

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 628/2017-T

Tema: IRC – Artigo 94.º n.º 6 CIRC – Retenção na fonte de juros.

## DECISÃO ARBITRAL

### I - RELATÓRIO

#### A – IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

**Requerente: A..., Lda**, com sede sita no ...- ...-... ..., portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC:..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

**Requerida: Autoridade Tributaria E Aduaneira**, doravante designada por Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitro Presidente o Juiz José Poças Falcão, a Árbitra Dra. Rita Guerra Alves e o Árbitro Prof. Doutor Carlos Lobo, cuja nomeação foi aceite nos termos legalmente previstos.

Em 2018-01-22, as partes foram devidamente notificadas, e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo, foi regularmente constituído em 2018-02-14, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente foi notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, no dia 2018-02-14, conforme consta da respetiva ata.

### **B – PEDIDO**

1. A ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação, em sede de IRC com o n.º 2017... referente ao ano de 2012 e nº 2017 ... referente ao ano de 2013, que fixou um imposto a pagar de € 69.641,77, (sessenta e nove mil, seiscientos e quarenta e um euros e setenta e sete cêntimos) bem como os respetivos juros compensatórios; subsidiariamente, pede a restituição da importância de €395,78 que pagou, porquanto tal pagamento traduz duplicação de coleta de harmonia com o alegado em 82º, do pedido de pronúncia arbitral (PPA).

### **C – CAUSA DE PEDIR**

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral a Requerente alegou, com vista a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de IRC, o seguinte:

3. A Requerente foi notificada em 13/02/2017, do documento n.º 2017... e respetiva nota de liquidação n.º 2017..., na quantia de € 32.004,01 (trinta e dois mil e quatro euros e um cêntimo) a título de apuramento de retenções na fonte não regularizadas pelo sujeito passivo, referente ao ano de 2012.

4. A Requerente notificada em 10/03/2017, do documento n.º 2017... e respetiva nota de liquidação n.º 2017... na quantia de € 37.637,76 (trinta e sete mil seiscientos e trinta e sete euros e setenta e seis cêntimos) liquidada a título de apuramento de retenções na fonte não realizadas pelo sujeito passivo, referente ao ano de 2013.

5. Da liquidação notificada referente ao ano de 2012, defende a Requerente, que a mesma baseia-se, para o efeito, na consideração de que estão reconhecidos encargos referentes a juros no montante de € 185.208,38., resultantes de mútuos concedidos pela sociedade "B..., SA", sediada no Luxemburgo, que os documentos de suporte dos encargos

são documentos emitidos pela sociedade em questão com juros calculados de 01/01/2012 a 31/12/2012, que os juros provenientes do mesmo são objeto de retenção na fonte a título definitivo pela al. e) do n.º1 do art.º. 940 do CIRC e, que a retenção na fonte dos juros referentes aos encargos deve ter lugar na data de vencimento dos mesmos e não quando ocorrer o respetivo pagamento.

**5.** Tais retenções dizem respeito a juros referentes a financiamentos concedidos por "B..., SA"

**6.** A Requerente destaca que em momento algum é relevado que alguma quantia a título de juros tenha sido paga à sociedade mutuante, - até porque não o foi.

**7.** No que diz respeito aos factos, o mutuo em questão e do qual originam os respetivos encargos diz respeito a uma transação celebrada originariamente entre a Requerente e a sociedade comercial C..., B. V., com sede no Reino dos Países Baixos, mediante o qual esta mutuava a Requerente, quantias diversas até um montante acumulado de capital de € 1.800.000,00.

**8.** Dispõe a cláusula 1.5. desse acordo que os mútuos são concedidos pelo período máximo de 5 anos, iniciando-se a 1 de Janeiro de 2008 e terminando a 31 de Dezembro de 2012, nos quais o capital mutuado em dívida e os juros acrescidos ao mesmo deverão ser pagos.

**9.** Alega a Requerente que o mutuário pagará juros sobre cada mútuo a partir da data de tal mútuo até ao seu pagamento, considerando que o juro para cada mútuo não é adicionado ao capital principal do mútuo até ao fim de tal ano.

**10.** Portanto, os juros do mútuo não capitalizam e não se integram no capital à medida que se vencem. O juro deverá ser pago conjuntamente com os empréstimos de acordo com o plano de pagamento.

**11.** Alega a Requerente, que por contrato de cessão de créditos, a C..., B.V, cedeu à B... o crédito que vem de se referir a título pro soluto - ou seja, como dação em pagamento de obrigação entre as partes.

- 12.** Por efeito dos termos do mesmo, a B... sucede nos direitos e ações da C..., B. V., razão pela qual passa a ser titular ativa da restituição do mutuado, acrescido dos juros devidos a ser pagos unicamente no momento do vencimento de pagamento do capital mutuado.
- 13.** Defende a Requerente, que apenas foi interpelada para proceder ao pagamento de custos de gestão da concessão do mútuo - jamais da quantia de juros indicada no relatório em questão e que ascende a €185.208,38.
- 14.** Alega que o relatório de inspeção não demonstra que alguma quantia a título de juros tenha sido paga à sociedade mutuante.
- 15.** Ora, por força dos documentos juntos aos autos resulta, factualmente, precisamente o contrário do constante do relatório de inspeção tributaria - ou seja, os juros apenas se vencem no momento do vencimento do capital do mútuo, razão pela qual não é correto que estejam vencidos a 31/12/2012 na medida em que o mútuo em questão não tem vencimento nesta data.
- 16.** O relatório em questão força a liquidação dos juros ignorando a distinção entre método de cálculo de juros e vencimento da obrigação de pagamento dos mesmos.
- 17.** Sustenta a Requerente que dos sucessivos contratos de mutuo, resulta que os juros não são capitalizados, dar a recapitulação do montante devido por cada dia de vigência do contrato que é remetida pela mutuante a mutuaria, ou seja, o documento junto como anexo I ao relatório não é mais do que um ponto de situação a fim de permitir à sociedade mutuaria organizar a sua contabilidade e conferir valores com a sociedade mutuante - não constitui documento de interpelação para pagamento de juros ou declaração de vencimento dos mesmos na data do período a que se referem e que é base de cálculo do mesmo.
- 18.** Nesta medida, importa claramente assinalar que uma obrigação só é devida após o seu vencimento, ou seja, quando o seu pagamento pode ser exigido.
- 19.** Estando determinado que o vencimento dos juros em questão apenas ocorre aquando do vencimento do capital a 31/12/2015, então só aí se vence a obrigação de reter na fonte os juros em questão,

20. Os rendimentos em questão só ficam sujeitos a tributação no dia 31/12/2015.
21. Nesta medida, verifica-se um fenómeno de substituição tributaria na realidade, o contribuinte da obrigação de pagamento do imposto sobre estes juros é a sociedade mutuaría B... .
22. Não podendo, nessa medida, haver lugar a correção em sede de retenções na fonte de IRC do valor em questão em 2012, porquanto o mesmo não era devido naquele exercício.
23. Quanto a liquidação notificada referente ao ano de 2013, defende a Requerente, que a mesma se baseia, para o efeito, na consideração de que estão reconhecidos encargos referentes a juros no montante de € 223.313,24 resultantes de mútuos concedidos pela sociedade B..., sediada no Luxemburgo, que os documentos de suporte dos encargos são documentos emitidos pela sociedade em questão com juros calculados de 01/01/2013 a 31/12/2013, que os juros provenientes do mesmo são objeto de retenção na fonte a título definitivo pela al. c) do n.º 1 do art. 94º do CIRC e que a retenção na fonte dos juros referentes aos encargos deve ter lugar na data de vencimento dos mesmos e não quando ocorrer o respetivo pagamento.
24. Defende a Requerente que o enquadramento factual da presente liquidação é, pois, idêntico mutatis mutandis ao da liquidação anterior referente ao ano de 2012.
25. Termina a Requerente alegando que os juros são pagáveis com o capital no seu vencimento. Se só são pagáveis em determinada data, tal significa que só vencem nessa data. O vencimento é o momento da exigibilidade coerciva de uma obrigação. É no momento do vencimento que ela passa a poder ser exigida. A obrigação de pagamento de juros só pode ser exigida a 31/12/2015 - portanto, só neste momento se vence.
26. A fundamentar o pedido subsidiário alega que o montante de €395,78 já pago na sequência e em consequência da liquidação de juros compensatórios notificada em 23-11-2016, está parcialmente duplicado pelo cálculo de juros compensatórios objeto da liquidação ora em crise (cfr doc. 12) (artigo 82º, PPA).

## **D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

**27.** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

Defende a Requerente que em cumprimento da Ordem de Serviço Externa n.º OI 2015..., foi desenvolvido pela Divisão de Inspeção Tributária I, da Direção de Finanças de ..., um procedimento de inspeção externo ao exercício de 2012, de âmbito parcial de IRC – da ora Requerente.

**28.** No decorrer da ação, foi necessária a análise de outros impostos, nomeadamente IVA e retenções na fonte, assim, o seu âmbito foi alargado para polivalente (alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do RCPITA).

**29.** Da referida ação inspetiva resultaram correções meramente aritméticas, em sede de retenções na fonte de IRC, as quais se encontram devidamente explicitadas no RIT, e se resumem de seguida:

**30.** Os serviços de inspeção tributária (SIT) procederam à análise dos elementos da contabilidade e respetivos documentos de suporte, para confirmação dos valores constantes das declarações apresentadas (modelo 22 de IRC, IES e declarações periódicas de IVA).

**31.** Para confirmação da realidade dos registos: 1. Foram controlados e analisados os gastos e os rendimentos, assim como os documentos que serviram de suporte para efetuar os registos contabilísticos; 2. Controlaram-se os valores declarados nas declarações modelo 22 – IRC e no Anexo A da declaração anual de informação contabilística e fiscal.

**32.** Da análise efetuada, verificou-se que o Requerente evidenciou ativos fixos tangíveis o montante de €10.265.867,68.

**33.** O investimento está a ser financiado através de: Subsídios, ao investimento, atribuídos pelo IFAP no âmbito do programa PRODOR; Empréstimo bancário no D..., valor em débito em 31/12 de € 108.568,28; Empréstimos efetuados através da sociedade

B..., SA, sedeada no Luxemburgo.

34. No que se refere aos empréstimos (contrato de mútuo) da sociedade B..., SA, sedeada no Luxemburgo, no ano de 2012, verificaram-se as seguintes transferências efetuadas através do D..., para a Sociedade “A...”:

Conta: 278403- B... SA					
Data	Movimento	Descrição	N.º do documento	Débito	Crédito
01-01-2012	01-01-2012 ABERTURA	Movimento de Abertura		0,00	4.864.500,00
31-01-2012	2012-01-31 01 76	TRF. AUTOM./MB	76	0,00	200.000,00
29-02-2012	2012-02-29 01 65	TRF. AUTOM./MB	65	0,00	100.000,00
31-03-2012	2012-03-31 01 111	F.REC.S/REC.	111	0,00	2.205,83
31-03-2012	2012-03-31 01 111	F.REC.S/REC.	111	2.205,83	0,00
31-03-2012	2012-03-31 01 91	TRF. AUTOM./MB	91	0,00	250.000,00
30-04-2012	2012-04-30 01 84	TRF. AUTOM./MB	84	0,00	2.205,83
30-04-2012	2012-04-30 01 85	TRF. AUTOM./MB	85	2.205,83	0,00
31-05-2012	2012-05-31 01 75	TRF. AUTOM./MB	75	0,00	150.000,00
31-05-2012	2012-05-31 01 82	TRF. AUTOM./MB	82	0,00	450.000,00
30-06-2012	2012-06-30 01 92	TRF. AUTOM./MB	92	0,00	250.000,00
31-07-2012	2012-07-31 01 111	TRF. AUTOM./MB	111	0,00	200.000,00
30-09-2012	2012-09-30 01 69	TRF. AUTOM./MB	69	0,00	100.000,00
31-12-2012	2012-12-31 01 66	TRF. AUTOM./MB	66	0,00	100.000,00
31-12-2012	2012-12-31 01 89	TRF. AUTOM./MB	89	0,00	150.000,00
31-12-2012	2012-12-31 ENCERRAMENTO	Encerramento Ano		6.814.500,00	0,00
				<b>6.818.911,66</b>	<b>6.818.911,66</b>
				<b>Transferências do ano</b>	<b>1.950.000,00</b>

35. No ano foram efetuadas transferências no montante de € 1.950.00,00.

36. No período foram relevados gastos referentes a juros nos montantes a seguir evidenciados:

	<b>Valor</b>	<b>Juros</b>
	-	
Empréstimos B..., SA	€	€ 12.333,70
Empréstimos B..., SA	€ 2.554.500,0	€ 79.150,32
Empréstimos B..., SA	€ 1.900.000,0	
Empréstimos B..., SA - do período	€ 1.950.000,0	€ 93.724,36
<b>TOTAL</b>	€ <b>6.814.500,0</b>	€ <b>185.208,38</b>

37. Os juros foram imputados aos ativos tangíveis, construção da adega e construção do imóvel para agro- turismo que irão ser relevados gastos através das depreciações.

38. Da análise efetuada, os SIT identificaram as seguintes divergências: verificou-se que entre a sociedade “B..., SA”, sediada em Luxemburgo e a sociedade portuguesa “A..., Lda.”, foram realizados contratos de empréstimo em que se acorda o cálculo de juros com base ao ano (365 dias). Verificando-se, ainda, que os documentos de suporte dos encargos, referentes a juros, são documentos emitidos pela “B..., SA”, com juros calculados de 01/01/2012 a 31/12/2012, e com identificação do capital em dívida para a base de cálculo.

39. Pelo exposto, os rendimentos de aplicação de capitais obtidos por sujeitos passivos não residentes, são obtidos em Portugal e aqui tributados. Assim é necessário identificar o momento a partir do qual os referidos rendimentos devem ser tributados, ou seja quando se verifica o facto tributário.

**40.** Assim sendo, o momento em que deve ser efetuada a retenção na fonte de IRC é aplicável, por remissão do n.º 6, do art.º 94.º do CIRC, os procedimentos em sede de IRS, ou seja, a retenção deve ser efetuada na data do vencimento dos juros (art.º 7.º, n.º 1, 2 e 3, alínea a), do CIRS) e não quando ocorrer o respetivo pagamento, devendo as importâncias retidas ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.

**41.** Pela análise efetuada, verifica-se que o contrato prevê que o mutuário pagará juros sobre cada empréstimo e o seu cálculo é efetuado ao ano (365 dias).

**42.** Verificando-se que a sociedade “B..., SA”, calculou juros de 1/01/2012 a 31/12/2012, nos montantes a seguir evidenciados:

	Valor - empréstimo	Juros
Empréstimos B..., SA	€ 410.000,00	€ 12.333,70
Empréstimos B..., SA	€	€ 79.150,32
Empréstimos B..., SA	€ 1.900.000,00	€ 93.724,36
Empréstimos B..., SA - do período	€ 1.950.000,00	
<b>TOTAL</b>	€ 6.814.500,00	€ 185.208,38

**43.** Da análise dos elementos, nomeadamente contratos e documento de cálculo de juros, verificou-se que: a sociedade “B..., SA”, está sediada no Luxemburgo, logo é um contribuinte não residente; O contrato de empréstimo identifica que os juros são calculados a partir da data do empréstimo e que o respetivo cálculo é efetuado ao ano (365); Verificando-se a emissão de documentos com o cálculo de juros de 01/01/2012 a 31/12/2012

**44.** Verifica-se, assim, que o vencimento dos juros, por força do disposto no contrato e pela emissão dos respetivos documentos de juros de 01/01/2012 a 31/12/2012, se vencem na data estipulada, ou seja Dezembro de cada ano, sendo devido imposto por retenção na fonte neste momento, independentemente dos mesmos serem, ou não, pagos de imediato.

**45.** No caso em análise, e pelo exposto, o facto gerador do imposto é 31/12/2012, sendo na referida data que existe a obrigação de reter o imposto devido, devendo as importâncias retidas ser entregues até dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.

**46.** Analisados os elementos de suporte contabilísticos, verifica-se que não foi efetuada qualquer retenção na fonte, referente aos juros calculados referente aos empréstimos efetuados pela sociedade “B..., SA”, verificando-se que o sujeito passivo não cumpriu com o estipulado no art.º 7.º do CIRC por remissão do n.º 6 do art.º 94.º do CIRC.

**47.** Pelo disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 94.º do CIRC este tipo de rendimento vai ser tributado através de retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%, conforme previsto no n.º 4 do art.º 87.º do mesmo diploma.

**48.** No entanto, como existe convenção entre Portugal e Luxemburgo, e uma vez que foi acionada, através da apresentação do formulário modelo 21-RFI devidamente autenticado pelas autoridades do Luxemburgo, será aplicada a taxa de retenção prevista na Convenção (art.º 11.º, n.º 2, alínea b) da Convenção), ou seja 15%, verificando-se uma redução de taxa Pela aplicação da taxa prevista na Convenção, o imposto a reter é no montante de € 27.781,26, como se apurou no quadro seguinte:

	Valor - empréstimo	Juros (1)	Tx Convenção (2)	Imposto a reter (3) = (1) * (2)
Empréstimo s B..., SA	€ 410.000,00	€ 12.333,70		
Empréstimo s B..., SA	€ 2.554.500,00	€ 79.150,32		
Empréstimo s B..., SA	€ 3.850.000,00	€ 93.724,36		
<b>TOTAL</b>	<b>€ 6.814.500,00</b>	<b>€ 185.208,38</b>	<b>15%</b>	<b>€ 27.781,26</b>

**49.** Pelo não cumprimento da regra de retenção prevista no art.º 7.º, n.º 1, 2 e 3, alínea a) do CIRS, por remissão do n.º 6 do art.º 94.º do CIRC e art.º 98.º do CIRC, o sujeito passivo não efetuou retenção de imposto no valor de € 27.781,26, e por consequência não efetuou a entrega das importâncias retidas até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que deveriam ter sido deduzidas.

**50.** Tratando-se de rendimentos devidos a sujeitos passivos não residentes em território português, as entidades devedoras são abrangidas a entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao fim do 2.º mês seguinte àquele em que ocorrer o ato do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou apuramento do respetivo quantitativo na declaração modelo 30, em conformidade com o disposto na alínea a), do n.º 7 do art.º 119.º do CIRS, por remissão do art.º 128.º do CIRC.

**51.** Verificou-se que a declaração modelo 30 não foi apresentada.

**52.** Da análise efetuada pelos SIT, importa referir que de acordo com os elementos de suporte contabilístico, ficou provado que os encargos/gastos referentes aos juros de financiamento encontram-se reconhecidos nos registos contabilísticos, como a seguir se descreve:

- 1) Encontram-se reconhecidos gastos de financiamento, na rubrica juros de financiamentos obtidos na conta 691181 – Juros de acordo C..., BV.
- 2) Estes juros devem ser reconhecidos quando incorridos, independentemente do seu pagamento;
- 3) Verifica-se que os empréstimos foram utilizados para investimento em ativos tangíveis (construção da adega e construção da casa da E...), como foram diretamente atribuídos à construção/aquisição de ativos é permitida a sua capitalização, tendo-se verificado que os encargos reconhecidos como juros foram capitalizados. No final de 2012, foram transferidos da conta gastos financeiros para a rubrica de ativos tangíveis, verificando-se a capitalização durante o período de vida útil dos mesmos.
- 4) Os documentos de suporte contabilístico, destes encargos/gastos são documentos emitidos pela sociedade B..., SA que identificam o capital em dívida e os respetivos juros calculados desde 01/01/2012 a 31/12/2012.
- 5) Os juros encontram-se reconhecidos em contas a pagar, facto que resulta da verificação dos lançamentos efetuados na conta 27 – outras contas a pagar/outras credores, especificamente na conta 278427 – Juros B..., SA (Anexo 4). O tratamento contabilístico nos termos descritos evidencia o reconhecimento da dívida de juros apurados a título de encargos de financiamento e, por consequência o reconhecimento do vencimento dos referidos encargos.

**53.** Face ao exposto, no ano de 2012, para determinação do lucro tributável, a contabilidade deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística, ou seja os gastos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam (princípio da especialização ou do acréscimo).

**54.** Atenta à factualidade descrita e à respetiva contabilização efetuada pelo requerente, conclui-se que o mesmo reconheceu para efeitos contabilísticos e fiscais os gastos referentes a juros de empréstimos concedidos pela sociedade B..., de 01 de Janeiro a 31 de Dezembro, de 2012.

**55.** Quanto as Correções efetuadas ao exercício de 2013 - OI2016..., a Requerida, sustenta que tal como já referido os investimentos efetuados pela sociedade estão a ser financiados através de empréstimos, essencialmente, concedidos pela sociedade B..., SA”, sediada no Luxemburgo.

**56.** Da análise dos elementos, verificou-se que estão reconhecidos encargos referentes a juros, dos empréstimos obtidos, no montante de € 223.313,24.

**57.** Verifica-se que entre a sociedade “B..., SA”, sediada do Luxemburgo e a sociedade portuguesa “A..., Lda.”, foram realizados contratos de empréstimo em que se acorda o cálculo de juros com base ao ano (365 dias).

**58.** Verificando-se, ainda, que os documentos de suporte dos encargos, referentes a juros, são documentos emitidos pela “B..., SA”, com juros calculados de 01/01/2013 a 31/12/2013, e com identificação do capital em dívida para a base de cálculo

**59.** Pela análise efetuada, verifica-se que o contrato prevê que o mutuário pagará juros sobre cada empréstimo e o seu cálculo é efetuado ao ano (365 dias).

**60.** A sociedade “B..., SA”, calculou juros de 01/01/2013 a 31/12/2013, nos montantes a seguir evidenciados:

	Valor	Juros
--	-------	-------

	Empréstimos B..., SA	€ 410.000,00	€ 12.669,00
	Empréstimos B..., SA	€	€ 78.934,05
	Empréstimos B..., SA	€	€ 131.710,19
	<b>TOTAL</b>	€	€ 223.313,24

**61.** Da análise dos elementos, nomeadamente contratos e documentos de cálculo de juros, verificou-se que:

- 1) Encontram-se reconhecidos gastos de financiamento, na rubrica juros de financiamento obtidos, na conta 691181 – Juros de acordo C... BV;
- 2) Estes juros devem ser reconhecidos quando incorridos, independentemente do seu pagamento;
- 3) Verifica-se que os empréstimos foram utilizados para investimento em ativos tangíveis (construção da casa da E...), como foram diretamente atribuídos à construção/aquisição de ativos é permitida a sua capitalização, tendo-se verificado que os encargos reconhecidos como juros foram capitalizados. No final de 2013, foram transferidos da conta gastos financeiros para a rubrica de ativos tangíveis, verificando-se a capitalização durante o período de vida útil dos mesmos;
- 4) Os documentos de suporte contabilístico, destes encargos/gastos são documentos emitidos pela sociedade B..., SA que identificam o capital em dívida e os respetivos juros calculados desde 01/01/2013 a 31/12/2013;
- 5) Os referidos documentos de suporte, além de identificarem o respetivo cálculo de juro, dão conhecimento ao devedor da sua situação em 31/12/2013;
- 6) Identificam ainda que os juros vencidos, devem ser pagos com o capital em 31/12/2015;
- 7) Os juros encontram-se reconhecidos em contas a pagar, facto que resulta da verificação dos lançamentos efetuados na conta 27 – outras contas a pagar/outros credores, especificamente na conta 278427 – Juros B..., SA;
- 8) O tratamento contabilístico nos termos descritos evidencia o reconhecimento da dívida de juros apurados a título de encargos de financiamento e, por consequência o reconhecimento do vencimento dos referidos encargos, em 31 de Dezembro.

**62.** Pelo exposto, no ano de 2013, para determinação do lucro tributável, a contabilidade deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística, ou seja os gastos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam (princípio da especialização ou do acréscimo).

**63.** Concluiu-se, assim, que o momento em que deve ser efetuada a retenção na fonte de IRC é aplicável, por remissão do n.º 6, do art.º 94.º do CIRC, os procedimentos em sede de IRS, ou seja, a retenção na fonte deve ser efetuada na data do vencimento dos juros (art.º 7.º, n.º 1, 2 e 3, alínea a), do CIRS) e não quando ocorrer o respetivo pagamento.

**64.** Analisados os elementos de suporte contabilísticos, verificou-se que não foi efetuada qualquer retenção na fonte, referente aos juros calculados referente aos empréstimos efetuados pela sociedade “B..., SA”, verificando-se que o sujeito passivo, ora requerente, não cumpriu com o estipulado no art.º 7.º do CIRC por remissão do n.º 6 do art.º 94.º do CIRC

**65.** Pelo disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 94.º do CIRC este tipo de rendimento vai ser tributado através de retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%, conforme previsto no n.º 4 do art.º 87.º do mesmo diploma.

**66.** No entanto, como existe convenção entre Portugal e Luxemburgo, e uma vez que foi acionada, através da apresentação do formulário modelo 21-RFI, devidamente autenticado pelas autoridades do Luxemburgo, será aplicada a taxa de retenção prevista na Convenção (art.º 11.º, n.º 2, alínea b) da Convenção), ou seja 15%, verificando-se uma redução de taxa.

**67.** Pela aplicação da taxa prevista na Convenção, o imposto a reter é no montante de € 33.496,99, como se apurou no quadro seguinte:

		Juros	Tx Convenção	Imposto a reter
--	--	-------	-----------------	--------------------

Empréstimos B..., SA	€ 410.000,00	€ 12.669,00		
Empréstimos B..., SA	€ 2.554.500,00	€ 78.934,05		
Empréstimos B..., SA	€ 4.500.000,00	€ 131.710,19		
	<b>TOTAL</b>	<b>€ 7.464.500,00</b>	<b>€ 223.313,24</b>	<b>15%</b>
				<b>€ 33.496,99</b>

**68.** Pelo não cumprimento da regra de retenção prevista no art.º 7.º, n.º 1, 2 e 3, alínea a) do CIRS, por remissão do n.º 6 do art.º 94.º do CIRC e art.º 98.º do CIRC, o requerente não efetuou retenção de imposto no valor de € 33.496,99, e por consequência não efetuou a entrega das importâncias retidas até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que deveriam ter sido deduzidas.

**69.** Tratando-se de rendimentos devidos a sujeitos passivos não residentes em território português, as entidades devedoras são abrangidas a entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao fim do 2.º mês seguinte àquele em que ocorrer o ato do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou apuramento do respetivo quantitativo na declaração modelo 30, em conformidade com o disposto na alínea a), do n.º 7 do art.º 119.º do CIRS, por remissão do art.º 128.º do

CIRC.

**70.** Verificou-se que a declaração modelo 30 não foi apresentada.

**71.** O sujeito passivo, ora Requerente foi notificado para, querendo, exercer o direito de audição em relação às correções propostas sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, nos termos do art.º 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.º 60.º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária, através de notificação pessoal efetuada em 2017/02/03, através de ofício n.º 2017 7561 R 001157.

72. Termina a Requerida pedindo que o presente pedido de pronúncia arbitral seja julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências.

## **II - FUNDAMENTAÇÃO**

### **E- OS FACTOS PROVADOS**

73. Para a apreciação das questões submetidas a apreciação, cumpre descrever a matéria factual relevante, baseada na prova documental carreada pelas partes para os autos e a não impugnação do processo administrativo tributário.

74. Assim, em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

75. Em cumprimento da Ordem de Serviço Externa n.º OI 2015..., foi desenvolvido pela Divisão de Inspeção Tributária I, da Direção de Finanças de ..., um procedimento de inspeção externo ao exercício de 2012, de âmbito parcial de IRC.

76. No seu seguimento, a Requerente foi notificada: em 13/02/2017, do documento n.º 2017 ... e respetiva nota de liquidação n.º 2017..., na quantia de € 32.004,01 (trinta e dois mil e quatro euros e um cêntimo) a título de apuramento de retenções na fonte não regularizadas pelo sujeito passivo, referente ao ano de 2012. E foi a Requerente notificada em 10/03/2017, do documento n.º 2017 ... e respetiva nota de liquidação n.º 2017 ... na quantia de € 37.637,76 (trinta e sete mil seiscentos e trinta e sete euros e setenta e seis cêntimos) liquidada a título de apuramento de retenções na fonte não realizadas.

77. A Requerente celebrou um contrato de mútuo com a sociedade comercial C..., B. V., com sede no Reino dos Países Baixos, mediante o qual esta mutuava a Requerente, quantias diversas até um montante acumulado de capital de € 1.800.000,00.

78. A C..., B.V por contrato de cessão de créditos, cedeu à B... o crédito que detinha da Requerente.

- 79.** A sociedade “B..., SA”, está sediada no Luxemburgo, é um contribuinte não residente.
- 80.** No âmbito desse contrato resultaram os seguintes juros: entre 01/01/2012 a 31/12/2012 no montante de € 185.208,38, e entre 01/01/2013 a 31/12/2013 no montante total de € 223.313,24.
- 81.** A Requerente não entregou a declaração modelo 30 para os anos 2012 e 2013, quanto aos juros supra referidos.
- 82.** Em 23-11-2016 foi a Requerente notificada para efetuar o pagamento de liquidação de retenções na fonte de IRC relativa ao ano de 2012, bem como da demonstração da liquidação de juros compensatórios devidos na importância de €395,78...
- 83.** ... que a Requerente pagou em 18-1-2017 [Cfr Doc 12, com o PPA].

#### **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

- 84.** Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

#### **G- QUESTÕES DECIDENDAS**

- 85.** Atentas as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentados, constitui questão central a seguinte, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

A) Da declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede IRC nº 2017... referente ao ano de 2012 e nº 2017 .... referente ao ano de 2013, que fixou um imposto a pagar de € 69.641,77, (sessenta e nove mil, seiscentos e quarenta e um euros e setenta e sete cêntimos) e

B) Pagamento de juros compensatórios

Subsidiariamente, para o caso de improcedência do pedido principal, apreciará e decidirá o Tribunal a questão da duplicação de coleta fundamentada no artigo 82º, do PPA.

## **H – MATÉRIA DE DIREITO**

**86.** Nesta sede, importa definir o âmbito de incidência em sede de imposto sobre o rendimento proveniente de juros.

**87.** Na óptica do nexo de imputação espacial, estando a sociedade “B..., SA” sediada no Luxemburgo, e obtendo esta rendimentos em território português, por via do disposto na subalínea n.º 3, da alínea c), do n.º 3, do art.º 4.º, do CIRC (“ ... , consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam: ... c) rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado: ... 3) Outros rendimentos de aplicação de capitais; ...”),

**88.** Estes rendimentos são tributados em território nacional pela regra da territorialidade aqui vigente, ou seja “As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.” – N.º 2, do art.º 4.º do CIRC.

**89.** Pelo estabelecido na alínea c), do n.º 1, do art.º 94.º do CIRC, este tipo de rendimento será tributado através de retenção na fonte a título definitivo “O IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português: ... c) Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS, quando o seu devedor seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade.”, à taxa de 25%, conforme previsto no n.º 4, do art.º 87.º do mesmo diploma.

**90.** Existindo um Acordo para a Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Luxemburgo, o disposto no acordo impera sobre o direito nacional (art.º 98.º do CIRC), podendo haver dispensa parcial de retenção na fonte sobre os rendimentos auferidos por entidades não residentes.

**91.** Neste quadro, os rendimentos de aplicação de capitais obtidos por sujeitos passivos não residentes, são obtidos em Portugal e aqui tributados. Assim é necessário identificar o momento a partir do qual os referidos rendimentos devem ser tributados, ou seja quando se verifica o facto tributário.

**92.** A metodologia para essa tributação é a seguinte: por remissão do n.º 6 do art.º 94.º do CIRC, são aplicadas as regras do CIRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), ao momento em que deve ser efectuada a retenção na fonte dos referidos rendimentos.

**93.** O art.º 7.º do CIRS identifica o momento a partir do qual ficam sujeitos a tributação os rendimentos de “juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcione, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis.” (n.º 2, alínea a), do art.º 5.º do CIRS)

**94.** Segundo o n.º 1, do art.º 7.º “Os rendimentos referidos no artigo 5.º ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data do apuramento do respectivo quantitativo, conforme os casos”.

**95.** Prevendo o n.º 2 que, “Tratando-se de mútuos, de depósitos e de aberturas de crédito, considera-se que os juros, incluindo os parcialmente presumidos, se vencem na data estipulada, ou, na sua ausência, na data do reembolso do capital, salvo quanto aos juros totalmente presumidos, cujo vencimento se considera ter lugar em 31 de Dezembro de cada ano ou na data do reembolso, se anterior”.

**96.** O n.º 3, alínea a), subalínea 1), do art.º 7.º, dispõe que os rendimentos de mútuos ficam, sujeitos a tributação no seu vencimento.

**97.** Verifica-se, ainda, que o decreto que regulamentava, à data do facto tributário, o regime de retenção na fonte, Decreto-Lei n.º 42/91 de 22 de Janeiro, no art.º 8.º, n.º 3, determina que “A retenção que incide sobre os rendimentos das categorias B e F referidos no n.º 1 é efetuada no momento do respetivo pagamento ou colocação à disposição e a que incide sobre os rendimentos da categoria E em conformidade com o disposto no art.º 7.º do CIRS”, ou seja, a retenção sobre os rendimentos de juros de contratos de mútuo é efetuada pelas regras do art.º 7.º do CIRS.

**98.** Conclui-se, portanto que o momento em que deve ser efetuada a retenção na fonte de IRC é aplicável, por remissão do n.º 6, do art.º 94.º do CIRC, no âmbito dos procedimentos em sede de IRS.

**99.** Ou seja, a retenção deve ser efetuada na data do vencimento dos juros (art.º 7.º, n.º 1, 2 e 3, alínea a), do CIRS) e não quando ocorrer o respetivo pagamento, devendo as importâncias retidas ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.

**100.** Pela análise efetuada, verifica-se que o contrato prevê que o mutuário pagará juros sobre cada empréstimo e o seu cálculo é efetuado ao ano (365 dias).

**101.** E esses juros foram reconhecidos contabilisticamente pela requerente: no final de 2013, os montantes foram transferidos da conta gastos financeiros para a rubrica de ativos tangíveis, verificando-se a capitalização durante o período de vida útil dos mesmos;

**102.** Neste quadro, e nos termos do conceito abrangente de rendimento acréscimo, a percepção “do ganho patrimonial” líquido foi concretizada, independentemente do facto de ter ocorrido um pagamento efetivo dos mesmos.

**103.** Essa é aliás, a jurisprudência constante do STA (eg. Acórdão do STA, de 8 de Outubro de 2003, referente ao processo n.º 01100/03; Acórdão do STA, de 22 de Setembro de 2004, referente ao processo n.º 01481/03)

**104.** Na verdade, o pagamento efetivo dos mesmos só seria relevante se o sistema português adoptasse uma perspectiva de caixa, o que manifestamente não se verifica.

### **I.- Pedido subsidiário**

**105.** Alega a Requerente a fundamentar o pedido subsidiário que o montante de €395,78 já pago na sequência e em consequência da liquidação de juros compensatórios notificada em 23-11-2016, está parcialmente duplicado pelo cálculo de juros compensatórios objeto da liquidação ora em crise (Cfr artigo 82º, PPA e Doc 12).

**106.** Esta matéria não se mostra, de facto e de direito, impugnada ou contestada pela AT.

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

**108.** A duplicação de coleta 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 (cfr art. 99º, do CPPT). Tal como referem Alfredo José de Sousa e Silva Paixão (CPPT Anot., anotação 7 ao artº 99º), a duplicação de coleta, definida no artº 205º, também está incluída no conceito de “ilegalidade” do acto tributário, sendo, pois, fundamento de impugnação judicial.

**109.** E, na verdade, demonstra-se documentalmente no caso *sub judicio* que em relação à liquidação de retenções na fonte de IRC respeitante a 2012 e notificada em 23-11-2016, a Requerente foi confrontada com a demonstração de liquidação de juros compensatórios (então 130 dias) na importância de €395,78 e efetuou o respetivo pagamento em 18-1-2017

**110.** Daí que a ulterior demonstração de liquidação de juros compensatórios ora objeto dos autos, com a mesma data de início de contagem [22-1-2013] (agora 1387 dias) sobre o mesmo ato de liquidação de retenções na fonte de 2012, constitui ato tributário parcialmente inquinado pelo vício da duplicação de coleta na medida em que sobrepõe a contagem de juros anterior, já liquidada e paga.

**111.** Procederá assim o pedido subsidiário.

### III – DECISÃO

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedentes os pedidos principais de anulação das liquidações adicionais, mantendo as mesmas na ordem jurídica;
- b) Julgar totalmente procedente o pedido subsidiário relativo à duplicação de coleta, anulando, parcialmente (€395,78), por duplicação de coleta, a liquidação de juros compensatórios nos termos expostos supra e
- c) Condenar ambas as partes nas custas do processo na proporção dos respetivos decaimentos, ou seja, 0,56% fica a cargo da Requerida e o remanescente fica a cargo da Requerente.
  - Valor do processo: €69.641,77
  - Valor das custas: €2448,00

Lisboa, 5 de setembro de 2018

O Tribunal Arbitral Coletivo

José Poças Falcão  
(Árbitro Presidente)

Rita Guerra Alves  
(Árbitra Vogal)

Carlos Lobo  
(Árbitro Vogal)