

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 902/2019-T**

**Tema: IRC – artigo 94.º, n.º 1, alínea g), do CIRC.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha (árbitro presidente), Dra. Elisabete Flora Louro Martins e Dra. Rita Guerra Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

Em 30 de Dezembro de 2020, A... LDA doravante “Requerente”, pessoa coletiva sob o número único ..., com sede na Rua ..., n.º ... a ..., ...-..., Lisboa, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 10.º, n.º 1 alínea a) e n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com as alterações subsequentes.

A Requerente deduz pedido de declaração de ilegalidade e de anulação integral da decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa e dos atos tributários sobre os quais aquela recaiu, de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e juros compensatórios, relativo ao exercício de 2017, n.º..., no valor global de € 246.640,32, e respetivo recurso hierárquico n.º ...2018...5, com todas as consequências legais, nomeadamente em matéria de juros.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

De acordo com o pedido de pronuncia arbitral apresentado pela requerente, as liquidações impugnadas assentam nos seguintes fundamentos:

- a) A 9 de Janeiro de 2018, ao apresentar a guia de liquidação de IRC por retenção na fonte relativa aos pagamentos de rendimentos a não residentes ordenados em Dezembro de 2017 e 8 de Janeiro de 2018, a Requerente constatou que o registo contabilístico dos valores devidos à B... ANGOLA em referência havia sido efetuado erroneamente, uma vez que a Requerente considerou a taxa de câmbio aplicável à data de emissão das faturas em 2015 e não a taxa de câmbio vigente à data das ordens de pagamento em 2017.
- b) Tal erro no registo contabilístico das faturas emitidas pela B... ANGOLA levou a que a Requerente apurasse e registasse também erroneamente o montante da retenção na fonte de IRC relativo a tais pagamentos.
- c) Efetivamente, tendo em conta a taxa de câmbio aplicável à data de emissão das faturas, a Requerente apurou e registou erroneamente o montante de EUR 245.266,17 a título de IRC retido na fonte sobre os honorários devidos à B... ANGOLA, nos seguintes termos:

FACTURA N.º	TAXA DE CÂMBIO	HONORÁRIOS		RETENÇÃO NA FONTE	DESPESAS		ICA	
		AKZ	EUR	EUR	AKZ	EUR	AKZ	EUR
61/2015	0,00840	497.726,73	4.181,12	1.045,28	-	-	24.886,34	209,06
65/2015	0,00828	32.205724,25	266.732,79	66.683,20	-1.609.203,60	-13.824,60	1.686.467,28	13.967,38
83/2015	0,00851	24.318.143,68	207.010,13	51.752,53	1.501.218,25	12.779,24	1.052.829,57	8.962,30
98/2015	0,00852	22.909.048,89	193.270,97	48.817,74	33.500,00	285,54	1.099.522,23	9.371,81
119/2015	0,00821	37.479.190,83	37.479.190,83	76.967,41	2.974.353,00	24.432,57	1.361.285,10	11.182,16
<b>TOTAIS:</b>		<b>117.410.434,47</b>	<b>981.064,67</b>	<b>245.266,17</b>	<b>2.839.867,65</b>	<b>23.672,75</b>	<b>5.224.990,52</b>	<b>43.692,90</b>

- d) Assim, com base nos referidos registos contabilísticos incorretamente apurados, a Requerente gerou e submeteu através do Portal das Finanças a guia de liquidação de IRC por retenção na fonte n.º..., na qual incluiu o montante de EUR 245.266,17 a título de IRC retido na fonte sobre os honorários devidos à B... ANGOLA.

- e) Apercebendo-se do lapso de apuramento na contabilização das referidas faturas, a Requerente corrigiu os seus registos contabilísticos, passando a considerar a taxa de câmbio à data das ordens de pagamento das faturas – cfr. cópias do extrato do referido lançamento contabilístico de retificação e do balancete da Requerente a 31 de Dezembro de 2017.
- f) Neste contexto, refletindo a taxa de câmbio aplicável à data dos pagamentos efetuados à B... ANGOLA, a Requerente apurou e registou os seguintes montantes de honorários, despesas, Imposto sobre o Consumo Angolano (“ICA”) e IRC a reter na fonte relativamente aos pagamentos devidos à B... ANGOLA:

FACTURA N.º	TAXA DE CÂMBIO	HONORÁRIOS		RETENÇÃO NA FONTE	DESPESAS		ICA	
		AKZ	EUR	EUR	AKZ	EUR	AKZ	EUR
01/2015	0,00483	497.726,73	2.404,02	601,01	-	-	24.886,34	120,20
05/2015	0,00483	32.205724,25	155.553,63	38.888,41	-1.069.203,60	-13.824,60	1.680.467,28	8.145,64
83/2015	0,00483	24.318.143,68	117.456,63	29.364,16	1.501.218,25	12.779,24	1.052.829,57	5.085,17
98/2015	0,00483	22.909.648,89	110.653,60	27.663,40	33.500,00	265,54	1.099.522,23	5.310,69
119/2015	0,00483	37.479.190,83	181.024,49	45.256,12	2.974.353,00	24.432,57	1.361.285,10	6.575,01
<b>TOTAIS:</b>		<b>117.410.434,47</b>	<b>567.092,40</b>	<b>141.773,10</b>	<b>2.839.867,65</b>	<b>13.716,56</b>	<b>5.224.990,52</b>	<b>25.236,70</b>

- g) Tendo apurado o valor correto da retenção na fonte de IRC relativo aos serviços adquiridos à B... ANGOLA – EUR 141.773,10 – pagos a 12 de Dezembro de 2017 e 8 de Janeiro de 2018, e com vista à substituição da guia de liquidação de IRC por retenção na fonte n.º..., a Requerente gerou e submeteu através do Portal das Finanças nova guia de liquidação na qual incluiu tal montante e os valores retidos na fonte relativos aos demais pagamentos a não residentes realizados em Dezembro de 2017.
- h) A 18 de Janeiro de 2018, a Requerente entregou junto dos cofres da Fazenda Pública o montante de EUR 143.147,26, o qual inclui o IRC retido na fonte relativo aos serviços adquiridos à B... ANGOLA, no montante de EUR 141.773,10.
- i) A Requerente considera assim que a guia de liquidação de IRC n.º ... é ilegal ex vi artigo 99.º, alínea a), do CPPT, e consequentemente anulável ao abrigo do artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”), com fundamento em erro na quantificação dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte em sede de IRC na conversão cambial do valor dos honorários pagos pela Requerente à B... ANGOLA a 12 de Dezembro de 2017 e 8 de Janeiro de 2018.

- j) Como tal, e concretamente no que respeita aos presentes autos, não poderia a Requerente deixar de apurar o montante dos rendimentos pagos à B... ANGOLA a 12 de Dezembro de 2017 e 8 de Janeiro de 2018 e do correspondente IRC a reter na fonte com referência à taxa de câmbio em vigor à data do pagamento, sob pena de violação do regime ínsito aos artigos 94.º, n.º 6, do CIRC, 98.º, n.º 1, 101.º, n.º 8, e 23.º, n.º 1, alínea a), do CIRS.
- k) Neste contexto, o montante inscrito na referida guia de liquidação n.º ... a título de IRC a reter na fonte sobre os honorários pagos à B... ANGOLA – EUR 245.266,16 – não corresponde ao imposto que, nos termos do artigo 94.º, n.º 1, alínea g), do CIRC, a Requerente estava efetivamente obrigada a reter – EUR 141.773,10 – e entregar ao Estado, o que se traduz na ilegalidade e anulabilidade da liquidação de IRC em crise nos presentes autos ao abrigo dos artigos 99.º, alínea a), do CPPT e 163.º do CPA.
- l) Isto é, uma vez paga a prestação tributária, não poderá ser exigido ao mesmo sujeito passivo e responsável tributário o pagamento de um tributo de igual natureza, relativo ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tributação, porquanto tal consubstanciará uma situação de duplicação de colecta, que poderá ser conhecida tanto em sede de oposição à execução como sem sede de reclamação graciosa, impugnação judicial ou arbitral.
- m) Tudo ponderado, conclui-se pela ilegalidade e anulabilidade ex vi artigo 163.º do CPA da decisão proferida pela Administração Tributária no procedimento de recurso hierárquico que antecedeu os presentes autos e, bem assim, da guia de liquidação de IRC por retenção na fonte n.º..., com fundamento na violação dos artigos 74.º e 75.º da LGT, 94.º, n.º 6, do CIRC, 98.º, n.º 1, 101.º, n.º 8, e 23.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, 205.º e 99.º do CPPT.

A Requerente advoga que as liquidações de IRC impugnadas são ilegais por errada perceção dos factos relevantes e errónea aplicação do direito. Juntou 20 documentos e requereu a inquirição de 1 testemunha.

Em 30 de dezembro de 2019, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, com a notificação da AT em 30 de dezembro de 2019.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, em 12 de Fevereiro de 2020, não manifestaram vontade de a recusar, nos termos dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 13 de Março de 2020.

Em 7 de julho de 2020, a Requerida apresentou resposta, na qual se defende por exceção e por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”), fundamentando a sua defesa com base nos seguintes argumentos:

- a) Defende por exceção, invocando a falta de objeto, da idoneidade do meio processual, da inadmissível alteração do pedido e da incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria;
- b) Defende por impugnação: O indeferimento do pedido da Requerente tem por argumento fundamentador o facto de os documentos por si disponibilizados, atentos os vícios, incongruências, erros e omissões que evidenciam, não permitirem aferir, sem margem para dúvidas, a existência do erro que alega ter praticado nesse procedimento de liquidação, que se traduziria na conseqüente entrega de imposto em excesso nos cofres do Estado.
- c) Foi esta prova que não logrou alcançar nos procedimentos administrativos anteriores, nem tão pouco com o PPA em apreço, porquanto, como já referido, se limitou a juntar exata e rigorosamente os mesmos elementos de prova, sem ter colmatado qualquer uma das vicissitudes que lhes foram imputadas, observadas anteriormente.
- d) Sucede que não poderia a aqui Requerente deixar de apresentar todos os elementos indispensáveis à comprovação efetiva do erro que pretende ver reconhecido, não só por

- a isso ser obrigada face ao disposto pelo art.º 74.º da LGT, mas, igual e fundamentalmente, por força do princípio da verdade material.
- e) Ocorre, porém, que, como se encontra por demais demonstrado, a análise dos documentos apresentados pela Requete não permite reconhecer a existência do suposto erro na medida em que, atentas as incongruências omissões e divergências devidamente identificadas, os mesmos não logram produzir o efeito útil pretendido pela Requerente.
- f) No ponto 14.º do PPA afirma a Requerente que, por aplicação da taxa de câmbio vigente à data de emissão das faturas, apurou os valores evidenciados no quadro que seguidamente transpomos, os quais, atenta a afirmação produzida no ponto 10.º, se infere que terão sido a base de cálculo dos valores a pagar conforme as transferências bancárias ordenadas nos dias 7 e 12 de dezembro de 2017.
- g) A análise conjugada entre as afirmações produzidas nos pontos acima transcritos, é concludente no sentido de que:
- a. i. por um lado, que nos dias 7 e 12 de dezembro de 2017, quando ordenou o pagamento dos valores das faturas, calculou os valores das transferências a efetuar tendo por base a taxa de câmbio da data de emissão das faturas;
  - b. ii. por outro lado, que os valores ordenados transferir, correspondiam ao somatório dos honorários, mais as despesas e o imposto sobre o consumo de Angola, menos as retenções na fonte.
- h) Da aplicação desta "fórmula" de cálculo dos valores a transferir, obtêm-se os seguintes montantes:

*U. M. / Euro*

<b>Natureza</b>	<b>Valor</b>
Honorários	981.064,67
Despesas	+ 23.672,75
<b>Subtotal 1</b>	<b>1.004.737,42</b>
ICA	+ 43.692,90
<b>Subtotal 2</b>	<b>1.048.430,32</b>
RF	- 245.266,17
<b>Valor a Transferir</b>	<b>803.164,15</b>

*Quadro 1 – Valores a transferir – dezembro 2017*

- i) Contudo, o valor global que a Requerente afirma ter mandado transferir fica muito aquém do evidenciado no quadro supra, pois, a Requerente refere que ordenou a realização de duas transferências no montante global de € 464.272,56, uma de € 250.000,00 e outra de € 214.272,56.
- j) Significando, portanto, que o valor que a Requerente alega ter ordenado transferir corresponde a cerca de 57% daquele que se apura atendendo ao procedimento que alega ter aplicado.
- k) Atento o exposto, conclui-se pela ausência de prova capaz de demonstrar, sem margem para dúvidas, que estamos em presença de entrega indevida de imposto nos cofres do Estado relativo a retenções na fonte incidente sobre pagamentos a não residentes, por serviços prestados, como a Requerente suscita.

Mais considera a Requerida na sua resposta que a realização da inquirição da testemunha indicada pela Requerente configura um ato inútil e conclui pela improcedência e absolvição do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os atos impugnados.

Por despacho de 3 de julho de 2020, o Tribunal Arbitral notificou a Requerente para querendo pronunciar-se sobre as exceções suscitadas pela Requerida na sua resposta.

Por despacho de 4 de agosto de 2020 o Tribunal Arbitral notificou a Requerente para querendo pronunciar-se sobre a inquirição da testemunha por si indicada e sobre que factos pretende seja as exceções suscitadas pela Requerida na sua resposta

Por despacho de 25 de Agosto de 2020, o tribunal dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas, por considerar não haver quaisquer novos elementos sobre que as partes se devam pronunciar, e fixou em 13 de setembro de 2020 a data previsível para a prolação da decisão.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, invocou as exceções da falta de objeto do processo, inidoneidade do meio processual, inadmissível alteração do pedido e incompetência do tribunal arbitral.

Para assim concluir, alega que a Requerente, através do pedido arbitral, pretende reagir mediamente contra uma guia de pagamento de retenção na fonte por pagamentos ao estrangeiro, sendo que as guias de pagamento não constituem um qualquer ato de liquidação, mas antes, um ato de natureza financeira relativo ao pagamento e respeitante ao procedimento de cobrança. E, desse modo, alega que não constituindo a nota de cobrança um ato tributário, verifica-se uma situação de falta de objeto e inidoneidade do meio processual a qual constitui uma exceção perentória que dá lugar à absolvição do pedido.

Por outro lado, a Autoridade Tributária refere que a Requerente, nos procedimentos de reclamação graciosa e recurso hierárquico, pretendeu obter a “devolução do montante de € 246.640,32 a título de retenção na fonte paga em excesso», operando-se assim uma indevida alteração do pedido, entre o peticionado em sede graciosa e em sede arbitral. Concluindo que, consubstanciando a pretensão um pedido de reembolso, que não constitui um ato de liquidação, o tribunal arbitral é materialmente incompetente para conhecer do pedido, sendo o meio processual próprio a ação administrativa.

Notificada para se pronunciar sobre a matéria de exceção, a Requerente alega que, nos procedimentos de reclamação graciosa e de recurso hierárquico, não se limitou a requerer o reembolso do imposto entregue a título de retenção na fonte, mas expressamente a anulação do ato tributário de liquidação de IRC por retenção na fonte, identificado pela guia de retenção na fonte n.º ..., respeitante ao período de dezembro de 2017, com fundamento no excesso de



quantificação da matéria tributável e, em consequência, a restituição do montante de imposto pago em excesso, carecendo de fundamento a afirmação da AT.

E, no pedido arbitral, requereu ao tribunal a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do recurso hierárquico e, nessa medida, a ilegalidade da liquidação de IRC por retenção na fonte por violação dos artigos 74.º e 75.º da LGT, artigos 94.º, n.º 6, do CIRC, 98.º, n.º 1, 101.º, n.º 8, e 23.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, 205.º e 99.º do CPPT e 163.º do CPA, e subsidiariamente, a declaração da ilegalidade parcial da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, e, nessa medida, a ilegalidade parcial da liquidação de IRC, em consequência da violação dos artigos 99.º, n.º 1, alínea a), e 205.º, n.º 1, do CPPT, assim afastando quaisquer dúvidas quanto à alegada “alteração do pedido”.

Concluindo que, não estando em causa a legalidade de um mero ato de cobrança, mas sim a legalidade de um ato tributário de liquidação não se verifica qualquer das exceções invocadas pela Requerida.

Analisando as questões suscitadas é, a todos os títulos evidente, que a Requerente deduziu um pedido de constituição de tribunal arbitral para a apreciação da legalidade da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2018..., e, mediatamente, da liquidação de IRC por retenção na fonte n.º ..., no montante de € 246.649,32, atos tributários esses a que se referem os documentos n.ºs 1 e 2 anexos ao pedido.

E se é certo que, no recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra o ato de liquidação, a Requerente tenha afirmado que pretendia o reembolso da referida importância € 246.649,32, tal não é mais do que a necessária decorrência do pedido de anulação administrativa da liquidação desse montante a título de retenção na fonte. E, por conseguinte, o que está em causa como objeto mediato do pedido arbitral, não é, propriamente, uma nota de cobrança ou uma guia de pagamento, mas o ato de liquidação de retenção na fonte.

Torna-se assim claro que o pedido se dirige à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos e do ato secundário de indeferimento do recurso hierárquico contra ele deduzido, que se enquadra no âmbito do processo judicial tributário de impugnação (artigo 97.º,

n.º 1, do CPPT) e na competência contenciosa dos tribunais arbitrais em matéria tributária (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

Por maioria de razão, não se verifica qualquer modificação objetiva da instância que careça de ser enquadrada à luz das disposições processuais. Desde há muito que foi abandonado o sistema monista de impugnação de atos administrativos, pelo qual o recurso perante um tribunal judicial se traduzia no prolongamento do processo gracioso que decorria perante a Administração. O procedimento administrativo ou tributário rege-se por regras próprias que constam do CPA e do CPPT e a impugnação jurisdicional das decisões finais ou destacáveis que sejam praticadas no âmbito desses procedimentos apenas pode rejeitada pela inobservância dos correspondentes pressupostos processuais, que, no caso, não foi alegada.

Pelo anteriormente exposto, decide-se pela improcedência das exceções invocadas pela Requerida.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

#### **1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA**

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** Em 2018-01-09 a Requerente procedeu à submissão da guia de pagamento n.º ... respeitante a Retenções na Fonte;
- B.** A Requerente, deduziu reclamação graciosa (RG), à qual foi atribuída o n.º ...2018..., invocando, em síntese, que a liquidação de retenção na fonte em referência resultara de um erro na quantificação dos rendimentos tributáveis.
- C.** Em 2018-10-29, foi proferido despacho de indeferimento da RG, pelo Diretor de Finanças Adjunto da DF Lisboa;
- D.** A Requerente deduziu recurso hierárquico (RH), tendo-lhe sido atribuído o n.º ...2018...;
- E.** Em 2019-10-01 foi, pela Senhora Diretora de Serviços da Direção de Serviços do IRC, proferido despacho de indeferimento do recurso hierárquico.

- F.** A Requerente integra o Grupo internacional C... (“Grupo C...”).
- G.** Em 2015, a Requerente contratou serviços de consultoria que lhe foram prestados tanto remotamente como nas suas instalações pela sociedade de direito angolano B... (“B... ANGOLA”), entidade residente para efeitos fiscais na República de Angola e que integra também o Grupo C... .
- H.** Na sequência dos serviços prestados à Requerente, a B... ANGOLA emitiu as seguintes faturas:

Valores em AKZ

FACTURA N.º	DATA DE EMISSÃO	HONORÁRIOS	DESPESAS	IMPOSTO SOBRE CONSUMO DE ANGOLA	TOTAL
61/2015	28/02/2015	24.043.082,34	-737.751,26	1.202.154,12	24.507.485,20
65/2015	01/04/2015	33.729.345,56	-3.192.824,91	1.686.467,28	32.222.987,63
83/2015	07/05/2015	21.056.814,12	4.762.821,98	1.052.840,71	26.872.476,81
98/2015	31/05/2015	21.990.444,58	952.704,40	1.099.522,23	24.042.671,21
119/2015	30/06/2015	27.225.701,98	13.227.843,07	1.361.285,10	41.814.830,15

- I.** A 7 e 12 de Dezembro de 2017, a Requerente ordenou o pagamento dos serviços prestados pela B... ANGOLA em 2015 (incluindo as despesas que lhe foram debitadas pela B... ANGOLA e o Imposto sobre o Consumo de Angola e deduzindo o IRC retido na fonte ao abrigo do artigo 94.º, n.º 1, alínea g), do CIRC, à taxa de 25%), através de duas transferências bancárias, respetivamente no montante de EUR 250.000,00 e EUR 214.272,56 (no total de EUR 464.272,56).
- J.** A Requerente transferiu à B... ANGOLA o montante total de EUR 464.272,56.
- K.** Uma vez que a transferência bancária ordenada a 7 de Dezembro de 2017 foi estornada a 5 de Janeiro de 2018, devido a constrangimentos do banco recetor em Angola, o pagamento de EUR 250.000,00 acabou por apenas ser concretizado a 8 de Janeiro de 2018.
- L.** A Requerente gerou e submeteu através do Portal das Finanças a guia de liquidação de IRC por retenção na fonte n.º..., na qual incluiu o montante de EUR 245.266,17 a título de IRC retido na fonte sobre os honorários devidos à B... ANGOLA.
- M.** A Requerente com vista à substituição da guia de liquidação de IRC por retenção na fonte n.º..., a Requerente gerou e submeteu através do Portal das Finanças

nova guia de liquidação na qual incluiu tal montante e os valores retidos na fonte relativos aos demais pagamentos a não residentes realizados em Dezembro de 2017 referida guia de liquidação à qual foi atribuído o n.º ... .

- N.** A 18 de Janeiro de 2018, a Requerente procedeu ao pagamento da guia n.º ... à AT do montante de EUR 143.147,26.
- O.** Através de Ofício de 28 de Janeiro de 2018, a Requerente foi citada do processo de execução fiscal n.º ...2018..., instaurado com vista à cobrança coerciva da alegada dívida constante da guia de liquidação de retenção na fonte n.º ..., no montante total de EUR 247.535,42 (EUR 246.640,32 a título de imposto; EUR 895,10 a título de custas).
- P.** A 28 de Fevereiro de 2018 e com vista a evitar a respetiva cobrança coerciva, a Requerente efetuou o pagamento da alegada dívida objeto do processo de execução fiscal n.º ...2018... .

## **2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Com relevo para a decisão não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

## **3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis

por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, que está referenciada em relação a cada facto julgado assente.

#### **IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA**

As questões de fundo a analisar respeitam à apreciação da legalidade da decisão de indeferimento do procedimento de recurso hierárquico n.º ...2018... e da liquidação de IRC por retenção na fonte n.º..., por violação do disposto nos artigos 74.º e 75.º da LGT, artigos 94.º, n.º 6, do CIRC, 98.º, n.º 1, 101.º, n.º 8, e 23.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, e, subsidiariamente, à apreciação da legalidade desses atos por violação do disposto nos artigos 99.º, n.º 1, alínea a), e 205.º, n.º 1, do CPPT. Cabe ainda decidir se é exigível o pagamento de juros indemnizatórios.

Quanto à primeira questão, está em causa saber se a taxa de câmbio que a Requerente deveria ter aplicado quando, em 9 de janeiro de 2018, apresentou a guia de liquidação de IRC por retenção na fonte relativa ao pagamento de serviços efetuado à B... ANGOLA em 7 de dezembro de 2017 era a taxa de câmbio aplicável à data da emissão das faturas em 2015 ou a taxa de câmbio vigente à data das ordens de pagamento em 2017.

Nos termos do disposto no artigo 94.º n.º 1 al. (g) e n.º 2 al. (b) do Código do IRC (doravante, CIRC), os rendimentos provenientes de serviços de consultoria realizados ou utilizados em território Português (como é o caso dos serviços de consultoria prestados à Requerente pela sociedade de direito angolano B... ANGOLA), são sujeitos a retenção na fonte

em sede de IRC, tendo a retenção a natureza de pagamento definitivo, estando em causa o total do imposto devido por aplicação de uma taxa liberatória (25%, nos termos do artigo 94.º n.º 5, que remete para o artigo 87.º n.º 4 do CIRC), uma vez que o titular dos rendimentos (B... ANGOLA) é uma entidade não residente que não tem estabelecimento estável em território português.

O artigo 94.º n.º 6 do CIRC prevê: *“A obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar”*.

No Código do IRS (doravante, CIRS) as regras gerais sobre retenção na fonte estão previstas no disposto nos artigos 98.º e seguintes, sendo particularmente importante na questão que nos ocupa, o disposto no artigo 101.º n.º 8 que regula as situações de retenção na fonte efetuada sobre rendimentos da categoria “B” (rendimentos decorrentes de prestações de serviços) no seguinte sentido: *“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 artigo 7.º”*.

A regra geral do artigo 98.º n.º 1 do CIRS prevê que a retenção na fonte é efetuada pela entidade pagadora (no caso concreto, a Requerente) *“[...] no ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos [...]”*, sendo o imposto retido (i) deduzido ao montante correspondente ao pagamento efetivamente efetuado ao Sujeito Passivo beneficiário, e (ii) entregue nos cofres do Estado nos termos previstos no n.º 3 da mesma norma (até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que o imposto foi retido).

No que respeita aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços, o artigo 94.º n.º 6 do CIRC, ao remeter para as normas do CIRS, determina que a retenção na fonte deverá ser efetuada pela entidade pagadora “*no momento do respetivo pagamento ou colocação à disposição*” — note-se que nos termos do artigo 94.º n.º 6 do CIRC, na falta de “*obrigação idêntica no Código do IRS*”, a obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC ocorre “*na data da colocação à disposição dos rendimentos*”. No caso concreto, a Requerente respeitou as referidas normas legais, conforme resulta da matéria de facto dada como provada.

A questão que importa agora resolver é apurar qual a taxa de câmbio que a Requerente deveria ter aplicado quando, em 9 de janeiro de 2018, apresentou (através do Portal das Finanças) a guia de liquidação de IRC por retenção na fonte relativa ao pagamento de serviços efetuado à B... ANGOLA em 7 de dezembro de 2017: (i) a taxa de câmbio aplicável à data da emissão das faturas em 2015; ou (ii) a taxa de câmbio vigente à data das ordens de pagamento em 2017.

Claramente, conforme resulta do enquadramento que será exposto infra, a Requerente teria obrigatoriamente de aplicar a taxa de câmbio vigente à data das ordens de pagamento em 2017, como resulta do disposto no artigo 23.º do CIRS e resulta também das regras gerais previstas no Código Civil, designadamente do disposto no artigo 558.º, que prevê:

*“Artigo 558.º*

*(Termos do cumprimento)*

*1 - A estipulação do cumprimento em moeda com curso legal apenas no estrangeiro não impede o devedor de pagar em moeda com curso legal no País, segundo o câmbio do dia do cumprimento e do lugar para este estabelecido, salvo se essa faculdade houver sido afastada pelos interessados.*

*2- Se, porém, o credor estiver em mora, pode o devedor cumprir de acordo com o câmbio da data em que a mora se deu.”*

Resulta do disposto no artigo 558.º do Código Civil que no caso de estipulação do cumprimento em moeda com curso legal apenas no estrangeiro — que é o caso na situação em causa nos autos, uma vez que os serviços foram pagos (através de transferência bancária) pela Requerente à B... Angola em Kwanzas (moeda com curso legal em Angola) — o pagamento deverá ser efetuado, na falta de disposição das partes (o que é o caso na situação em causa nos autos), “segundo o câmbio do dia do cumprimento e do lugar para este estabelecido”. Ou seja, o pagamento era devido segundo o câmbio do Kwanza/EURO do dia 7 de dezembro de 2017.

O artigo 23.º n.º 1 do CIRS com a epígrafe “Valores fixados em moeda sem curso legal em Portugal” prevê:

“Artigo 23.º

*Valores fixados em moeda sem curso legal em Portugal*

*1 - A equivalência de rendimentos ou encargos expressos em moeda sem curso legal em Portugal é determinada pela cotação oficial da respetiva divisa, de acordo com as seguintes regras:*

*a) Tratando-se de rendimentos transferidos para o exterior, aplica-se o câmbio de venda da data da efetiva transferência ou da retenção na fonte, se a ela houver lugar;”*

Aplicando a norma em análise ao caso concreto, concluímos que, para efeitos de IRS (e também para efeitos de IRC), o montante em Kwanzas do pagamento efetuado pela Requerente à B... ANGOLA, equivale ao montante em Euros determinado pela cotação oficial da respetiva divisa. Ou seja, a cotação oficial da respetiva divisa aplicável para determinar a equivalência de rendimentos para efeitos fiscais do pagamento efetuado pela Requerente à B... ANGOLA, é a da (i) efetiva transferência; ou (ii) da retenção na fonte.

Concluímos assim de todo o exposto que a taxa de câmbio que a Requerente deveria ter aplicado quando, em 9 de janeiro de 2018, apresentou (através do Portal das Finanças) a guia de liquidação de IRC por retenção na fonte relativa ao pagamento de serviços efetuado à B...



ANGOLA em 7 de dezembro de 2017, era efetivamente a taxa de câmbio vigente à data das ordens de pagamento em 2017.

Neste sentido, já se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão proferido em 08 de maio de 2013, no processo nº 0841/11, o qual subscrevemos integralmente (Acórdão disponível in <http://www.dgsi.pt>).

*“No caso em apreço estão em causa rendimentos obtidos por uma entidade não residente que não são imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, mais concretamente o pagamento efectuado em 08-08-2002, da factura 221257 do fornecedor “B.....”, emitida em 01-06-2002, no valor de USD 16.149,00 foi convertida em Euros a uma taxa de cambio de 0.5032, sujeitos a retenção na fonte nos termos dos arts. 88º, nº 3 e 5 e 80º, nº 2, al. e) do CIRC (redacção do decreto-lei 198/2001, de 3 de Julho).*

*Trata-se, pois, de uma retenção na fonte a título definitivo, estando em causa o total do imposto devido por aplicação de uma taxa liberatória.*

*Nestes casos, a cobrança feita por retenção na fonte esgota a pretensão tributária portuguesa. (Vide, com mais desenvolvimento, sobre a questão, Rui Duarte Morais, apontamentos ao IRC.)*

*Assim sendo, o facto gerador do imposto deve considerar-se verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar a retenção na fonte, ou seja, na data do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular (Cf., também neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31.01.2008, recurso 887/07, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), sendo lógico que a taxa de câmbio (USD/Euro) a considerar no cálculo da retenção na fonte devida pelo pagamento ao fornecedor “B.....” seja também aquela que vigorar no momento da colocação do rendimento à disposição e não aquela que vigorar no momento em que a factura for recepcionada e lançada na contabilidade.*

*Aliás, isso mesmo resultava do artº 8º, nº 8, al. b) do CIRC, na redacção então em vigor, que era a do decreto-lei 198/2001, de 3 de Julho, normativo esse que, na definição de facto gerador do imposto para estes rendimentos, exceptuava a regra geral constante do seu nº 7 (o facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação) nos*

---

*termos seguintes: “exceptuam-se do disposto no número anterior os seguintes rendimentos, obtidos por entidades não residentes, que não sejam imputáveis a estabelecimento estável situado bem território português:*

*a) (...) b) Rendimentos objecto de retenção na fonte a título definitivo, em que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar aquela.*

*A idêntica conclusão se chegaria, tal como fez a sentença recorrida, pela interpretação do artigo 88, n.º 6, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, na redacção então em vigor (do referido decreto-lei 198/2001, de 3 de Julho).*

*De harmonia com este normativo a obrigação de retenção ocorre na data estabelecida para obrigação idêntica em sede de IRS, sendo que nos artigos 98 e seguintes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares se estipula que essa obrigação tem lugar no acto em que a entidade devedora dos rendimentos os paga ou coloca à disposição”.*

O pedido arbitral mostra-se ser, por conseguinte, procedente.

### **Vícios de conhecimento prejudicado**

Face à solução encontrada, que conduz à procedência do pedido arbitral, fica prejudicado o conhecimento do vício atinente à violação do disposto nos artigos 99.º, n.º 1, e 205.º, n.º 1, do CPPT.

### **Juros indemnizatórios**

A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios — (à taxa de 4%, nos termos do artigo 43.º n.º 4 e artigo 35.º n.º 10 da LGT, sendo que este último artigo remete para o disposto no artigo 559.º n.º 1 do Código Civil, que por sua vez remete para a Portaria 291/2003 de 8 de abril) em virtude da procedência total ou parcial de impugnação a favor do sujeito passivo — decorre da aplicação do disposto no artigo 100.º da LGT, que prevê a obrigação da Requerida de reconstituir a legalidade do ato objeto do litígio, tal dever compreendendo: (i) a obrigação de reembolso do montante indevidamente pago, e (ii) o pagamento de juros indemnizatórios devidos desde a data do pagamento indevido efetuado pelos Requerentes até à data em que o reembolso seja efetivamente efetuado.

No caso concreto, os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no artigo 43.º n.º 1 da LGT estão verificados, uma vez que: (a) a Requerida incorreu num erro de direito ao cobrar coercivamente uma guia de pagamento que sabia que estava viciada com “duplicação de coleta” (e manteve a sua decisão, apesar da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apresentado pela Requerente); (b) o erro foi imputável exclusivamente aos serviços da Requerida; (c) a existência desse erro foi determinada em decisão arbitral; e (d) desse erro resultou o pagamento de uma dívida tributária que não era devida (vide neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 22 de maio de 2019, proferido no processo n.º 1770/12.9BELRS, disponível in <http://www.dgsi.pt>).

Termos em que, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, à taxa legal (4%), que são devidos desde a data do pagamento indevido efetuado pela Requerente até à data em que o reembolso seja efetivamente efetuado.

## **V. DECISÃO**

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar improcedente as exceções invocadas pela Requerida;
- b. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas relativo ao exercício de 2017, n.º..., que fixou o valor a pagar de € 246.640,32 (duzentos e quarenta e seis mil seiscientos e quarenta euros e trinta e dois cêntimos), com a consequente anulação do ato, e, bem assim, da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2018...;
- c. Condenar a Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal (4%), desde a data do pagamento indevido até à data em que o reembolso seja efetivamente efetuado.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € **246.640,32**, correspondente à anulação do ato de liquidação de IRC e juros compensatórios aqui impugnados, verificada e comunicada previamente à constituição do presente Tribunal Arbitral, em conformidade com os fundamentos enunciados no ponto IV. 1. *supra*.

## **VII. CUSTAS**

Custas no montante de € **4.284,00**, a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de setembro de 2020

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Presidente)

Elisabete Flora Louro Martins

Rita Guerra Alves