

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 174/2013-T**

**Tema: IS – Concurso Publicitário, verba 11.2.2 da Tabela Geral de Imposto de Selo, legitimidade processual do substituto tributário**

## Decisão Arbitral

**Processo n.º 174/2013-T**

**Requerentes:** – BANCO A..., S.A.

**Requerida:** AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

\*

## I - RELATÓRIO

1. BANCO A..., S.A., contribuinte fiscal n.º..., com sede na Rua ..., apresentou, em 19/07/2013, pedido de constituição do Tribunal Arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado por RJAT), solicitando, ao abrigo dos artigos 97º da Lei Geral Tributária (LGT), 99º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributária (CPPT), e Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), “ *a declaração de ilegalidade do ato de autoliquidação de Imposto de Selo sobre o jogo ao abrigo da Verba 11.2.2 da Tabela Geral de Imposto de Selo anexa à Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, que aprova o Código do Imposto do Selo, através do Documento de Cobrança número ..., de 19/04/2013, na parte respeitante ao Imposto de Selo sobre o concurso publicitário número 195/2012*”.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por

“AT” ou a “Requerida”) sido notificada da constituição em 19 de Setembro de 2013.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º, e da alínea a), do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário árbitro singular do tribunal arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado, tendo o Tribunal Arbitral Singular sido constituído em 19/09/2013, e as partes foram notificadas na mesma data.
4. O Tribunal encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar e decidir o objeto do processo, que não enferma de quaisquer nulidades, gozando as partes de legitimidade, personalidade e capacidade judiciárias.

## **II – FUNDAMENTAÇÃO**

1. O Banco A... sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral nos seguintes factos:
  - a) O requerente é uma instituição de crédito que exerce a atividade bancária com uma oferta completa de serviços e produtos financeiros destinados a clientes empresariais, institucionais e particulares.
  - b) No ano de 2012, no âmbito da sua atividade, promoveu o Concurso Publicitário nº .../2012, autorizado pela Secretaria Geral do Ministério da Administração Interna, denominado “...”, com a atribuição de prémios por sorteio, o qual ocorreu em 20/08/2012 e em 21/10/2012, de conformidade com o Regulamento que junta.
  - c) Sobre o montante dos prémios atribuídos incidiu o Imposto de Selo previsto na Verba 11.2 e 11.2.2 da Tabela Geral do Imposto de Selo.
  - d) Sendo a liquidação do imposto da competência do promotor do concurso (nos termos do art.º 23º e 44º do Código do IS), o Requerente procedeu à autoliquidação de Imposto de Selo sobre os prémios pagos, em 19/4/2013, com observância das orientações da AT constantes da Informação Vinculativa elaborada com base na informação sancionada por Despacho da Subdiretora-Geral da Área dos Impostos sobre o Património, de 31/01/2011, proferido no Proc. ...-IVE ..., que constitui Doc. 2.

- e) O requerente autoliquidou e entregou, com referência a este concurso, o IS no montante de € 4 528,64, importância resultante da aplicação da taxa de 45% sobre o valor ilíquido dos prémios pagos, valor integrado na verba de € 11 579,42 contante da Guia de Pagamento, que constitui o Doc. 3.
- f) Porém, o impugnante discorda desse critério de cálculo por entender que o mesmo não se encontra de conformidade com o normativo resultante da leitura da referida Verba 11.2 e 11.2.2 da Tabela Anexa, e que, em seu entender, o imposto de selo devido é de € 3 278,42 e não o montante entregue.
- g) Com efeito a discordância assenta no seguinte: a AT entende que os 10% referidos na Verba 11.2 **acrescem ao valor aplicável das taxas** previstas na Verba 11.2.2, passando estas, nos casos em que a atribuição é em espécie, a ser de 45% sobre o valor ilíquido dos prémios, enquanto o impugnante, nas mesmas circunstâncias, entende que esses 10% **acrescem antes ao valor ilíquido do prémio**, sendo aplicável ao valor assim apurado a taxa de 35% tendo em vista a liquidação do IS;
- h) Deste modo, a interpretação da AT constante da mencionada Informação Vinculativa viola as referidas disposições legais, pelo que a autoliquidação de Imposto de Selo levada a efeito de conformidade com essas instruções deve ser declarada ilegal e a AT condenada ainda no pagamento das custas.
2. Notificada em 20/09/2013, para se pronunciar sobre o pedido arbitral, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em 14/10/2013, em que, no essencial, suscita a exceção de ilegitimidade da Requerente, além de defender que o ato impugnado não enferma de qualquer ilegalidade.

Por exceção:

- a) Após resumir o pedido e a fundamentação alegada pelo A..., a AT começa por invocar a sua ilegitimidade “... *para colocar judicialmente em causa a liquidação de imposto de selo*”.

- b) *Em 19 de Abril de 2013, seguindo as instruções da AT, o A... liquidou o imposto de selo sobre os mencionados prémios, no montante de € 4.528,60, apurado em virtude da aplicação ao valor dos prémios da taxa de 45%.*
- c) *Porém, o imposto de selo dos prémios atribuídos em sorteios ou concursos é cobrado, mediante o mecanismo de retenção na fonte e não mediante autoliquidação.*
- d) *É o que resulta de o artº 3º, nº 3, alínea t), do Código do Imposto de Selo declarar o encargo do imposto, nos prémios do bingo, das rifas, do jogo do loto e dos jogos sociais do Estado, bem como nos prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, ser do beneficiário dos prémios e não da entidade concedente.*
- e) *Não se confirma, assim, o pressuposto do pedido de pronúncia arbitral do imposto de selo ser encargo do A....*
- f) *O elemento distintivo, pelo menos para efeitos dos regimes diferenciados de reclamação dos artº.ºs 132º e 133º do C.P.P.T, respetivamente aplicáveis à autoliquidação e à retenção na fonte, é que, na autoliquidação, o encargo do imposto é do próprio sujeito passivo, ao passo que, na retenção, é de um terceiro com o qual mantém relações económicas.*
- g) *Quando o imposto é, por imposição da lei, exigido a pessoa diversa do contribuinte, estão na verdade, preenchidos os requisitos da figura da substituição tributária a que se refere o art.º 20º da Lei Geral Tributária (L.G.T.).*
- h) *Resulta do que acaba de ser referido que o imposto de selo da verba 11.2. da Tabela Geral é deduzido, pela entidade concedente, aos prémios que está legalmente obrigada a pagar aos vencedores dos sorteios ou concursos.*
- i) *O art.º 133º, nº 1, do C.P.P.T. limita a legitimidade para reclamar ou impugnar do substituto tributário, como é a entidade concedente dos prémios, aos casos de entrega de imposto superior ao retido.*
- j) *Quando o imposto entregue nos cofres do Estado for igual ou inferior ao retido, a legitimidade é do substituído tributário.*
- k) *No caso do imposto de selo sobre prémios de jogo, a legitimidade para reclamar ou impugnar depende, assim, de o imposto em causa ter sido suportado pela*

*entidade concedente e não deduzido por esta aos prémios a pagar aos concorrentes ou apostadores.*

- l) De outro modo, haveria um verdadeiro locupletamento da entidade concedente dos prémios à custa dos concorrentes ou apostadores.*
- m) O imposto seria restituído a quem não suportou efetivamente o respetivo encargo, o que é uma solução absurda.*
- n) No presente caso, o A... não demonstrou nem sequer invocou que, em lugar dos beneficiários dos prémios, tivesse suportado o encargo do imposto de selo.*
- o) Dos elementos juntos ao processo resulta, pelo contrário, que liquidou aos beneficiários dos prémios o imposto de selo da verba 11.2. da Tabela Geral e o entregou nos cofres do Estado.*

#### Por impugnação

Alega também a AT que a interpretação da lei realizada pela impugnante não merece acolhimento, pois,

- a) Tão pouco o elemento literal da lei concorre no sentido reivindicado pelo A...*
- b) As expressões "10 %" e "10 pontos percentuais" são, na verdade, semanticamente idênticas. "10 por cento" e "10 pontos percentuais" querem dizer a mesma coisa.*
- c) O elemento literal da norma da verba 11.2. concorre, aliás, no sentido indicado pela A.T. A expressão "acrescendo 10 % quando os prémios sejam pagos em espécie" deve ser interpretada conjugadamente com a oração subsequente que vem explicar e complementar essa expressão.*
- d) Na verdade, em toda a verba 11 a expressão "...por cento" refere-se á taxa do imposto de selo a aplicar e não a qualquer incremento do valor tributável que serve de base á liquidação.*
- e) Se procedesse o argumento dos chamados lugares paralelos, seria em sentido inverso e não conforme ao invocado pelo A....*

- f) *Por outro lado, não procede também eventual argumento da ordem sequencial seguida pela verba 11.2. na determinação da incidência, da matéria coletável e da taxa do imposto de selo a aplicar aos prémios de jogo.*
- g) *Na verdade, a norma da verba 11.2. não implica uma segregação artificial e rígida desses elementos, como pretende o A....*
- h) *A expressão "acrescendo, segundo essa verba 11.2., 10%, quando os prémios sejam atribuídos em espécie" é seguida de dois pontos, o que quer dizer que a oração subsequente aos referidos dois pontos está coordenada com a oração anterior.*
- i) *Esses dois pontos querem dizer, assim, que tais dois pontos se reportam à continuação lógica do sentido dessa frase, ou se se quiser, à oração subsequente que contém as diferentes taxas do imposto de selo a aplicar aos prémios de jogo.*
- j) *Tais dois pontos querem dizer, assim, que os 10% acrescem às taxas de 25% e 35% constantes das sub-verbas 11.2.1. e 11.2.2 .*
- k) *O facto de os 10 % serem referidos na verba 11.2. e não em qualquer sub-verba que teria de resultar do desdobramento das sub-verbas 11.2.1. e 11.2.2. deve-se a, na Tabela Geral do Imposto de Selo, não haver sub-verbas com mais de 3 dígitos.*
- l) *Nenhum argumento de ordem histórica ou teleológica apoia, por outro lado, a pretensão do A....*
- m) *Não se vislumbra qualquer violação do princípio da igualdade.*
- n) *Obviamente, ao agravar o imposto de selo sobre os prémios pagos em espécie, o legislador procurou desencorajar o seu pagamento, por contraposição aos prémios pagos em numerário.*
- o) *Esses 10 % pertencem, assim, à família dos agravamentos extra-fiscais e a sua introdução deve-se, sem dúvida, à maior dificuldade ou aleatoriedade do controlo fiscal quando os prémios sejam pagos em espécie.*

*p) Essa tributação não viola, no entanto, o princípio da capacidade contributiva. Esse princípio é um mero pressuposto da tributação. Não prejudica esse tipo de agravamentos.*

\*\*

Em 06/11/013 ocorreu a reunião a que se reporta o art.º 18º do RJAT, tudo conforme Ata junta aos autos, onde consta que as partes alegaram oralmente, dado que ambas entenderam que nos presentes autos estava em causa apenas matéria de direito.

Entretanto foi entregue procuração forense para regularização do patrocínio, com ratificação de todo o processado até àquela data.

\*\*\*

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou na sua Resposta a questão da ilegitimidade processual do Banco A..., já que o seu papel na relação de imposto se resume à de mero substituto tributário que só terá legitimidade para litigar em caso de entrega de imposto superior ao retido, o que não foi o caso dos autos. Nas alegações orais produzidas na reunião do art.º 18º do RJAT acima referida, o impugnante disse que não se verifica a exceção levantada na referida resposta, defendendo que o caso cabe dentro do art.º 132º do CPPT, questão não resolvida em definitivo na sessão, pelo que cumpre apreciá-la neste momento, antes da matéria de fundo, dado o que estabelece o n.º 1 do art.º 608<sup>o1</sup> do Código de Processo Civil.

Considera-se provada, quanto a esta questão, a seguinte matéria de facto, conforme documentação junta:

- a) O Banco A... realizou um concurso publicitário, devidamente autorizado pelas autoridades competentes, com pagamento de prémios em espécie.
- b) No âmbito do referido concurso publicitário foram atribuídos, por sorteio, um conjunto de 10 prémios, com o valor individual de € 553,50, perfazendo o montante global de € 5 535,00 em prémios.

---

<sup>1</sup> Anterior art.º 660º, n.º 1.

- c) Que, sobre este montante incidiu o Imposto de Selo previsto na Verba 11.2 e 11.2.2 da Tabela Geral do Imposto de Selo.
- d) O A... SA, em obediência ao art.º 23º e art.º 44º do Código do Imposto de Selo *autoliquidou* e entregou nos cofres do Estado, com referência a Março de 2013, relativamente a este concurso, o Imposto de Selo no montante de € 4 528,64, resultante da aplicação da taxa de 45% sobre o valor ilíquido dos prémios pagos (10 063,63€) apurado segundo as instruções da AT, valor integrado na verba de € 11 579,42 contante da Guia de Pagamento com cópia junta aos autos.
- e) O A... entregou o montante retido, não havendo, portanto, entrega de imposto por valor superior ao valor retido.

Vejamus então, aplicando o direito aos fatos provados.

O art.º 132º do Código de Procedimento e de Processo Tributário diz o seguinte:

- 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.
- 4 - O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.
- 5 - Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto da liquidação.
- 6 - À impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior.

Dos princípios gerais sabemos que o direito de impugnação é atribuído a quem efetivamente é afetado na sua esfera jurídica pelo ato ilegal. Nos casos de substituição tributária (artº 20º da LGT), o que acontece é que a prestação tributária decorrente da lei é exigida a pessoa diferente do contribuinte de facto, através do mecanismo de retenção na fonte (o art.º 34º da mesma LGT define retenção na fonte como sendo a entrega pecuniária efetuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário).



Daqui resulta que o beneficiário do prémio é, a final, o afetado pelo ato de retenção. É ele que tem um interesse direto e pessoal no êxito da impugnação. O substituto não terá, por isso, um interesse digno de tutela jurídico-processual até porque o n.º 1 do art.º 132º do CPPT apenas lhe reconhece esse interesse nas situações de erro quanto ao valor entregue e, ainda assim, apenas nos casos em que tenha sido entregue imposto superior ao retido, com a limitação resultante da não utilização da faculdade prevista no n.º 2 do mesmo art.º 132º. Nestes casos, o lesado pelo ato de entrega é o substituto pois entregou mais do que aquilo que reteve.

Portanto, a regra do n.º 1 do art.º 132º é uma limitação ou exceção à legitimidade geral decorrente do art.º 9º do mesmo CPPT, que sob a epígrafe “legitimidade” estabelece:

1 - Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.

2 - ....

3 - ...

4 - Têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública.

Na verdade a limitação é compreensível já que se se permitisse a impugnação pelo substituto *tout court*, poder-se-ia estar a criar uma situação de, como diz a AT, locupletamento de quantias pertencentes a terceiros sem que eles tivessem conhecimento ou sem qualquer garantia de que essas importâncias lhes seriam entregues.

Nos termos do art.º 3º, n.º 3, alínea t), do Código do Imposto de Selo, o imposto constitui encargo dos beneficiários dos prémios do bingo, das rifas e dos jogos do loto, bem como em quaisquer prémios de sorteios ou concursos, embora o sujeito passivo da relação tributária sejam, nos termos do art.º 2º, n.º 1, alínea p), as entidades que concedem os prémios do bingo, das rifas e do jogo do loto, bem como quaisquer prémios de sorteios ou de concursos, sem prejuízo de terem que liquidar e entregar o imposto em obediência ao art.º 23º do CIS. Porém, como dissemos, a esta operação chama a lei (art.º 34º da LGT) retenção na fonte.

É a lei quem elege diretamente o beneficiário como sendo a pessoa que deve suportar o encargo, limitando-se o sujeito passivo a proceder à retenção do imposto devido pela

atribuição do prémio em jogo, concurso ou sorteio, e a proceder à sua entrega nos cofres do Estado.

Por outro lado, ao contrário do que afirma o A... SA, o que está em causa não é um ato de autoliquidação. Como refere a AT, *“na autoliquidação, o encargo do imposto é do próprio sujeito passivo, ao passo que, na retenção, é de um terceiro com o qual mantém relações económicas”*.

Na verdade, conforme o que decorre do art.º 34º da LGT, a operação de entrega pecuniária das importâncias deduzidas no rendimento pagos ou postos à disposição denomina-se retenção na fonte. Trata-se de imposto incidente sobre rendimentos de terceiro, que não do próprio contribuinte, em que *“o substituto fica com o encargo de realizar a cobrança do imposto junto do substituído e fazer a respetiva entrega à administração financeira”*<sup>2</sup>.

Salvo melhor opinião e sem necessidade de mais argumentação, não há dúvida que no caso concreto não há autoliquidação mas antes retenção, em estrita observância das normas legais, em que o substituto realiza um ato tributário pelo qual se constituiu verdadeiro sujeito passivo mas em relação ao qual não tem qualquer interesse digno de tutela judicial em face do que dispõe o n.º 1 do art.º 132º do CPPT, que só lhe conferiria se tivesse havido não retenção excessiva mas antes entrega por valores superiores aos valores retidos.

Nesta conformidade o Banco A... não possui interesse direto e pessoal em demandar (art.º 3º, n.º 1 do CPC) porque, a par de não existir erro na entrega de imposto em valor superior ao retido, não pode obter nenhuma utilidade, benefício ou situação de vantagem da procedência do processo, pelo que carece de legitimidade para ser sujeito processual. Como diz Jorge Lopes de Sousa<sup>3</sup> *“... a legitimidade conferida ao substituto para impugnar a retenção na fonte tem como corolário que também a tenha para a execução da decisão anulatória, no caso do êxito da impugnação do ato de retenção, execução essa que inclui o direito de receber ele próprio a quantia que indevidamente entregou à Administração Tributária...”*, o que não acontece no caso dos autos. Os valores retidos pertenceriam aos premiados.

Trata-se portanto de um caso nítido de ilegitimidade processual, constituindo exceção dilatória enquadrável na alínea e) do art.º 577º do CPC.

<sup>2</sup> Vide, Braz Teixeira in “Lições de Direito Fiscal”, Ed. da Assoc. Acad. da FDL, ano 1978/79, pág. 340.

<sup>3</sup> “Código de Procedimento e de Processo Tributário- anotado e comentado- Vol. II”- 6ª Edição, pág. 132

Procede, assim, a exceção invocada pela AT, considerando-se prejudicada a apreciação das restantes questões levantadas quer pelo Requerente quer pela Requerida.

### **III - DECISÃO**

Em consequência, julga-se procedente a exceção de ilegitimidade, abstendo-se o Tribunal de apreciar o mérito da causa, decidindo, em consequência, absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância – artigo 278º-, nº 1 alínea d), do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29º- nº1, alínea e), do RJAT.

- **Valor do processo:** fixa-se ao processo o valor de € 4 528,64, de acordo com o disposto no artigo 315.º, n.º 2 do CPC e artigo 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,
- **Custas:** Fixa-se o montante das custas em € 612 (artigo 2º, nº 1, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa), ficando o respetivo pagamento a cargo do Requerente.

Lisboa e CAAD em 2014-01-15

O Árbitro

*(José Ramos Alexandre)*