

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 53/2026-T

Tema: IRC. DUPLICAÇÃO DE COLETA

SUMÁRIO

I – A duplicação de coleta, nos termos do artigo 205.º, n.º 1, do CPPT, pressupõe cumulativamente a unicidade do facto tributário, a identidade da natureza do tributo e a coincidência temporal entre o tributo pago e aquele que é novamente exigido.

II – A coincidência do montante, do período, da rubrica tributária e da data de submissão de duas guias constitui um indício relevante, mas não dispensa a demonstração de que ambas correspondem à mesma concreta realidade tributária.

III – Incumbe ao contribuinte que invoca a duplicação de coleta demonstrar os respetivos factos constitutivos, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, conjugado com os artigos 342.º do Código Civil e 414.º do CPC; persistindo dúvida quanto à unicidade do facto tributário, o non liquet resolve-se contra a parte onerada com essa prova.

IV – Não se tendo demonstrado que duas guias de retenção na fonte, embora de igual montante, natureza e período, respeitem ao mesmo facto tributário, não se encontra preenchido um dos requisitos cumulativos da duplicação de coleta.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra, Andreia Ribeiro, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 24-03-2026, decide o seguinte:

I- RELATÓRIO

1. **A... UNIPESSOAL LDA.**, NIPC..., adiante designada por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).
2. O pedido tem por objeto imediato a decisão de indeferimento expresso do recurso hierárquico n.º ...2025..., interposto do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., proferido em 31.03.2025, e, mediatamente, os atos de retenção na fonte de IRC respeitantes a rendimentos de capitais (royalties), referentes ao período de novembro de 2024, concretizados pelas guias n.ºs ... e ..., ambas no montante de €56.546,78.
3. A Requerente peticiona a anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, a anulação do ato tributário que considera duplicado e dos juros de mora, no valor global de €58.059,06, sendo o reembolso do imposto no montante de €56.546,78, acrescido de €1.512,28 de juros de mora, e o pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrem devidos, nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.
4. A Requerente juntou 11 documentos.
5. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 20-01-2026, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira sido notificada nos termos legalmente previstos.
6. A Requerente não exerceu o direito à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitra do Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
7. As partes foram notificadas da designação da árbitra em 06-03-2026, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

8. O Tribunal Arbitral foi constituído em 24-03-2026, tendo a Requerida sido subsequentemente notificada para, no prazo legal, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.
9. Em 06-05-2026, a Requerida apresentou Resposta e juntou aos autos o processo administrativo.
10. Por Despacho Arbitral de 21-08-2026, notificadas as partes em 24-08-2026, analisados os elementos carreados para os autos, considerou-se desnecessária a produção de prova testemunhal, dispensando-se, por isso, a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, cf. artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT. As partes foram notificadas para, querendo, produzirem alegações escritas no prazo de dez dias.
11. Em 14-09-2026, a Requerente apresentou alegações escritas, nas quais reiterou a existência de duplicação de coleta e juntou documentação adicional, designadamente balancete integral relativo ao ano de 2024, balancete de 2025 e extrato da conta 24294.
12. Em 15-09-2026, a Requerida apresentou alegações, pronunciando-se, designadamente, sobre a junção documental efetuada pela Requerente, mantendo a posição vertida na Resposta e sustentando que os documentos deveriam ter sido apresentados com o pedido de pronúncia arbitral, por não serem supervenientes.
13. Por Despacho Arbitral de 21-09-2026, foi determinada, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, a prorrogação do prazo para prolação da decisão arbitral, tendo as partes sido notificadas na mesma data.
14. A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, a **Requerente** sustenta, em síntese, que, no âmbito das retenções na fonte de IRC relativas a royalties do período de novembro de 2024, emitiu a guia n.º ..., no montante de €56.546,78, a qual teria sido anulada por lapso, tendo sido emitida em sua substituição a guia n.º..., de igual montante.

15. Alega que, por lapso, utilizou as referências da primeira guia para proceder ao pagamento de €56.546,78, em 20.12.2024, e que a segunda guia, por permanecer formalmente em dívida, veio a originar o processo de execução fiscal n.º ...2025... .
16. Sustenta que as duas guias respeitam à mesma retenção na fonte, relativa ao projeto..., e que a documentação contabilística apresentada permite reconciliar a retenção global de €120.554,23 constante da fatura n.º 11887 da B... France com as retenções efetuadas por projeto.
17. Refere que, em 24.03.2025, procedeu ao pagamento do processo de execução fiscal, no montante global de €58.059,06, correspondente a €56.546,78 de imposto e €1.512,28 de juros de mora, ficando, assim, materializado o pagamento que considera duplicado.
18. Entende que se encontram preenchidos os requisitos do artigo 205.º do CPPT, por existir identidade do facto tributário, da natureza do imposto e do período de tributação, e que a manutenção da segunda exigência viola igualmente os princípios da legalidade e da justiça.
19. **A Requerida** contrapõe que a guia n.º ... não consta dos seus sistemas como anulada, mas como documento regularizado e integralmente pago, com valor anulado de €0,00, inexistindo prova de que a guia n.º ... tenha sido emitida em sua substituição.
20. Sustenta que a identidade de montante, período e rubrica não demonstra, só por si, a unicidade do facto tributário, recaindo sobre a Requerente, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus de demonstrar que as duas guias correspondem à mesma concreta retenção.
21. A Requerida questiona ainda a suficiência e idoneidade dos elementos contabilísticos apresentados, alegando que os mapas de alocação por projetos são documentos produzidos pela própria Requerente e que não foi apresentada, em momento processualmente próprio, documentação bastante para individualizar o rendimento subjacente a cada uma das duas guias.
22. Invoca também o artigo 132.º do CPPT, relativo à impugnação em caso de retenção na fonte, e sustenta que eventual imposto entregue em excesso deveria, nos termos legalmente

previstos, ser descontado nas entregas posteriores da mesma natureza, apenas havendo lugar a reclamação graciosa quando tal correção não fosse possível.

23. Por fim, a Requerida defende não existir erro imputável aos serviços que possa fundamentar o pagamento de juros indemnizatórios e conclui pela improcedência integral do pedido arbitral.

II- SANEAMENTO

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Em conformidade com o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral é competente em razão da matéria e encontra-se regularmente constituído.

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades que obstem ao conhecimento do mérito.

A circunstância de a duplicação de coleta se encontrar prevista no artigo 204.º, n.º 1, alínea g), do CPPT como fundamento de oposição à execução fiscal não impede, por si só, o conhecimento, em processo arbitral, da ilegalidade de ato tributário afetado por tal vício, desde que o pedido se encontre compreendido no âmbito material definido pelo artigo 2.º do RJAT. A questão será desenvolvida em sede de matéria de direito.

O artigo 10.º, n.º 2, alínea d), do RJAT exige que o pedido indique os elementos de prova dos factos alegados. Por força do artigo 29.º do RJAT, são subsidiariamente aplicáveis o CPPT e o CPC. O artigo 108.º, n.º 3, do CPPT determina que o impugnante apresente com a petição os documentos de que disponha. O artigo 423.º do CPC consagra a apresentação documental com o articulado respetivo e admite junção ulterior apenas nos casos legalmente previstos.

Os documentos juntos com as alegações são preexistentes e a Requerente não demonstrou a impossibilidade da sua apresentação com o pedido de pronúncia arbitral, sendo certo que a necessidade de demonstrar a concreta correspondência entre as guias e os rendimentos subjacentes já resultava expressamente da fundamentação do indeferimento administrativo.

Sem prejuízo dos poderes de direção processual e de livre apreciação da prova reconhecidos ao Tribunal, a sua junção nesta fase não se revela necessária para a descoberta da verdade material nem permite suprir a insuficiência probatória relativa ao facto essencial controvertido.

Com efeito, os documentos reforçam a coerência global dos registos contabilísticos e o segundo pagamento, mas não demonstram a anulação da guia n.º..., a emissão substitutiva da guia n.º ... ou a identidade material do facto tributário.

Consequentemente, não se lhes atribui relevo probatório para a demonstração dos factos constitutivos da pretensão deduzida.

III- FUNDAMENTAÇÃO

3.1. DA FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

3.1.1 Factos provados

Atendendo às alegações fácticas da Requerente e da Requerida e aos elementos carreados para os autos, consideram-se provados, de entre os que são essenciais para o objeto do processo e para as questões relevantes para a decisão da causa, os seguintes factos:

- 1.º** A Requerente é uma sociedade comercial com o NIPC ... e encontra-se sujeita, no exercício da sua atividade, ao cumprimento de obrigações de retenção na fonte;
- 2.º** Em 8 de novembro de 2024 foi emitida à Requerente a fatura n.º 11887 pela B... France, relativa a royalties do terceiro trimestre de 2024, no montante bruto de €2.411.084,45;
- 3.º** Da documentação relativa à referida fatura consta uma retenção na fonte à taxa de 5%, no montante global de €120.554,23;

- 4.º** Na conta contabilística 242601 – retenções sobre royalties – consta, relativamente a novembro de 2024, o montante de €120.554,23 associado à B... France;
- 5.º** A Requerente apresentou, no âmbito do recurso hierárquico, um mapa de alocação dos royalties e respetivas retenções por projetos, no qual fez corresponder ao projeto ... o montante bruto de €1.130.935,58 e uma retenção na fonte de €56.546,78.
- 6.º** No mesmo mapa constam os montantes de retenção de €17.294,16, €678,24, €9.542,04, €3.280,97, €1,02, €31.340,59, €1.525,94, €103,70 e €240,79, que, conjuntamente com o montante de €56.546,78, perfazem o valor global de €120.554,23;
- 7.º** Em 19.12.2024, às 17:10, foi submetida a guia de retenção na fonte n.º ..., NIF ..., período 2024-11, rubrica 206 – IRC – Capitais – Outros rendimentos, no montante de €56.546,78;
- 8.º** A guia n.º ...foi paga em 20.12.2024, no montante de €56.546,78;
- 9.º** Nos sistemas da AT, a guia n.º ... consta como “Documento regularizado”, “Válido” e com “Valor Anulado: 0,00”;
- 10.º** Em 19.12.2024, às 17:16, foi submetida a guia de retenção na fonte n.º ..., relativa ao mesmo NIF, período 2024-11, rubrica 206 e montante de €56.546,78;
- 11.º** Entre a submissão das guias n.ºs ... e ... decorreram menos de seis minutos;
- 12.º** No período de novembro de 2024 foram submetidas outras guias de retenção na fonte, algumas das quais foram posteriormente anuladas e substituídas por guias de igual montante, designadamente as guias de €17.294,16, €9.542,04 e €3.280,97;
- 13.º** As guias consideradas pela Requerente na reconciliação da retenção global de €120.554,23 incluem a guia n.º ..., no montante de €56.546,78, e não incluem a guia n.º...;
- 14.º** A guia n.º ... não foi paga no prazo de pagamento voluntário e originou o processo de execução fiscal n.º ...2025...;
- 15.º** Em 17.01.2025, a Requerente apresentou reclamação graciosa n.º ...2025..., sustentando que a guia n.º ... havia sido anulada por lapso e que a guia n.º ... fora emitida em sua substituição, requerendo a afetação do pagamento efetuado à segunda guia e a extinção do processo de execução fiscal;

16.º No âmbito da reclamação graciosa, a AT solicitou à Requerente o extrato contabilístico da conta 242 e elementos que permitissem identificar os rendimentos de 2024 sobre os quais recaíram as retenções, incluindo faturas e contratos que as suportassem;

17.º Na análise administrativa foi consignado que ambas as guias apresentavam a mesma data de submissão, período, rubrica e montante e que a primeira não constava como anulada, tendo a AT considerado que poderia estar em causa erro na entrega da guia de retenção que, caso a segunda fosse paga, poderia originar pagamento de imposto superior ao efetivamente retido, mas entendeu não estar demonstrado o excesso.

18.º Em 27.02.2025, a Requerente remeteu à AT documentação relativa à conta 242601, à fatura n.º 11887 e à alocação por projetos, afirmando que “a guia em discussão (56K€) corresponde à RF alocada ao projeto ...”.

19.º Em 24.03.2025, a Requerente procedeu ao pagamento integral do PEF n.º ...2025..., no montante de €58.059,06, correspondendo €56.546,78 a imposto e €1.512,28 a juros de mora.

20.º A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 31.03.2025, notificado à Requerente em 01.04.2025.

21.º A Requerente interpôs recurso hierárquico n.º ...2025..., reiterando a existência de duplicação de coleta e juntando, entre outros elementos, a fatura n.º 11887, documentação da conta 242601 e mapas de alocação das retenções por projetos.

22.º O recurso hierárquico foi indeferido por decisão de 08.10.2025.

23.º Em 16.01.2026, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

24.º Com as alegações finais, a Requerente juntou documentação contabilística adicional relativa aos anos de 2024 e 2025, incluindo balancete integral de 2024 e extrato da conta 24294 de 2025.

25.º A Requerida opôs-se à junção desses documentos em sede de alegações, por considerar que não eram supervenientes e que deveriam ter sido apresentados com o pedido de pronúncia arbitral.

3.1.2. Factos não provados

Tendo em consideração o objeto do processo, a prova produzida e excluindo-se afirmações meramente conclusivas ou de direito, julgam-se não provados os seguintes factos:

- 1.º Que a guia n.º ... tenha sido formalmente anulada pela Requerente ou pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
- 2.º Que a guia n.º ... tenha sido formalmente emitida em substituição da guia n.º
- 3.º Que a guia n.º ... corresponda, em concreto, à retenção na fonte de €56.546,78 imputada pela Requerente ao projeto
- 4.º Que as guias n.ºs ... e ... correspondam ambas à aplicação da mesma norma de incidência à mesma concreta operação geradora da retenção na fonte.

IV- FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar, se for o caso, a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alíneas a) e e) do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º n.º 1 do CPC aplicável *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º alínea e) do RJAT e artigo 607.º n.º 4 do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT).

Pelo que só relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente

provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º n.º 5 do CPC aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT).

O Tribunal arbitral considera provados, com relevo para a decisão da causa, os factos acima elencados e dados como assentes, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados e, a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Face ao exposto 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.

A existência das duas guias, a identidade do respetivo montante, período e rubrica tributária, o pagamento da guia n.º ... e a instauração do processo de execução fiscal relativamente à guia n.º ... resultam de documentação proveniente dos próprios sistemas da AT e são, além disso, expressamente reconhecidos pela Requerida. Não subsiste, por isso, controvérsia relevante quanto a esses factos.

Também se consideraram demonstradas a existência da fatura n.º 11887, a retenção global de €120.554,23 e a respetiva contabilização na conta 242601.

O mapa de alocação por projetos apresentado pela Requerente apresenta coerência matemática com esse valor global e associa ao projeto ... uma retenção de €56.546,78.

O Tribunal não desconsidera esta correspondência quantitativa, nem a proximidade temporal da submissão das duas guias de €56.546,78, separadas por menos de seis minutos.

Do mesmo modo, foi ponderado que, no mesmo período, os sistemas da AT revelam situações em que guias de determinados montantes foram anuladas e posteriormente

reemitidas por igual valor, o que confere plausibilidade contextual à explicação da Requerente.

Todavia, plausibilidade não equivale a prova do facto essencial controvertido.

Os registos da AT relativos à guia n.º ... não documentam qualquer anulação: pelo contrário, qualificam-na como válida e regularizada, com valor anulado de €0,00.

Não foi junto documento de anulação nem qualquer elemento administrativo que identifique a guia n.º ... como substitutiva daquela.

Assim, a sequência “primeira guia – anulação – emissão de guia substitutiva”, embora alegada pela Requerente, não se encontra objetivamente demonstrada.

A mesma cautela se impõe quanto à ligação das duas guias ao projeto A documentação contabilística e o mapa de projetos permitem afirmar que a Requerente atribui uma retenção de €56.546,78 àquele projeto e que inclui a guia n.º ... na reconciliação global de €120.554,23. Porém, não existe documento fiscal ou elemento proveniente dos sistemas da AT que associe individualmente a guia n.º ... ao mesmo projeto, beneficiário, fatura ou concreta operação.

A declaração remetida pela própria Requerente à AT, em 27.02.2025, no sentido de que “a guia em discussão (56K€) corresponde à RF alocada ao projeto ...”, traduz a posição da interessada e é compatível com os seus registos, mas não constitui, isoladamente, prova independente da identidade material entre as duas guias.

Importa ainda sublinhar que o Tribunal não considerou provado que as duas guias respeitem a factos tributários diferentes. Também essa realidade não resulta demonstrada. A conclusão probatória é mais limitada: não ficou demonstrado, com segurança bastante, que correspondam ao mesmo facto tributário. É precisamente esta diferença entre ausência de prova da identidade e prova da diversidade que deve ser preservada, uma vez que a solução jurídica depende das regras de repartição do ónus da prova.

Quanto aos documentos apresentados apenas com as alegações finais, os mesmos não foram considerados para suprir a insuficiência da prova dos factos constitutivos da pretensão,

atento o momento da respetiva apresentação e a inexistência de demonstração de superveniência ou impossibilidade de junção anterior.

A questão será densificada na matéria de direito. Em qualquer caso, a prova do segundo pagamento encontra-se já documentada no processo administrativo, através dos elementos respeitantes ao pagamento integral do PEF em 24.03.2025, pelo que a não valoração da documentação tardia não afeta a demonstração desse facto.

A coincidência do valor, do período, da rubrica declarativa e da proximidade temporal da emissão das guias, conjugada com a reconciliação contabilística apresentada pela Requerente, constitui indício consistente de que poderá ter ocorrido um erro de emissão ou de imputação.

Todavia, nenhum dos elementos juntos demonstra que a guia n.º ... foi anulada, que a guia n.º ... foi emitida em sua substituição ou que ambas respeitam à mesma parcela concreta de rendimentos.

Não se prova, assim, a unicidade do facto tributário; não se afirma, diversamente, que se provou a diversidade das operações subjacentes.

Face ao exposto, os factos provados e não provados resultam da apreciação crítica e conjugada de toda a prova tempestivamente produzida, não tendo sido autonomizadas como factos afirmações conclusivas ou qualificações jurídicas cuja validade deve ser aferida em sede de aplicação do direito.

V- MATÉRIA DE DIREITO

A questão de direito que cumpre apreciar consiste em determinar se a coexistência das guias de retenção na fonte n.ºs ... e ..., ambas no montante de €56.546,78, referentes ao período de novembro de 2024 e emitidas sob a rubrica 206 – IRC – Capitais – Outros rendimentos, configura uma situação de duplicação de coleta e determina, consequentemente, a ilegalidade dos atos tributários e das decisões administrativas que os mantiveram.

A resposta exige que se delimite, antes de mais, o conceito de duplicação de coleta, que se aprecie a possibilidade do seu conhecimento em sede arbitral, que se determine a quem incumbe provar a identidade material das duas exigências tributárias e, finalmente, que se confronte esse regime com a prova concretamente produzida nos autos.

O artigo 205.º, n.º 1, do CPPT estabelece que haverá duplicação de coleta quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

Da formulação legal resultam três identidades cumulativas: a unicidade do facto tributário, a identidade da natureza do tributo e a coincidência temporal entre o imposto já pago e aquele que novamente se exige.

A duplicação de coleta não se confunde, por conseguinte, com a mera existência de dois documentos de cobrança do mesmo montante, nem com uma simples proximidade económica entre duas obrigações; pressupõe a demonstração de que o mesmo preceito tributário foi aplicado mais de uma vez à mesma situação tributária concreta.

No Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de junho de 2022, proferido no Processo n.º 0915/11.0BEBRG 01037/12, Relator Joaquim Condesso, disponível in www.dgsi.pt resultam, precisamente, enunciados como pressupostos da duplicação de coleta “a unicidade do facto tributário”, “a identidade da natureza” entre o tributo pago e o novamente exigido e “a coincidência temporal” entre ambos.

O requisito da identidade do facto tributário assume, assim, natureza material e não meramente formal: é necessário que as duas exigências incidam sobre a mesma realidade tributária, não bastando a coincidência de sujeito, imposto, período ou valor.

No caso dos autos, a identidade da natureza do tributo e a coincidência temporal encontram-se demonstradas. Ambas as guias respeitam a retenções na fonte de IRC, foram emitidas sob a rubrica 206 – Capitais – Outros rendimentos e reportam-se ao período de novembro de 2024.

Encontra-se também demonstrado que a primeira guia foi integralmente paga em 20.12.2024 e que a segunda originou processo de execução fiscal, posteriormente pago em

24.03.2025. A controvérsia concentra-se, portanto, no requisito da unicidade do facto tributário: importa saber se ficou demonstrado que ambas as guias representam a mesma concreta retenção na fonte.

A circunstância de a duplicação de coleta se encontrar expressamente prevista no artigo 204.º, n.º 1, alínea g), do CPPT como fundamento de oposição à execução fiscal não impede que possa igualmente relevar como ilegalidade do ato tributário quando estejam reunidos os pressupostos de competência material do tribunal arbitral.

Neste sentido é importante chamar à colação o que decorre da decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 194/2017-T, de 30 de setembro de 2017, pelo Tribunal Arbitral Coletivo presidido por José Pedro Carvalho e integrado por Carla Castelo Trindade e Sílvia Oliveira, que apreciou em processo arbitral uma questão de IRC fundada em duplicação de coleta e concluiu pela ilegalidade do ato tributário. Não procede, por isso, a tese de que a questão estaria, por natureza, confinada à oposição à execução fiscal.

Também não pode acolher-se, em termos absolutos, a afirmação da Requerida de que a AT nada exigiu.

A própria Resposta reconhece que a guia n.º ... originou o PEF n.º ...2025..., e os autos documentam o seu pagamento integral. A segunda exigência existiu e foi satisfeita. Todavia, a demonstração da existência de uma segunda exigência não resolve a questão central: para que haja duplicação de coleta é indispensável que essa segunda exigência respeite ao mesmo facto tributário que esteve na origem da primeira.

A Decisão Arbitral n.º 194/2017-T é particularmente útil para delimitar este requisito e, simultaneamente, para distinguir a situação aí apreciada da presente.

Naquela decisão, de 30 de setembro de 2017, o Tribunal recordou, no ponto 7.7, a definição do artigo 205.º do CPPT e concluiu, no ponto 7.8, que no caso concreto era precisamente uma situação de duplicação que se verificava. A razão decisiva surge no ponto 7.9: a própria Administração Tributária havia corrigido o período da guia em discussão, fazendo com que esta passasse a respeitar ao mesmo período e realidade tributária de imposto anteriormente pago. Por isso, o Tribunal pôde afirmar que a liquidação “ficou

afetada de duplicação de colecta, uma vez que passou a titular a cobrança de um imposto de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, de outro já pago”. A procedência naquele processo não assentou, portanto, numa mera coincidência de valores ou na narrativa contabilística do contribuinte; assentou num elemento objetivo que permitia estabelecer a identidade material entre as duas exigências.

É precisamente nesse plano probatório que a situação dos presentes autos se diferencia do Processo n.º 194/2017-T. Aqui não existe ato da Administração Tributária que identifique a guia n.º ... como substitutiva da guia n.º ..., nem documento fiscal que associe ambas à mesma concreta retenção. A Requerente sustenta que a primeira guia foi anulada por lapso e a segunda emitida em sua substituição; porém, os registos da AT indicam, quanto à primeira, “Valor Anulado: 0,00”, documento válido e regularizado. A própria premissa factual que permitiria estabelecer diretamente a sequência emissão–anulação–substituição não ficou, assim, demonstrada.

A exigência de prova concreta da identidade do facto tributário encontra expressão particularmente clara na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 321/2023-T, de 17 de janeiro de 2024, Árbitra Nina Aguiar. Nesse processo, o contribuinte sustentava que as mesmas mais-valias mobiliárias haviam sido declaradas e tributadas nos anexos G e J da declaração de IRS. O Tribunal reconheceu que, *“a ser certo o que o Requerente alega, que o mesmo rendimento foi declarado e incluído na coleta do imposto duas vezes”*, estariam preenchidos os pressupostos da duplicação.

Contudo, a pretensão foi julgada improcedente porque o contribuinte não demonstrou que os rendimentos inscritos numa das realidades declarativas estavam efetivamente compreendidos na outra. O sumário é elucidativo ao afirmar que, alegando o sujeito passivo ter declarado os rendimentos em duplicado “sem demonstrar” a correspondência material necessária, “não prova a duplicação de coleta”.

A mesma orientação resulta da Decisão Arbitral n.º 715/2020-T, de 11 de novembro de 2021, Árbitra Sofia Ricardo Borges.

O respetivo sumário estabelece que “o ónus da prova da duplicação do pagamento do Imposto do Selo que vem alegada pela Requerente recai sobre si e em caso de *non liquet* essa falta de prova do facto reverte em seu desfavor – cfr. art.ºs 74.º/1 da LGT, 342.º do CC e 414.º do CPC”, acrescentando que a possibilidade de ocorrência de duplicação de coleta “*fica desde logo afastada se não se prova que houve uma segunda liquidação referente ao mesmo facto tributário*”. Esta decisão assume particular relevância porque evidencia que a dúvida sobre a identidade material das duas exigências não pode ser resolvida pela mera plausibilidade da versão apresentada pelo contribuinte; tem de ser resolvida segundo as regras legais do ónus da prova.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

A regra articula-se com o artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, segundo o qual àquele que invoca um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado, e com o artigo 414.º do CPC, aplicável subsidiariamente por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, nos termos do qual a dúvida sobre a realidade de um facto deve ser resolvida contra a parte a quem o facto aproveita.

Invocando a Requerente o direito à anulação do ato e à restituição do imposto com fundamento em duplicação de coleta, incumbia-lhe demonstrar, além da existência das duas guias e do respetivo pagamento, que ambas correspondem à mesma situação tributária concreta.

A prova produzida contém elementos que favorecem a explicação da Requerente e que não podem ser ignorados. As duas guias têm exatamente o mesmo valor de €56.546,78, respeitam ao mesmo período e à mesma rubrica e foram submetidas no mesmo dia, com um intervalo inferior a seis minutos. A fatura n.º 11887 evidencia uma retenção global de €120.554,23; a conta 242601 reproduz esse montante; o mapa de projetos associa €56.546,78 ao projeto ...; e a reconciliação apresentada pela Requerente, utilizando a guia n.º ... e outras guias, perfaz exatamente a retenção global.

Acredita-se que os próprios sistemas da AT revelam, no mesmo período, casos de guias anuladas e reemitidas por igual montante. Este conjunto de elementos torna a hipótese de erro declarativo e duplicação objetivamente plausível.

Todavia, a plausibilidade da hipótese não equivale à demonstração do requisito previsto no artigo 205.º do CPPT. A guia n.º ... não surge anulada nos sistemas da AT e não foi apresentado documento que demonstre a sua substituição pela guia n.º O mapa de projetos e os elementos contabilísticos permitem afirmar que a Requerente associa uma retenção de €56.546,78 ao projeto ... e que utiliza a segunda guia na reconciliação global, mas não individualizam a primeira guia como respeitando à mesma concreta operação.

Não existe documento proveniente da AT, do beneficiário do rendimento ou outro elemento externo à própria Requerente que estabeleça a correspondência “guia ... – projeto ... – guia ...”. É justamente esse elo probatório que permitiria passar da coincidência quantitativa e temporal para a identidade material do facto tributário.

É certo que a Requerida também não identifica uma segunda operação, rendimento, beneficiário ou projeto que justifique autonomamente outra retenção de €56.546,78. Essa ausência de explicação é um elemento a ponderar, mas não permite inverter o ónus da prova.

A procedência do pedido pressupõe a demonstração positiva de que as duas guias correspondem ao mesmo facto tributário; não basta que a AT não consiga demonstrar que correspondem a factos diferentes. Concluir o contrário significaria transferir para a Administração o ónus de provar a inexistência da duplicação, em oposição ao artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Assim, o Tribunal não conclui que existiram dois factos tributários distintos; conclui apenas que não ficou demonstrado que existiu um único facto tributário sujeito a duas exigências.

Importa, neste contexto, apreciar os documentos que a Requerente apresentou apenas em sede de alegações finais.

A Requerida opôs-se expressamente à sua junção, sustentando que as alegações servem para análise da prova produzida e não para suprir défices instrutórios, invocando o artigo 423.º do CPC, o artigo 108.º do CPPT e o artigo 10.º, n.º 2, alíneas c) e d), do RJAT.

O artigo 10.º, n.º 2, alínea d), do RJAT exige que o pedido de pronúncia arbitral contenha os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir; por sua vez, o artigo 108.º, n.º 3, do CPPT determina que com a petição o impugnante oferecerá os documentos de que dispuser e requererá as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes. O artigo 423.º do CPC, subsidiariamente aplicável, consagra igualmente como regra a apresentação dos documentos com o articulado em que se aleguem os factos correspondentes, sem prejuízo das hipóteses legalmente delimitadas de junção posterior.

No caso concreto, os documentos adicionais não são objetivamente supervenientes, nem foi demonstrada impossibilidade de apresentação anterior.

Mais importante ainda, a necessidade de demonstrar a concreta correspondência entre as retenções e os rendimentos não surgiu apenas com a Resposta arbitral.

Já no procedimento de reclamação graciosa a AT solicitara o extrato da conta 242 e elementos que permitissem identificar os rendimentos de 2024 sobre os quais recaíram as retenções, incluindo faturas e contratos; e a insuficiência dessa demonstração integrou a fundamentação do indeferimento administrativo posteriormente impugnado.

Quando apresentou o pedido arbitral, a Requerente conhecia, portanto, a questão probatória e dispunha da oportunidade de carrear para os autos a documentação contabilística que entendesse necessária à demonstração dos factos constitutivos da sua pretensão. As alegações finais não podem, sem fundamento legal bastante, ser convertidas num novo momento de instrução destinado a suprir uma insuficiência probatória preexistente.

Não se admite, por isso, que a documentação apresentada apenas com as alegações seja utilizada para suprir a falta de prova da unicidade do facto tributário. Esta conclusão não

assenta num formalismo desproporcionado, mas na própria estrutura contraditória do processo e nas regras que disciplinam a apresentação dos meios de prova.

Acresce que, ainda que se admitisse a sua valoração, os documentos contabilísticos adicionais reforçariam sobretudo a coerência global dos registos da Requerente e o segundo pagamento, mas não estabeleceriam, por si mesmos, a relação formal ou material de substituição entre as duas guias. A decisão do mérito não depende, por conseguinte, exclusivamente da inadmissibilidade dos documentos tardios.

A Requerida invoca ainda o artigo 132.º do CPPT, sustentando que eventual imposto entregue em excesso deveria ter sido descontado nas entregas posteriores da mesma natureza efetuadas no ano do pagamento indevido e que apenas na impossibilidade dessa correção haveria lugar a reclamação graciosa. Este argumento não constitui, porém, o fundamento decisivo da presente decisão.

O regime do artigo 132.º disciplina a reação do substituto tributário perante retenções entregues em excesso, mas não elimina a figura da duplicação de coleta quando estejam demonstrados os pressupostos do artigo 205.º do CPPT. A questão logicamente anterior consiste em saber se houve efetivamente duas exigências respeitantes ao mesmo facto tributário. Não estando demonstrado esse requisito, torna-se desnecessário resolver, para efeitos da decisão do presente processo, todas as questões de articulação entre os dois regimes.

Também a presunção prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, relativa à veracidade e boa-fé das declarações dos contribuintes e dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita quando organizadas nos termos legais, não conduz a resultado diferente. A presunção confere relevância probatória à contabilidade regularmente organizada, mas não transforma um mapa interno de alocação em prova plena da identidade material entre dois atos tributários distintos, quando é precisamente essa correspondência que constitui o objeto da controvérsia.

A presunção de veracidade da contabilidade não pode ser afastada por mera suspeita abstrata de que os documentos foram produzidos pela Requerente. Todavia, o seu objeto é a

correspondência dos registos contabilísticos à realidade económica do sujeito passivo; não substitui a prova de factos externos à contabilidade, como sejam a anulação de uma guia no sistema declarativo da AT, a sua substituição por nova guia ou a concreta imputação de uma referência bancária a obrigação tributária diversa daquela a que foi formalmente associada.

A contabilidade sustenta a existência e dimensão da retenção global e confere coerência à versão da Requerente; não supre, porém, a ausência de individualização da guia n.º ... relativamente ao mesmo projeto e operação que a Requerente associa à guia n.º... .

Em suma, encontram-se demonstradas a identidade da natureza do tributo, a coincidência temporal, o pagamento integral da primeira guia e a posterior exigência e pagamento da segunda. Encontram-se igualmente demonstrados diversos indícios consistentes com a hipótese de erro declarativo e duplicação.

Todavia, não ficou demonstrada, com o grau de segurança exigível, a unicidade do facto tributário, isto é, que ambas as guias correspondem à mesma concreta retenção na fonte. Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, conjugado com os artigos 342.º do Código Civil e 414.º do CPC, a dúvida remanescente quanto a esse facto constitutivo resolve-se contra a Requerente, a quem incumbia demonstrá-lo.

Não se mostra, consequentemente, preenchido um dos requisitos cumulativos previstos no artigo 205.º, n.º 1, do CPPT, pelo que o pedido de declaração de ilegalidade fundado em duplicação de coleta deve improceder.

Improcedendo o fundamento principal de ilegalidade, não há base para determinar a anulação do ato tributário mediatamente impugnado nem a restituição do montante de €56.546,78 pago no âmbito do processo de execução fiscal.

Pela mesma razão, não procede o pedido de restituição dos €1.512,28 suportados a título de juros de mora, cuja exigência surge como consequência da manutenção da obrigação tributária que deu origem à execução.

Não se demonstrando que o pagamento realizado em 24 de março de 2025 incidiu sobre obrigação tributária já integralmente satisfeita, não se verifica o pressuposto objetivo de pagamento indevido de imposto em montante superior ao legalmente devido, ficando

consequentemente prejudicada a apreciação do requisito adicional da imputabilidade do erro aos serviços previsto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

Não se encontram, assim, reunidos os pressupostos do direito a juros indemnizatórios peticionado pela Requerente.

VI- DECISÃO

Termos em que, tendo por base o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente;**
- b) Manter na ordem jurídica a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2025... e, nos termos expostos, os respetivos atos tributários impugnados;**
- c) Julgar improcedentes os pedidos de restituição do montante de €56.546,78 e do montante de €1.512,28 suportado a título de juros de mora;**
- d) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.**

VII- VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º n.º 2 e 306.º n.º 2 do CPC e 97.º-A n.º 1 alínea a) do CPPT e 3.º n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€58.059,06 (cinquenta e oito mil e cinquenta e nove euros e seis cêntimos)**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VIII- CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º n.º 4 do RJAT fixa-se o montante das custas em **€2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente, nos termos do disposto no artigo 527.º n.º 1 do CPC aplicável por força do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT.

Notifique-se,

Lisboa, 23 de setembro de 2026

A Árbitra

(Andreia Ribeiro)