



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 828/2014-T

Tema: IRS – Dupla tributação internacional; litispendência; incompetência material

Processo n.º 828/2014 - T

Requerentes: A...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: IRS. Dupla Tributação Internacional

Acórdão Arbitral

I – Relatório

1. O contribuinte A..., NIF ..., e sua mulher B..., NIF ... (doravante "Requerentes"), apresentaram, no dia 19 de Dezembro de 2014, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante "AT" ou "Requerida").
2. Os Requerentes vêm pedir a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade da liquidação de IRS referente ao ano de 2010, na quantia total de € 97.635,21 (incluindo € 743,28 de juros compensatórios), e solicitando a anulação da referida liquidação. Indicam uma testemunha.
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 22 de Dezembro de 2014.
4. 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros do

- Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 10 de Fevereiro de 2015.
5. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 25 de Fevereiro de 2015; foi-o regularmente. A questão da competência material do Tribunal face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 5º, 6º, n.º 1, e 11º, n.º 1, do RJAT (com a redacção introduzida pelo art. 228.º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro) será apreciada e decidida infra.
 6. Nos termos dos n.os 1 e 2 do art. 17º do RJAT, foi a AT notificada, em 25 de Fevereiro de 2015, para apresentar resposta.
 7. A AT apresentou a sua resposta em 7 de Abril de 2015, suscitando matéria de defesa por excepção e alegando a total improcedência do pedido dos Requerentes. Nessa resposta requereu ainda a dispensa da prova testemunhal, dada a natureza das questões controvertidas.
 8. O Despacho Arbitral de 7 de Abril de 2015 notificou os Requerentes para apresentarem, querendo, resposta às excepções suscitadas pela AT.
 9. Os Requerentes apresentaram em 16 de Abril de 2015 essa resposta à matéria de excepção suscitada pela AT.
 10. Em Despacho Arbitral de 24 de Abril de 2015, que fixou inicialmente a data e hora para a reunião prevista no art. 18º do RJAT, considerou-se não-escrito tudo quanto constou da resposta apresentada pelos Requerentes em 16 de Abril de 2015 que extravasasse o âmbito definido pelo art. 571º, 2, do Código de Processo Civil (doravante "CPC"), aplicável por força do art. 29º do RJAT. Entendendo-se por isso prejudicada a apreciação, pelo Tribunal, do requerimento apresentado pela Requerida, no qual fundamentalmente se assinalava essa ultrapassagem dos limites processuais na resposta apresentada pelos Requerentes em 16 de Abril de 2015.
 11. A reunião prevista no art. 18º do RJAT, reagendada por Despachos Arbitrais de 5 de Maio de 2015 e de 14 de Maio de 2015, veio a realizar-se no dia 22 de Junho de 2015.
 12. Nessa reunião a Requerida ditou para a acta um requerimento esclarecendo a sua interpretação quanto à demarcação do objecto da demanda, juntando documentos em apoio da sua pretensão. Em face disso, foi atribuído aos Requerentes um prazo para se

pronunciarem sobre o requerimento da AT, segundo-se um prazo sucessivo para alegações e contra-alegações.

13. A testemunha arrolada pelos Requerentes não compareceu na reunião do dia 22 de Junho de 2015, prescindindo-se do seu contributo.
14. Na sequência, os Requerentes apresentaram as suas Alegações em 3 de Julho de 2015, e a Requerida as contra-alegações em 1 de Setembro de 2015.
15. Por Despacho Arbitral de 13 de Setembro de 2015, foi prorrogado o prazo inicialmente fixado na acta da reunião de 22 de Junho de 2015, usando a faculdade prevista no art. 21º, 2 do RJAT.
16. O processo não enferma de nulidades que obstem à apreciação do mérito da causa, uma vez resolvida a matéria de excepção suscitada pela Requerida.
17. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e os Requerentes juntaram procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
18. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade, nos termos dos arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

II – Fundamentação: a matéria de facto

II.A. Factos que se consideram provados

- a) Os Requerentes entregaram em 9 de Junho de 2011 a declaração de rendimentos de IRS referente ao ano de 2010 – declarando, no Anexo J, rendimentos provenientes de trabalho efectuado na Grécia: um total de € 268.816,22 auferidos e € 54.337,09 pagos na Grécia, para efeitos de aplicação do art. 81º do CIRS.
- b) Daquela declaração resultou a liquidação nº 2011..., com um montante de imposto a pagar de € 42.881,28.
- c) Contra os Requerentes corre, no Serviço de Finanças de ...– 2, um processo de execução nº ... 2011 ..., relativo à liquidação referente a 2010, pelo montante de €

42.881,28 acrescido de € 7.680,53 de juros e € 965,92 de custas, num total de € 51.527,73.

- d) Em 11 de Dezembro de 2012 os Requerentes tinham já apresentado, no âmbito dessa execução, um pedido de revisão oficiosa de acto tributário, nos termos do art. 78º da LGT, pretendendo obter a anulação da liquidação de IRS referente a esse ano de 2010 – alegando fundamentalmente já não residirem em Portugal desde finais de Janeiro de 2009 (e até Agosto de 2014), e ter a liquidação assentado na entrega, por uma "gestora de negócios", "à revelia do contribuinte", "por manifesto lapso, esquecimento ou excesso de zelo", de uma declaração de IRS relativa ao ano de 2010, quando nesse ano os Requerentes terão auferido rendimentos exclusivamente na Grécia e aí pago os devidos tributos.
- e) Esse pedido de revisão de acto tributário foi indeferido com fundamento em "intempestividade", no "comportamento negligente do contribuinte" e em "inexistência de duplicação de colecta", por Despacho do Director de Serviço das Relações Internacionais – tendo o projecto sido objecto de audição prévia dos Requerentes em 14 de Março de 2014.
- f) O indeferimento foi tornado definitivo por despacho da Subdirectora-Geral de 16 de Setembro de 2014, tendo sido comunicado aos Requerentes pela Direcção de Finanças do Porto em 13 de Outubro de 2014.
- g) Em 19 de Novembro de 2013, e dado que os Requerentes não apresentaram comprovativo do imposto pago na Grécia, a DSRI emitiu despacho ordenando uma correcção à liquidação nº 2011.....
- h) A Direcção de Finanças do Porto notificou os Requerentes para o exercício de audição prévia através do ofício nº ..., de 13 de Dezembro de 2013, tendo os Requerentes exercido esse direito por email de 16 de Janeiro de 2014.
- i) Por força da correcção à liquidação nº 2011....., retirou-se o crédito de imposto por dupla tributação internacional, o que acabou por ser consubstanciado na liquidação adicional nº 2014....., apresentada em 3 de Novembro de 2014.
- j) Em resultado dessa correcção, os Requerentes receberam em 3 de Novembro de 2014 uma liquidação de IRS referente ao ano de 2010, na quantia total de € 97.635,21

(incluindo € 743,28 de juros compensatórios), calculada sobre rendimentos de € 268.816,22. Essa liquidação vinha acompanhada de uma demonstração de acerto de contas, com um estorno de € 42.881,28 referente ao mesmo ano de 2010 (a quantia inicialmente fixada e já objecto de processo de execução), apurando-se o saldo de € 54.753,93.

- k) Esta liquidação adicional deu lugar a um novo processo de execução, nº ... 2014
- l) Os Requerentes não informaram a AT da mudança da sua residência aquando da sua saída para a Grécia em finais de Janeiro de 2009, admitindo ser essa a circunstância que contribuiu para a entrega da declaração referente aos rendimentos de 2010, como se eles fossem residentes em Portugal, ainda que com rendimentos obtidos fora do território português.
- m) Só em Dezembro de 2012 é que os Requerentes alteraram o seu domicílio fiscal para a Grécia.
- n) Os Requerentes apresentaram diversos documentos comprovativos de pagamento de impostos na Grécia, incluindo certidão (de 28 de Agosto de 2013) de inexistência de dívidas para com o Estado Grego.

II.B. Factos que se consideram não provados

- a) Com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e consensualmente aceites pelas partes, temos por não provados, e com interesse para a decisão da causa, apenas os seguintes:
 - a. O pagamento, pelos Requerentes, de impostos sobre o rendimento do ano de 2010, na Grécia, pelo modo exigível nos termos do ofício-circulado nº 20124, de 9 de Maio de 2007, da Direcção de Serviços de Relações Internacionais da AT, e nos termos das instruções de preenchimento do Anexo J do Modelo 3 da Declaração de IRS.
 - b. O pagamento, na Grécia, de € 54.337,09 a título de impostos sobre o rendimento referentes ao ano de 2010.

III – Fundamentação: a matéria de Direito

III.A. Posição dos Requerentes

- a) Os Requerentes alegam que a notificação que receberam em 13 de Outubro de 2014 não vinha acompanhada da previsão do exercício do direito de audição, em violação do art. 60º, 3 da LGT.
- b) Os Requerentes sustentam que a declaração referente aos rendimentos de 2010 e entregue pela "gestora de negócios" identifica rendimentos exclusivamente auferidos na Grécia, e aí tributados pelos seus valores líquidos (e não pelos seus valores brutos, como o seriam em Portugal – e daí, alegam, as disparidades de valores).
- c) Os Requerentes assinalam que jamais ratificaram a declaração entregue pela "gestora de negócios".
- d) Sustentam ainda que, se porventura a "gestora de negócios" tivesse mencionado, na declaração referente aos rendimentos de 2010, que o regime era o do "não-englobamento", isso bastaria para que o tributo incidente sobre o rendimento remanescente, não sujeito a tributação autónoma na Grécia, conduzisse, pela aplicação da própria lei portuguesa, a uma liquidação nula, nada tendo os Requerentes a pagar. Esse lapso declarativo da "gestora de negócios" é que terá levado, no entender dos Requerentes, a AT a desconsiderar o facto de ser "independente" o imposto já retido no estrangeiro.
- e) Os Requerentes estranham que na correcção à liquidação do IRS devido em 2010, notificada aos Requerentes em 13 de Outubro de 2014 e consubstanciada na liquidação apresentada em 3 de Novembro de 2014, se tenha passado a desconsiderar pura e simplesmente o imposto já pago por eles no estrangeiro pelos rendimentos auferidos no mesmo período.
- f) E isto por entenderem que, mesmo que se presumisse residirem os Requerentes em Portugal durante o ano de 2010, a simples demonstração da existência de rendimentos obtidos no estrangeiro é bastante para desencadear os mecanismos destinados a eliminar a dupla tributação, tal como eles resultam dos quadros legais e das convenções

internacionais aplicáveis – nomeadamente, a atribuição de um crédito de imposto que condicione a competência tributária cumulativa dos dois países.

- g) Mas, insistem, o facto de não terem residido em Portugal durante todo o ano de 2010 bastaria para estarem dispensados de entregar em Portugal a declaração de rendimentos para efeitos de IRS – sendo que, no seu entender, é feita prova cabal da sua residência na Grécia e do pagamento integral dos impostos devidos ao Estado Grego nesse ano de 2010, não havendo qualquer motivo para a desconsideração dessa prova por parte da AT.
- h) Os Requerentes alegam que, a subsistir a situação criada, ocorrerá uma dupla tributação entre Estados da União Europeia, desrespeitando-se o regime convencional estabelecido entre eles (a Convenção assinada em 2 de Dezembro de 2002, aprovada por Resolução da Assembleia da República n.º 25/2002, de 4 de Abril de 2002, e que entrou em vigor em 13 de Agosto de 2002), desrespeitando-se ainda a realidade material e o princípio da não-discriminação.
- i) Sobre a "intempestividade" referida como fundamento do indeferimento do pedido de revisão de acto tributário, os Requerentes reconhecem que estavam ultrapassados os prazos de reclamação administrativa por força do lapso criado pela actuação da "gestora de negócios" e pela ausência dos próprios Requerentes, entre Janeiro de 2009 e Agosto de 2014 – razão pela qual optaram pela via do pedido de revisão extraordinária.
- j) Sobre o "comportamento negligente" atribuído ao "contribuinte", os Requerentes insistem que nunca pretenderam omitir ou falsear qualquer declaração, e menos ainda pretenderam obter qualquer vantagem patrimonial, antes foram vítimas de um erro por parte de uma "gestora de negócios".
- k) Quanto à "inexistência de duplicação de colecta" também referida como fundamento do indeferimento do pedido de revisão de acto tributário, os Requerentes insistem que a ausência efectiva dos Requerentes de território nacional entre Janeiro de 2009 e Agosto de 2014 afasta as obrigações declarativas de 2010 a 2014, afastando o regime de eliminação de dupla tributação através da concessão de um crédito de imposto. E concluem que, face aos princípios de livre circulação de trabalhadores entre Estados

Membros da União Europeia e face à prevalência dos mecanismos de prevenção da dupla tributação, a existência de duas ordens jurídicas distintas não obsta à ocorrência de uma verdadeira duplicação de colecta.

- l) Entendem os Requerentes que, face à materialidade da sua situação em 2010, só poderiam ser tributados na Grécia, seja nos termos do art. 16º, 1 do CIRS, seja nos termos dos arts. 4º, 1 e 2 e 15º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Grécia. E que, em consequência, o entendimento subscrito pela AT no processo que conduziu à liquidação de 3 de Novembro de 2014 priva ilegitimamente os Requerentes do acesso ao regime legal aplicável.
- m) Os Requerentes concluem a sua petição inicial com um duplo pedido: 1) de anulação da liquidação em apreço; b) de extinção da execução nº ... 2014 ... relativa à liquidação de IRS de 2010 que corre no Serviço de Finanças de ...– 2.
- n) Na tomada de posição quanto às excepções apresentadas pela Requerida (e na parte aproveitável dessa tomada de posição, dado o teor do Despacho Arbitral de 24 de Abril de 2015), os Requerentes sustentam que:
 - a. Não se verifica ineptidão da petição inicial
 - b. Não se verifica inimpugnabilidade do acto impugnado, entendendo que o argumento de que a fixação da residência é objecto de um acto administrativo definitivo seria impeditivo de uma apreciação dos fundamentos da liquidação por uma entidade adjudicadora (tal como o presente Tribunal Arbitral)
 - c. Não se verifica litispendência, porque no entender deles é precisamente em sede arbitral que deverá decidir-se a questão do acto de liquidação que condiciona o próprio processo de execução fiscal, sendo aquele logicamente precedente deste; recusando ainda a identidade de causas de pedir pelo facto de existirem duas liquidações distintas (ainda que uma seja adicional da outra), e duas execuções distintas
 - d. Não se verifica incompetência absoluta por violação de regras de competência material, esclarecendo os Requerentes que na verdade pretendem somente que seja decretada a anulação da liquidação impugnada, sendo a extinção da execução somente uma consequência necessária dessa anulação.

- o) Nas alegações finais apresentadas em 3 de Julho de 2015, os Requerentes opõem-se àquilo que entendem ser uma ilegítima partição da liquidação total de € 97.635,21 em duas parcelas, a da liquidação inicial de € 42.881,28 e a da liquidação adicional de € 54.753,93.
- p) Nessas alegações, os Requerentes enfatizam o facto de terem sido deficientemente informados ao longo de todo o processo que conduziu da liquidação inicial de € 42.881,28 à liquidação final de de € 97.635,21.
- q) Insistindo no facto de terem apresentado a documentação que consideram suficiente para fazer prova da tributação do rendimento, os Requerentes mantêm que não foram notificados das alterações à liquidação senão com o ofício de 13 de Outubro de 2014, o que no entender deles viola o art. 60º, 3 da LGT.
- r) E reiteram que é contra a liquidação única que lhe foi apresentada em 3 de Novembro de 2014, com o montante total de € 97.635,21, que apresentam este pedido de pronúncia arbitral.
- s) Por outro lado, voltam a enfatizar que a alegada excepção de inimpugnabilidade não pode ser aceite, sob pena de se retirar sindicabilidade a uma decisão administrativa.
- t) Terminando as alegações com argumentos opostos às ideias de litispendência e de prejudicialidade.

III.B. Posição da Requerida

- a) Na sua resposta, a Requerida começa por proceder a uma demarcação do objecto do pedido de pronúncia arbitral, sustentando que está em causa exclusivamente a liquidação adicional nº 2014...., no valor de € 54.753,93, acrescido de € 738,99 de juros compensatórios.
- b) Com efeito, a Requerida sublinha que a liquidação nº 2011...., com um montante de imposto a pagar de € 42.881,28 acrescido de € 9.353,44 de juros compensatórios, não é nem pode ser objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, na medida em que já motivou um pedido de revisão oficiosa que foi indeferido por intempestividade, sendo

- que esse indeferimento não suscitou qualquer reacção por parte dos Requerentes, tendo-se por isso consolidado na ordem jurídica.
- c) A Requerida invoca de seguida aquilo que considera uma excepção dilatória susceptível de ferir de nulidade o processo, na medida em que alega a ineptidão da petição inicial, assente naquilo que diz ser uma contradição entre o pedido e a causa de pedir apresentados pelos Requerentes.
 - d) Por um lado, observa, a causa de pedir é o facto de os Requerentes terem residido na Grécia durante o ano de 2010, o que os dispensaria de apresentarem uma declaração de rendimentos para efeitos de tributação; por outro lado, o pedido é o da anulação do acto de liquidação nº 2014...., no valor de € 54.753,93, e simultaneamente a extinção do processo de execução fiscal nº ... 2014 ...
 - e) Ora entre causa de pedir e pedido existiria uma contradição insanável: a liquidação agora impugnada (nº 2014....) é somente um acto adicional perante a liquidação nº 2011....., sendo que só esta, e não aquela, tem algo a ver com o lugar de residência em 2010. Aquela, a liquidação adicional, assenta exclusivamente no facto de os Requerentes não terem comprovado o pagamento, a título de imposto, dos € 54.337,09 que alegam terem pago na Grécia.
 - f) Assim, alega a Requerida, se a causa de pedir se centra no lugar de residência em 2010 e não na desconsideração de um qualquer "crédito de imposto" – por ausência de prova –, não pode ser pedida a anulação da liquidação adicional que resulta exclusivamente da aludida desconsideração.
 - g) A ser assim, infere, estaríamos perante uma nulidade do processo e a Requerida deveria ser de imediato absolvida da instância (art. 576º, 2 do CPC, aplicável por força do art. 29º, 1, e) do RJAT).
 - h) Caso não se entenda procedente esta primeira excepção, a Requerida avança com uma segunda excepção, a da inimpugnabilidade do acto administrativo.
 - i) Com efeito, a AT insiste que é unicamente a falta de comprovação do pagamento do imposto, e não a comprovação da residência na Grécia, que motiva e justifica a liquidação adicional nº 2014...., pelo que a questão da residência deve ter-se insuficiente para fundamentar a anulação dessa liquidação.

- j) Quanto à própria questão da residência, a Requerida assinala o facto de que, tendo-se esgotado o prazo de reacção graciosa ou contenciosa contra a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação nº 2011.... sem que os ora Requerentes tivessem tomado qualquer atitude, a questão da residência, que foi alegada naquele pedido e foi fundamento para o despacho de indeferimento, consolidou-se e ficou definitivamente decidida.
- k) Com efeito, acrescenta a AT, não é objecto do presente pedido de pronúncia arbitral aquela decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa – o que se compreende porque, não tendo havido reacção graciosa ou contenciosa, a decisão se torna acto administrativo definitivo e eficaz na ordem jurídica: logo, inimpugnável.
- l) Sendo assim, esgotados os prazos de recurso da decisão da revisão oficiosa, entende a Requerida não poder haver lugar à reabertura do tema do local da residência dos Requerentes em 2010 – sob pena de, no caso contrário, se atentar contra a segurança jurídica inerente a um acto administrativo definitivamente consolidado.
- m) Na medida em que os Requerentes centram o seu pedido na questão da residência e querem com ela atacar o indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, entende a Requerida que eles demonstram pretenderem impugnar um acto inimpugnável – sendo que tal pretensão integra uma nova excepção dilatória, a acarretar também ela a absolvição da instância (art. 278º, 1, e) do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
- n) Caso não se entenda procedente esta segunda excepção, a Requerida avança com uma terceira excepção, a da litispendência.
- o) Atendendo ao objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, verifica-se que a causa de pedir coincide com aquela que foi apresentada na oposição judicial deduzida no âmbito do processo de execução fiscal – a questão do local de residência em 2010. Além disso são os mesmos os sujeitos, e em ambos os casos o pedido é o da anulação das liquidações de IRS para 2010 e o da extinção dos processos de execução fiscal.
- p) Tal coincidência preencheria os requisitos do art. 581º do CPC e determinaria a consequência dos arts. 580º e 582º do CPC, todos aplicáveis por força do art. 1º do CPTA: ou seja, a litispendência que, atingindo o processo intentado em segundo lugar (que são os presentes autos), nele constituiria excepção impeditiva do prosseguimento

do processo, determinando a absolvição da instância (art. 89º, 1, i) do CPTA, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, c) do RJAT).

- q) A AT requer que, a não se entender verificada a litispendência, ao menos deve proceder-se uma suspensão de instância dada a manifesta prejudicialidade entre a presente acção e aquela a que se chegará no processo de execução fiscal nº ... 2011 ..., sendo que a decisão a que se chegue no seio deste poderá, por via do caso julgado material, repercutir não apenas na liquidação nº 2011.... como também na liquidação adicional nº 2014...., objecto dos presentes autos, e no correspondente processo de execução nº ... 2014 ... (art. 272º do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
- r) A Requerida avança uma quarta e última excepção, a de incompetência absoluta por violação de regras de competência material.
- s) Com efeito, alega, ao pedirem a extinção da execução nº ... 2014 ... relativa à liquidação de IRS de 2010 que corre no Serviço de Finanças de ...- 2, esse pedido claramente extravasa das competências do presente Tribunal Arbitral, que não pode decidir de questões suscitadas em processos de execução fiscal, seja por aplicação do disposto nos arts. 151º e seguintes do CPPT, que reserva exclusivamente tais matérias para a alçada judicial, seja por aplicação "*a contrario*" da leitura das competências arbitrais fixadas no art. 2º, 1 do RJAT.
- t) Para esse pedido formulado pelos Requerentes o presente Tribunal Arbitral é materialmente incompetente, cabendo somente à instância executória promover a extinção de tal processo caso o acto de liquidação em que ele assenta venha a ser anulado – e só então.
- u) Esta quarta e última excepção determinaria igualmente a absolvição da instância, por remissão do art. 29º, 1, e) do RJAT para os arts. 96º, a), 99º, 1, 278º, 1, a) e 577º, a) do CPC.
- v) Por impugnação, a Requerida sustenta que não apenas a documentação apresentada não obedece a requisitos mínimos de admissibilidade como prova suficiente do pagamento de € 54.337,09 de impostos sobre o rendimento na Grécia (tratando-se de documentos emitidos pela alegada entidade empregadora, e não pelas autoridades fiscais), como da

leitura dos próprios documentos não resulta de modo algum claro quais os montantes efectivamente pagos ao credor de imposto grego.

- w) A Requerida contesta ainda que não tenha havido notificação para exercício do direito de audição prévia no procedimento que conduziu à liquidação adicional nº 2014...., invocando o ofício nº ..., de 13 de Dezembro de 2013, e o exercício desse direito pelos Requerentes através de email de 16 de Janeiro de 2014.
- x) Rematando a AT com a posição de que, mesmo a não serem atendidas as excepções por si invocadas, mesmo assim a presente acção deve ser julgada improcedente, sendo absolvida do pedido.
- y) No requerimento ditado para a acta da reunião de 22 de Junho de 2015, a Requerida insistiu que nos presentes autos só pode apreciar-se a liquidação adicional nº 2014...., no valor de € 54.753,93 acrescido de juros compensatórios, e não a liquidação nº 2011...., no montante de € 42.881,28 acrescido de juros compensatórios, dado não ter havido reacção dos Requerentes à decisão de indeferimento da revisão oficiosa.
- z) No mesmo requerimento, a Requerida solicita a comparação das demonstrações de liquidação nº 2011... e nº 2014...., que no seu entender comprovam que o valor de € 97.635,21 resulta directamente da eliminação, no campo 18, do valor de € 54.337,09 que tinha sido creditado na primeira daquelas liquidações.
- aa) Nas contra-alegações finais apresentadas em 1 de Setembro de 2015, a Requerida insiste que os Requerentes foram notificados para o exercício do direito de audição prévia logo com o ofício nº ..., de 13 de Dezembro de 2013, que lhes dava conta do início do processo de correcção da liquidação nº 2011....
- bb) No restante das contra-alegações, a Requerida retoma argumentos já aduzidos na sua resposta, com especial relevância para a enumeração das excepções dilatórias.

III.C. Questões a decidir

III.C.1 Excepções

III.C.1.A Ineptidão da petição inicial

É sobre a Requerente, que invoca a titularidade de um direito, que cabe fazer a alegação dos factos de cuja prova seja possível concluir pela existência do direito – Cfr art.º 5º, do CPC.

Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir ou quando haja contradição entre esta e aquele ou quando ainda se cumulem causas de pedir de de pedidos substancialmente incompatíveis, ocorre a excepção dilatória da ineptidão da petição inicial – Cfr artigos 186º, 278º, 576º-1 e 2, 577º e 578º, do CPC.

Na medida em que efectivamente só possa ser objecto da arbitragem a liquidação adicional nº 2014..., de €54.753,93 (+ €738,99 de juros), já que a liquidação de 2011..., de €42.881,28 (+ €9353,44 de juros) se consolidou por falta de recurso da decisão de revisão oficiosa, o que passa a estar em causa nestes autos já não são os efeitos da residência no estrangeiro do Requerente para aplicação do regime preventivo da dupla tributação (o que já ficou afastado), mas somente a prova do pagamento efectivo do imposto no estrangeiro que permitisse a Portugal a eliminação da dupla tributação através da concessão de um crédito de imposto (por imputação do rendimento).

De facto a causa de pedir, analisado pedido de pronúncia arbitral apresentado, assenta no facto da residência no estrangeiro, e não na desconsideração do crédito de imposto na liquidação adicional, por falta de prova do pagamento. A questão da residência não é assim suficiente para o pedido de anulação da liquidação adicional.

Ou seja: a questão da residência e a questão da prova dos rendimentos na Grécia são basicamente duas facetas da mesma circunstância. O pedido, que se dirige à anulação da liquidação adicional, assenta fundamentalmente nessa residência na Grécia e na questão dos impostos lá pagos – e numa alegada dificuldade em comprová-los. Não há assim qualquer contradição.

Improcede a excepção.

III.C.1.B Inimpugnabilidade do acto

Apesar de efetivamente ocorrido um indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa apresentado, no processo administrativo, pelos requerentes, não é esse o objecto do pedido arbitral, mas antes a liquidação do imposto; assim, o acto de indeferimento expresso consolidou-se por falta de impugnação tempestiva, tornando-se um acto administrativo inimpugnável (caso decidido) a bloquear ou obstar, em nome da segurança jurídica, a reabertura do debate acerca da residência fiscal à data dos factos geradores da dívida tributária.

Se assim não fosse, tal tornaria insindicável o acto administrativo que conduziu à liquidação adicional. Além disso, não se trata de reabrir o tema da residência na Grécia, que aliás está abundantemente provada e documentada – mas apenas de apreciar a prova feita dos pagamentos de impostos na Grécia, pelas formas e pelos montantes indicados.

Improcede também esta excepção.

III.C.1.C Litispêndência ou prejudicialidade

As excepções da litispêndência (e do caso julgado) pressupõem a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispêndência; se a repetição se verifica depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário, há lugar à excepção do caso julgado.

Tanto a excepção da litispêndência como a do caso julgado têm por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior – Cfr artigo 580º, do CPC.

Não estando, como é o caso, extinta a instância em que primeiramente foi interposta acção com os mesmos sujeitos, pedidos e causas de pedir, há aparentemente litispendência, pelo que o processo arbitral cederia perante o processo de execução fiscal nº ... 2011 ..., que lhe é anterior.

Não é, porem, assim.

Na verdade embora os pedidos formulados numa e noutra acção sejam os mesmos e a causa de pedir seja idêntica, o sujeito não intervém nas duas acções na mesma qualidade jurídica - pois que o faz na qualidade de oponente na oposição e na de impugnante na impugnação (ou no pedido de pronúncia arbitral) – não se verificando, pois, *repetição da causa*.

É que, numa situação como a dos autos, não ocorre risco de contradição ou repetição de decisões, pois que o efeito jurídico que é possível obter através da oposição à execução – a respectiva extinção em relação ao oponente – e o visado pela dedução de impugnação judicial (ou, equivalentemente, no pedido de pronúncia arbitral) – a anulação do acto tributário impugnado – são inconfundíveis, tendo, aliás, por objecto, actos diversos.

Improcece igualmente a excepção de litispendência.

III.C.1.D Incompetência absoluta em razão da matéria

O Tribunal Arbitral é incompetente para decidir directamente quanto à extinção de um processo de execução fiscal, como resulta *a contrario* do disposto no art. 2º, 1 do RJAT.

A infracção das regras de competência absoluta – como são as relativas à competência em razão da matéria – determina a incompetência absoluta do Tribunal e, conseqüentemente, acarreta a absolvição da instância da Requerida – cfr artigo 99º, do CPC.

Os Requerentes, em resposta às exceções suscitadas pela Requerida, vieram esclarecer que verdadeiramente só pretendem a anulação da liquidação impugnada, mencionando impropriamente a extinção da execução, quando o que pretendiam era afirmar que essa extinção acabaria por decorrer daquela anulação.

Não repugna aceitar esse lapso e, nessa medida, a conseqüente retificação da real vontade formulada no pedido de pronúncia arbitral no sentido que o fim pretendido – o pedido – se reconduzia à apreciação da legalidade ou validade da liquidação que, sendo julgada inválida, acarretaria necessariamente *ope legis*, a extinção da execução.

III.C.2 Do mérito

O que está em causa neste processo é exclusivamente a legalidade da liquidação adicional nº 2014....., no valor de € 54.753,93, acrescida de juros compensatórios.

De resto, da matéria de facto, provada e não provada, resultará, adiante-se, a total improcedência do pedido.

Em termos de incidência pessoal, ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares residentes em território português e as que, mesmo não residindo, aqui obtenham rendimentos, conforme artigos 14º e 16º do CIRS.

Dispõe o art.º 15º n.º 1 do CIRS que “sendo as pessoas residentes em Portugal, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.”

Com efeito, ficou demonstrado que a residência fiscal dos Requerentes só foi mudada em 2012, [independentemente das suas motivações ou razões, sempre irrelevantes, que apresentaram], tendo apresentado em Portugal, as declarações de IRS relativas a 2011 e 2012 não tendo qualquer consequência na relação contribuinte-Administração Fiscal a circunstância de não ser diretamente da responsabilidade dos Requerentes os actos ou omissões da “contabilista/gestora de negócios” à revelia dos Requerentes.

Ademais e fundamentalmente para o presente caso – e tal era fundamental e constituía ónus dos Requerentes – não foi feita prova do pagamento de impostos sobre o rendimento do ano de 2010 na Grécia, pelo modo exigível pelo ofício-circulado nº 20124, de 9 de Maio de 2007, da Direcção de Serviços de Relações Internacionais da AT e nos termos das instruções de preenchimento do Anexo J do Modelo 3 da Declaração de IRS.

Na verdade, desconhece-se que imposto, no ano de 2010 foi efectivamente pago na Grécia. De resto, desconhece-se, até, se os montantes retidos foram entregues às autoridades tributárias gregas, enquanto país da fonte dos rendimentos. Ora, se tivermos presente que, como no caso, é sobre o Estado da residência (Portugal) que recai o ónus de eliminar a dupla tributação, o que é feito através de um método de imputação – ou seja, o rendimento de fonte estrangeira não é isento, já que o estado da residência tributa o rendimento global do contribuinte, independentemente da sua origem, deduzindo, porém, ao imposto apurado o imposto pago no país da fonte – fácil se torna entender que o montante do imposto pago no país da fonte é um dado essencial para fazer funcionar o mecanismo de eliminação.

Com efeito, no caso, só se justifica que o Estado da residência, Portugal, deixe de arrecadar o imposto sobre um rendimento obtido na Grécia (através de uma dedução à colecta relativa à dupla tributação internacional) se, e na medida, em que esse rendimento foi sujeito a imposto no Estado da fonte.

Apenas se pelo rendimento obtido na Grécia foi pago, aí, imposto é que se justifica que o Estado da residência, Portugal, abdique de uma parte da receita a que teria direito, considerando que Portugal tributa pelo rendimento global do contribuinte, independentemente da sua origem.

Portanto, não basta, para efeitos do direito à dedução prevista no artigo 78º do CIRS, demonstrar que a entidade patronal, na Grécia, reteve imposto. Imperioso era que fosse

demonstrado, o que não se verificou, que sobre os rendimentos auferidos na Grécia havia sido pago um determinado montante de imposto.

Ora, recaindo o ónus da prova dos factos constitutivos do direito sobre quem o invoque (artigo 74º da LGT e 342º do C.C), era sobre o contribuinte que recaía o ónus de demonstrar o direito a deduzir à colecta o montante relativo à dupla tributação internacional, ou seja, o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro (artigo 81º do CIRS).

De resto, é assim com a dedução relativa à dupla tributação internacional, como é com as restantes deduções à colecta, quer sejam despesas de saúde, educação, formação, encargos com lares, com imóveis, entre outras. Cabe ao contribuinte o ónus de demonstrar as respectivas despesas e encargos.

No caso em análise, tal ónus não foi cumprido.

Com efeito, se tivesse sido junto um documento respeitante ao pagamento do imposto na Grécia e se, ainda assim, a Administração Tributária portuguesa ficasse com dúvidas, aí sim justificava-se a troca de informações. Não sendo o caso, inexistindo qualquer prova que ateste o pagamento do imposto, não pode a Administração Tributária substituir-se ao contribuinte, diligenciando pela obtenção *ab initio* de prova que lhe competia a ele trazer para a declaração de rendimentos.

Note-se que, para prova do pagamento do imposto no Estado da fonte não era de exigir um documento específico, pois a lei não exige um documento em concreto. Porém, tal prova teria que passar por um documento cujo conteúdo (quanto ao *quantum* do imposto pago) fosse validado pelas autoridades tributárias gregas.

A este propósito, quanto ao documento comprovativo do imposto pago, podem ver-se, entre outros, os acórdãos do TCAN, de 10/03/05 e de 10/04/05, proferidos nos recursos n.ºs 00382/04 e 00285/02 Braga, em cujos sumários se pode ler, respectivamente, que:

- *“Para efeitos de prova do pagamento do imposto na Suíça por rendimentos de trabalho é suficiente a declaração da autoridade tributária Suíça na qual se declara que o contribuinte pagou de imposto e por retenção na fonte determinado montante”;*

- *“A certidão emitida pela entidade patronal que atesta o valor do salário líquido auferido pelo impugnante na Alemanha, o montante de imposto retido, a identificação da Repartição de Finanças junto da qual a entidade patronal procedeu à liquidação desse imposto retido e a identificação da Repartição de Finanças junto onde o contribuinte foi colectado, certidão essa autenticada por esta última autoridade fiscal e cuja veracidade não é posta em causa pela Administração Fiscal Portuguesa, deve ser aceite como documento comprovativo do imposto já pago pelo impugnante naquele país para efeitos de aplicação da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3/06”.*

Analisando mesmo assim os documentos que foram apresentados (abstraindo da sua validade probatória legal), de modo algum se chega ao valor de € 54.337,09 que foi apresentado, na declaração de rendimentos entregue em 9 de Junho de 2011, como correspondente aos impostos pagos na Grécia em 2010.

Em suma, uma simples e quase-mecânica aplicação da regra do ónus da prova conduzirá sempre à total improcedência do pedido dos Requerentes, e à correspondente absolvição da Requerida.

IV. Decisão

Em face de tudo quanto antecede, este Tribunal Arbitral Colectivo decide:



-
- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência,
- b) Absolver do pedido a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira.

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 97.635,21, nos termos do disposto no art. 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas

Custas a cargo dos Requerentes, no montante de € 2.754,00, nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Lisboa, 10 de Novembro de 2015

O Tribunal Arbitral Colectivo,

José Poças Falcão
(Presidente)

Guilherme W. d'Oliveira Martins

Fernando Araújo