

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 493/2017-T

Tema: IRC e IRS - Transparência fiscal - Impugnação de actos de retenção na fonte indevidos - Legitimidade do substituído.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., nif ..., com domicílio em- ..., ..., ..., London ..., Reino Unido, veio, nos termos do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante “RJAT”) requerer a constituição do Tribunal Arbitral, peticionando a declaração de ilegalidade do indeferimento, tácito, de reclamação graciosa que interpôs referente a retenções na fonte efectuadas pela Sociedade de Advogados com o nipc ..., por dedução em rendimentos colocados à disposição do ora Requerente, relativamente ao ano de 2016.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada relativamente às retenções na fonte efectuadas, como seu substituto, pela Sociedade “B..., Sociedade de Advogados, R.L.” (doravante “Sociedade”), da qual é sócio, por dedução nos rendimentos colocados à disposição dele Requerente.

Mais pede a anulação das guias de retenção na fonte indevidamente submetidas pela Sociedade, e o conseqüente reembolso a seu favor das quantias assim retidas e entregues ao Estado, no total de € 18.055,56.

O Requerente pede ainda seja a AT condenada a pagar-lhe juros indemnizatórios, sobre os valores assim retidos e entregues, desde a data da entrada da reclamação graciosa.

Por fim pede a condenação da AT nas custas do processo.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à AT a 04.09.2017.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

A 08.11.2017 as partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar (*cf.* art.º 11.º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico).

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 28.11.2017.

Notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta, pugnando pela improcedência total do Pedido. Em suma, defende que não obstante as quantias entregues pela Sociedade nos cofres do Estado constituírem um pagamento indevido, o que reconhece, ainda assim não deve a liquidação oficiosa de IRS ser censurada. Mais entende que o Requerente não pode accionar os meios legais para regularização dos pagamentos indevidos e que quem o deverá fazer é a Sociedade. Defende, ainda, não haver lugar a juros indemnizatórios.

Por Despacho de 15.01.2017 decidiu o Tribunal dispensar a produção de prova testemunhal bem como a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, e que o processo prosseguisse com alegações.

Ambas as partes apresentaram alegações, nas quais no essencial reafirmam o que já antes haviam afirmado, ademais pugnando: (i) o Requerente, pela sua legitimidade procedimental e processual e ainda por ter havido erro dos Serviços ao desconsiderarem a reclamação graciosa tendo conhecimento das retenções na fonte e (ii) a Requerida por não serem imputáveis a erro seu os pagamentos indevidos e ainda por – não decorrendo o pedido de reembolso de uma impugnação de actos de liquidação – a pretendida decisão arbitral extravasar o âmbito dos “poderes de cognição do CAAD”.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído. Adiante-se também, desde já, que é competente e que as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (*cf.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Processo não enferma de nulidades e importará começar por apreciar a matéria de excepção. O que faremos após tratamento da matéria de facto.

Refira-se ainda que, posteriormente à apresentação do Pedido e antes da constituição do Tribunal Arbitral, o Requerente veio pedir, por requerimento que interpôs no procedimento, a condenação da AT em juros indemnizatórios “*caso não se conforme com a Decisão*” [Arbitral] proferida no processo n.º 248/2017-T “*e mantenha a sua posição*”.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

a) O Requerente é Advogado.

b) Entre o Requerente e C... foi constituída, em 1998, uma sociedade de Advogados com a denominação B..., Sociedade de Advogados, R.L. (doravante “Sociedade”).

c) A Sociedade foi constituída para exercer actividade de prestação de serviços jurídicos.

d) O Requerente alterou a sua residência fiscal para o Reino Unido em 2014, tornando-se não residente fiscal em Portugal.

e) O contabilista da Sociedade entendeu que o ora Requerente, quanto aos rendimentos colocados à sua disposição pela Sociedade, estaria sujeito a retenção na fonte às taxas liberatórias para não residentes.

f) A Sociedade optou, à cautela, por proceder à retenção na fonte dos rendimentos que colocou à disposição do seu sócio.

g) As retenções foram feitas relativamente aos rendimentos colocados à disposição do Requerente entre 6 de Janeiro e 13 de Setembro de 2016.

h) A Sociedade processou as retenções mediante as guias de “Declarações de Retenção na Fonte de IRS - Retenções a não residentes - Retenções feitas a sujeitos passivos não residentes em Portugal, de acordo com o previsto no n.º 7 do art.º 119.º do CIRS” - *cfr.* Liquidações n.ºs ... (no valor de € 2.916,67), ... (no valor de € 6.805,56), ... (no valor de € 2.500,00), ... (no valor de € 2.500,00) e ... (no valor de € 3.333,33), todas de 2016, perfazendo o total de € 18.055,56.

i) A Sociedade pagou todas as Guias de retenção na fonte emitidas.

j) Em Setembro de 2016 o ora Requerente colheu diferente entendimento junto de Colega de profissão também não residente, no sentido da não retenção, e transmitiu-o à Sociedade.

k) A partir de Setembro de 2016 a Sociedade adoptou diferente procedimento, deixando de fazer retenções na fonte.

l) O valor total das retenções feitas e entregues ao Estado pela Sociedade sobre rendimentos do Requerente em 2016, de € 18.055,56, foi relativo a valores de € 118.055,56 colocados à disposição do mesmo, que assim deles recebeu apenas € 90.000,00.

m) Ao apresentar a sua Declaração de IRS referente ao ano de 2016 o Requerente deduziu as quantias retidas pela Sociedade, o que levou à abertura, por parte da AT, de processo de divergências *por erro na “Retenção na Fonte”*.

n) Do Processo Administrativo junto (PA.1.) consta, com referência ao processo de divergências, *print* informativo “Gestão de Divergências”, “Detalhe Situação Irregular”, onde se lê, entre o mais:

(...)

2017-08-15 (SF ... - LISBOA-...) - Verificação de Documentos

Os rendimentos da M30, de trabalho independente, foram sujeitos a retenção de 26,5% (SP Não Residente – 25% art. 71.º CIRS). Por não afectar a liquidação no sentido de imposto a favor do Estado proponho a conclusão do processo.

(...)

2017-08-09 (SF... - LISBOA-...) - Verificação de Documentos

A div. surge porque constam na M30 rendimentos de trabalho independente, com retenção na fonte, pagos pela entidade ... que é a mesma entidade que faz distribuição de lucros (Anexo D de acordo com o Anexo G da IES). Em análise.

(...)

o) A liquidação oficiosa de IRS do Requerente referente a 2016 desconsiderou o valor entregue pela Sociedade a título de retenções na fonte.

p) Nos anos de 2014 e 2015 a Sociedade havia igualmente processado retenções na fonte sobre os rendimentos colocados então à disposição do aqui Requerente e a AT liquidara-lhe IRS como se as mesmas não tivessem sido feitas, instaurando-lhe processos executivos que o obrigaram a prestar garantias para sustentar a execução.

q) O Requerente pagou o IRS referente ao ano de 2016 nos termos da liquidação oficiosa.

r) O Requerente pagou o valor de € 62.793,82 de IRS, correspondente a 25% da totalidade dos seus rendimentos em 2016, sem que tenha sido tido em consideração qualquer valor de retenção.

s) O Requerente apresentou reclamação graciosa a 7 de Abril de 2017.

t) A AT não decidiu a reclamação graciosa.

u) Em 1 de Setembro de 2017 o Requerente apresentou Pedido de constituição de Tribunal Arbitral, que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não existem factos com relevo para a decisão a proferir que devam considerar-se como não provados.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos com o Pedido e no Processo Administrativo, que se dão por reproduzidos, bem como nas posições manifestadas pelas partes nos articulados, não existindo controvérsia quanto aos mesmos.

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC¹).

3. Matéria de Direito

Questão prévia

Antes ainda de constituído o presente Tribunal, o Requerente veio juntar ao procedimento arbitral cópia de Decisão proferida em Tribunal Arbitral Colectivo, que a signatária integrou, cujo processo teve por objecto Pedido, igualmente do aqui Requerente, de declaração de ilegalidade de liquidações adicionais de IRS relativas a 2014 e 2015. Pretende assim por esta via, no processo que ao presente Tribunal cabe decidir, seja a AT condenada no pagamento de juros indemnizatórios caso não venha a cumprir aquela Decisão Arbitral (no processo n.º 248/2017-T).

Não cabe na competência do presente Tribunal Arbitral decidir sobre o objecto de outro processo que não este, ou sobre as consequências do eventual incumprimento da Decisão aí proferida. Com efeito, cada Tribunal Arbitral é constituído para decidir, tão só, sobre o processo que lhe dá origem. E a solução a que se chegaria não seria substancialmente diferente se estivéssemos em sede dos demais Tribunais, também eles limitados, em certos termos, pelo Pedido e Causa de Pedir. Ou, se se quiser, poder-se-ia nestes, como se poderá nos Arbitrais, ponderar da admissibilidade ou não, no caso, de uma ampliação do pedido e da causa de pedir. Sabido, como é, que em sede de contencioso tributário a admissibilidade de tal ampliação é limitada, não se justifica de todo o modo um maior desenvolvimento deste ponto no presente caso. Senão vejamos.

¹Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

Aquilo que o Requerente vem pedir neste requerimento *a latere* é, se bem entendemos, que este Tribunal Arbitral decida sobre a condenação da AT, parte vencida nesse outro processo, no pagamento de juros indemnizatórios para o caso de vir a incumprir a Decisão Arbitral ali proferida.

Ora, sem prejuízo do dever, constitucionalmente consagrado e reflectido no RJAT, que incumbe à AT de dar cumprimento às Decisões dos Tribunais, entre estes se incluindo os Tribunais Arbitrais (v. art.ºs 205.º, n.º 2 e 209.º, n.º 2 da CRP e art.º 24.º, n.º 1 do RJAT), um pedido com a causa de pedir deste, e qualquer que seja a espécie ou espécies de juros aí peticionadas, deverá ter lugar em sede de execução de julgados, matéria para a qual os Tribunais Arbitrais não são competentes (*cf.* art.º 2.º, n.º 1 do RJAT). Pelo que, desde logo por aqui, os poderes de cognição do presente Tribunal não abrangem os necessários para que eventualmente pudesse decidir sobre este pedido *a latere*.

Note-se ainda que a força executiva de uma Decisão Arbitral é exactamente a mesma que a de uma Sentença de um Tribunal do Estado², e a regra geral sobre execução de decisões favoráveis ao sujeito passivo é a constante do art.º 100.º da LGT.

Questões a decidir

3.1. Matéria de excepção

3.1.1. Da competência do Tribunal Arbitral

²V. art.º 46.º da LAV (subsidiariamente aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, al c) do RJAT e art.º 181.º, n.º 1 do CPTA).

Defende a Requerida nas suas alegações que “o pedido de reembolso da quantia paga não decorre da impugnação de actos de liquidação”, e “Consequentemente, uma decisão arbitral, como pretende o pedido de pronúncia arbitral, que declare o direito do Requerente ao reembolso das quantias indevidamente pagas, escapa aos poderes de cognição do CAAD”.

Ou seja, no entendimento da Requerida AT, não tendo o Pedido do Requerente por base uma impugnação de actos de liquidação, a pretendida declaração do direito ao reembolso extravasa a competência do Tribunal Arbitral.

Refira-se previamente que entende o presente Tribunal Arbitral verificar-se caso de manifesta desnecessidade de contraditório, nos termos do art.º 3.º, n.º 3 do CPC e, ainda, ao abrigo do princípio da livre condução do processo arbitral (*cf.* art.º 19.º do RJAT).

Vejamos então.

Da competência do Tribunal, como pressuposto processual que é, depende a possibilidade e o dever do juiz de se pronunciar sobre a procedência ou improcedência do pedido. Os pressupostos processuais condicionam todo o poder-dever de apreciação do mérito da acção. Assim, “*Para que possa decidir sobre o mérito ou fundo da questão requer-se que o tribunal, perante o qual a acção foi proposta, seja competente.*”³

Estabelece o art.º 13.º do ETAF⁴, quanto ao conhecimento da competência e âmbito da jurisdição, que “(...) a competência dos tribunais administrativos em qualquer das suas espécies, é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria”.

³V. Antunes Varela *et al.*, “Manual de Processo Civil”, Coimbra Editora, 2.ª Ed., 1985, p. 195

⁴Aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT.

Por sua vez, o art.º 89.º, n.º 2 do CPTA⁵ dispõe que as excepções dilatórias são de conhecimento oficioso e obstam a que o Tribunal conheça do mérito, enumerando-se tais excepções com a da incompetência do tribunal em primeiro lugar (art.º 89.º, n.º 4, al. a)). No CPC (art.º 96.º, al. a)), sem novidade, estabelece-se que a infracção das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do Tribunal, pode ser arguida pelas partes e deve ser suscitada oficiosamente pelo Tribunal (art.º 97.º, n.º 1).

Analizando.

O Requerente vem colocar em crise actos de retenção na fonte. Está em causa no processo aferir da alegada ilegalidade de actos de retenção na fonte, como melhor se desenvolverá *infra*, com a conseqüente condenação na devolução dos montantes a esse título pagos se se decidir pelo deferimento do Pedido.

Estabelece o art.º 95.º, n.º 1 da LGT que “*O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.*”

Por sua vez, nos termos da al. a) do n.º 2 do mesmo artigo, “*Podem ser lesivos, nomeadamente: a) A liquidação de tributos, considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;(...)*”. (sublinhados nossos)

O art.º 34.º da LGT, por seu lado, fornece-nos o conceito de retenção na fonte, como segue: “*As entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte.*”

⁵Aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT.

Os actos em crise são, pois, actos de retenção na fonte e estes são equiparados, para efeitos de impugnação judicial, a actos de liquidação de tributos.

Por fim, conjugados os art.ºs 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT e o art.º 2.º, al. a) da Portaria de Vinculação⁶, confirma-se que foram incluídos na competência dos Tribunais Arbitrais a funcionar sob a égide do CAAD poderes para decidir sobre esta matéria nos mesmos termos em que os têm os Tribunais Administrativos e Fiscais (“TAFs”).

É assim que, nos termos do art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT, a competência dos Tribunais Arbitrais compreende, entre o mais, a apreciação das pretensões de declaração “*de ilegalidade de actos (...), de retenção na fonte, (...)*”. Sendo que o mesmo decorre, *a contrario*, do art.º 2.º da Portaria de Vinculação que, ao vir excepcionar da vinculação da AT à referida jurisdição determinados actos, se refere assim aos que aqui nos ocupam: “Os serviços e organismos (...) [vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD] (...) *com excepção dos seguintes: al. a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos art.ºs 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; (...)*”. Necessário se torna concluir que não ficaram os mesmos excluídos, desde que precedidos pelo recurso à via administrativa.

E, aqui chegados, deparamo-nos com um requisito adicional de impugnabilidade destes actos, a saber, o do necessário recurso prévio à via administrativa, como aliás sucede também nos TAFs. Refira-se desde já que, cotejados os autos, se verifica que o Requerente, a seu tempo, interpôs reclamação graciosa (*cf.* art.º 132.º, n.º 3 do CPPT).

⁶ Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Ora, tendo o Requerido cumprido a condição de impugnabilidade, e, por força da conjugação entre a Portaria de Vinculação e o RJAT, também requisito de competência do presente Tribunal, ao recorrer previamente à via administrativa, dúvidas não restam de que o presente Tribunal é materialmente competente para decidir do Pedido, inexistindo, até aqui, obstáculos ao prosseguimento do processo.

3.1.2. Da legitimidade do Requerente

É Requerente, nos presentes autos, o sujeito passivo sobre cujos rendimentos foram retidas quantias depois entregues à AT. Ou seja, veio este apresentar o Pedido de Pronúncia Arbitral, embora o acto colocado em crise tenha sido praticado, não por si, mas sim pela Sociedade de profissionais que lhe coloca rendimentos à disposição.

As sociedades de profissionais estão sujeitas ao regime de transparência fiscal, nos termos do qual a sua matéria colectável, apurada nos termos do CIRC, é imputada directamente aos sócios, integrando-se no rendimento tributável destes. Sendo que se consideram desde logo sociedades de profissionais, para este efeito, as sociedades constituídas para o exercício de alguma das actividades previstas na lista a que se reporta o art.º 151.º do CIRS⁷ em que todos os sócios, pessoas singulares, sejam profissionais dessa actividade.

⁷cfr. art.º 6.º, n.º 1, al b) e n.º 4, al. a) do CIRC.

É o que se passa no caso dos autos: a Sociedade é uma sociedade de Advogados, sendo o Requerente Advogado (v. ponto 6. da “Tabela de Actividades Exercidas pelos Sujeitos Passivos de IRS”, a que se refere o art.º 151.º do CIRS⁸).

Invoca a Requerida que é a Sociedade que deve accionar os meios legais para ser ressarcida do pagamento que indevidamente efectuou, “para regularizar os pagamentos indevidos a título de retenção na fonte”.

Subjaz a esta alegação da Requerida invocação de não verificação do pressuposto processual da legitimidade do Requerente. Pressuposto que, de todo o modo, também será sempre de conhecimento oficioso (v. art.º 97.º, n.º 1 e 578.º do CPC). Estamos pois, mais uma vez, em sede de excepções dilatórias, desta feita *cfr.* art.º 278.º, n.º 1, al. d), 576.º, n.º 2 e 577.º al. e), todos do CPC.

Vejamos.

O pressuposto da legitimidade processual relaciona-se directamente com um outro que, embora não expressamente enumerado pela nossa lei processual civil entre os pressupostos processuais, é também de verificação necessária. Trata-se do interesse processual em agir que traduz, em suma, verificar-se, naquele interveniente, a necessidade de lançar mão da demanda. Por outras palavras, uma necessidade - justificada, razoável, fundada - de recorrer à acção. E não mais que isso.⁹

No art.º 30.º do CPC define-se o conceito de legitimidade, aí se estabelecendo que: “n.º 1 - *O autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar; (...) n.º 2 – O*

⁸Aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto.

⁹V. Antunes Varela *et al.*, “Manual de Processo Civil”, Coimbra Editora, 2.ª Ed., 1985, p. 179 e ss.

interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da acção (...); n.º 3 – Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor.”

No CPPT, estabelece o art.º 9.º, nos termos conjugados dos seus n.ºs 1 e n.º 4, que têm legitimidade no processo tributário¹⁰ os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes de contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido¹¹.

O art.º 132.º do CPPT, por seu turno, delimita a legitimidade processual no âmbito da impugnação em caso de retenção na fonte, dali decorrendo que, em regra, terá legitimidade para a respectiva impugnação quer o substituto (*cf.* n.º 3 do art.º 132.º), quer o substituído (*cf.* n.º 4). Para este último se abrindo ali contudo uma excepção – a das situações em que a retenção na fonte tiver mera natureza de pagamento por conta.

À *contrário*, sempre que se trate de retenção na fonte a título definitivo terá o substituído legitimidade processual directamente decorrente deste dispositivo legal. Como bem se compreende, dado o seu interesse em agir. Pois que, em todos os casos em que se trate de retenção na fonte a título definitivo não terá já como beneficiar do respectivo acerto a final, aquando do apuramento anual do imposto (contrariamente ao que sucederá nas retenções a título de pagamento por conta).

Voltando ao caso dos autos, a Sociedade reteve - sobre os valores que colocou à disposição do Requerente, no âmbito do regime de transparência fiscal - quantias que entregou à AT mediante Guias oficiais para pagamentos a título de retenção na fonte de IRS a não residentes, de acordo com o previsto no n.º 7 do art.º 119.º do CIRS (*v.* factos provados, h).

¹⁰ Como assim também no procedimento tributário.

A AT não questiona que o Requerente foi alvo de retenção na fonte a título definitivo sobre os seus rendimentos, enquanto não residente, *cfr.* art.ºs 71.º e 101.º, n.º 2 al. a) do CIRS, mediante aplicação de taxas liberatórias.

É certo que existe, aplicável ao caso, norma específica a afastar a regra da sujeição à retenção na fonte. Referimo-nos ao n.º 11 do art.º 101.º do CIRS, que expressamente exclui de retenção na fonte os rendimentos abrangidos pelo art.º 20.º do mesmo Diploma Legal, ou seja, os rendimentos das pessoas singulares sócias de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, que resultem de imputação efectuada nos termos previstos no art.º 6.º do CIRC.

Porém, não é pelo facto de tal pagamento ter sido feito indevidamente, no sentido em que a lei o não exigia, que o acto deixa de qualificar-se como de retenção na fonte, revestindo tal natureza. Remeta-se novamente para o art.º 34.º da LGT e para o conceito de retenção na fonte aí vertido (*v. supra*). Como a Requerida reconhece.

Estamos perante rendimentos do Requerente, tributáveis em sede de IRS, Categoria B, que apenas por recaírem numa situação tratada pelo legislador de forma especial - transparência fiscal - o mesmo excluiu do âmbito da sujeição à retenção na fonte. O que não retira que o contribuinte se tenha visto despossado das quantias que eram suas, em consequência de a entidade que lhe colocou os rendimentos à disposição ter, erradamente e em benefício da AT, procedido a operações de retenção na fonte. Aliás formalizadas mediante Guias que foram obtidas e submetidas à AT, em declaração de modelo oficial (*cfr.* 119.º, n.º 7 al. A do CIRS), e por esta aceites, e recebidas a correspondentes quantias.

¹¹Além da AT e, no processo tributário, também do MP e do Representante da Fazenda Pública.

E a isto não se oponha que a figura da substituição só se verificaria, também ela, quando a lei obrigasse à sua ocorrência. A verdade é que a Sociedade actuou como substituto tributário ao reter as referidas quantias para as entregar, como entregou, à AT. Houve retenção na fonte do imposto devido (IRS) através do mecanismo da substituição tributária – *cfr.* art.º 20.º, n.º 2 da LGT.

Ainda que a substituição tenha tido lugar quando não era devida, o certo é que o contribuinte se viu, por via dela, desapossado de quantias suas (rendimentos seus) as quais a AT recebeu como se de retenção na fonte efectivamente devida se tratasse.

Pelo que é inegável o interesse económico directo do Requerente na correcção dos actos em crise – *cfr.* art.º 9.º do CPPT.

O Requerente tem pois interesse em agir e é parte legítima.

Ademais, caso assim não se entendesse incorreríamos no esvaziamento dos princípios consagrados no art.º 268.º, n.º 4 da CRP e nos art.ºs 9.º e 95.º, n.º 1 da LGT¹², pois que o acto praticado tem efeitos lesivos para o Requerente, que assim é interessado, assistindo-lhe o direito de o impugnar.

Por fim refira-se ainda, e em face de tudo o que fica dito, que não será por a letra da lei, no n.º 1 do art.º 132.º, se referir a “erro na entrega de imposto superior ao retido” que deixarão de se considerar aí incluídas também as situações de erro na entrega de imposto por simplesmente indevida.¹³

¹²V. também o art.º 2.º, n.º 2 do CPTA.

¹³V. também neste sentido (não obstante ser Impugnante no caso o substituto) o Acórdão do STA de 09.09.2009, no proc.º 362/09.

3.2. Da ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e dos actos de retenção na fonte / anulação e direito ao reembolso

No ano de 2016, a Sociedade, sujeita ao regime de transparência fiscal *cf.* art.º 6.º do CIRC, procedeu, como substituta, à retenção na fonte de quantias sobre rendimentos que colocou à disposição do Requerente.

As retenções foram feitas a título definitivo por aplicação de taxas liberatórias, uma vez que o Requerente é não residente, e processadas mediante as respectivas Guias oficiais, *cf.* art.º 119.º, n.º 7 do CIRS, que a Sociedade obteve e entregou à AT, a qual as aceitou, recebendo as respectivas quantias.

O Requerente, para evitar incorrer em maiores prejuízos, pagou a liquidação oficiosa de IRS do ano de 2016 sem que as quantias retidas, no total de € 18.055,56, tivessem sido aí consideradas, continuando pois desapossado das mesmas até à presente data.

O Requerente tem legitimidade, procedimental e processual, como vimos.

Em 1 de Abril de 2017 o Requerente interpôs reclamação graciosa, tempestiva pois que dentro do prazo de dois anos de que dispunha para o efeito (*cf.* art.º 132.º, n.ºs 2, 3 e 4 do CPPT¹⁴), pugnando pela ilegalidade dos actos de retenção na fonte e devolução das respectivas quantias.

¹⁴Prazo de dois anos que, a nosso ver, se conta a partir de 20 de Janeiro de 2017 (*v.* art.º 140.º, n.º 3 CIRS).

A AT não decidiu a reclamação pelo que, em 1 de Agosto de 2017, operou a presunção de indeferimento tácito (nos termos conjugados do art.º 106.º do CPPT e art.º 57.º, n.ºs 1 e 5 da LGT).

A 1 de Setembro de 2017 o Requerente interpôs também tempestivamente o PPA, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do RJAT e art.º 102.º, n.º 1 al. d) do CPPT, peticionando a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa.

Como corolário da peticionada declaração de ilegalidade do acto de segundo grau, pede-se a declaração de ilegalidade dos actos primários, de retenção na fonte, e a anulação das respectivas Guias, com a consequente devolução ao Requerente das quantias entregues à AT.

Vejamos então.

O PPA nos autos tem formalmente por objecto imediato o indeferimento da reclamação graciosa e por objecto mediato os vícios imputados aos actos de retenção na fonte¹⁵. Com efeito, a decisão quanto à impugnação do indeferimento da reclamação graciosa necessariamente implica apreciar e decidir da legalidade do acto subjacente.

O que nas situações em que o indeferimento tenha operado tacitamente é ainda mais evidente, pois que, havendo uma simples ficção de decisão, o acto cuja legalidade será apreciada em sede de impugnação (ou, no nosso caso, de PPA), é mesmo o acto de primeiro grau¹⁶, no caso os actos de retenção na fonte.

¹⁵ Os quais, vimos já, para efeitos de impugnação são equiparados a actos de liquidação (art.º 95.º, n.º 2 al. a) da LGT).

¹⁶ Neste sentido, v. Acórdão do STA de 28.10.2009, no proc.º 0595/09.

Que os Tribunais Arbitrais constituídos sob a égide do CAAD são competentes para decidir sobre a impugnação de actos de segundo grau é dado assente, desde logo porque ao conter-se entre as suas competências – art.º 2.º, n.º 1 al. a) do RJAT – a da apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de actos de retenção na fonte, e estando a impugnabilidade destes actos dependente – art.º 132.º do CPPT – de reclamação graciosa necessária, não se poderia entender em sentido diferente. E o mesmo vem a ser confirmado pelo art.º 2.º, al. a) da Portaria de Vinculação, pelo qual a AT, no que a estes actos respeita, apenas aceitou vincular-se à jurisdição destes Tribunais Arbitrais quando precedida do recurso à via administrativa.

De que o indeferimento de tais actos sendo tácito é igualmente impugnável também não restam dúvidas. O indeferimento tácito é uma ficção jurídica precisamente destinada a permitir o recurso aos meios de defesa administrativos ou contenciosos (*cfr.* art.º 57.º, n.º 5 da LGT). E também aqui a competência para a respectiva apreciação é semelhante entre estes Tribunais Arbitrais e os TAFs, desde logo por no RJAT, art.º 10.º, n.º 1, al. a), se remeter para o art.º 102.º do CPPT, entre cujas alíneas do n.º 1 se inclui o caso da formação de indeferimento tácito.

No nosso caso, pois, formou-se presunção de indeferimento tácito ou seja, presume-se que a AT apreciou a legalidade dos actos impugnados não lhes reconhecendo as ilegalidades que o reclamante (ora Requerente) lhes imputou.

É agora a nossa vez de apreciar e decidir se lhes reconhecemos as ilegalidades apontadas.

Quanto aos actos de retenção na fonte, e tendo em consideração o que já vimos de analisar.

As retenções na fonte foram efectuadas em relação aos rendimentos colocados à disposição do Requerente, pela Sociedade, entre Janeiro e Setembro de 2016, os quais, constituindo matéria colectável da Sociedade, são directamente imputáveis no rendimento tributável do sócio em sede de IRS, por se tratar de sociedade de profissionais, sujeita ao regime de transparência fiscal (*cfr.* art.º 6.º do CIRC). Os rendimentos assim colocados à disposição do Requerente pela Sociedade foram por ele recebidos abatidos das quantias retidas.

Não obstante, ao proceder à liquidação oficiosa de IRS de 2016 a AT desconsiderou tais quantias retidas, que reconhece que lhe foram entregues pela Sociedade a título de retenções na fonte a não residentes relativamente àquela parte dos rendimentos auferidos pelo Requerente em 2016.

O Requerente pagou a liquidação de IRS nos termos processados pela AT, no valor de € 62.793,82 de IRS. Sendo que, para pagamento do seu IRS já antes havia sido retido na fonte e entregue o montante de € 18.055,56, que continua em poder da AT.

O Requerente continua despossado das quantias que lhe foram retidas.

A Sociedade é uma sociedade de profissionais, *cfr.* art.º 6.º do CIRC, que no cumprimento das suas obrigações tributárias, não desconhecendo a responsabilidade que a lei faz recair sobre os substitutos, optou por proceder à retenção na fonte das quantias que colocava à disposição do sócio não residente. O que fez nos termos em que a lei prevê as retenções para não residentes, ou seja, título definitivo mediante taxas liberatórias, nos termos gerais das regras dos art.ºs 98.º a 102.º do CIRS e art.º 71.º do mesmo Código.

Estava a Sociedade em erro quanto à obrigação de retenção na fonte no caso, pois que nos termos do art.º 101.º, n.º 11 do CIRS as situações previstas no art.º 20.º do mesmo Código -

precisamente as de imputação especial, no regime de transparência fiscal - se encontram dispensadas de retenção na fonte.

Não era devida retenção na fonte. Mas foi feita, pelo seu mecanismo de processamento que é a substituição tributária. E a AT recebeu a esse título as correspondentes quantias.

Torna-se evidente, depois de tudo o explanado, que as quantias retidas e entregues à AT o foram indevidamente, que os respectivos actos de retenção na fonte estão feridos de vício de ilegalidade, e que em consequência deverão ser anulados, com as demais consequências.

O Requerente é o titular do direito ao reembolso das quantias indevidamente entregues a título de retenção na fonte, como resulta, com as devidas adaptações, do disposto no art.º 78.º, n.º 3 do CIRS, e como não poderia deixar de ser. Da mesma forma que é ele o sujeito passivo da obrigação de pagamento do imposto, é ele o credor da obrigação de reembolso que impende sobre a AT¹⁷.

É-lhe pois devido o reembolso das quantias entregues, no total de €18.055,56.

3.4. Dos juros indemnizatórios

Pede o Requerente a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, sobre a quantia a reembolsar, a contar da data de entrada da reclamação graciosa.

¹⁷ V. Rui Duarte Morais, “Sobre o IRS”, Almedina, 3.ª Ed., 2016, p. 216.

É entendimento unânime que os Tribunais Arbitrais a funcionar sob a égide do CAAD têm também competência para decisões condenatórias nos mesmos termos em que o têm os tribunais tributários em processo de impugnação judicial. Seja porque nos termos da Lei de Autorização na base da aprovação do RJAT é clara a intenção do legislador de conferir ao processo arbitral tributário 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, seja porque o próprio RJAT (art.º 24.º, al. b)) impõe à AT a obrigação, relativamente às decisões arbitrais transitadas em julgado, de “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto de decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessárias para o efeito.”

Nos termos do art.º 100.º da LGT, por seu turno, a AT *“está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de (...) ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*. (sublinhado nosso)

E a este mesmo respeito dispõe o art.º 43.º, n.º 1 da LGT, assim: *“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.”* (sublinhado nosso)

No caso, foi a substituta Sociedade quem incorreu em erro ao proceder à retenção na fonte, não podendo a prática desse acto ser considerada como erro, seja de facto seja de direito, imputável aos serviços, requisito de que a lei (art.º 43.º, n.º 1 da LGT) faz depender o direito a juros indemnizatórios. Isto, mesmo que a Sociedade tenha tentado obter esclarecimentos junto dos serviços e tenha decidido, à cautela, proceder às retenções nas fonte.

Deve contudo entender-se que, tendo o Requerente interposto reclamação graciosa, dispondo a AT de um prazo legal para decidir e não o tendo feito, permitindo que operasse o indeferimento tácito, tomou a mesma posição sobre o pedido da reclamação graciosa. Formou-se presunção de que, tendo apreciado a reclamação, a indeferiu. Logo, que nessa data tomou posição sobre o peticionando, negando provimento. E, assim sendo, há que considerar que a partir de então a situação perdura devido a erro imputável aos serviços, erro de direito pelo indeferimento.

Como tão claramente explica Jorge Lopes de Sousa, “*Nas situações em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte (como sucede, nomeadamente, nos referidos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta), (...), o erro passará a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que pela primeira vez, a Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte (...). Será indiferente, para este efeito de imputabilidade do erro, gerador de dívida de juros indemnizatórios, que se trate de caso de impugnação administrativa necessária ou de facultativa, pois, em qualquer dos casos, a decisão da impugnação é um acto da autoria da Administração Tributária, pelo que o eventual erro ser-lhe-á imputável, a partir do momento em que o praticou.*” E continua, assim: “*À prática de acto expresso deverá ser equiparado, para este efeito, o indeferimento tácito, formado pelo decurso do prazo legal de decisão da impugnação administrativa (art.º 57.º, n.º 5 da LGT), pois é este o momento em que a Administração tributária deveria ter proferido um acto legal e, com a sua omissão, manteve a situação de ilegalidade, o que permite imputar-lhe a responsabilidade pela manutenção da situação de erro e pagamento indevido.*”¹⁸

¹⁸V. Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, Áreas Ed., 6.ª Edição, 2011, Vol. 1, p. 537.

Pelo que, tendo-se formado o indeferimento tácito a 7 de Agosto de 2017, o pedido de condenação em juros indemnizatórios deverá ser deferido apenas nesta medida, ou seja, são devidos juros indemnizatórios contabilizados desde 8 de Agosto de 2017 (inclusive) e, *cfr.* art.º 61.º, n.º 5 do CPPT, até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

4. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o PPA quanto à declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa;
- b) Julgar procedente o PPA quanto à declaração de ilegalidade dos actos de retenção na fonte;
- c) Anular os actos de retenção na fonte e suas Guias.
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso do valor de € 18.055,56 ao Requerente;
- e) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre a quantia a reembolsar, contados desde o indeferimento da reclamação graciosa até emissão da nota de crédito.

5. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em **€ 18.055,56**.

6. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido, e na Tabela I anexa ao mesmo, fixa-se o montante das custas em **€ 1.224,00**, a cargo da Requerida.

Lisboa, 16 de Março de 2018

O Árbitro

(Sofia Ricardo Borges)