuja anulação parcial se requer, no processo de execução fiscal n.º ...2015...;
6. O valor restante da guia de pagamento n.º..., referente às retenções na fonte do mês de setembro de 2014, no valor de € 70 413,00, que constituía duplicação dos valores declarados na guia n.º..., de 17-10-2014, foi anulado no âmbito do processo arbitral n.º 702/2015-T;
7. Não obstante o processamento de salários e os respetivos pagamentos se encontrarem devidamente contabilizados, tendo sido transferido o valor das retenções em dívida da conta 2421 – IRS a pagar, para a conta 2722924 – IRS de

- remunerações em dívida, o que reflete a verdade dos factos, a AT continua a recusar a anulação parcial da guia n.º ...;
8. Tal recusa, encontrando-se integralmente paga a guia n.º..., no processo de execução fiscal n.º ...2014..., representa uma duplicação do pagamento dos mesmos impostos, relativamente ao mesmo período e aos mesmos factos, contrária ao princípio da capacidade contributiva;
 9. A AT ao exigir o pagamento da retenção na fonte de IRS e da sobretaxa extraordinária relativa à remuneração do mês de outubro nesse mês e no mês em que o ordenado veio efetivamente a ser pago (dezembro de 2014), está a tributar duas vezes um rendimento que apenas foi recebido e pago uma vez;
 10. A atuação da AT é violadora do princípio da legalidade, pois a lei apenas prevê a obrigatoriedade de a entidade patronal reter na fonte o imposto devido pelas remunerações pagas aos trabalhadores no momento do seu pagamento ou colocação à disposição e não no momento do seu registo na contabilidade;
 11. E muito menos prevê que essa retenção na fonte seja efetuada duas vezes, no momento do registo da remuneração e no momento do seu pagamento ao trabalhador.

b. Da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou resposta e fez juntar o processo administrativo, em que veio defender a legalidade e a manutenção da liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, com os seguintes fundamentos:

1. A Requerente carece totalmente de razão ao pedir a anulação parcial da autoliquidação de IRS efetuada através da guia n.º ..., na parte referente a rendimentos de trabalho dependente do mês de outubro de 2014, no valor de € 92 388,00, bem como na parte respeitante à sobretaxa extraordinária referente as remunerações do mês de outubro, no valor de € 5 577,00;
2. A retenção na fonte é efetuada nos termos dos artigos 98.º a 102.º, do Código do IRS, que dispõem que as entidades devedoras dos rendimentos de trabalho dependente são obrigadas, no ato do pagamento do vencimento, ainda que

- presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas na lei por conta do imposto respeitante ao ano em que esses atos ocorrem (n.º 1 do artigo 98.º do CIRS) e a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à sua disposição dos respectivos titulares (n.º 1 do artigo 99.º do CIRS);
3. Também o artigo 8.º do Decreto-Lei 42/91, de 22 de janeiro, refere que a retenção na fonte deve ser feita no “momento do respetivo pagamento ou colocação à disposição”;
 4. As quantias, assim retidas, devem posteriormente ser entregues nos prazos indicados e nos locais a que se refere o artigo 105.º do CIRS (n.º 2 do artigo 98.º do CIRS), estabelecendo o artigo 103.º do CIRS que, em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituto desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento;
 5. Alega a Requerente que procedeu a uma retenção de imposto superior à devida sobre os vencimentos pagos aos seus funcionários, na medida em que no período em causa não os pagou efetivamente;
 6. Porém, tal facto não iliba a responsabilidade que sobre ela recai da entrega ao Estado do IRS devido, sendo a Requerente a responsável pelo pagamento das remunerações e como tal, no ato do seu processamento, estava obrigada a deduzir-lhes o imposto devido, como, de resto, assim fez, e a retê-lo para posterior entrega nos cofres do Estado, ficando responsável pelas quantias retidas e não entregues;
 7. A AT já se pronunciou sobre esta questão esclarecendo que os sujeitos passivos não ficam desobrigados de entregar o imposto retido na fonte por não pagarem os salários aos seus funcionários, bastando que os coloquem à sua disposição, pois o facto gerador do imposto deve considerar-se verificado na data em que ocorra a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou seja, na data do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular;
 8. Como decorre dos artigos 276.º e 278.º, do Código do Trabalho, a remuneração é devida periodicamente aos trabalhadores e é na data em que se vence a obrigação

- de pagamento que ocorre o facto tributário gerador da obrigação do imposto, independentemente do cumprimento da obrigação pela entidade patronal;
9. Nem outra interpretação poderá colher, pois o cumprimento das obrigações tributárias pelos sujeitos passivos não pode ficar suspenso em virtude das vicissitudes financeiras das empresas;
 10. O artigo 132.º, do CPPT, visa permitir a correção de erros praticados nas declarações de retenção na fonte, mas o não pagamento de salários por motivos de ordem financeira não consubstancia um erro;
 11. A aceitar-se o argumento da Requerente, no limite, as empresas que atravessam períodos de forte constrangimento financeiro ficariam desobrigadas do pagamento de impostos, a título temporário ou definitivo

Termos em que a Requerida defende dever o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, absolvendo-se a AT do pedido.

No dia 20 de novembro de 2017, teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, na qual foram inquiridas as testemunhas arroladas pela Requerente, se convidaram as Partes a produzir alegações escritas sucessivas no prazo de 15 dias, com início na Requerente, se deliberou que a decisão final seria proferida no prazo de 30 dias a contar da apresentação de alegações pela Requerida ou do termo do respetivo prazo e se alertou a Requerente de que, até àquela data, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

As Partes apresentaram alegações escritas sucessivas, nas quais reiteraram as posições assumidas nas peças processuais iniciais.

Por despacho de 02-02-2018, tendo em conta que foi suscitada, durante o processo deliberativo do Tribunal arbitral, a questão da tempestividade da reclamação graciosa a que respeita o processo n.º ...2017..., em termos de este ter de emitir pronúncia sobre tal

questão na decisão final, foi facultado às partes o prazo de 10 dias para se pronunciarem, querendo, sobre tal matéria, em cumprimento do disposto no art.º 16.º/a) do RJAT, tendo a Requerente exercido tal faculdade e tendo-se a Requerida quedado silente.

Tendo em conta a tramitação adicional agora necessária, foi igualmente prorrogado por 60 dias o prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT, nos termos do n.º 2 da mesma norma.

II. SANEAMENTO

1. O tribunal arbitral coletivo é competente e foi regularmente constituído em 29 de agosto de 2017, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.
4. Não foram invocadas exceções que cumpra apreciar.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

A – Factos Provados

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental e do processo administrativo (PA) juntos aos autos, bem como

da análise dos factos alegados e não contestados e da prova testemunhal produzida, fixa-se como segue:

- a. Em 17 de outubro de 2014, a Requerente submeteu a guia de pagamento de retenções na fonte de IRS n.º..., na qual declarou retenções de imposto sobre rendimentos de trabalho dependente (€ 66 338,00) e sobretaxa extraordinária de IRS (€ 4 075,00) referentes a remunerações processadas no mês de setembro de 2014 – Doc. 2, junto à P. I.;
- b. Em 18 de novembro de 2014, a Requerente submeteu a guia de pagamento de retenções na fonte de IRS n.º..., na qual declarou retenções de imposto sobre rendimentos de trabalho dependente (€ 92 388,00) e sobretaxa extraordinária de IRS (€ 5 577,00) referentes a remunerações processadas no mês de outubro de 2014 – Doc. 3, junto à P. I.;
- c. Em 20 de janeiro de 2015, a Requerente submeteu a guia de pagamento de retenções na fonte n.º..., em que declarou as quantias de € 158 726,00 de retenções de IRS – trabalho dependente (€ 66 338,00 referente a setembro de 2014 e € 92 388,00, a outubro de 2014) e de € 9 652,00 de sobretaxa extraordinária (sendo € 4 075,00 referente a setembro de 2014 e € 5 577,00 a outubro de 2014) – Doc. 41, junto à P. I.;
- d. A guia de retenções na fonte n.º..., mencionada na alínea b) supra, foi paga pela Requerente, em 08-07-2016, no processo de execução fiscal n.º ...2014... – Doc. 54, junto à P. I.;
- e. A guia de pagamento de retenções na fonte n.º ..., mencionada na alínea c) supra, foi paga pela Requerente em 08-07-2016, no processo de execução fiscal n.º ...2015... – Doc. 55, junto à P. I.;
- f. No mês de outubro de 2014, a Requerente registou a débito da conta 2311 – Remunerações a pagar aos órgãos sociais, a quantia de € 2 324,50 (subsídios de férias) – Doc. 4, junto à P. I.;
- g. Com referência ao mês de outubro de 2014, a Requerente registou a débito da conta 2312 – Remunerações a pagar ao pessoal, a quantia de € 87 204,22 (subsídios de férias) e de € 11 933,79 (salários) – Doc. 4, junto à P. I.;

- h. Na conta 238 – Outras operações com o pessoal, a Requerente registou a débito, com referência ao mês de outubro de 2014, a quantia de € 12 510,17 – Doc. 5, junto à P.I.;
- i. Às remunerações registadas a débito das contas 2311, 2312 e 238, no mês de outubro de 2014, e pagas aos trabalhadores nesse mês, pelo valor global de € 113 972,68, correspondia a retenção na fonte de IRS de € 33 842,00 e de sobretaxa extraordinária de € 2 042,87;
- j. Durante os meses de novembro e dezembro de 2014, 31 trabalhadores da Requerente apresentaram cartas de resolução do contrato do trabalho por ausência de pagamento das remunerações devidas desde setembro de 2014, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art. 394.º do Código do Trabalho – Docs. 8 a 38, juntos à P. I.;
- k. No mês de dezembro de 2014, a Requerente pagou, por transferência bancária, remunerações referentes a outubro de 2014, pela quantia de € 168 933,69 – Doc. 47, junto à P. I.;
- l. As remunerações do mês de dezembro de 2014 ainda estão a ser pagas, no âmbito de um Processo Especial de Revitalização e de acordos de pagamento celebrados com os trabalhadores – prova testemunhal e Doc. 49, junto à P. I.;
- m. A Requerente transferiu a parte do saldo da conta 2421 – Trabalho dependente, para a conta 2722924 – IRS a liquidar de remunerações em dívida, pelo valor correspondente às remunerações do mês de dezembro de 2014 que não foram pagas no mês a que respeitavam – Docs. 51 e 52, juntos à P. I.;
- n. A Requerente apresentou a reclamação graciosa n.º ...-2015/..., tendo em vista a anulação da guia n.º..., referente ao período de outubro de 2014;
- o. A reclamação graciosa n.º ...-2015/...foi indeferida, por despacho da Senhora Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, de 22-05-2015, notificado à Requerente pelo ofício n.º... da Direção de Finanças de Lisboa, de 26-05-2015 – Doc. 56, junto à P. I.;
- p. O pedido de anulação da liquidação de imposto a que se refere a guia n.º ... foi objeto da decisão arbitral proferida em 15 de julho de 2016 no processo n.º 700/2015-T, que o julgou improcedente, por falta de prova da data em que

ocorreram os pagamentos das remunerações correspondentes ao mês de outubro de 2014;

- q. Em 20-01-2017, a Requerente apresentou a reclamação graciosa n.º ...2017..., tendo em vista a anulação parcial da guia n.º..., na parte referente a retenções na fonte de IRS e de sobretaxa extraordinária sobre as remunerações do mês de outubro de 2014 – Doc. 1, junto à P. I.;
- r. À data do pedido de pronúncia arbitral ainda não tinha sido proferida decisão da reclamação graciosa indicada na alínea precedente.

B – Factos não Provados

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C – Fundamentação da fixação da matéria de facto

Tal como se referiu, a fixação da matéria de facto fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, dos factos alegados e não contestados e no depoimento das testemunhas, que se revelaram idóneos e convincentes.

III.2 DO DIREITO

1. A questão decidenda

Emergente do processo de discussão interna, colocou este Tribunal arbitral, oficiosamente, a questão da tempestividade do pedido arbitral, tendo em conta a data de apresentação do pedido de reclamação graciosa que constitui o seu objecto imediato.

A este propósito, dispõe o artigo 132.º do CPPT que:

“1 - A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.

2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

3 - 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.”

A questão que se coloca é a propósito da interpretação do n.º 3 do normativo transcrito.

Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, considera-se que a menção ao pagamento feita no n.º 2 para que tal norma remete, se refere ao pagamento da retenção excessiva, conforme decorre da própria letra da lei.

Deste modo, o prazo de 2 anos a que se refere o n.º 3 do artigo 132.º conta-se a partir do termo do ano em que ocorreu o pagamento indevido.

Conforme resulta dos factos dados como provados, esse pagamento deu-se em 08-07-2016.

Assim, julga-se que na óptica do art.º 132.º do CPPT, o que releva não é a data do pagamento dos salários aos quais se reporta a retenção, nem a data em que se deva considerar feita a retenção, mas a data do efectivo pagamento indevido a título de retenção na fonte, em excesso (conforme resulta da letra do n.º 2).

Este entendimento não é abalado, julga-se, pela jurisprudência conhecida do STA (acórdãos do STA de 05-04-2017 (Proc. 0465/15); 01-06-2016 (Proc. 0381/16); 27-01-2016 (Proc. 0569/15); 16-12-2015 (Proc. 0958/14) e 23-09-2015 (Proc. 0403/15)), que, antes o confirma.

Com efeito, tal jurisprudência, refere-se, em primeira linha ao substituído e não ao substituto, que é o que está em causa no presente processo arbitral.

Por outro lado, por exemplo, no acórdão de 27-01-2016 (Proc. 0569/15), pode ler-se, para além do mais, que (sublinhados nossos):

“O substituto tributário pode, portanto (cfr. o n.º 2) descontar o imposto retido na fonte e entregue a mais, quando proceder às deduções seguintes, da mesma natureza, que haja de efectuar no mesmo ano em que se verificou a **entrega excessiva**.

Mas o n.º 3 prevê a possibilidade de o substituto impugnar a retenção na fonte, necessariamente precedida de reclamação graciosa, a apresentar “no prazo de dois anos a contar do termo do prazo nele referido” (ou seja, no n.º 2 do mesmo artigo): é que a **entrega excessiva de deduções (retenções na fonte)** pode não ser seguida de nenhuma outra da mesma natureza nesse mesmo ano. O que, em rigor, como se diz na sentença

recorrida, terá de ser entendido como estatuição de que o prazo se conta a partir do momento da impossibilidade da dedução, e de indicação da consumação desta, pelo menos, no termo do ano em que se verificou **a entrega excessiva**, sob pena de imprevisibilidade e consequente indefinição do início desse prazo de dois anos.”.

Ou seja, e em suma, também a jurisprudência referida considera que o prazo de dois anos ora em causa (relativo ao substituto) se inicia no ano seguinte à “**entrega excessiva de deduções (retenções na fonte)**” e não no ano seguinte em que haja sido efectuada a dedução.

Assim, e face ao exposto, julga-se tempestiva a presente acção arbitral.

2. A questão decidenda

A questão a decidir no âmbito do presente processo diz respeito a saber se o pagamento integral da guia de retenções na fonte n.º..., no processo de execução fiscal n.º ...2015..., em 8 de julho de 2016, tendo, na mesma data, sido paga a guia de retenções na fonte n.º..., no processo de execução fiscal n.º ...2014..., consubstancia uma duplicação do pagamento dos impostos devidos sobre as remunerações devidas aos trabalhadores da Requerente, relativas ao mês de outubro de 2014.

Sustenta a AT que os sujeitos passivos não ficam desobrigados de entregar o imposto retido na fonte por não pagarem os salários aos seus funcionários, bastando que os coloquem à sua disposição, momento que coincidiria com o vencimento da obrigação de pagamento, como decorre das regras sobre retenção na fonte, nomeadamente da alínea a) do n.º 1 do artigo 99.º, do Código do IRS.

E que a Requerente, ao processar os vencimentos do mês de outubro de 2014, reteve efetivamente o imposto devido, assim como a sobretaxa extraordinária a que aludia o artigo 99.º-A, do Código do IRS, ficando obrigada à entrega dos respetivos valores.

Por seu turno, a Requerente defende que a obrigação de retenção na fonte e de entrega do imposto retido apenas nasce no momento em que as remunerações são pagas ou colocadas à disposição dos trabalhadores e não quando ocorre o seu processamento, se as mesmas não forem pagas, como aconteceu, por manifestas dificuldades financeiras.

Mais sustenta que tendo pago duas vezes as retenções devidas pelos rendimentos relativos ao mês de outubro de 2014, bem como a respetiva sobretaxa extraordinária, está em causa uma duplicação do pagamento de impostos (cfr. artigos 56 e 57 do requerimento inicial).

Poder-se-ia, de acordo com as regras da hermenêutica jurídica, apurar o exato sentido e alcance da norma do artigo 99.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, a fim de determinar o momento em que nasce a obrigação de retenção na fonte por parte do empregador.

Dispõe o artigo 99.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, que:

“Artigo 99.º - Retenção sobre rendimentos das categorias A e H

1 - São obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares as entidades devedoras:

a) De rendimentos de trabalho dependente (...);”

Atendendo à ordem sistemática dos elementos textuais da norma, enquanto ponto de partida da tarefa interpretativa, a obrigação de retenção na fonte surge, em primeiro lugar, com o pagamento dos rendimentos de trabalho dependente ou no momento da sua colocação à disposição dos respetivos titulares.

Colocar um rendimento à disposição significa que a entidade devedora dos rendimentos dispõe de fundos de tesouraria suficientes para o pagamento, e que esse pagamento pode ocorrer logo que solicitado pelo seu beneficiário. É o que acontece, via de regra, quando a entidade procede ao depósito bancário, na conta do trabalhador, dos valores referentes às remunerações, podendo este movimentá-la a débito quando lhe aprovar.

Porém, a questão que se coloca nos autos, não é tanto a de saber em que momento nasceu a obrigação de efetuar as retenções na fonte sobre os rendimentos de trabalho dependente referentes ao mês de outubro de 2014, mas sim se as mesmas retenções foram entregues e pagas em duplicado.

De acordo com os elementos contabilísticos disponibilizados pela Requerente, é possível concluir que no mês em causa esta apenas pagou remunerações no montante de € 113 972,68, a que correspondia a retenção na fonte de IRS de € 33 842,00 e de sobretaxa extraordinária de € 2 042,87.

E que a parte restante dos salários do mês de outubro de 2014, apenas foi paga em dezembro desse ano.

Contudo, tanto a guia n.º..., submetida em 18 de novembro de 2014, como a guia n.º..., de 20 de janeiro de 2015, cuja anulação parcial vem peticionada, nas quais foram declaradas retenções na fonte de IRS da quantia de € 92 388,00 e de sobretaxa extraordinária de € 5 577,00, correspondentes à totalidade das remunerações que seriam devidas em outubro de 2014, foram integralmente pagas, como resulta do probatório.

Na reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, colocou a AT em dúvida que o IRS e a sobretaxa extraordinária declarados na guia n.º..., de 20 de janeiro de 2015, respeitassem às remunerações do mês de outubro de 2014, lançando a hipótese de que pudessem corresponder às remunerações de dezembro de 2014.

Esta hipótese não encontra sustentação na matéria de facto provada: quer os registos contabilísticos da Requerente, quer a celebração de acordos de pagamento das remunerações de dezembro de 2014, ainda em fase de execução no âmbito de um Processo Especial de Revitalização da Requerente, se mostram compatíveis com a invocada duplicação no pagamento das quantias de € 92 388,00 e de € 5 577,00, referentes às retenções na fonte de IRS e de sobretaxa extraordinária sobre as remunerações do mês de Outubro de 2014.

Conforme se escreveu no Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 31-10-2016, proferido no processo 01247/03:

“XXVII)- A duplicação de colecta, por referência a um elemento temporal e estrutural, verifica-se quando, estando paga uma colecta, se liquida e exige outra da mesma natureza, em relação ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

XXVIII)- A duplicação de colecta é doutrinariamente conhecida como heresia dentro do sistema fiscal e nela não existe concurso de pretensões mas apenas uma única pretensão duplamente exigida, uma duplicação que é proibida pelo princípio *ne bis in idem* e que, ao contrário do que corre com o conceito de dupla tributação, não exige a identidade do sujeito pois se basta com a identidade do objecto, do período e do imposto.

XXIX)- A duplicação de colecta é fundamento específico de oposição à execução (art. 204º, nº 1, al. g) CPPT) mas é também fundamento de impugnação judicial, na medida em

que a 2ª liquidação é ilegal, por enriquecimento sem causa da AT e constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade (art.99º CPPT).”

No acórdão do mesmo Alto Tribunal de 26-02-2013, proferido no processo 06195/12, pode-se ler que:

“A duplicação de colecta consubstancia, além do mais, fundamento de oposição a execução fiscal (cfr. artºs. 286, nº.1, al.f), e 287, do C.P.Tributário; artº. 204, nº.1, al.g), e 205, do C.P.P.Tributário), sendo facticidade igualmente de conhecimento officioso pelo Tribunal (cfr. artº. 287, nº.2, do C.P.Tributário; artº.175, do C.P.P.Tributário).

Considerada uma heresia dentro do sistema fiscal, a duplicação de colecta implica a verificação de três identidades: do facto, do imposto e do período. Não se exige, contudo, a identidade do contribuinte (cfr. A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, Código de Processo Tributário anotado e comentado, 3ª. edição, 1997, pág. 603 e seg.; Pedro Soares Martínez, Direito Fiscal, 8ª. edição, Almedina, 1996, pág.450).

De acordo com a lei (cfr. artº.287, nº.1, do C.P.Tributário; artº. 205, do C.P.P.Tributário), a figura jurídico-tributária da duplicação de colecta caracteriza-se pelos seguintes vectores:

1-Unicidade do facto tributário;

2-Identidade da natureza entre a contribuição ou imposto já pago integralmente e o que de novo se pretende cobrar;

3-Coincidência temporal entre a incidência do imposto pago e o que de novo se exige (cfr. ac. S.T.A.-2ª. Secção, 25/10/78, Acs. Douts., nº. 207, pág.391; ac. T.T. 2ª. Instância, 12/10/93, C.T.F. 373, pág.227 e seg.; ac. T.C.A.Sul, 31/1/2012, proc. 4966/11; A. José de Sousa e J. da Silva Paixão, Código de Processo Tributário anotado e comentado, 3ª. edição, 1997, pág. 604; Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, II volume, Áreas Editora, 5ª. edição, 2007, pág.394).

A duplicação de colecta pode configurar-se como o equivalente, no domínio do direito fiscal, ao princípio penal da proibição do “non bis in idem”, sendo causa de ilegalidade do acto tributário.

A duplicação de colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta. No entanto, torna-se necessário que a realidade fáctica que está subjacente à pluralidade de liquidações seja a mesma, o que não acontecerá, por exemplo, no caso de liquidações adicionais em que se pretende cobrar um tributo que, indevidamente, não foi liquidado inicialmente. Nestas situações de liquidação adicional, a segunda liquidação não incide sobre o mesmo facto tributário (a mesma parcela de rendimento ou de valor patrimonial ou de despesa, por exemplo) sobre o qual incidiu a primeira (cfr. ac. T.C.A.Sul, 11/9/2012, proc. 3145/09; Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, II volume, Áreas Editora, 5ª. edição, 2007, pág.394).

Mais se dirá que a referência ao pagamento do tributo por inteiro tem ínsita a exigência de que o tributo devido esteja totalmente pago, o que afasta a possibilidade de invocação da duplicação de colecta quando o tributo apenas está parcialmente pago, na sequência da primeira liquidação, seja por que foi feito o pagamento apenas de parte das prestações, seja por que a primeira liquidação, apesar de estar paga na sua totalidade, não atinge o montante a cobrar em face da segunda liquidação (cfr. Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, II volume, Áreas Editora, 5ª. edição, 2007, pág.395).”

O STA¹, por seu lado, tem entendido que:

“À semelhança do que sucede com a ilegalidade abstracta e a duplicação de colecta, também a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade constitui vício invocável tanto em sede de oposição à execução fiscal como em sede de impugnação judicial.”

Tal entendimento de resto, é compatível com o disposto no artigo 78.º/6 da LGT, que dispõe que “A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos”, sendo certo que se a AT pode rever a liquidação em sede de pedido de revisão, por identidade de razão o poderá fazer em sede de reclamação graciosa, que, no caso, constitui o objeto mediato do presente processo arbitral.

¹ Cfr. Acs. 18/06/2014, proferido no processo 0344/13 e 22/04/2015, proferido no processo 051/15.

Ora, compulsados os factos dados como provados, verificam-se todos os pressupostos que a doutrina e jurisprudência evidenciam como necessários à ocorrência de duplicação de colecta, ou seja:

- a) O imposto a que se reporta a liquidação objecto do presente processo arbitral assenta na unicidade do facto tributário de outro imposto igualmente já pago;
- b) O imposto a que se reporta a liquidação objecto do presente processo arbitral refere-se ao mesmo imposto já pago integralmente;
- c) O imposto a que se reporta a liquidação objecto do presente processo arbitral refere-se ao mesmo período temporal (outubro de 2014) que o outro imposto já pago integralmente.

Assim, em face do exposto, conclui-se não poder manter-se a liquidação subjacente ao pagamento duplicado, por contrário à ordem jurídica.

3. Dos juros indemnizatórios

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”.

São, assim, requisitos cumulativos do direito a juros indemnizatórios: “ – que haja um erro num ato de liquidação de um tributo; – que ele seja imputável aos serviços; – que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial; – que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”²

Ora, no caso em apreço, trata-se de uma liquidação efetuada pelo próprio contribuinte, na qualidade de substituto tributário, admitindo a própria Requerente o erro na emissão da guia de retenções na fonte cuja anulação parcial requer.

² Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado, I Volume, Áreas Editora, 2006, pág. 472.

Como se escreveu no Ac. do STA de 18-01-2017, proferido no processo 0890/16, “I - Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) o erro passa a ser imputável à AT depois de eventual indeferimento da pretensão deduzida pelo contribuinte.(...)

III - Do disposto nos n.ºs. 1 a 3 do art. 43º da LGT resulta que, em caso de revisão, a diferença temporal relativamente ao termo inicial no pagamento de juros indemnizatórios (não serão devidos juros indemnizatórios entre o momento do pagamento indevido e o da revisão, apesar de haver erro imputável aos serviços) decorre do entendimento legislativo no sentido da culpa do contribuinte na formação dos prejuízos derivados do acto ilegal, por não ter sido diligente em usar, nos prazos normais, os meios de impugnação administrativa e contenciosa que a lei põe ao seu dispor.”.

Assim, face a tal entendimento, considera-se serem devidos juros indemnizatórios à Requerente, desde a formação do indeferimento tácito da reclamação graciosa por ela apresentada.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos acima enunciados acordam neste Tribunal Arbitral Coletivo julgar inteiramente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral, determinando:

- a. A anulação parcial da liquidação constante da guia de retenções na fonte n.º ..., pela quantia de € 97 965,00;
- b. A condenação da AT na restituição da quantia indevidamente paga pela Requerente;
- c. A condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios nos termos acima fixados;
- d. A condenação da AT nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 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 € 97 965,00 (noventa e sete mil, novecentos e sessenta e cinco euros).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 2 754,00 (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 7 de março de 2018.

Os Árbitros,

José Pedro Carvalho (Presidente)

Rui Ferreira Rodrigues (Vogal – com declaração de voto)

Mariana Vargas (Vogal)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Não obstante acompanhar inteiramente o sentido da decisão, dissinto da questão relacionada com a tempestividade da reclamação graciosa a que respeita o Processo n.º ...2017..., pelas razões que passo a enunciar:

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado, nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20-01 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), na sequência da formação de presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa a que respeita o processo supra.

Porém, entendo que a reclamação graciosa foi apresentada extemporaneamente.

Com efeito:

Resulta do pedido de pronúncia arbitral, nomeadamente dos artigos 27.º, 42.º, 122.º e 124.º, bem como do depoimento das testemunhas arroladas, que as remunerações do mês de outubro de 2014, foram pagas parcialmente neste mês e o restante em dezembro do mesmo ano. E que as correspondentes retenções de IRS foram efetuadas nos referidos meses, nos termos do artigo 99.º, n.º 1, do CIRS (redação em vigor à data dos factos).

De harmonia com o disposto no artigo 132.º/3 do CPPT, o prazo para a apresentação da reclamação graciosa é de dois anos a contar do termo do ano em que foi efetuada a retenção do imposto e não da sua entrega nos cofres do Estado (neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, *in* “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, anotado e comentado, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, II Volume, pág. 418; e acórdãos do STA de 05-04-2017 (Proc. 0465/15); 01-06-2016 (Proc. 0381/16); 27-01-2016 (Proc. 0569/15); 16-12-2015 (Proc. 0958/14) e 23-09-2015 (Proc. 0403/15), entre outros.

Assim, o termo inicial do prazo ocorreu em 01-01-2015 e o termo final em 31-12-2016.

Pelo que, considerando que a reclamação graciosa foi apresentada em **20-01-2017**, é manifesta a sua extemporaneidade.

Porém sempre se imporia a convolção da reclamação graciosa em pedido de revisão, nos termos do artigo 78.º/6 da LGT, tendo em vista assegurar a tutela do direito da Requerente e a reposição da legalidade, cfr. acórdãos do STA de 06-07-2016 (Proc. 01203/15) e 27-01-2016 (Proc. 0569/15); 05-11-2014 (Proc. 01474/12) e 14-12-2011 (Proc. 0366/11), entre outros.

Lisboa, 05-03-2018.

Rui Rodrigues