

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 609/2016-T

Tema: IRS - Isenção de rendimentos pagos no estrangeiro - Ónus da Prova.

## Decisão Arbitral

### I. Relatório

1. A... (doravante apenas “Requerente”), contribuinte n.º..., com domicílio fiscal na Rua..., n.º ... – ..., ...-... Cascais, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante apenas “RJAT”), apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral, no qual é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante apenas “Requerida” ou “AT”).

2. O referido pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 12/10/2016;

3. No respetivo pedido, o Requerente solicitou ao Conselho Deontológico do CAAD a designação do Árbitro, nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º do RJAT.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 17/10/2016, tendo as Partes sido notificadas, em 30/11/2016, do árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD.

5. Após aceitação por parte do árbitro designado, o presente Tribunal Arbitral considerou-se constituído no dia 18/12/2016, em conformidade com o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, todos do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro).

6. No âmbito do pedido de pronúncia arbitral por si apresentado, o Requerente peticionou a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o

Rendimento das Pessoas Singulares (doravante apenas “IRS”), respeitante ao ano de 2014, plasmada na Nota de Liquidação n.º 2015..., da qual resultou o apuramento de um montante a pagar de € 49.314,00.

7. Peticionou, igualmente e em consequência, a anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida contra o ato de liquidação supra identificado, referente ao ano de 2014, bem como, o reembolso integral do imposto pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

8. No seu pedido, o Requerente invocou, em síntese, o seguinte:

- i) Nos termos do disposto no artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS “(...) *aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro (...) aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes: a) possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado (...)*”;
- ii) Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, da Convenção de Dupla Tributação (ADT) celebrada entre Portugal e o Brasil, os dividendos pagos por uma sociedade residente num Estado Contratante – no caso o Brasil – a um residente de outro Estado – no caso Portugal – podem ser tributados em Portugal;
- iii) Mas determina o n.º 2 do mesmo artigo que “2 — *Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado (...)*”, ou seja, podem igualmente ser tributados no Brasil;
- iv) Essa possibilidade de tributação dupla no Estado de Residência – neste caso em Portugal – e no Estado da Fonte ou da Origem dos dividendos – o Brasil – obriga a uma limitação da tributação na fonte dos rendimentos segundo as alíneas a) e b) do citado artigo 10.º do ADT e que não poderá exceder 10% para participações significativas no capital da sociedade brasileira pagadora dos dividendos ou 15% nos restantes casos;
- v) Mas o facto é que permite a tributação no Estado da Fonte pagadora ou da Origem dos dividendos, no caso concreto, no Brasil, País da sede das sociedades que distribuíram os dividendos ao ora Requerente, residente em Portugal;

- vi) Deste modo e de harmonia com o disposto no acima mencionado artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do Código do IRS, tais dividendos podem ser tributados no Brasil de acordo com o ADT, pelo que nunca poderiam ter sido sujeitos a IRS em Portugal, dado o estatuto de residente não habitual em Portugal atribuído ao ora Requerente;
- vii) A mesma conclusão é válida para os rendimentos auferidos pelo ora Requerente das “Debentures”, os quais foram também pagos e efetivamente suportados por uma sociedade residente no Brasil, a B...S/A;
- viii) O artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS, ao remeter para as convenções de dupla tributação e ao utilizar clara e inequivocamente a expressão “rendimentos que possam ser tributados no estrangeiro”, de acordo com essas convenções, não exige que tais rendimentos se encontrem sequer efetivamente sujeitos a tributação;
- ix) Na verdade, os ADT limitam-se a estipular uma repartição do poder tributário entre os dois Estados Contratantes e a estabelecer taxas de tributação máximas para essa tributação atribuída a um ou a outro Estado Contratante;
- x) Nos termos dos artigos 10.º e 11.º do ADT em causa, verifica-se a seguinte situação: os dividendos e juros auferidos pelo ora Requerente podem ser tributados no Brasil a determinadas taxas máximas;
- xi) De modo a evitar a dupla tributação, o ora Requerente teria teoricamente duas opções: reclamar um crédito de imposto pelos tributos pagos no Brasil ou escolher o método da isenção de IRS em Portugal;
- xii) O que o artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do Código do IRS vem estatuir é que a regra é o método da isenção de IRS em Portugal quanto a todo o tipo de rendimentos de aplicação de capitais – rendimentos categoria E do IRS – que possam ser tributados no Brasil, mesmo que efetivamente o não sejam;
- xiii) Na sua declaração de IRS do ano de 2014, o Requerente não optou pelo método do crédito de imposto, tendo, pelo contrário, optado pelo método da isenção;
- xiv) Pode aceitar-se que, perante o erro no preenchimento da referida declaração, o sistema informático da AT não tenha sido capaz de processar a declaração contendo a incongruência entre a opção pelo método da isenção e a declaração

dos rendimentos nos Campos 420 e 411 do Anexo J da declaração, que terão gerado automaticamente a liquidação em crise;

- xv) Isto apesar o ora Requerente, laborando em manifesto zelo excessivo, ter pretendido apenas declarar rendimentos isentos para efeitos meramente informativos e de modo algum optar pelo método do crédito de imposto;
- xvi) Mas, para tanto, deveria ter deixado mais claro na sua declaração de rendimentos para o ano de 2014 que a menção a rendimentos de aplicação de capitais auferidos no Brasil se devia apenas a título de uma obrigação de comunicação para fins meramente de cômputo da despesa fiscal da Fazenda pela concessão da isenção de IRS que aproveita ao Requerente relativamente a estes rendimentos isentos;
- xvii) Ou em alternativa, tais rendimentos isentos nem sequer deveriam ter sido declarados, dado se encontrarem isentos de IRS e o ora Requerente ter optado pelo método da isenção para tais rendimentos;
- xviii) Nesta conformidade e à cautela, o ora Requerente apresentou uma declaração de substituição quanto ao ano de 2014, na qual foi mantida a opção pelo método de isenção de IRS, relativamente aos rendimentos de aplicação de capitais – dividendos e juros – provenientes do Brasil, dado que ambos foram pagos e efetivamente suportados por sociedades residentes no Brasil segundo as definições e normativos do ADT, podendo tais rendimentos ser igualmente tributados no Brasil;
- xix) Deste modo, ficando demonstrada a condição prevista na alínea a), do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS, não resta senão concluir que a liquidação em causa é inválida por ferida do vício de violação de lei, erro de facto e de direito nos pressupostos do facto tributário e inexistência do facto tributário;
- xx) Embora o Requerente possa ter de algum modo contribuído para a presente situação com a contradição detetada no preenchimento da sua declaração de rendimentos de IRS de 2014 que tempestivamente corrigiu, o certo é que mesmo a sua primeira declaração revela claramente a natureza dos rendimentos escusadamente declarados;

- xxi) Tratam-se de rendimentos de capitais auferidos fora de Portugal, logo claramente isentos, dado o estatuto de residente não habitual em Portugal que aproveita ao ora Requerente;
- xxii) Como se comprova da primeira declaração de rendimentos apresentada, o Requerente fez expressa menção pelo método da isenção quanto aos rendimentos de capitais – Categoria E do IRS;
- xxiii) A AT não deveria ter emitido a liquidação em causa, na vigência de uma isenção de IRS, sem antes verificar a situação fiscal do Requerente;
- xxiv) Ao fazê-lo, a AT violou os princípios da legalidade, da legalidade fiscal, da colaboração e da imparcialidade, previstos nomeadamente nos artigos 3.º, 7.º, 9.º e 11.º do CPA e nos artigos 56.º e 59.º da LGT;
- xxv) Face a um erro manifesto, de facto e de direito, na nota de liquidação, vício de violação de lei por erro nos pressupostos do ato tributário e inexistência do facto tributário, cometeu a AT uma injustiça grave e notória ao efetuar a liquidação;
- xxvi) A AT, pela decisão de indeferimento da reclamação graciosa, continua a não ter em conta que os alegados “outros rendimentos de capitais”, erroneamente declarados pelo Requerente no aludido campo 411 da sua primitiva declaração de rendimentos anual de IRS, correspondem a dois e apenas a dois tipos de rendimentos muito precisos: a) dividendos distribuídos por sociedades brasileiras; e b) juros pagos por instrumentos de dívida emitidos também por sociedades brasileiras denominados justamente “Debentures”;
- xxvii) O Requerente, aquando da apresentação da reclamação graciosa, fez prova mediante documentos de arrecadação de receitas do imposto brasileiro que os rendimentos mencionados por lapso no campo 411 têm natureza de dividendos e juros ao abrigo da legislação fiscal brasileira, facto não aceite pela AT por se tratar de mera cópia;
- xxviii) Entende o Requerente que a cópia do referido documento corporiza um meio de prova com força bastante para sustentar o alegado por si, uma vez que se trata de um documento oficial emitido pelo Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, do Brasil;

- xxix) No âmbito do princípio da verdade material, princípio ordenador do processo fiscal, um documento oficial ou a sua cópia, deverá ser considerado como meio de prova idóneo e válido;
- xxx) Nos termos do artigo 75.º da LGT presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei;
- xxxii) De resto, em nenhum momento desde o procedimento de liquidação de IRS em causa até ao indeferimento da reclamação deduzida contra tal ato de liquidação, nunca a AT impugnou a exatidão dos documentos, alegadamente apenas cópias, com os quais o Requerente demonstrou clara e inequivocamente que os rendimentos obtidos constituem dividendos e juros de fonte brasileira;
- xxxiii) A AT alegou apenas que tais documentos, sendo cópias, constituiriam documentos particulares, segundo a definição legal constante do artigo 363.º, n.º 2, do Código Civil;
- xxxiiii) Tais documentos particulares constituem “reproduções mecânicas” de factos, na aceção do artigo 368.º do Código Civil, fazendo, enquanto tal prova plena, exceto se a AT tivesse impugnado a sua inexatidão, o que não fez em momento algum;
- xxxv) Estes documentos são válidos à luz da legislação do Brasil, país onde foram emitidos, estando, por isso, em conformidade com o disposto no artigo 365.º, n.º 1, do Código Civil, pelo que nunca poderiam ter sido ignorados pela AT apenas com base na alegação de se tratarem de reproduções mecânicas;
- xxxvi) Razão pela qual a cópia do documento deverá ser tida em conta para comprovar a natureza dos referidos rendimentos como dividendos e juros, e como tal, afastar o enquadramento dos mesmos no artigo 22.º do ADT (Outros rendimentos) que prevê a tributação exclusiva do país da residência;
- xxxvii) Ora, enquadrando-se tais rendimentos na categoria de dividendos e de juros, não se entende como, por mero lapso de preenchimento de uma declaração de rendimentos anual de IRS corrigida por uma declaração de substituição acompanhada de uma tempestiva reclamação se pode fazer apelo a um direito exclusivo de Portugal em tributar tais dividendos e juros ao abrigo do ADT;

xxxvii) De resto, o atual n.º 5 do artigo 81.º do CIRS contém uma isenção geral de IRS para os “rendimentos das categorias E, F e G” dos residentes fiscais não habituais em Portugal não necessariamente associada a uma atividade de elevado valor acrescentado, requisito que esta norma não contempla já que se aplica também, por exemplo, a pensionistas;

xxxviii) Pelo que o Requerente não entende a referência contrária a esta asserção no texto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, ainda que sem reflexo na decisão em si mesma considerada;

xxxix) Como não entende, em qualquer caso, as dúvidas manifestadas pela AT quanto ao Requerente exercer uma atividade de elevado valor acrescentado, facto comprovado e confirmado pela própria AT ao conceder-lhe o estatuto de residente não habitual em Portugal;

xl) Nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, tem o Requerente direito a ser indemnizado pela AT, através do pagamento de juros indemnizatórios, por pagamento indevido da dívida tributária, contados a partir do dia seguinte ao do pagamento até à data do efetivo reembolso do mesmo.

9. Por seu lado, a Requerida invocou, na resposta por si apresentada e em suma, o seguinte:

i) Desde já impugnamos os documentos n.ºs 6, 7 e 8, apresentados pelo Requerente, para todos os efeitos legais, mais se acrescentado que os mesmos não têm a virtude de contrariar a posição expendida pela Requerida, quer nesta sede quer no âmbito do procedimento administrativo;

ii) Como referido na informação que fundamenta a decisão de indeferimento do procedimento de Reclamação Graciosa “*Relativamente à comprovação da natureza dos rendimentos alegadamente mencionados, por lapso, no campo 411 – “Outros rendimentos de capitais”, vem o sujeito passivo alegar que, se tratam de dividendos distribuídos por sociedades brasileiras e juros pagos por instrumentos de dívida emitidos também por sociedades brasileiras, de nominados “Debentures”, conforme pode ser comprovado através do documento 4. Analisando o referido documento (fls. 41) verifica-se que se trata de mera cópia, não permitindo comprovar a natureza dos rendimentos como*

*dividendos e juros, e como tal, afastar o enquadramento dos mesmos no art. 22.º da CDT (Outros rendimentos) que prevê a tributação exclusiva do país da residência.”;*

iii) Ora, antes de mais, afigura-se que as questões que se colocam nesta fase, às quais se crê ser imperioso responder de forma categórica, são duas:

- Os documentos juntos pelo Requerente, quer na fase do procedimento administrativo quer no presente pedido de pronúncia arbitral, permitem identificar os rendimentos provenientes de juros e dividendos?
- Dos documentos juntos pelo Requerente algum comprova o pagamento, no Brasil, do imposto devido por ter auferido os alegados rendimentos de juros e dividendos?

iv) Frisa-se não estarem a ser aqui a ser sindicados os rendimentos provenientes de trabalho dependente, como especificado nos factos dados como provados na informação elaborada no procedimento de Reclamação Graciosa;

v) Assim sendo, centrando-nos no teor dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, verifica-se que o documento n.º 6 é composto por várias páginas todas intituladas como “*Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retida na Fonte*”, nas quais se identifica a “1. Fonte Pagadora Pessoa Jurídica”, a “2. Pessoa Física Beneficiária dos Rendimentos” e a “*Natureza do rendimento Rendimentos do trabalho assalariado*”;

vi) Note-se que, nas declarações cujas entidades pagadoras são a C... LTD. e a D... LTDA estão declarados, no quadro “4. *Rendimentos Isentos e Não Tributáveis*”, os valores 214.929,89 e 272.175,02, respetivamente, que correspondem, aparentemente, a “4. *Lucros e dividendos, apurados a partir de 1966, pagos por pessoa jurídica (lucro real, presumido ou arbitrado)*.”;

vii) Ora, deste documento n.º 6 apenas se retira que foram declarados rendimentos pagos pelas entidades pagadoras ao aqui Requerente, enquanto trabalhador dependente, com exceção dos rendimentos referidos no artigo anterior, que correspondem a lucros e dividendos porém, aparentemente, isentos e não tributáveis;

- viii) O que significa que a junção deste documento aos autos se revela inócua, por não lograr provar a natureza dos rendimentos de capitais auferidos pelo Requerente;
- ix) O documento n.º 6, para além de se tratar também de uma cópia simples, nem sequer corresponde a um documento emitido pelas autoridades fiscais do Brasil, a comprovar a tributação nesse Estado;
- x) No que concerne ao documento n.º 7, intitulado “*Informe de rendimentos financeiros*”, pode ler-se a “1. *Identificação da Fonte Pagadora E... AS*”, a identificação do aqui Requerente, no quadro 5. estão inscritos os denominados “*Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva (Valores em Reais)*, no qual foram declarados, no subcampo 02 “*Aplicações de renda fixa*”;
- xi) Pois bem, mais uma vez, forçoso será concluir que não se descortina a que correspondem os rendimentos denominados “aplicações de renda fixa”, e o Requerente não menciona, nem tão-pouco prova, a natureza dos mesmos, sendo que não há qualquer menção às “*debentures*”, conforme alegado pelo Requerente;
- xii) Por outro lado, aparentemente este documento n.º 7 corresponde a um exercício declarativo do Requerente ou do custodiante “E...”, tanto que se denomina “Informe de Rendimentos Financeiros”, não provando, como já foi dito, a natureza dos rendimentos a que se refere, se juros se dividendos se outros rendimentos de capitais;
- xiii) Para além de se tratar também de uma cópia simples, não é um documento emitido pelas autoridades fiscais do Brasil a comprovar a tributação nesse Estado, pelo que não prova que tais rendimentos foram aí sujeitos a tributação efetiva, ou seja, o documento não demonstra o valor do imposto apurado e se o mesmo foi pago, sendo irrelevante;
- xiv) Quanto ao documento n.º 8, por maior que seja a capacidade dedutiva, e até intuitiva, da Requerida, teme-se aventar o que possa ser ou o que pretende provar, pois, por um lado, não identifica a que rendimento, eventualmente, se poderia estar a referir, e, por outro, não materializa a prova de qualquer tipo de pagamento;

- xv) Tem, de facto, aposto a referência “*DARF válido para pagamento até 29/05/2015*”, mas o que se pretende pagar ou se foi pago não se sabe, ou, pelo menos, não se consegue extrair essa informação do documento em causa;
- xvi) Considerando-se, mais uma vez, que o documento n.º 8, à semelhança dos anteriores, não tem a capacidade de provar quer a natureza dos rendimentos em causa, quer se da liquidação efetuada resultou imposto a pagar e se o mesmo foi pago;
- xvii) Sendo que também aqui se trata de uma cópia simples e não de um documento emitido pelas autoridades fiscais do Brasil a comprovar a tributação nesse Estado, pelo que novamente não prova que tais rendimentos foram aí sujeitos a tributação efetiva, ou seja, o documento não demonstra o valor do imposto apurado e se o mesmo foi pago;
- xviii) Em face do exposto, relativamente aos documentos n.ºs 6, 7 e 8, inevitável será invocar o n.º 1, do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT) “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”;
- xix) Na situação em apreço nos presentes autos, facilmente se constata que o Requerente não logrou fazer a prova que lhe competia, pois, primeiro, os documentos juntos com o presente pedido pronúncia arbitral não demonstram a natureza dos rendimentos em causa;
- xx) Mais especificamente, não se encontra determinado qual o tipo em que se enquadram os rendimentos de capitais auferidos para que, por esta via, se verifique os requisitos legalmente previstos na CDT Portugal – Brasil, invocados pelo Requerente;
- xxi) Forçoso será concluir que, bem andou a Requerida no âmbito do procedimento de Reclamação Graciosa, perante a indefinição de classificação dos rendimentos em causa, em fazer o enquadramento legal no artigo 22.º do ADT;
- xxii) Mesmo que se considere que o Requerente logrou provar que os rendimentos auferidos correspondem a rendimentos de juros e dividendos, por força da aplicação da Convenção (artigos n.º 10 e 11), o que apenas por mera hipótese académica se concebe, ainda que sem conceder, sempre se sublinha que não

juntou os documentos emitidos pelas autoridades fiscais que provam o pagamento do imposto no Brasil;

- xxiii) Assim, a Requerente não logrou fazer prova de que os “outros rendimentos” declarados no anexo J da Modelo 3 podem “... *ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado*”, nos termos do artigo 81º, nº 4, alínea a), do CIRS;
- xxiv) Razão pela qual não se aplica aos referidos “outros rendimentos” a exceção do nº 3, do 22.º do ADT Portugal - Brasil, mas sim a regra geral prevista no nº 1 do mesmo artigo, segundo a qual “*Os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante, e donde quer que provenham, não tratados nos artigos anteriores desta Convenção, só podem ser tributados nesse Estado*”, conforme decidiu, e bem, a Requerida em sede de reclamação graciosa;
- xxv) Pelo que importa, pois, concluir, em face de todo o exposto, pela improcedência integral do pedido arbitral

10. Por despacho arbitral de 31/03/2017, foi o Requerente notificado para, no prazo de 10 dias, informar o Tribunal se estava em condições de exhibir, perante o Tribunal, os originais dos documentos emitidos pelas autoridades brasileiras, a cujas cópias aludiu a Requerida na sua resposta;

11. Tendo a Requerente respondido afirmativamente, foi designado o dia 18/05/2017 para realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, na qual a Requerente viria a proceder à junção dos referidos originais, que foram anexos à respetiva Ata;

12. As partes foram ainda notificadas para a apresentação de alegações escritas, o que viriam a fazer, tendo, no essencial, reproduzido os fundamentos anteriormente invocados.

## II. Saneamento

O tribunal é competente e está regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, estando devidamente representadas.

O meio processual é o próprio.

Não há nulidades, exceções ou questões prévias que posam obstar à apreciação do mérito da causa.

### **III. Matéria de facto considerada assente**

No que se refere à factualidade trazida aos autos por ambas as Partes, considera o Tribunal como provados os seguintes factos, com relevância para a decisão final:

- A) O Requerente solicitou, em 31 de dezembro de 2014, junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes da AT, o estatuto de residente não habitual em Portugal, nos termos previstos nos n.ºs 7 e seguintes do artigo 16.º do Código do IRS, tendo apresentado a respetiva documentação de suporte a esse pedido (cfr. Doc. n.º 4 do Pedido Arbitral);
- B) Através de despacho do Diretor da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes, datado de 28/11/2014 e notificado ao mandatário do Requerente através do ofício n.º..., foi deferido o pedido de atribuição do regime de residente não habitual para o ano de 2014 (cfr. Doc. n.º 5 do Pedido Arbitral);
- C) Em 30/06/2016, o Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos de IRS, referente ao ano de 2014, nos termos da qual inscreveu, no Campo 420 do Anexo J, o montante de € 156.068,35 (“Dividendos ou Lucros – sem retenção em Portugal) e, no Campo 411 do mesmo Anexo, o montante de € 151.938,67 (“Outros Rendimentos de Capitais Não referidos no n.º 5 e n.º 12 do Artigo 72.º do CIRS – sem retenção em Portugal”), assim como, o imposto que terá sido pago no estrangeiro;
- D) Na declaração referida em C), foram igualmente declarados, como obtidos no estrangeiro, rendimentos do trabalho dependente, no montante de € 7.017,14, pensões, no montante de € 2.910,93 e rendimentos prediais, no montante de € 7.075,77, assim como, os valores do imposto que terá sido pago, nesse âmbito, no estrangeiro;

- E) Em 19/10/2015, foi emitido o ato de liquidação de IRS com o n.º 2015..., nos termos do qual foi apurado um “Rendimento Global” e um “Rendimento Tributável” no montante de € 151.938,67, de que resultou, por sua vez, o apuramento de um montante de imposto a pagar, com referência ao ano de 2014, de € 49.314,00 (Cf. Doc. n.º 2 junto com o pedido arbitral);
- F) O Requerente procedeu voluntariamente, em 01/12/2015, ao pagamento do imposto liquidado, no aludido montante de € 49.314,00, conforme se alcança do comprovativo junto ao pedido arbitral como Doc. n.º 9;
- G) Em 28/03/2016, o Requerente viria a apresentar, relativamente ao mesmo ano de 2014, uma declaração de substituição, na qual do Anexo J já não constavam os montantes de € 156.068,35 e de € 151.938,67, tendo sido igualmente eliminada a referência ao imposto pago no estrangeiro, todos referidos na alínea C) do segmento probatório;
- H) O Requerente apresentou, em 29/03/2016 (Cf. carimbo de entrada apostado no Doc. n.º 11 junto com a p.i.), reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRS identificado na alínea E) do segmento probatório, na qual pugnava, em suma, o seguinte: i) que a declaração de substituição de IRS por si apresentada, com referência ao ano de 2014, fosse aceite e processada; ii) que a liquidação reclamada fosse anulada, nomeadamente, a coleta apurada; iii) que fosse arquivado qualquer processo de execução ou de contra-ordenação eventualmente instaurados ou pendentes, relacionados como a liquidação reclamada; e iv) que fossem suspensos todos os processos de execução ou de contra-ordenação e ou penais fiscais, até ser apreciada a reclamação;
- I) Pelo Ofício n.º..., da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, datado de 14/06/2016, foi o Requerente, na pessoa do seu mandatário, notificada para o exercício do direito de audição relativamente ao projeto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada em 29/03/2016;
- J) Em 01/07/2016, o Requerente viria a exercer o seu direito de audição prévia com referência ao projeto de decisão referido em I);
- K) Pelo Ofício n.º..., da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa, datado de 04/08/2016, foi o Requerente, na pessoa do seu mandatário,

notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa apresentada em 29/03/2016;

- L) No ano de 2014, o Requerente auferiu rendimentos designados por “Rendimentos do trabalho assalariado”, pagos pelas seguintes entidades: “F... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “G... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “C... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), H... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “I... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “ J...LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “ K...S/A” (no montante de 2.190,00 Reais), “D...LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “ L... S/A” (no montante de 2.190,00 Reais) e “M... S/A” (no montante de 2.191,20 Reais) (cfr. Doc. n.º 6 do Pedido Arbitral);
- M) No ano de 2014, foram pagos ao Requerente, por parte da “E... SA”, rendimentos designados por “Aplicações de Renda Fixa”, no montante de 935.139,76 Reais.

#### **IV. Factos não Provados**

Analisada toda a prova produzida pelas Partes, considera o Tribunal que não foram provados os seguintes factos:

- N) A que respeitam, em concreto, os rendimentos referidos no Documento n.º 7 junto com o pedido arbitral;
- O) Se o montante de € 151.938,67, constante do Campo 411 do Quadro 4 do Anexo J da Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS relativa a 2014, apresentada em 30/06/2015, corresponde, ou está englobado, no montante dos rendimentos indicados naquele Documento n.º 7 (935.139,76 Reais);

Não se identificaram outros factos com relevância para a decisão final.

#### **V. Motivação da Decisão**

Previamente à apreciação do mérito do pedido, importa salientar que os Tribunais, aqui se incluindo os Tribunais Arbitrais, não têm que apreciar todos os argumentos apresentados pelas partes, tal como se constata a título exemplificativo do Acórdão do Pleno da 2ª Secção do STA, de 07/06/1995, proferido no recurso n.º 5239.

De facto, as questões invocadas pelas partes não se confundem com os argumentos, as razões ou as motivações produzidas. Questões, nomeadamente para efeito do disposto no n.º 2 do art. 608.º do Código de Processo Civil, são apenas as de fundo e que integram a matéria decisória, isto é, as que se relacionem com o pedido, a causa de pedir e as exceções (vide neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 29/11/2005, proferido no recurso n.º 05S2137 ou o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 25/09/2012, proferido no recurso n.º 05073/11).

Assim e tendo em consideração o que acima expôs, importa referir que na génese do presente pedido arbitral está a pretensão do Requerente de obter a anulação da reclamação graciosa deduzida contra o ato de liquidação de IRS emitido na sequência da primeira declaração de rendimentos de IRS por si apresentada, com referência a 2014, bem como a anulação deste ato propriamente dito.

Para além disso, pretende também o Requerente que a declaração de substituição por si posteriormente entregue, com referência a esse ano de 2014, seja aceite, sendo nomeadamente reconhecida a isenção em Portugal do montante de € 151.938,67, declarado no Campo 411 do Quadro 4 do Anexo J da primitiva declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS desse ano, ao abrigo do disposto no artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS e do artigo 10.º do ADT Portugal-Brasil.

Por seu lado, a AT, aqui Requerida, considera que o Requerente não fez a prova da natureza e da quantificação dos rendimentos inscritos no Campo 411 da primitiva declaração de rendimentos respeitarem a rendimentos de capitais isentos, nem afastou o seu enquadramento na norma prevista no artigo 22.º do ADT Portugal-Brasil – Outros Rendimentos.

Em face do exposto, a questão de direito a decidir nos presentes autos é, no essencial, a de saber se a prova apresentada pelo Requerente, quer na p.i. do pedido arbitral, quer no

âmbito da resposta à contestação da AT, quer ainda no âmbito da reunião do artigo 18.º do RJAT, permitiu comprovar a efetiva natureza e quantificação de tais rendimentos e afastar o enquadramento dos mesmos na aludida norma.

## **VI. Do Direito**

Tal como resulta de todo o acima exposto, o Requerente aponta a ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra o ato de liquidação de IRS em crise, e deste último propriamente dito, por erro de facto e de direito e inexistência de facto tributário, baseado no facto de os rendimentos por si declarados no aludido Campo 411 da sua primitiva declaração de rendimentos anual de IRS, corresponderem a dois tipos de rendimentos: a) dividendos distribuídos por sociedades brasileiras; e b) juros pagos por instrumentos de dívida emitidos também por sociedades brasileiras denominados por “Debentures”.

Considera ademais o Requerente que fez prova, nomeadamente, mediante a apresentação de documentos de arrecadação de receitas do imposto brasileiro, de que tais rendimentos têm natureza de dividendos e juros ao abrigo da legislação fiscal brasileira.

O Requerente contesta, ainda, a alegação feita pela AT, de que tais documentos não seriam idóneos, para efeitos de prova, por se tratarem de meras cópias.

Por outro lado e no que concerne aos fundamentos invocados pela ora Requerida, importa deixar evidenciado que o Tribunal terá que arrimar-se, não apenas no conteúdo da decisão de indeferimento proferida com referência à reclamação graciosa deduzida pelo Requerente, mas também nos próprios argumentos constantes da contestação apresentada no âmbito do presente pedido arbitral.

E a Requerida viria a sumariar tais fundamentos na sua contestação, considerando que as questões a responder nesta fase seriam as seguintes: i) os documentos juntos pelo Requerente, quer na fase do procedimento administrativo quer no presente pedido de pronúncia arbitral, permitem identificar os rendimentos provenientes de juros e dividendos? e ii) dos documentos juntos pelo Requerente algum comprova o pagamento,

no Brasil, do imposto devido por ter auferido os alegados rendimentos de juros e dividendos?

Como acima se adiantou, entende o Tribunal que a questão a decidir é ligeiramente distinta e mais concreta, importando, outrossim, determinar se a prova apresentada pelo Requerente ao longo do processo permitiu comprovar a efetiva natureza e quantificação dos rendimentos inscritos no Campo 411 da primitiva declaração de rendimentos e, desse modo, afastar o enquadramento dos mesmos no artigo 22.º do ADT Portugal-Brasil – Outros Rendimentos.

Vejamos então.

Antes de mais, importa salientar que o n.º 5, do artigo 81.º, do Código do IRS, estabelece que se aplicará o método da isenção, com referência a rendimentos das Categorias B, E, F e G, obtidos no estrangeiro por residentes não habituais em território português, bastando para o efeito que se verifique qualquer uma das seguintes condições:

“(…)

*a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*

*b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português”.*

Ou seja e em primeiro lugar, resulta evidente que tal norma não impõe, ao contrário daquela que é a posição da AT nesta matéria, reproduzida nos presentes autos, a efetiva

sujeição a imposto no estrangeiro. Basta, para tal, que os rendimentos **possam ser** tributados no país de origem.

E a verdade é que o ADT Portugal-Brasil prevê, nos seus artigos 10.º e 11.º, essa possibilidade de tributação no Brasil.

De outra forma, aliás, não se compreenderia a distinção que, de forma expressa e inequívoca, foi feita pelo legislador, quanto ao regime legal de eliminação da dupla tributação previsto no n.º 4 daquele artigo 81.º para os rendimentos da Categoria A.

Efetivamente, nos termos desse n.º 4, para que a isenção possa ocorrer, será necessário cumprir com um ónus probatório agravado, exigindo-se a prova **efetiva** da tributação no estrangeiro, designadamente que os rendimentos em causa:

“ (...)

*a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*

*b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português”.*

Dá que se tenha considerado que a questão do efetivo pagamento do imposto não é a que verdadeiramente importa esclarecer nestes autos, sendo nessa medida inócua a junção por parte do Requerente dos eventuais comprovativos do pagamento do imposto no Brasil.

Na realidade, importa, única e exclusivamente, perceber se os rendimentos inscritos no Campo 411 da primitiva declaração de rendimentos apresentada pelo Requerente se enquadram no âmbito da isenção que resulta da aplicação dos artigos 81.º, n.º 5, do Código do IRS e 10.º e 11.º do ADT Portugal-Brasil, provando-se a sua natureza, quantificação e potencial sujeição a imposto no país de origem.

E chegados aqui, é necessário então determinar a quem cabia tal ónus probatório.

Ora, a apresentação do presente pedido arbitral foi despoletada, em primeiro lugar, pelos alegados erros praticados pelo Requerente na primeira declaração de rendimentos

apresentada com referência ao ano de 2014. De facto, a emissão do ato de liquidação *sub judice* consubstancia, nos termos do procedimento normal de liquidação previsto no artigo 76.º do Código do IRS, a aplicação das informações fornecidas pelo Requerente aquando do preenchimento daquela declaração.

É o próprio que, de resto, o admite no pedido arbitral.

Tal como de forma cristalina esclareceu o Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão proferido no processo n.º 01076/03, datado de 03/05/2005: “*No nosso sistema fiscal, vigora o princípio da declaração do contribuinte no apuramento da matéria tributável, o que implica um acréscimo dos deveres de colaboração do sujeito passivo para com a AT, entre os quais o de manter uma contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal e que permita o apuramento e fiscalização do IRS (arts. 78.º do CPT e 38.º, n.º 1, alínea e) do CIRS) e o da entrega da declaração periódica de. Nos n.ºs 1 e 2 do art. 76.º do CPT estabelecia-se: «1. O processo de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha a entidade competente. 2. O apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que sejam apresentadas nos termos previstos na lei e sejam fornecidos à administração fiscal os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária».* A tal propósito, consideram ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, que a declaração é um acto pelo qual o contribuinte leva ao conhecimento da Administração Fiscal a existência da matéria tributável que integra o facto tributário, indicando o seu montante e todos os elementos necessários para o cálculo do imposto (encargos, deduções, etc.). A declaração é exigida pela lei e traduz um acto de colaboração do contribuinte face à natureza pública do imposto justificada pela ideia de que a obrigação tributária não é uma obrigação voluntária, contratual, mas o cumprimento de um dever legal. É um acto obrigatório e se o contribuinte, estando nas condições previstas na lei, não o cumprir, está sujeito a sanções (arts. 31º e 32º do RJIFNA). O sistema fiscal português consagra, pois, o método da declaração do contribuinte no apuramento da matéria tributável (arts. 57.º a 61.º do CIRS, 16.º do CIRC e 28.º a 40.º do CIVA). (...) Portanto, quando a declaração do contribuinte estiver de acordo com os elementos constantes da sua contabilidade ou escrita, esta se mostrar

*organizada nos termos da lei e não se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não corresponde à realidade, presume-se que a matéria tributável declarada é a real. E, como resulta do disposto no art. 38.º do CIRS, a AT só poderá rectificar as declarações dos sujeitos passivos e proceder à correspondente liquidação adicional quando fundamentadamente considere que nelas figura um imposto inferior ao devido”.*

Nessa medida, pode afirmar-se que a AT liquidou o imposto com base nos elementos de que dispunha e que lhe foram fornecidos pelo contribuinte, não lhe sendo exigível nesse momento que agisse de forma diferente, pois a declaração apresentada em 30/06/2015 não suscitava dúvidas.

De facto, apesar de ter declarado a opção pelo método da isenção, o Requerente declarou também rendimentos que inscreveu no Campo 411 da declaração e que correspondem, na realidade, à categoria de “*Outros rendimentos de capitais*”, previstos no artigo 22.º do ADT Portugal-Brasil, norma que prevê a tributação exclusiva do país da residência, isto é, Portugal. Pelo que relativamente a estes rendimentos não se aplica o método da isenção previsto no n.º 4, do artigo 81º, do CIRS, uma vez que a competência tributária sobre tais rendimentos cabe exclusivamente a Portugal.

Ou seja, o que resultava de tal declaração era a opção do Requerente pela aplicação do método de isenção, relativamente aos rendimentos que poderiam beneficiar dessa isenção, nomeadamente, os que se encontram previstos nos artigos 10.º e 11.º do ADT. Os demais rendimentos, por terem sido registados no Campo 411, nunca poderiam beneficiar dessa isenção.

No caso *sub judice*, a AT encontrava-se obrigada ao cumprimento do princípio ínsito no n.º 1 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária (LGT), segundo o qual “*Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*”. Sendo que não se encontram, pelo acima exposto, motivos para a não aplicação dessa presunção, nomeadamente, pela aplicação do n.º 2 dessa norma.

Pelo que, insiste-se, andou bem a AT ao liquidar com base nos elementos apresentados pelo contribuinte, o ora Requerente.

Cabia depois ao Requerente, por não concordar com tal liquidação, contestar a mesma, fosse através da dedução de reclamação graciosa, impugnação judicial ou pedido arbitral, fosse através da apresentação de uma declaração de substituição. O que, na verdade, o Requerente viria a fazer.

Mas, nesse âmbito, competia-lhe demonstrar, de forma cabal, o erro que aponta à primitiva declaração de rendimentos, provando que o montante por si declarado no Campo 411 se reportava afinal a rendimentos isentos, em função da sua natureza. Razão pela qual era sobre si que impedia o ónus probatório a que se refere o artigo 74.º da LGT.

Analisemos então, em concreto, se o Requerente conseguiu dar cumprimento a tal ónus, o que logrou fazer através da documentação que juntou aos presentes autos.

Ora, em primeiro lugar, veio o Requerente juntar, como Documento n.º 6 do pedido arbitral, as cópias de declarações emitidas com o timbre do Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal do Brasil, que atestam o pagamento ao Requerente, no ano de 2014, de rendimentos designados por “Rendimentos do trabalho assalariado”, por parte das seguintes entidades: “F... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “G... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “C... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), H... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “I... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “J... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “K... S/A” (no montante de 2.190,00 Reais), “D... LTDA” (no montante de 2.190,00 Reais), “L... S/A” (no montante de 2.190,00 Reais) e “M... S/A” (no montante de 2.191,20 Reais).

Tais declarações, nos casos em que as entidades pagadoras dos rendimentos foram a “C... LTDA” e a “D... LTDA”, continham a indicação de terem sido pagos “lucros e dividendos”, nos montantes, respetivamente, de 214.929,89 Reais e 271.175,02 Reais. Tendo, no âmbito da documentação junta na reunião arbitral realizada em 17/05/2017, sido substituídos por outros que já não continham essa menção mas que se encontravam com data anterior.

Quanto a estes documentos, o Requerente viria a dizer, em sede de alegações finais e no que ora releva, que *“Estes documentos traduzem os valores recebidos pelo Requerente a título de trabalho dependente declarados no campo 401 da declaração anual de rendimentos referente ao ano fiscal de 2014”*.

No entanto e como se referiu, independentemente da incongruência acima apontada quanto às datas, a verdade é que aquilo que está em discussão nos presentes autos é o pagamento de rendimentos de capitais e, em concreto, a validação do montante inscrito no Campo 411 da Modelo 3, não os rendimentos de trabalho dependente (Categoria A) pagos no Brasil.

Pelo que tais documentos nunca lograriam provar o mérito da pretensão do Requerente.

O Requerente juntou, também, como Documento n.º 7 do Pedido Arbitral, um documento igualmente emitido com o timbre do Ministério da Fazenda – Secretaria da Receita Federal do Brasil, o qual se encontra assinado e com o carimbo da “E... SA”. Neste documento consta que lhe foram pagos, no ano de 2014, rendimentos designados por “Aplicações de Renda Fixa”, no montante de 935.139,76 Reais.

Quanto a este documento, viria o Requerente a afirmar, em sede de alegações finais, o seguinte:

*“Trata-se de um documento emitido pelo Ministério da Fazenda do Brasil que comprova rendimentos de natureza financeira intitulado «Informe de rendimentos financeiros” e que identifica como fonte pagadora a empresa «E... SA».”*

*(...)*

*Quanto à natureza destes rendimentos financeiros remetemos para os esclarecimentos do Requerente apresentados na referida resposta à contestação da Autoridade Requerida, nomeadamente nos seus pontos 3 a 8, que não deixam qualquer dúvida de que o termo “Aplicações de Renda Fixa/Debentures”, referido na linha 02 do campo 05 do documento em apreço, se inclui na definição de juros.*

*Rendimentos esses que foram sujeitos a tributação exclusiva tal como referido no campo 5 e que foram declarados erroneamente no campo 411 da declaração anual de IRS.*

*Este documento está assinado pela referida fonte pagadora: «E... SA».*

Analisemos então tal documento.

Em primeiro lugar, não se vislumbra no documento qualquer menção a “*Debentures*”, tal como o Requerente alega, nomeadamente, na linha 02 do campo 05 da declaração.

Na verdade, tal declaração apenas refere o pagamento de rendimentos designados por “*Aplicações de Renda Fixa*”. O que por si só não permite atestar da efetiva natureza desses rendimentos.

Não permite, nomeadamente e caso estejamos a falar de dividendos, confirmar, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 10.º do ADT Portugal-Brasil, se foram pagos ao Requerente rendimentos provenientes de “*ações, ações ou bónus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui*” ou ainda “*rendimentos derivados de conta ou de associação em participação*”.

Tal como não permite, tratando-se de juros e em função do disposto no n.º 5 do artigo 11.º do ADT, perceber se estamos perante “*rendimentos da dívida pública, de obrigações com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros e de outros créditos de qualquer natureza, bem como quaisquer rendimentos assimilados aos rendimentos de importâncias emprestadas pela legislação fiscal do Estado de que provêm os rendimentos*”.

Isto é, a prova que foi junta pelo Requerente não permite ao Tribunal aferir da concreta natureza e origem dos rendimentos declarados no Campo 411 da primitiva Modelo 22 de IRC. Apenas permite supor que terão sido pagos rendimentos de capitais e que, a atentar meramente na designação constante daquele Documento n.º 7, poderão estar relacionados com aplicações financeiras. Nem sequer tal documento faz referência ao pagamento de dividendos, o que contraria o que vem alegado pelo Requerente, de que o montante inscrito naquele Campo 411 também se referiria a dividendos pagos.

Acresce que a documentação que foi junta pelo Requerente, no âmbito da resposta à contestação apresentada pela AT, apenas trouxe aos autos alguns conceitos genéricos nesta matéria e que, ainda que possam auxiliar o julgador na delimitação teórica do conceito de “Aplicações de Renda Fixa”, nada adiantam quanto ao caso concreto.

Para além disso e como o próprio Requerente refere, tais documentos terão sido juntos aos autos para clarificar o conceito de “Debentures”, termo que, como se aludiu, não consta do Documento n.º 7.

De facto, o Requerente não logrou provar que os rendimentos que – erroneamente, segundo diz – foram inscritos no Campo 411 da sua declaração de rendimentos, se enquadram no n.º 3 do artigo 10.º ou no n.º 5 do artigo 11.º do ADT Portugal-Brasil.

Isto é, não conseguiu afastar a presunção, resultante da própria declaração por si apresentada, de que os mesmos deveriam ser qualificados, tal como foram pela AT, como “Outros Rendimentos”, ao abrigo do artigo 22.º daquele ADT.

Mesmo que se admita tratarem-se de rendimentos de capitais, a prova apresentada pelo Requerente não é suficiente para demonstrar que os mesmos correspondem às categorias de rendimentos de capitais isentos. Para tal, poderia o Requerente ter junto, ao longo de todo o processo, outra documentação que permitisse perceber a efetiva natureza dos rendimentos em causa, eventualmente os contratos que estiveram na origem destes pagamentos ou, tratando-se de dividendos, os atos societários de que resultou esse pagamento e que o terá justificado.

Não o tendo feito e atenta a prova apresentada pelo Requerente, não é possível concluir, ou afirmar com toda a certeza, que tais rendimentos deveriam estar isentos de tributação ao abrigo do disposto nos artigos 81.º, n.º 5 do Código do IRS e 10.º e 11.º do ADT.

E a verdade é que a AT, ao longo de todo o processo, quer em sede de reclamação graciosa, quer no âmbito do presente processo arbitral, sempre pugnou pela inidoneidade da prova apresentada pelo Requerente, instando-o, dessa forma, à efetiva demonstração da natureza dos rendimentos em causa, por forma a ilidir a presunção resultante da sua declaração de rendimentos.

Fosse pela alegação de que a documentação apresentada se tratava de meras cópias, não certificadas pelas autoridades tributárias do Brasil, seja pela alegação feita nos pontos 25.º, 37.º, 38.º, 39.º e 40.º da contestação apresentada pela AT e que se reproduzem:

“

25.º

*Por outro lado, aparentemente este documento n.º 7 corresponde a um exercício declarativo do Requerente ou do custodiante “E...”, tanto que se denomina “Informe de Rendimentos Financeiros”, não provando, como já foi dito, a natureza dos rendimentos a que se refere, se juros se dividendos se outros rendimentos de capitais (...)*

37.º

*Na situação em apreço nos presentes autos, facilmente se constata que o Requerente não logrou fazer a prova que lhe competia.*

38.º

*Primeiro, os documentos juntos com o presente pedido pronúncia arbitral não demonstram a natureza dos rendimentos em causa.*

39.º

*Mais especificamente, não se encontra determinado qual o tipo em que se enquadram os rendimentos de capitais auferidos para que, por esta via, se verifique os requisitos legalmente previstos na CDT Portugal – Brasil, invocados pelo Requerente.*

40.º

*Forçoso será concluir que, bem andou a Requerida no âmbito do procedimento de Reclamação Graciosa, perante a indefinição de classificação dos rendimentos em causa, em fazer o enquadramento legal no artigo 22.º da Convenção (...)”*

Mas, mesmo tendo o Tribunal tentado abstrair-se da questão da prova da natureza dos rendimentos, a verdade é que, por muitas tentativas que tenha feito, e fez, nem sequer logrou fazer a correspondência, em termos quantitativos, do montante constante daquele Documento n.º 7 (935.139,76 Reais) com o montante inscrito no Campo 411 da declaração de rendimentos apresentada pelo Requerente (€ 151.938,67).

De facto, mesmo recorrendo a algumas das muitas plataformas online de conversão de moeda, não é possível atingir tal correspondência. Atente-se por exemplo no resultado obtido no site do Banco de Portugal (em [www.bportugal.pt/conversor-moeda](http://www.bportugal.pt/conversor-moeda)), por referência a 01/07/2017: 935.139,76 Reais = € 248.707,38

Aqueles valores, de acordo ainda com a mesma plataforma, se aferidos à data de 31/12/2014, seriam os seguintes: 935.139,76 Reais = € 290.352,95.

E se, ainda numa tentativa vã, recorrermos a uma plataforma semelhante, com o endereço em [www.br.investing.com/currencies](http://www.br.investing.com/currencies)), o resultado obtido, por referência a 01/07/2017 é: 935.139,76 Reais = € 249.308,27

Aqueles valores, de acordo com esta última plataforma, se aferidos à data de 31/12/2014, seriam os seguintes: 935.139,76 Reais = € 290.828,45.

Ou seja e mesmo que entre tais resultados haja um desvio quantitativo mínimo, a verdade é que não é possível fazer a conexão entre os valores inscritos do Documento n.º 7 e no Campo 411 da Modelo 3 de 2014.

Sendo certo que, na realidade, o Requerente em momento algum logrou fazer tal correspondência, nomeadamente, recorrendo à aplicação de taxas de câmbio, tendo-se limitado a afirmar que o valor constante do Documento n.º 7 correspondia ao valor do Campo 411.

Acresce a tudo isto que o Documento n.º 7 refere que os montantes declarados se tratam de “Rendimentos Líquidos”, pelo que ainda mais impossível se torna a quantificação e perceção dos cálculos em que o Requerente se baseou para alegar tal correspondência.

Por fim, quanto ao documento n.º 8 junto com o pedido arbitral, tratar-se-ia sempre de comprovativos do pagamento do imposto no Brasil, o que, como se aludiu, é irrelevante para o caso vertente, na medida em que sempre bastaria a demonstração de que os

rendimentos poderiam ser sujeitos a tributação nesse país, o que é feito através do artigo 81.º, n.º 5, do Código do IRS e do próprio ADT (cfr. arts. 10.º e 11.º).

Mas, ainda assim, sempre se dirá que tais comprovativos de pagamento não permitem confirmar a natureza dos rendimentos pagos, desde logo porquanto a única referência que contêm é a do código da respetiva receita (...), cuja identificação se desconhece e a qual o Requerente não demonstrou, mesmo quando a isso foi instado pela AT na sua contestação.

Nem sequer, uma vez mais em termos quantitativos e recorrendo aos aludidos índices de conversão de moeda, se conseguem aproximar dos montantes de imposto declarados na primitiva declaração modelo 3 de IRS apresentada pelo Requerente.

Assim e em suma, considera o Tribunal que o Requerente não carrou para os autos os elementos necessários à prova dos factos por si relevados aquando da apresentação da reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRS emitido com referência ao ano de 2014, bem como, dos factos invocados no próprio processo arbitral. Concretamente, não dotou os autos da prova que permitiria ilidir a presunção da veracidade dos factos por si próprio inicialmente declarados quanto ao ano de 2014.

E, como se referiu, era sobre si que impendia tal ónus, nos termos do disposto no artigo 74.º da LGT.

Tal como ensinam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA<sup>1</sup>, *“A produção de prova que seja suscetível de convencer da veracidade de um facto invocado, basta, em princípio, para considerar cumprido o ónus da prova. Porém, se existirem no procedimento tributário elementos probatórios em sentido contrário (contraprova), poderá coltar a gerar-se uma situação de dúvida. Neste caso, não se estando perante um caso de prova legal plena, voltará a prevalecer a regra do ónus da prova, devendo a dúvida ser valorada processualmente contra quem tem tal ónus (art. 346.º do CC)”*.

Atente-se também no que a este propósito considerou o Tribunal Central Administrativo Norte, no Acórdão de 15.02.2012, proferido no processo n.º 00881/08.0BEBRG, ao afirmar perentoriamente que a dúvida que implica a anulação do ato de liquidação não

---

<sup>1</sup> In “Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”, 4.ª Edição, 2012, pág. 655.

pode considerar-se fundada se assentar “*na ausência ou inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante. (...) O impugnante não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação do facto tributário. Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se ser fundada aquela dúvida*”.

Neste caso, nem sequer se trata de o Tribunal ter ficado com uma dúvida quanto aos factos tributários, mas apenas de não ter sido realizada, sobre quem impedia esse ónus, o ora Requerente, a prova que se afigurava necessária à refutação da presunção que se formou com a primeira declaração entregue e, nessa medida, a prova necessária para demonstrar que o ato de liquidação se encontrava ferido de ilegalidade por ter sido emitido com base em factos tributários inexistentes e em erro nos seus pressupostos.

Em consequência do que se acaba de considerar, entende também o Tribunal que não ocorreu qualquer injustiça grave e notória imputável à AT, tal como invoca o Requerente.

Razão pela qual terá que improceder na íntegra o pedido formulado pelo Requerente.

## **VII. Decisão**

Em face do exposto, decide-se julgar improcedente, por não provado, o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- i) Julgar improcedente o pedido de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra o ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2014;
- ii) Julgar improcedente o pedido de anulação do referido ato de liquidação e de pagamento de juros indemnizatórios;
- iii) Julgar improcedente os demais pedidos formulados pelo Requerente na p.i., nomeadamente, os constantes das alíneas c) e d) do pedido final.

## **VIII. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 49.314,00, nos termos do disposto no artigo 97.º-A, nº 1, alínea a), do Código de Procedimento e do Processo Tributário, aplicável por força do

disposto nas alíneas a) e b), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **XIX. Custas**

Fixa-se o valor das custas do processo em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, em função do decaimento integral na presente ação.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de julho de 2017

O Árbitro

(Diogo Bonifácio)