

[Acórdãos STA](#)**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

**Processo:** 0609/17  
**Data do Acórdão:** 13-12-2017  
**Tribunal:** 2 SECÇÃO  
**Relator:** ANA PAULA LOBO  
**Descritores:** IRC  
RETENÇÃO NA FONTE  
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA  
CREDOR  
NÃO RESIDENTE

**Sumário:**

I - Quando a entidade obrigada ao pagamento é a mesma que apura os rendimentos a pagar, como acontece quando a entidade patronal paga remunerações ou a sociedade distribui dividendos aos seus accionistas, tem de atender-se à data do vencimento da obrigação, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo para definir o momento da constituição da obrigação de retenção, sendo esta formalizada no mesmo documento.

II - Nos casos de substituição tributária em que o substituto efetua o pagamento do imposto devido pelo substituído (credor não residente), a obrigação tributária só se constitui com a disponibilidade do rendimento, pois só neste caso o sujeito passivo adquire capacidade contributiva. A constituição da obrigação de retenção é simultânea à constituição da obrigação tributária, pelo que para este efeito mostra-se irrelevante a data de vencimento da obrigação creditícia.

**Nº Convencional:** JSTA000P22677  
**Nº do Documento:** SA2201712130609  
**Data de Entrada:** 22-05-2017  
**Recorrente:** FAZENDA PÚBLICA  
**Recorrido 1:** A..., S.A.  
**Votação:** UNANIMIDADE  
**Aditamento:**

[▼ Texto Integral](#)

**Texto Integral:**

**RECURSO JURISDICIONAL**

**DECISÃO RECORRIDA – Tribunal Tributário de Lisboa**  
**. de 31 de Janeiro de 2017**

**Julgou a impugnação judicial, apresentada por ....., totalmente improcedente, por não provada, sendo, em consequência, a Fazenda Pública absolvida do pedido.**

**Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**

**A Representante da Fazenda Pública**, veio interpor o presente recurso da sentença supra mencionada, proferida no processo de impugnação n.º 1045/04.7BELSB, instaurado por A....., SA, contra o despacho de indeferimento da reclamação graciosa que apresentou contra a liquidação adicional de IRC n.º 6420003135, relativa ao ano de 1999, no montante de 12.665,99 EUR, correspondendo 2.979,77 EUR a juros compensatórios, e contra esta liquidação, tendo, para esse efeito formulado, a final da sua alegação, as seguintes conclusões:

A. Visa o presente recurso reagir contra a douda decisão que julgou a impugnação judicial procedente, ou seja, propõe-se a AT reagir contra a decisão que determinou a anulação da liquidação impugnada na parte por ela não voluntariamente revogada.

B. Em causa nos autos encontra-se a liquidação adicional de IRC efectuada pelos SIT da Administração Tributária ao considerarem que se impunha a impugnante efectuar retenção na fonte sobre os rendimentos pagos a entidade não residente sem estabelecimento estável decorrentes das facturas recebidas com data de 31.08.1999 e 22.12.1999.

C. Entendeu o Tribunal a quo que “... o facto tributário se constitui no momento em que surge a obrigação de retenção na fonte, e ocorrendo esta obrigação na data de pagamento ou colocação à disposição do rendimento temos que concluir que tendo os pagamentos em causa ocorrido em Maio de 2000, tal como se deixou assente em A) e B) do probatório, foi neste ano que se constituiu o facto tributário, pelo que o imposto correspondente não respeita ao ano de 1999, mas antes ao ano de 2000, verificando-se, assim, tal como alegado pela Impugnante, uma errónea quantificação do imposto devido no ano de 1999.”.

D. Contrariamente ao decidido, julgaram os SIT e é nosso entendimento que em observância a lei em vigor à data dos factos, nomeadamente em atenção ao previsto no art.º 91.º do

CIRS, aplicável por determinação do n.º 6 do art.º 75.º do CIRC, o facto tributário ocorre com a “...*liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo...*” ou seja, ocorre no ano de 1999, data da emissão das facturas.

E. E assim o entendemos porquanto consideramos que em causa se encontra um imposto de obrigação única uma vez que este incide sobre os actos ou factos que não apresentam carácter periódico.

F. Razão pela qual o facto constitutivo da obrigação tributária na retenção a título definitivo surge no momento em que ocorre a obrigação de efectuar a retenção.

G. Ora, atento ao referido no art.º 91.º do CIRS, e não obstante o pagamento se evidenciar no ano de 2000, o apuramento do quantitativo deveria se ter consubstanciado com a emissão da factura, sendo assim enquadrado legalmente pela expressão “...*da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo,...*” contida na norma legal supra mencionada.

H. Alias tal entendimento, é o que se encontra na génese da revogação parcial por parte da AT dos restantes montantes liquidados e inicialmente também impugnados.

I. Ora assim sendo, imputamos à sentença recorrida erro de apreciação de lei,

Requeru que seja concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, revogada a decisão recorrida, e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente quanto a parte de que ora se recorre.

Foram apresentadas contra-alegações pela recorrida, A....., S.A., em suporte da decisão recorrida que culminam com as seguintes conclusões:

1. Resulta já manifestamente claro dos autos que a ora recorrida demonstrou em juízo a total ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada da liquidação de IRC e, conseqüentemente, também a necessidade de anulação dos próprios actos de liquidação de IRC de 1999 (e 2000) o que veio a ocorrer parcialmente já após

a apresentação da impugnação conforme é reconhecido pela Recorrente.

2. Demonstraram-se que os actos de liquidação que subsistem, depois da revogação parcial dizem respeito a dois pagamentos a sociedades não residentes, ocorridos em Março e Maio de 2000, mantendo-se a discussão relativamente apenas a € 2.797,64 de imposto e € 717,10 de juros relativamente aos serviços pagos em Março 2000 à sociedade «B.....» e em Maio de 2000 à sociedade «C.....», no valor de € 18.650,90.

3. Por esse motivo, esses actos estavam feridos de vício de violação de lei e consubstanciavam uma errónea quantificação de imposto, não se entendendo porque vem agora o digno Representante da Fazenda Pública insistir numa errónea interpretação da lei, que carece de qualquer fundamento e acolhimento jurisprudencial.

4. Com efeito, ficou por demais patente que o momento da obrigação tributária se constitui no momento em que surge a obrigação de retenção na fonte, ocorrendo esta obrigação na data de pagamento ou colocação à disposição do rendimento.

5. Assim se concluindo que a sentença proferida Tribunal a quo não merece qualquer censura, devendo ser mantida, como é de direito.

6. Pois resultou da interpretação correcta das normas legais aplicáveis e, bem assim, da jurisprudência dos tribunais superiores.

Foi emitido parecer pelo Magistrado do Ministério Público no sentido da improcedência do recurso.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) A Impugnante efectuou o seguinte pagamento à sociedade C..... relativo a prestações de serviços:

N.º Factura	Data Factura	Valor (€)	Data Pagamento
31.08.1999	874	3.211,05	Maio 2000

(cfr. documentos de fls. 51 e 52 dos autos);

B) A Impugnante efectuou os seguintes pagamentos à

sociedade B....., relativos a prestações de serviços:

N.º Factura	Data Factura	Valor (€)	Data Pagamento
18.02.1999	902938	8.846,57	Maio 1999
10.03.1999	934293	5.133,88	Julho 1999
30.04.1999	933313	10.225,84	Julho 1999
22.12.1999	903462	15.439,85	Março 2000

(cfr. documentos de fls. 53 a 61 dos autos);

C) A Impugnante efectuou os seguintes pagamentos à sociedade D..... SA, relativos a prestações de serviços:

N.º Factura	Data Factura	Valor (€)	Data Pagamento
22.02.1999	990881	13.991,65	Junho 1999
19.03.1999	991350	4.878,39	Junho 1999
18.06.1999	993092	2.847,54	Setembro 1999

(cfr. documentos de fls. 62 a 69 dos autos);

D) A Impugnante não procedeu à retenção na fonte de imposto pelos pagamentos mencionadas em A) a C) supra (facto não controvertido, como resulta da posição da Impugnante, vertida no artigo 121º da petição inicial, e da Fazenda Pública, vertida no artigo 5º da informação para que remete em sede de alegações; (cfr. documentos de fls. 51 a 69 dos autos);

E) Em cumprimento da ordem de serviço n.º 85873, de 18.06.2003, os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa procederam a uma acção de inspecção à Impugnante, relativa ao exercício de 1999 (cfr. relatório de inspecção de fls. 48 a 50 dos autos e fls. 146 a 148 do processo administrativo apenso);

F) Da acção de inspecção referida na alínea anterior resultou um relatório de inspecção tributária, datado de 10.10.2003, no qual foi proposta uma correcção relativa a IRC - retenções na fonte em falta, no montante de 9.986,22 EUR (cfr. relatório de inspecção de fls. 48 a 50 dos autos e fls. 146 a 148 do processo administrativo apenso);

G) Do relatório de inspecção referido em F) supra consta, como fundamento da correcção nele proposta, o seguinte:

(...)

*III- Descrição dos factos e fundamentos das Correcções*  
*Da análise feita à declaração modelo 130, do exercício de 1999 apresentada, pela A....., SA, é de salientar o pagamento de serviços a empresas residentes na Alemanha e França, sem que a mesma tenha precedido a qualquer*

*retenção de imposto sobre os pagamentos efectuados a essas entidades.*

*O artigo 4º do CIRC no nº 2) diz-nos que as pessoas colectivas que não tenham sede nem direcção efectiva em território Português ficam sujeitas a IRC relativamente aos rendimentos nele obtidos.*

*Nos termos do art.º 4.º nº 3 alínea c) [1ª]. do CIRC consideram-se rendimentos obtidos em território Português os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território Português.*

*Nos termos do art.º 69 nº 2 alínea f) a taxa a aplicar é de, 15% e a obrigação de efectuar retenção, resulta da alínea g) do nº1 do art. 75 do CIRC.*

*A violação destes artigos origina um imposto em falta de 9.686,22 euros, conforme o quadro que se apresenta:*

(...)

Ordem de Acordo com modelo 130 e Nome	Rendimento	TX Normal 15%	Imposto Pago	Imposto a Pagar	
1 C.....	3.211,05	481,66	0,00	481,66	Serviços de
2 B.....	24.206,29	3.630,94	0,00	3.630,94	Reparação
3 B.....	15.439,88	2315,98	0,00	2315,98	Serviços de
4 D..... SA	21.717,58	3.257,64	0,00	3.257,64	Reparação
<b>Total</b>	<b>64.574,80</b>	<b>9.686,22</b>	<b>0,00</b>	<b>9.686,22</b>	Formação de Técnicos Serviços de Reparação

"(...)

v - *Direito de Audição*

*O sujeito passivo, nos termos do art.º 60 da Lei Geral Tributária e Artº 60 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária veio, exercer por escrito o direito de audição contrariando as correcções proposta com a seguinte argumentação:*

1) *Não existe no CIRC de 1999 a alínea 2) do artigo 4º.*

2) *Invocou a existência de convenções para, evitar a dupla tributação entre Portugal, a Alemanha e a França.*

*Ponto 1*

*Da análise feita ao direito de audição apresentado pelo sujeito passivo, verifica-se que houve um erro, no ponto III do segundo parágrafo, de projecto de relatório, na invocação da disposição legal. Onde se diz alínea 2., deverá ler-se nº 2, que nada vem prejudicar os argumentos utilizados na proposta de correcção, assim o artigo 4º do CIRC nº 2 diz-nos que as pessoas colectivas que não tenham sede nem direcção (efectiva em território, PQ~ ficam sujeitas, a IRC relativamente aos*

*rendimentos nele obtidos.*

*Ponto 2*

*No que se refere a este ponto o sujeito passivo invocou a existência das convenções para evitar a dupla tributação com a Alemanha e a França. É do conhecimento da Administração Fiscal a existência dessas convenções assim como também é do entendimento da mesma que para activá-las é necessário cumprir com os requisitos enunciados no artigo 4.º das mesmas e como não foram entregues os certificados de residência das empresas fornecedoras dos serviços, aplicou-se a taxa interna constante do CIRC.*

*Deste modo, como os argumentos apresentados pelo sujeito passivo em nada alteraram a proposta de correcção, propõe-se que as mesmas sejam feitas conforme o enunciado no ponto III. (...)*" (cfr. relatório de inspecção de fls. 48 a 50 dos autos e fls. 146 a 148 do processo administrativo apenso);

H) Sobre o relatório de inspecção mencionado na alínea F) supra, foi proferido, em 10.10.2003, parecer do Chefe de Equipa de Inspeção, no qual confirma o teor do referido relatório, bem como a correcção técnica ali proposta (cfr. documento de fls. 44-45 dos autos e fls. 143 do processo administrativo apenso);

I) Sobre o relatório de inspecção referido em F), e na sequência do parecer mencionado em H) supra, em 22.10.2003, foi proferido pelo Chefe de Divisão de Inspeção Tributária o seguinte despacho:

"(...)

*Concordo com o parecer do Sr. Chefe de equipa, e com o relatório da acção inspectiva, em anexo.*

*Dos fundamentos deles constantes resulta que se encontram verificados os pressupostos legais e de facto para, mantendo-se a avaliação directa da determinação do valor dos rendimentos sujeitos a tributação, em sede de IRC, referentes ao exercício de 1999, proceder às correcções técnicas propostas, nos termos dos artigos 83.º e 84.º da LGT.*

*Desta forma, com os fundamentos referenciados, determino que se proceda à proposta de liquidação do imposto. (...)*" (cfr. documento de fls. 44 dos autos e fls. 143 do processo administrativo apenso);

J) Em consequência da correcção efectuada pela Administração Tributária, mencionada supra, foi emitida, em 27.11.2003, a liquidação adicional de IRC n.º 6420003135, relativa ao ano de 1999, no montante de 12.665,99 EUR, correspondendo 9.686,22 EUR a imposto e 2.979,77 EUR aos respectivos juros compensatórios, com data limite de

pagamento voluntário fixada em 08.01.2004 (cfr. documento de fls. 91 dos autos);

K) Com referência aos juros compensatórios liquidados, consta do documento de cobrança notificado à Impugnante, relativo à liquidação mencionada em J) que antecede, a seguinte "Nota": "Os juros compensatórios são contados desde o termo do prazo para entrega das retenções respectivas até à data da liquidação ou da entrega da declaração caso tenha natureza de imposto por conta" (cfr. documento de fls. 91 dos autos);

L) Em 08.01.2004, a ora impugnante apresentou, junto do Serviço de Finanças de Lisboa 6, reclamação graciosa contra a liquidação identificada em J) supra, solicitando a sua revogação (cfr. documento de fls. 1 a 32 do processo de reclamação graciosa apenso);

M) A reclamação graciosa mencionada na alínea anterior foi indeferida, por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 6, datado de 30.04.2004 (cfr. documento de fls. 90 do processo de reclamação graciosa apenso);

N) A ora impugnante não foi notificada para exercer o direito de audição prévia à decisão de indeferimento mencionada em M) que antecede (facto que não é controvertido e resulta do teor do processo de reclamação graciosa, onde não consta essa notificação, nem a referência à mesma);

O) Em 18.05.2004, deu entrada no tribunal a presente impugnação (cfr. fls.2 dos autos);

P) Por despacho de 25.10.2004, da Chefe da Divisão de Justiça Contenciosa da Direcção de Finanças de Lisboa, foi parcialmente revogado o acto de liquidação mencionado em J) supra, reconhecendo "a caducidade do direito à liquidação relativamente aos factos tributários ocorridos entre 18/02/99 a 18/06/99, mantendo-se o imposto num total de € 2.797,64 respeitante aos factos tributários ocorridos em 31/08/1999 e 22/12/1999 (Facturas nº 874 e nº 903642), acrescido dos respectivos juros compensatórios no total de € 717,10" (cfr. documento de fls. 174 a 197 do processo administrativo apenso).

\*\*\*

**O objecto de recurso circunscreve-se ao erro de julgamento imputado pela Fazenda Pública**



à sentença recorrida que não considerou que, o facto tributário ocorre com a emissão das faturas, altura em que devia ter sido feita a retenção na fonte, em consonância com o disposto no artigo 91º do CIRS, aplicável por remissão do nº 6 do artigo 75º do CIRC.

Face à matéria provada está assente que a Recorrida, no ano de 2000 efetuou pagamentos às sociedades “C.....” e “B.....”, residentes na Alemanha, no valor de € 3.211,05 e € 15.439,85 euros, relativos às faturas nºs 874 e 903462, emitidas em 31/08/1999 e 22/12/1999, respetivamente, e referentes a prestação de serviços, mas não procedeu a qualquer retenção na fonte.

Na sequência de ação inspetiva e no que respeita a tais pagamentos a AT liquidou os valores de € 481,66 (€ 3.211,05 x 15%) e € 2.315,98 (€ 15.439,85 x 15%), respetivamente, por entender que deveriam ter sido efectuadas retenções na fonte no ano em que as facturas foram emitidas, isto é 2009.

A sentença recorrida considerou que «*o facto gerador do imposto deve considerar-se verificado na data em que ocorra a obrigação de efetuar a retenção na fonte*», e invocando o disposto nos artigos 7º, nº7, e 75º, nº6, ambos do CIRC, e 91º do CIRS, e apoiando-se na doutrina do acórdão do STA de 31/01/2008 (proc. 888/07), conclui que «*essa obrigação tem lugar no acto em que a entidade devedora dos rendimentos os paga ou os coloca à disposição*». Tendo o pagamento ocorrido em 2000, «*o imposto correspondente não respeita ao ano de 1999, mas antes ao ano de 2000,*

*verificando-se, assim, uma errónea quantificação do imposto devido no ano de 1999».*

Na situação em análise estamos perante um substituto tributário e não numa situação em que o obrigado ao pagamento é o mesmo que apura os rendimentos a pagar, como acontece quando a entidade patronal paga remunerações ou a sociedade distribui dividendos aos seus accionistas onde se tem de atender à data do vencimento da obrigação, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo para definir o momento da constituição da obrigação de retenção, sendo esta formalizada no mesmo documento. Ora em casos de substituição tributária em que o substituto efetua o pagamento do imposto devido pelo substituído (credor não residente), tal como refere o Magistrado do Ministério Público no seu parecer, *«a obrigação tributária só se constitui com a disponibilidade do rendimento, pois só neste caso o sujeito passivo adquire capacidade contributiva. A constituição da obrigação de retenção é simultânea à constituição da obrigação tributária, à qual está naturalmente imbricada. E para este efeito mostra-se despiciendo o vencimento da obrigação creditícia. Aliás, o princípio regra é o de que a obrigação de retenção na fonte se constitua com o pagamento devido pelo retentor ao contribuinte».*

Este é também o entendimento já expresso pelo Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo 0888/07 de 31-01-2008, acessível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), que professamos e neste

recurso não foi avançado qualquer argumento que dele nos faça divergir, quando se analisa que:

« (...) 2 - Quanto à segunda questão enunciada, alega a recorrente ter a sentença recorrida violado o regime constante dos artigos 88.º, n.º 6 do CIRC, 98.º e 101.º do CIRS e 8.º, n.º 2 do DL 42/91, de 22 de Janeiro, segundo o qual a obrigação de retenção na fonte de IRC ocorre, relativamente a rendimentos de prestações de serviços, nomeadamente, das provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, apenas aquando do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular.

E, nesta parte, não há dúvida que a recorrente tem razão. Com efeito, como se disse já no acórdão deste STA de 26/6/2002, proferido no recurso 26811, «os impostos assentam, essencialmente, na capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património. Logo, o que conta é o momento em que se obtém o rendimento ou a utilização do rendimento, pois só aí é que existe capacidade contributiva. Seria inconstitucional exigir um imposto a quem não tem capacidade contributiva por não dispor do rendimento».

Este pressuposto da tributação que assenta na capacidade contributiva mostra-se, de resto, consagrado no artigo 4.º da LGT.

Além de que, não obstante as retenções na fonte terem quase sempre a natureza provisória de imposto por conta do devido a final, tal nem sucede no caso em apreço em que se trata de uma situação em que o titular dos rendimentos é uma entidade não residente que não tem estabelecimento estável em território português a que os rendimentos sejam imputáveis, pelo que a retenção aqui até tinha carácter definitivo (artigo 88.º, n.º 3, al. b) do CIRC).

E, assim sendo, estando em causa rendimentos obtidos por uma entidade não residente que não são imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, e tratando-se de uma retenção na fonte a título definitivo, faz todo o sentido que o facto gerador do imposto devido se considere verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar aquela (artigo 8.º, n.º 8 do CIRC), ou seja, na data do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular.

Não bastando, como se entendeu na sentença recorrida, a simples contabilização, numa rubrica de custos, de uma factura emitida à ora recorrente para que a esta surgisse a obrigação de reter na fonte IRC sobre o valor facturado pela entidade não

*residente.»*

A sentença recorrida que assim também entendeu, não enferma de erro de julgamento que lhe vinha apontado, impondo-se a sua confirmação.

### Deliberação

Termos em que acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

### **Custas pela recorrente.**

(Processado e revisto pela relatora com recurso a meios informáticos (art.º 131º n.º 5 do Código de Processo Civil, ex vi art.º 2º Código de Procedimento e Processo Tributário).

Lisboa, 13 de Dezembro de 2017. - Ana Paula Lobo (relatora) -  
António Pimpão - Ascensão Lopes.