

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 282/2018-T**

**Tema: IRS – retenção na fonte; indemnização por prestação de garantia indevida.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO:**

A... e B..., contribuintes fiscais números ... e ..., residentes na Rua ..., n.º..., Lisboa, doravante designados por Requerentes, apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos números 1 e 2 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT), peticionando:

- a) a declaração de ilegalidade parcial e consequente anulação do ato de liquidação de IRS respeitante ao exercício de 2015, no montante de € 1000,00;
- b) a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação oficiosa de IRS respeitante ao exercício de 2016, no montante de € 2.125,00 e de juros compensatórios, no montante de € 68,69;
- c) a condenação da Requerida a reembolsar os Requerentes do valor de € 1000,00, respeitante ao exercício de 2015, bem como no pagamento dos respetivos juros indemnizatórios, calculados sobre o valor de € 4.490,96 desde 01/09/2016 até 15/03/2018 e sobre o valor de € 1000,00 até integral reembolso;
- d) a condenação da Requerida a pagar aos Requerentes os valores por estes despendidos com a prestação de garantia com vista à suspensão da execução fiscal instaurada para cobrança da liquidação oficiosa do exercício de 2016.

A título subsidiário peticionam a anulação parcial da liquidação de IRS respeitante ao exercício de 2016, na parte correspondente ao montante de € 1000,00 e correspondentes juros compensatórios.

Para fundamentar o seu pedido alegam, em síntese:

- a) Relativamente ao exercício de 2015, o Requerente marido emitiu, entre outras, uma fatura, com retenção na fonte no valor de € 1000,00, fatura essa que apenas foi paga no ano de 2016, ano em que foi também declarada pela entidade devedora do rendimento a correspondente retenção na fonte;
- b) Apesar de o pagamento da fatura e a entrega da correspondente retenção na fonte apenas ter ocorrido no ano de 2016, o Requerente marido emitiu a fatura e declarou o respetivo valor em 2015, pelo que terá de ser considerado nesse mesmo exercício o valor respeitante à retenção na fonte;
- c) Relativamente ao exercício de 2016, o Requerente marido emitiu, entre outras, uma fatura à entidade C... no valor de € 8.500,00, a que corresponde uma retenção na fonte no valor de € 2.125,00;
- d) O valor correspondente a esta fatura apenas foi pago no ano de 2017, ano em que foi também declarada pela entidade devedora do rendimento a respetiva retenção na fonte;
- e) Apesar de o pagamento desta fatura e a entrega da correspondente retenção na fonte apenas ter ocorrido no ano de 2017, o Requerente marido emitiu a fatura e declarou o respetivo valor em 2016, pelo que terá de ser considerado nesse mesmo exercício o valor respeitante à respetiva retenção na fonte;
- f) A norma constante do artigo 101º n.º 8 do CIRS limita-se a especificar o momento em que, da perspetiva do devedor de rendimentos profissionais, deve ser feita a retenção na fonte, pelo que rege as relações entre o devedor do rendimento e o Estado e não entre o titular dos rendimentos (*in casu*, o Requerente) e o Estado, não sendo aplicável à hipótese dos autos;
- g) Qualquer outra interpretação da indicada norma seria violadora dos princípios constitucionais da proporcionalidade, da igualdade e da capacidade contributiva;
- h) Subsidiariamente, se a AT entendeu, relativamente ao exercício de 2015, que a retenção na fonte no valor de € 1000,00 apenas poderia ser considerada no exercício de 2016, ano em que foi efetuado o pagamento da fatura correspondente e

entregue ao Estado a retenção na fonte, então deveria ter considerado tal retenção na liquidação oficiosa correspondente ao exercício de 2016;

- i) A Requerente juntou 10 documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 13 de Agosto de 2018.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, alegando em síntese:

- a) No que concerne ao exercício de 2015, tendo o destinatário da fatura onde consta a sujeição a retenção na fonte em causa nos presentes autos procedido ao seu pagamento e comunicado a respetiva retenção na fonte à AT apenas em Março de 2016, esse montante não poderia ser considerado na declaração e correspondente liquidação de IRS referente ao exercício de 2015;
- b) No que concerne ao exercício de 2016, o destinatário da fatura onde consta a sujeição a retenção na fonte em causa nos presentes autos participou à AT ter efetuado retenções na fonte de € 3.125,00, quando o Requerente considerou na declaração de IRS o valor de € 5.250,00, pelo que essa diferença de € 2.125,00 teria de ser considerada no IRS de 2017;
- c) No que diz respeito às retenções na fonte sobre rendimentos da categoria B, a obrigação de ser efetuada a retenção na fonte de IRS surge no ano do pagamento do rendimento, ainda que o rendimento tenha de ser declarado no ano anterior por força do disposto no artigo 3º nº 6 do CIRS;
- d) Uma vez que quando a AT operou a correção do IRS do ano de 2015 já estava em tramitação a gestão de divergência relativa ao ano de 2016, deve ser parcialmente anulada a liquidação de IRS do ano de 2016, na parte correspondente ao montante de € 1000,00 e correspondentes juros compensatórios,

Concluindo, assim, pela procedência parcial do pedido arbitral formulado.

A Requerida juntou cópia do processo administrativo, não tendo arrolado nenhuma testemunha.

Por requerimento datado de 17/09/2018, o Requerente juntou aos autos comprovativo de prestação de garantia bancária e das comissões e despesas inerentes à sua constituição que, à data de 04/07/2018, ascendiam ao montante de € 134,96.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

## **II. SANEAMENTO:**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra oficiosamente conhecer.

## **III. QUESTÕES A DECIDIR:**

Atentas as posições assumidas pelas partes, são as seguintes as questões a decidir nos presentes autos:

- a) determinar, quanto às retenções na fonte sobre rendimentos da categoria B, qual o momento a atender para efeito de dedução à coleta das retenções: o momento do pagamento do rendimento ou o momento da emissão da fatura correspondente;
- b) apurar se o Requerente tem direito ao pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 53º da Lei Geral Tributária.

#### **IV. MATÉRIA DE FACTO:**

##### **a. Factos provados**

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. No exercício de 2015, o Requerente marido emitiu, entre outras, uma fatura, com retenção na fonte no valor de € 1000,00, fatura essa que apenas foi paga no ano de 2016;
2. A retenção na fonte correspondente à fatura a que se alude em 1) anterior foi declarada pela entidade devedora do rendimento no ano do pagamento, isto é, em 2016;
3. No exercício de 2016, o Requerente marido emitiu, entre outras, uma factura à entidade C... no valor de € 8.500,00, a que corresponde uma retenção na fonte no valor de € 2.125,00;
4. O valor correspondente à fatura a que se alude em 3) anterior foi pago no ano de 2017, ano em que foi também declarada pela entidade devedora do rendimento a respetiva retenção na fonte;
5. Relativamente ao exercício de 2015, a AT constatou a existência de uma divergência, respeitante à retenção na fonte declarada pelo Requerente relativa à entidade com o NIPC ... (€ 1000,00) e ao montante da retenção na fonte declarado por esta entidade (€ 0,00);
6. Notificando-o, por ofício datado de 23/12/2016, da divergência constatada e para, querendo, exercer audição prévia à correção oficiosa da declaração;
7. O Requerente exerceu audição prévia em 09/01/2017;
8. A AT não atendeu aos argumentos invocados pelo Requerente, emitindo, em consequência, uma declaração oficiosa de rendimentos de IRS, desconsiderando o montante de € 1000,00 relativo a retenção na fonte;
9. A liquidação correspondente a tal declaração oficiosa originou um valor a reembolsar de € 4.490,96, que foi reembolsado ao Requerente em 16/03/2018;

10. Quanto ao exercício de 2016, a AT emitiu uma liquidação, efetuada de acordo com a declaração apresentada pelos Requerentes, da qual resultou imposto a pagar no valor de € 4.935,67, o qual foi pago pelos Requerentes;
11. Posteriormente, a AT constatou a existência de uma divergência relativa a este exercício, respeitante à retenção na fonte declarada pelo Requerente relativa à entidade C...;
12. Notificando-o, por ofício datado de 04/12/2017, para apresentar declaração de substituição, com correção das retenções na fonte, e para, querendo, exercer audiência prévia à correção oficiosa da declaração;
13. O Requerente exerceu audiência prévia em 13/12/2017;
14. A AT não atendeu aos argumentos invocados pelo Requerente, emitindo, em consequência, uma declaração oficiosa de rendimentos de IRS, desconsiderando o montante de € 2.125,00 relativo a retenção na fonte;
15. A liquidação correspondente a tal declaração oficiosa originou um valor a pagar de € 2.193,69, aqui se incluindo os juros compensatórios, terminando o prazo de pagamento voluntário em 16/05/2018;
16. A liquidação oficiosa respeitante ao exercício de 2016 não foi paga, tendo sido, em consequência, instaurado o respetivo processo de execução fiscal;
17. O Requerente prestou garantia bancária, com vista à suspensão da execução fiscal instaurada;
18. À data de 04/07/2018, as comissões e despesas inerentes à constituição da garantia bancária a que se alude em 17) anterior, ascendia ao montante de € 134,96;
19. O pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral foi apresentado em 07/06/2018.

**b. Factos não provados:**

Com interesse para os autos não resultaram quaisquer factos não provados.

**c. Fundamentação da matéria de facto:**

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pelas partes, incluindo o processo administrativo, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como a matéria alegada e não impugnada.

## **V. DO DIREITO:**

A primeira das questões a decidir nos presentes autos prende-se com a determinação do momento em que as retenções na fonte sobre rendimentos da categoria B devem ser deduzidas à coleta: o momento do pagamento do rendimento ou o momento da emissão da fatura correspondente.

A este propósito, prescreve o artigo 1º n.º 1 do CIRS que o IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos auferidos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

A lei prevê, porém, um regime específico para os rendimentos da categoria B, sujeitando-os a imposto desde o momento em que, para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a emissão de fatura, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos titulares – cfr. artigo 3º n.º 6 do CIRS.

O que significa que, para este tipo de rendimentos, e nos casos em que é obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente, a sujeição a tributação verifica-se no momento da emissão da fatura e não no momento do respetivo recebimento, como sucede para a generalidade dos outros rendimentos.

No caso dos autos, o Requerente emitiu em 2015 a fatura que esteve na origem da liquidação impugnada respeitante a esse exercício - cfr. ponto 1) da matéria de facto provada.

E emitiu em 2016 a fatura que esteve na origem da liquidação impugnada respeitante a esse exercício – cfr. ponto 3) a matéria de facto provada.

Tais faturas apenas vieram a ser pagas nos exercícios imediatamente subsequentes, isto é, em 2016 e 2017, anos em que as entidades devedoras dos rendimentos declararam as respetivas retenções - cfr. pontos 2) e 4) da matéria de facto provada.

No entanto, apesar de estas faturas apenas terem sido pagas nos exercícios seguintes aos da respetiva emissão, em 2016 e 2017, respetivamente, os correspondentes rendimentos, embora não tenham sido auferidos nos anos de emissão das faturas, ficaram sujeitos a tributação desde o momento em que o Requerente marido emitiu as faturas, isto é, em 2015 e 2016 – cfr. artigo 3º nº 6 do CIRS.

A questão que se coloca é a de saber se as retenções na fonte correspondentes devem ser consideradas e deduzidas à coleta do ano da emissão das faturas (2015 e 2016) ou do ano em que as mesmas foram declaradas pelas entidades devedoras dos rendimentos (2016 e 2017).

Quanto a este ponto, o Requerente defende que as retenções devem ser consideradas e deduzidas à coleta do ano da emissão de cada uma das faturas, por ter sido esse o ano em que os respetivos rendimentos ficaram sujeitos à respetiva tributação e, em consequência, o Requerente privado de os receber.

Por seu turno, a AT defende que, se os rendimentos correspondentes às faturas em causa apenas foram pagos nos exercícios posteriores, concretamente, em 2016 e 2017, então a correspondente dedução das retenções efetuadas apenas poderá ser tomada em consideração nesses mesmos exercícios. Para tanto se respaldando na letra do artigo 108º nº 1 do CIRS, nos termos da qual *“a retenção que incide sobre os rendimentos das categorias B (...) é efetuada no momento do respetivo pagamento ou colocação à disposição.”*

A este propósito, defende o Requerente que este artigo regula as relações entre o devedor dos rendimentos (entidade destinatária das faturas) e o Estado, não sendo aplicável às relações entre o credor dos rendimentos (entidade emitente da fatura) e o Estado.

No que, cremos, lhe assiste razão.

Com efeito, a previsão do citado artigo 108º nº 1 do CIRS apenas determina o momento em que a retenção tem de ser efetuada pela entidade pagadora dos rendimentos.

E quanto a esta questão, nenhuma dúvida subsiste: a entidade devedora de rendimentos da categoria B fica obrigada a fazer a retenção na fonte no momento em que os paga ou os coloca à disposição do seu titular.

Mas não é isto o que está em causa nos presentes autos.

Bem ao invés, nos presentes autos importa tão-só determinar em que momento o titular dos rendimentos deduz à coleta as retenções na fonte sobre os seus rendimentos.

E tal momento terá necessariamente de ser, nos casos em que existe obrigatoriedade de emissão de fatura, como é o caso dos autos, no momento em que esta é emitida.

Isso o impõe o artigo 3º nº 6 do CIRS, ao determinar que os rendimentos ficam sujeitos a imposto desde o momento em que, para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de fatura ou documento equivalente.

Bem como o artigo 78º nº 2 do CIRS, nos termos do qual são deduzidos à coleta as importâncias retidas na fonte que tenham a natureza de pagamento por conta do imposto devido, respeitantes ao mesmo período de tributação.

Sendo que, na hipótese ora em apreciação, as retenções na fonte efetuadas aos rendimentos do Requerente têm a natureza de pagamento por conta do imposto devido, natureza esta que, aliás, “*está genericamente prevista no n.º 1 do art. 98.º do CIRS, apenas não tendo tal natureza os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias especiais, previstos no art. 71.º do mesmo Código*” – neste sentido, veja-se **JORGE LOPES SOUSA**, in CPPT Anotado, 6ª ed., vol. II, pág. 421.

Ora, reportando-se os rendimentos em causa nos presentes autos aos anos de 2015 e 2016, anos em que foram emitidas as faturas, dúvidas não restam de que as respetivas retenções na fonte têm de ser deduzidas à coleta dos exercícios correspondentes, isto é, em 2015 e 2016.

Isto, note-se, apesar de os rendimentos devidos e as necessárias retenções na fonte apenas terem sido pagos pela entidade devedora e declarados no exercício subsequente.

Se os rendimentos são tributados no momento da emissão das faturas, as correspondentes deduções à coleta provenientes das retenções efetuadas têm, necessariamente, de ser efetuadas nos anos respeitantes aos da emissão das faturas.

A não ser assim, estar-se-ia a coartar aos contribuintes o direito de deduzir à coleta as retenções efetuadas, tributando os rendimentos na sua totalidade. E estar-se-ia, por outro lado, a deduzir à coleta retenções que não tinham qualquer correspondência com os rendimentos tributados.

O que, como está bom de ver, não pode ser admitido.

Qualquer outro entendimento seria ostensivamente violador do princípio constitucional da capacidade contributiva, não podendo ter acolhimento legal.

Ademais, a admitir-se o entendimento propugnado pela AT, estar-se-ia a protelar indefinidamente a existência de divergências sempre que, o que sucede várias vezes, os rendimentos não fossem pagos no ano da emissão das facturas.

Pelo que assiste razão ao Requerente, sendo a liquidação respeitante ao exercício de 2015, na parte em que desconsiderou a retenção na fonte no valor de € 1000,00 ilegal e impondo-se, por via disso, a sua anulação parcial.

Quanto ao exercício de 2016, verifica-se ser a liquidação oficiosa ilegal, por ter desconsiderado indevidamente a retenção na fonte no valor de € 2.125,00 e impondo-se, por via disso, a sua anulação.

Peticiona ainda o Requerente a condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados sobre o valor de € 4.490,96 desde 01/09/2016 (atento o prazo legal de pagamento do reembolso relativo ao exercício de 2015 – 31/08/2016) até 15/03/2018 (atenta a data em que foi pago o reembolso relativo ao exercício de 2015 – 16/03/2018) e sobre o valor de € 1000,00 até integral reembolso.

Quanto aos juros indemnizatórios, prescreve o número 1 do artigo 43º da LGT:

*"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".*

No caso dos autos, verifica-se ter havido erro imputável aos serviços, do qual resultou para o Requerente a obrigatoriedade de pagamento de dívida em montante superior ao devido.

Pelo que dúvidas não restam de que o Requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

A questão que se coloca é desde quando são devidos tais juros.

O Requerente peticiona o pagamento de juros, calculados sobre o valor de € 4.490,96, desde 01/09/2016 até 15/03/2018 e sobre o valor de € 1000,00, desde 01/09/2016 até efetivo reembolso.

Conforme resulta dos factos provados – cfr. ponto 5) -, relativamente ao exercício de 2015, a AT constatou a existência de uma divergência, respeitante à retenção na fonte declarada pelo Requerente relativa à entidade com o NIPC ... e ao montante da retenção na fonte declarado por esta entidade.

Notificado da divergência constatada, o Requerente, em sede de exercício do direito de audição, esclareceu, em 09/01/2017, a Requerida das razões da divergência constatada – cfr. ponto 7) da matéria de facto provada.

Pelo que, desde a indicada data de 09/01/2017 que a Requerida tem conhecimento das razões da divergência constatada, podendo e devendo, desde essa data, considerar sanada a divergência, considerando no exercício de 2015, como se impunha, a retenção na fonte que deu origem à divergência.

Tem, assim, o Requerente direito a receber juros indemnizatórios, calculados sobre o valor de € 4.490,96, desde 10/01/2017 até 15/03/2018 e sobre o valor de € 1000,00, desde 10/01/2017 até efetivo e integral reembolso.

Por último, resta abordar a questão de saber se o Requerente tem direito a receber uma indemnização pelos prejuízos decorrentes de prestação de garantia indevida.

A indemnização pelo pagamento de garantia indevida encontra-se prevista no artigo 53º n.º 1 da LGT, que prevê que *“o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.”*, prescrevendo o n.º 2 do mesmo preceito que *“o prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo”*.

Do exposto resulta claro que o direito a tal indemnização pelos prejuízos implica a montante não só a instauração de um processo de execução fiscal, bem como a inerente prestação de garantia na sequência da instauração desse mesmo processo.

No caso dos autos, conforme resulta da matéria de facto provada – cfr. pontos 16 e 17 -, a liquidação oficiosa respeitante ao exercício de 2016 não foi paga pelo Requerente, tendo sido, em consequência, instaurado processo de execução fiscal e tendo o Requerente, com vista sua suspensão, prestado garantia bancária.

Verificando-se, por outro lado, ter havido erro imputável aos serviços que determinou o pagamento pelo Requerente de tributo superior ao devido, o que determinou a anulação da liquidação oficiosa respeitante ao exercício de 2016, por ter desconsiderado indevidamente retenção na fonte no valor de € 2.125,00, dúvidas não restam de que o Requerente tem direito a ser indemnizado pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal instaurado para cobrança desta liquidação oficiosa.

## **VI. DISPOSITIVO**

Em face do exposto, decide-se:

- a) anular parcialmente a liquidação de IRS respeitante ao exercício de 2015 (liquidação número 2018...), na parte em que desconsiderou a retenção na fonte de € 1000;00;
- b) anular a liquidação oficiosa de IRS e de juros compensatórios respeitante ao exercício de 2016 (liquidações números 2018... e 2018...);
- c) condenar a Requerida a reembolsar ao Requerente o valor de € 1000,00, respeitante à retenção na fonte do exercício de 2015;
- d) condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados sobre o montante de € 4.490,96, desde 10/01/2017 até 15/03/2018 e sobre o montante de € 1000,00, desde 10/01/2017 até efetivo reembolso;
- e) condenar a Requerida a pagar, a título de indemnização pela prestação de garantia indevida, o montante que se vier a apurar ter sido despendido pelo Requerente com a sua prestação.

\*\*\*

Fixa-se o valor do processo em € 3.193,69, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

\*\*\*

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 4 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerida, por ser a parte vencida.

\*\*\*

Registe e notifique.

Lisboa, 08 de Janeiro de 2018.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

\*\*\*

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.