



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 34/2012-T

Tema: IRC – juros, retenção na fonte

**PROCESSO N.º 34/2012 – T
DECISÃO ARBITRAL**

A. RELATÓRIO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no CAAD, em 20 de Março de 2012, para apreciar e decidir o objecto do presente processo, conforme consta da respectiva Acta de Constituição.

O Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro singular a signatária, Paula Rosado Pereira.

1. Partes

... (adiante também designada por “Requerente”), pessoa colectiva n.º ..., com sede na ... (que, à data dos factos, tinha a designação de ...), requereu a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante referido como “RJAT”), e dos art.ºs 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, adiante designada por “AT” ou “Requerida”).

2. Pedido

Pretende a Requerente que o Tribunal proceda à anulação parcial dos actos de retenção na fonte de IRC efectuados no exercício de 1991 e identificados no pedido de pronúncia arbitral, cuja apreciação de legalidade se encontrava pendente de decisão em primeira instância, na ... Unidade Orgânica do Tribunal ..., com o n.º Pretende, em consequência, a Requerente ser reembolsada do imposto que não era legalmente devido, no montante de € 44.639,74, acrescido de juros indemnizatórios, contados desde 26 de Janeiro de 1996, às taxas legais aplicáveis, até à emissão da respectiva nota de crédito.

3. Causa de pedir

Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em resumo, o seguinte:

O pagamento dos juros das suas emissões obrigacionistas era intermediado por instituições de crédito, que debitavam a conta da Requerente devidamente provisionada nessas instituições de crédito, creditando as contas dos seus clientes nos montantes dos juros devidos.

As instituições de crédito em causa efectuavam o pagamento dos juros líquido do imposto que deveria ser retido e entregue ao Estado pela Requerente.

Estando alguns dos beneficiários dos juros isentos de IRC ou dispensados de retenção na fonte, relativamente a esses beneficiários, as instituições de crédito procediam ao pagamento dos juros sem descontar o montante da retenção.

A Requerente, todavia, no momento em que era devida a retenção, desconhecia que existiam beneficiários relativamente aos quais não era devida a retenção na fonte, apenas vindo a tomar conhecimento desse facto posteriormente, nomeadamente pela conciliação da sua contabilidade com os extractos bancários.

Os beneficiários dos juros informavam as instituições de crédito pagadoras dos juros das dispensas de retenção que beneficiavam mas estas, nas situações adiante descritas, apenas deram conhecimento à Requerente dessas isenções após a retenção ter sido efectuada.

Consequentemente, no momento do vencimento dos juros a Requerente reteve na fonte apenas tendo em consideração o número de obrigações emitidas e os juros devidos.

Pelo que ficou prejudicada, pois os beneficiários receberam o montante bruto dos juros e a Requerente ainda teve de despende de mais dinheiro para proceder à entrega do imposto ao Estado.

Assim, o montante de 8.949.464\$34 (€ 44.639,74) foi retido e entregue ao Estado em excesso, tendo-se traduzido na arrecadação de receita fiscal por parte da AT para além do que era legalmente devido.

A Requerente considera que tal montante lhe deve ser reembolsado, sob pena de se tratar de um locupletamento por parte da AT, injusto e em violação da lei a que está constitucionalmente vinculada.

A própria Administração fiscal reconheceu expressamente na decisão de indeferimento da reclamação que os beneficiários que a Requerente identificou estavam todos dispensados de retenção na fonte.

Após o indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente - em virtude de não terem sido exibidos os «borderaux bancários» emitidos pelas instituições financeiras intervenientes no processo de subscrição, de modo a possibilitar a confirmação de que os valores objecto do pedido de reembolso foram creditados nas contas bancárias das entidades que a Requerente indica como sendo os obrigacionistas no momento do vencimento das obrigações - a Requerente, já em sede de impugnação, apresentou prova relativamente a matéria, como reconheceu o Ilustre Magistrado do Ministério Público que proferiu parecer na impugnação judicial.

Para tal, a Requerente apresentou declarações emitidas pelas instituições de crédito pagadoras dos juros em questão, com o intuito de provar que os montantes retidos pela Requerente e cujo reembolso se peticiona diziam respeito a juros pagos a entidades dispensadas por lei de retenção na fonte e que haviam sido pagos a essas entidades sem ter em consideração qualquer retenção.

4. Resposta da AT

A AT comunicou que mantinha os actos tributários indicados como objecto do pedido, e alegou, em resumo, o seguinte:

A retenção efectuada pela Requerente era devida, em cumprimento da legislação fiscal em vigor, uma vez que as entidades beneficiárias do rendimento que se encontravam dispensadas de retenção na fonte não deram cumprimento ao ónus de provar, junto da entidade pagadora, essa isenção.

A Requerente não demonstra cabalmente a situação de facto que alega ter ocorrido, ou seja, que as instituições de crédito que procederam ao pagamento dos juros referentes às emissões obrigacionistas procederam, efectivamente, ao pagamento do valor bruto dos juros aos portadores dos títulos.

A AT desconhece, sem ter obrigação legal de conhecer, se os documentos apresentados pela Requerente, correspondentes às declarações emitidas pelas instituições de crédito pagadoras dos juros, sendo meros documentos particulares, sem reconhecimento de assinaturas, quer quanto aos intervenientes quer quanto ao reconhecimento da qualidade em que assinam, são legítimos. Contudo, a AT não pretende deduzir perante o Tribunal Arbitral qualquer incidente de genuinidade dos documentos em causa.

A AT aponta diversas lacunas e incongruências aos aludidos documentos, considerando que dos mesmos não se retira a demonstração cabal dos fundamentos do pedido de reembolso de imposto formulado pela Requerente.

5. Articulado superveniente

Notificada da resposta da AT, a Requerente apresentou requerimento, que foi junto aos autos, no qual indica que os documentos n.ºs 15 a 23 juntos com o Pedido de pronúncia arbitral são cópias simples de documentos originais que se encontram juntos aos autos de impugnação judicial que, por sua vez, são os documentos originais emitidos pelas instituições de crédito que neles constam.

Conforme solicitado pela Requerente, é junta aos autos certidão do Tribunal ..., de ... de Maio de 2012, atestando que os documentos em causa são cópias simples de documentos originais que se encontram juntos aos autos de Impugnação Judicial, registados sob o n.º ..., em que é Impugnante ... e Impugnada a Fazenda Pública.

Notificada do requerimento apresentado pela Requerente, vem a AT reafirmar a sua posição de que desconhece se tais documentos são legítimos em razão de as respectivas assinaturas não estarem reconhecidas, quer quanto aos intervenientes, quer quanto ao reconhecimento da qualidade em que assinaram. A AT afasta, todavia, qualquer intenção de deduzir perante o Tribunal um incidente de genuinidade dos identificados documentos.

6. Alegações escritas

Ambas as partes apresentaram alegações escritas, reafirmando a posição já expressa nos articulados anteriores.

Nas suas alegações escritas, a Requerente contesta especificadamente as lacunas e incongruências que a resposta da AT tinha apontado aos documentos apresentados pela Requerente como prova, e sustenta a aplicabilidade ao caso da dispensa de retenção na fonte, bem como a admissibilidade de apresentação da correspondente prova em momento posterior ao da retenção.

Nas alegações escritas apresentadas, a AT reitera a sua posição de que a Requerente não conseguiu provar cabalmente que as entidades por si indicadas como beneficiárias dos juros e como estando isentas de imposto ou dispensadas de retenção foram, de facto, as beneficiárias dos juros então pagos, sendo os títulos geradores do rendimento obrigações ao portador.

B. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO ARBITRAL

7. Questões decidendas

Atenta as posições das partes assumidas nos articulados apresentados, constituem questões a decidir as seguintes:

- a) a alegada ilegalidade dos actos de retenção na fonte de IRC efectuados no exercício de 1991, no montante de € € 44.639,74, e o consequente pedido de reembolso à Requerente do referido imposto;
- b) o invocado crédito de juros indemnizatórios a favor da Requerente.

8. Matéria de facto

Em matéria de facto relevante, dá o Tribunal Arbitral por assentes os seguintes factos:

- a) No caso concreto dos autos, estão em causa a 11^a, 14^a, 15^a, 16^a e 17^a emissões obrigacionistas lançadas, respectivamente, em ... de 1986, em ... de 1988, em ... de 1989, e as duas últimas, em ... e ... de 1990.
- b) Os juros eram pagos aos credores obrigacionistas portadores dos títulos por intermédio das instituições de crédito que haviam participado na emissão obrigacionista, mediante o débito das contas abertas pela Requerente junto dessas entidades e o crédito das contas dos beneficiários ou procedendo ao pagamento em dinheiro, no caso de beneficiários que não tivessem contas abertas nessas instituições mas aí apresentassem os cupões dos juros para pagamento.
- c) Nas datas de ..., ..., ..., ..., ... e ... do ano de 1991, a Requerente efectuou o pagamento/entrega ao Estado de quantias retidas na fonte relativamente a juros que suportou por força de empréstimos obrigacionistas que havia lançado.
- d) Várias instituições titulares de obrigações e, como tal, beneficiárias de juros encontravam-se dispensadas de retenção na fonte, mas não deram do facto conhecimento oportuno à Requerente.
- e) A Requerente, desconhecadora, no momento da retenção, da existência de eventuais instituições portadoras de títulos naquelas condições, procedeu, nos termos gerais, como entidade devedora do respectivo rendimento, à retenção na fonte do IRC devido pela totalidade das obrigações vencidas.

- f) A Requerente entregou nos cofres do Estado os valores que julgava serem devidos a título de retenção na fonte, tendo em conta o número total de obrigações emitidas e os juros devidos, sem ter em consideração o facto de alguns dos beneficiários desses juros estavam isentos de IRC ou dispensados de retenção da fonte.
- g) Pelo que reteve a mais o montante de 8.949.464\$34 (€ 44.639,74).
- h) Em .../01/1992, a Requerente apresentou reclamação graciosa.
- i) Nesse âmbito, a Requerente, então reclamante, alegou ter entregue nos cofres do Estado a quantia de 9.137.459\$00 (superior ao valor posteriormente comprovado), indevidamente retida na fonte a título de IRC - aquando do pagamento de juros de obrigações por si emitidas - na medida em que parte dos beneficiários dos juros eram entidades (instituições financeiras, fundações e fundos de pensões) isentos de IRC ou dispensados de retenção na fonte.
- j) A AT reconheceu, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que os beneficiários dos juros indicados pela Requerente eram entidades isentas ou dispensadas de retenção na fonte.
- l) A aludido reclamação gracioso foi, por despacho de .../12/1995, indeferida por falta de prova, nomeadamente pelo facto de não ter sido possível aos serviços de fiscalização verificar os "borderaux bancários" emitidos pelas instituições financeiras intervenientes no processo de subscrição, de modo a possibilitar a confirmação de que os valores objecto do pedido de reembolso foram creditados nas contas bancárias das entidades que a Requerente indica como sendo obrigacionistas no momento do vencimento dos obrigações e, tal verificação era imprescindível, uma vez que se tratam de obrigações ao portador.
- m) Do aludido acto de indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente apresentou impugnação judicial que correu termos junto do Tribunal ... (... Unidade Orgânica), com o nº ... - e que foi objecto de extinção de instância para efeitos da submissão da questão a este Tribunal Arbitral.
- n) Já no âmbito da impugnação judicial acima referida, a Requerente apresentou declarações emitidas pelos intervenientes financeiros, destinadas a confirmar que os juros relativos às obrigações foram creditados pelo seu valor bruto, sem retenção de imposto, nas contas bancárias das entidades indicada como obrigacionistas.
- o) O Ilustre Magistrado do Ministério Público, no seu Parecer ..., datado de ... de ... de 2003, referente à impugnação interposta pela Requerente, considerou, a propósito da necessidade de "confirmação de que os valores objecto de pedido de reembolso foram creditados, na data do vencimento das obrigações, nas contas bancárias das entidades que a ... indica como sendo os obrigacionistas no momento do vencimento

daquelas”, que “tal prova mostra-se, todavia, efectuada através das declarações emitidas pelos intervenientes financeiros e juntas a fls. 34 a 48”.

9. Mérito da questão

Relativamente ao mérito de pedido, coloca-se como questão central a de saber se padecem de ilegalidade os actos de retenção na fonte de IRC identificados no pedido de pronúncia arbitral, efectuados pela Requerente no exercício de 1991, na qualidade de substituto tributário, e se deve, conseqüentemente, ser-lhe reembolsado o montante de € 44.639,74 de imposto entregue a título de retenção na fonte.

Os juros de obrigações auferidos por entidades residentes em território português estão, em princípio, sujeitos a retenção na fonte, que assume a natureza de pagamento por conta do IRC devido em termos finais.

Não obstante, estabelecia o art.º 9.º, nº 1 do Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho, a possibilidade de dispensa de retenção na fonte relativamente a rendimentos cujos beneficiários fossem sujeitos passivos total ou parcialmente isentos de tributação em relação aos mesmos – e entendendo-se que a realização da prova aí requerida em momento posterior ao da retenção não deve pôr em causa a isenção total ou parcial de tributação que se encontrasse legalmente prevista.

Por seu turno, o art.º 10.º, nº 1 do mesmo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Julho, previa a dispensa de retenção na fonte de IRC, quando este tivesse natureza de imposto por conta, no caso de juros ou quaisquer outros rendimentos de capitais de que fossem titulares instituições financeiras sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC.

A própria AT reconheceu, na decisão de indeferimento da reclamação oportunamente apresentada pela Requerente, que os beneficiários dos juros indicados pela Requerente eram entidades isentas ou dispensadas de retenção na fonte.

Resta, portanto, aferir se os juros a que tal retenção na fonte se referia foram, efectivamente, pagos aos respectivos beneficiários pelo seu valor bruto, ou seja, sem retenção na fonte de imposto.

O indeferimento da reclamação oportunamente apresentada pela Requerente deveu-se, precisamente, ao facto de esta não ter demonstrado, no contexto da reclamação, que os valores objecto do pedido de reembolso haviam sido creditados nas contas bancárias das entidades obrigacionistas beneficiárias do pagamento dos juros das obrigações e que tal pagamento tinha sido feito sem retenção de imposto.

Todavia, a Requerente, já no contexto da impugnação, obteve declarações das entidades financeiras que indicam que os montantes de juros pagos por seu intermédio aos obrigacionistas o foram sem retenção na fonte.

Julga-se a matéria de facto, no que diz respeito a provas que não tenham o seu valor legalmente tabelado, de acordo com o princípio da livre apreciação da prova, consagrado no art.º 655º do Código de Processo Civil, aplicável ao processo arbitral por força do previsto no art.º 29º, n.º 1 alínea e) do RJAT, e tendo em linha de conta as regras previstas, relativamente ao processo tributário, no art.º 115º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nestes termos, considera-se que as declarações obtidas pela Requerente junto das instituições financeiras intervenientes no pagamento dos juros aos obrigacionistas constituem prova suficiente de que houve lugar ao respectivo pagamento pelo seu valor bruto, ou seja, sem realização de retenção na fonte.

O mesmo tinha sido, aliás, também considerado pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público, no seu Parecer ..., datado de ... de ... de 2003, referente à impugnação interposta pela Requerente.

Assim, tendo a AT já reconhecido que os beneficiários dos juros indicados pela Requerente eram entidades isentas ou dispensadas de retenção na fonte, e tendo as instituições financeiras que procederam ao pagamento do rendimento em causa aos obrigacionistas atestado que o realizaram pelo seu valor bruto, sem realização de retenção na fonte, considera-se suficientemente suportada a pretensão da Requerente ao reembolso do imposto.

10. Juros indemnizatórios

A Requerente peticiona o pagamento de juros indemnizatórios, desde ... de Janeiro de 1996 inclusive, às taxas legais aplicáveis, até à data de processamento da nota de crédito - por referência ao previsto no art.º 43.º, n.º 1 da LGT, e por considerar que, a partir da notificação da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa em causa nos autos, o não reembolso do montante de imposto pago em excesso passaria a ser imputável à AT.

Cumprе, pois, decidir.

Decorre do disposto no art.º 61.º n.º 1 a) do CPPT e no art.º 43.º n.º 1 da LGT que são devidos juros indemnizatórios quando tenha havido erro imputável aos serviços da AT de que tenha resultado pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.

Ora, em primeiro lugar, importa notar que o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido, efectuado pela Requerente, relativo a retenções na fonte, não decorreu de facto imputável à Administração fiscal, mas sim à própria Requerente.

Resta, portanto, verificar se, a partir do momento em que há lugar à decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa oportunamente apresentada pela Requerente, o excesso de pagamento de imposto passou a ser imputável à AT.

Tendo o indeferimento expresso da reclamação graciosa ocorrido em virtude da insuficiência da prova produzida pela Requerente quanto à situação de facto subjacente ao pedido por si formulado na reclamação, e tendo tal prova sido apresentada apenas no contexto da impugnação judicial, não pode entender-se que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa implique que o excesso de pagamento de imposto seja, a partir da data de tal decisão, devido a erro imputável à AT. Com efeito, quando a reclamação foi indeferida pela AT, ainda não tinha a Requerente efectuado a prova pertinente, pelo que o indeferimento da reclamação não consubstancia um erro imputável aos serviços que deva justificar a atribuição de juros indemnizatórios.

Como bem sustenta JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010, pg. 52, “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), bem como naqueles em que o acto é praticado pela Administração Tributária com base em informações erradas prestadas pelo contribuinte e há lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), 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, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos”.

Ora, à data da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a AT ainda não tinha todos os elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos, visto a Requerente não ter ainda apresentado prova relativa ao pagamento sem retenção na fonte dos juros em questão.

De acordo com o art.º 43.º n.º 2 da LGT, considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

Não foi este o caso em análise, uma vez que o excesso de imposto entregue pela Requerente a título de retenção na fonte não se deveu a quaisquer orientações genéricas publicadas da AT.

Pelo que se considera não serem, no caso em análise, devidos juros indemnizatórios nos termos dos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT.

C. DECISÃO

Em face do exposto, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- 1- anular os actos de retenção na fonte de IRC efectuados no exercício de 1991 e identificados no pedido de pronúncia arbitral, na parte correspondente ao montante de € 44.639,74, por ilegalidade da liquidação;
- 2- condenar a Requerida a devolver à Requerente, nos termos legais, essa quantia de imposto pago em excesso;
- 3- negar a atribuição dos juros indemnizatórios pedidos pela Requerente, por falta de fundamento legal para a respectiva atribuição.

Valor do processo: € 44.639,74

Custas no montante de € 2.142,00, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 14 de Setembro de 2012

Paula Rosado Pereira (Árbitro singular)