

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 283/2017-T

Tema: IRS – Crédito de imposto.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO:

A..., NIF ... e mulher, B..., NIF..., residentes na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Póvoa de Varzim, doravante designados Requerentes, apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade parcial da liquidação de IRS número 2014..., relativa ao exercício de 2010, no valor global de € 25.651,27, bem como a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

Para fundamentar o seu pedido alegam, em síntese:

- a) A Requerida procedeu à correção dos valores declarados pelos Requerentes, respeitantes ao rendimento auferido pelo Requerente nos EUA, bem como do imposto pago nos EUA;
- b) Tal correção teve origem no facto de a Requerida não reconhecer o direito ao crédito fiscal resultante do imposto estadual pago nos EUA, no montante de USD 7243,20, que, ao câmbio do final do ano de 2010, correspondia a € 5.420,75;
- c) O não reconhecimento deste direito radica no facto de, segundo a Requerida, existindo Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os EUA, se terá de recorrer à regra prevista no artigo 81º n.º 2 do CIRS;

- d) E, ainda de acordo com a Requerida, não se encontrando o imposto estadual pago pelo Requerente previsto no artigo 2º da Convenção, não pode o mesmo ser alvo de crédito de imposto nos termos do artigo 81º nº 1 do CIRS;
- e) Ao contrário, porém, do defendido pela Requerida, à situação dos autos não é aplicável o número 2 do artigo 81º do CIRS mas o número 1;
- f) Apenas sendo aplicável o número 2 deste artigo em relação a impostos contemplados nas respetivas convenções, o que não é o caso do imposto estadual pago nos EUA;
- g) Foram os próprios Estados Contratantes (Portugal e EUA) que optaram por não aplicar as regras estabelecidas na Convenção ao imposto estadual, devendo, em consequência, tal matéria ser regulada nos termos das disposições das suas respetivas legislações internas;
- h) O legislador nacional, no artigo 81º nº 1 do CIRS, pretendeu proteger o contribuinte de situações de dupla tributação não previstas nas convenções ou em que esta não pudesse aplicar-se;
- i) Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação em causa nos presentes autos, tendo a mesma sido indeferida.

Os Requerentes juntaram 9 documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes optaram por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 30 de Junho de 2017.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, invocando em síntese:

- a) Da análise do artigo 81º do CIRS resulta que o regime previsto no número 1 se aplica aos casos em que não existe convenção celebrada entre Portugal e o Estado da fonte do rendimento;
- b) Ao invés, nos casos em que existe convenção celebrada entre Portugal e o Estado da fonte do rendimento, aplica-se a regra contida no número 2 do dito artigo;
- c) No caso dos autos, existe convenção celebrada entre Portugal e os EUA, Estado da fonte do rendimento, pelo que terá de ser aplicada a regra prevista no número 2 do artigo 81º do CIRS;
- d) A dicotomia entre impostos federais e estaduais nos EUA já existia à data da celebração da convenção;
- e) Pelo que foi intenção dos Estados Contratantes afastar a possibilidade de crédito de imposto nos casos de imposto suportado não referente ao Internal Revenue Code, nomeadamente os impostos estaduais;
- f) Não se encontrando o imposto estadual pago pelo Requerente nos EUA abrangido pelo artigo 2º da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os EUA, não pode o mesmo ser alvo de crédito de imposto nos termos do disposto no artigo 81º n.º 2 do CIRS.

Conclui, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

A Requerida juntou cópia do processo administrativo, não tendo arrolado nenhuma testemunha.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

II. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem outras nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra officiosamente conhecer.

III. QUESTÃO A DECIDIR:

Atentas as posições assumidas pelas Partes, verifica-se que a única questão a decidir se reconduz a saber se, atento o facto de o imposto estadual pago nos EUA não se encontrar contemplado no artigo 2º da Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os EUA, pode este imposto estadual ser deduzido ao imposto a pagar em Portugal, nos termos do disposto no artigo 81º nº 1 do CIRS.

IV. MATÉRIA DE FACTO:

a. Factos provados

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. Por ofício datado de 29/09/2014, foram os Requerentes notificados das seguintes alterações ao Anexo J da declaração modelo 3 de rendimentos entregue pelos Requerentes referente ao exercício de 2010:
 - a) Rendimento auferido nos EUA, corrigido para o montante de € 104.233,64;
 - b) Imposto pago nos EUA, corrigido para o montante de € 22.203,26;
2. A alteração relativa ao imposto pago reconduz-se à diferença entre o imposto federal e o imposto estadual pago pelo Requerente nos EUA, atento o facto de a Requerida não ter reconhecido aos Requerentes o direito ao reconhecimento do crédito de imposto pelo imposto estadual pago pelo Requerente nos EUA;

3. Nessa sequência, foram os Requerentes notificados da nota de liquidação impugnada, da qual resultou um imposto a pagar no montante de € 25.651,27;
4. Os Requerentes deduziram reclamação graciosa contra a liquidação impugnada, a qual veio a ser indeferida por ofício datado de 13/01/2017;
5. O pedido de constituição do tribunal arbitral em matéria tributária e de pronúncia arbitral foi apresentado em 21/04/2017;
6. Os Requerentes pagaram o imposto que ora se discute.

b. Factos não provados

Com interesse para os autos, nenhum outro facto se provou.

c. Fundamentação da matéria de facto

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pelos Requerentes, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como o processo administrativo junto pela Requerida e a matéria alegada e não impugnada.

V. DO DIREITO:

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora apurar o direito aplicável.

Em causa nos presentes autos está o imposto estadual pago pelo Requerente, respeitante a rendimentos por si auferidos nos EUA no exercício de 2010, no montante de USD 7243,20, que, ao câmbio do final do ano de 2010, corresponderia a € 5.420,75 e a falta de reconhecimento, por parte da Requerida, do direito ao crédito de imposto por igual montante.

As razões apresentadas pelas partes em defesa da sua tese resumem-se em poucas palavras.

A Requerida entende que, existindo Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os EUA, é aplicável aos impostos sobre os rendimentos pagos neste território o regime previsto na respetiva convenção.

Não prevendo, porém, a convenção em causa qualquer direito ao reconhecimento de crédito de imposto pelo imposto estadual pago nos EUA, então será aplicável o regime previsto no artigo 81º nº 2 do CIRS, não podendo o regime previsto no número 1 do mesmo artigo ser aplicável pela simples razão de que, *in casu*, existe Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre os Estados em causa.

Ao invés, defendem os Requerentes que, não prevendo a Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os EUA a sua aplicação ao imposto estadual, tudo se passará como se, afinal, não houvesse qualquer convenção.

Assim, a este imposto será aplicável o regime previsto no artigo 81º nº 1 do CIRS pois que, embora exista Convenção sobre Dupla Tributação, esta não é aplicável ao imposto em causa.

Vejamos.

Conforme é sabido, no direito tributário português vigora o princípio da universalidade da tributação das pessoas singulares e coletivas, prescrevendo o artigo 15º do CIRS que, sendo as pessoas singulares residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

Nas situações, porém, em que o rendimento obtido, isto é, em que o facto tributário integra a previsão de duas normas de incidência distintas, dando lugar a um cúmulo de pretensões tributárias ¹, impõe-se conciliar estas duas pretensões, por forma a evitar a dupla tributação.

Na dupla tributação verifica-se um conflito positivo de tributação, podendo esta dupla tributação ser económica ou jurídica.

A dupla tributação económica, que pode ser ou não internacional, ocorre quando o mesmo rendimento é objeto de tributação na esfera de dois sujeitos passivos diferentes.

¹ **PAULO ROSADO PEREIRA**, “Princípios do Direito Fiscal Internacional – do Paradigma clássico ao Direito Fiscal Europeu”, Almedina, 2010, pp. 22 e 23

Por seu turno, a dupla tributação jurídica ocorre quando o mesmo rendimento, respeitante ao mesmo período de tributação, está sujeito ao mesmo imposto, na esfera do mesmo sujeito passivo, proveniente de dois sistemas fiscais diferentes.

Esta dupla tributação é sempre internacional, não havendo possibilidade de existir dupla tributação jurídica no domínio da mesma legislação.

A dupla tributação jurídica pressupõe, assim, a identidade do facto tributário e a pluralidade de normas de sujeição pertencentes a ordenamentos jurídico-tributários distintos ².

A identidade do facto tributário exige, por seu turno, que entre as duas ou mais tributações exista identidade do objeto, identidade do sujeito, identidade do período tributário e identidade do imposto, sendo que a identidade do imposto existe quando em ambos os ordenamentos o imposto tem idêntica natureza substancial ³.

Posto isto,

A dupla tributação internacional constitui um constrangimento ao investimento e ao desenvolvimento económico, afetando a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais.

Com vista a eliminar, evitar ou atenuar a dupla tributação dispõem os Estados de dois mecanismos: as medidas unilaterais, constantes de disposições do direito interno e as medidas bilaterais, constantes de convenções sobre dupla tributação internacional.

As medidas unilaterais são mecanismos internos de eliminação da dupla tributação internacional adotados por cada Estado sem a necessária correspondência em outros ordenamentos ⁴, podendo consistir numa isenção – integral ou progressiva – de imposto, ficando isentos de imposto no Estado da residência os rendimentos obtidos no estrangeiro, onde são tributados em exclusivo; ou numa dedução do imposto pago no Estado da fonte ao imposto a pagar no Estado da residência.

² AMÉRICO BRÁS CARLOS, “Impostos – Teoria Geral”, Almedina, 2016, página 208.

³ AMÉRICO BRÁS CARLOS, *op. e loc. cit.*

⁴ Cfr. ARMÉNIO BRÁS CARLOS, *op. e loc. cit.*

No caso dos rendimentos auferidos por pessoas singulares, a dedução à coleta com vista à eliminação da dupla tributação, pode ser efetuada por uma das seguintes formas:

- a) Ou através de uma medida unilateral interna, consistente na concessão de uma dedução à coleta de imposto (81º nº 1 do CIRS);
- b) Ou através de uma convenção para eliminar a dupla tributação (81º nº 2 do CIRS).

Com efeito, sob a epígrafe “*eliminação da dupla tributação internacional*”, prescrevia o número 1 do artigo 81º do CIRS, na redação em vigor à data dos factos:

“Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;*
- b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.”*

Por seu turno, nos termos do disposto no número 2 do mesmo artigo, “*quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.*”

Da leitura destes preceitos resulta que o regime previsto no número 1 é o regime regra a aplicar com vista à eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional de imposto pago no Estado na fonte que não se encontre previsto em qualquer Convenção sobre Dupla Tributação. Por seu turno, o regime previsto no número 2 mais não é do que a fixação de um limite a essa dedução, aplicável a impostos em relação aos quais foi celebrada Convenção sobre Dupla Tributação.

No que diz respeito aos métodos bilaterais para evitar a dupla tributação, importa atentar no teor da Convenção celebrada em 06/09/1994, entre a República Portuguesa e os Estados

Unidos da América para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.

Tal Convenção foi ratificada em 21/06/1995, tendo sido publicada em Diário da República em 12/10/1995.

Conforme resulta expressamente do artigo 1º da referida Convenção, esta aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes, salvo se a Convenção estabelecer de modo diferente.

Nos termos do artigo 2º da dita Convenção, esta aplica-se aos seguintes impostos:

- a) Em Portugal: ao IRS, IRC e derrama;
- b) Nos Estados Unidos da América: (i) impostos federais sobre o rendimento lançados nos termos do disposto no Internal Revenue Code (Código Geral de Impostos, com exclusão das contribuições para a segurança social e (ii) imposto especial relativamente ao rendimento de investimento de fundações privadas, ao abrigo da secção 4940 do Internal Revenue Code (Código Geral de Impostos).

Verifica-se, assim, sem qualquer margem para dúvidas, que, quanto aos impostos pagos nos EUA, a Convenção celebrada não se aplica aos impostos estaduais mas apenas aos impostos federais sobre o rendimento previstos no Internal Revenue Code e ao imposto especial relativamente ao rendimento de investimento de fundações privadas.

Aliás, quanto à não aplicação da Convenção sobre Dupla Tributação aos impostos estaduais, em causa nos presentes autos, verifica-se consenso entre Requerentes e Requerida.

O ponto da discórdia reside na aplicação das medidas unilaterais para evitar a dupla tributação internacional previstas no artigo 81º nº 1 do CIRS, atento o facto de os impostos estaduais não se encontrarem previstos na convenção celebrada.

Conforme já supra exposto, somos do entendimento de que a regra prevista no número 1 do artigo 81º do CIRS se aplica aos impostos pagos no Estado da fonte que não se encontrem previstos em qualquer Convenção sobre Dupla Tributação.

Note-se que os impostos podem não estar previstos em qualquer Convenção sobre Dupla Tributação porque pura e simplesmente nenhuma Convenção foi celebrada entre o Estado

da fonte e o Estado da residência ou porque, havendo Convenção celebrada entre esses dois Estados, não pretenderam as partes abranger esse concreto imposto no regime previsto para evitar a dupla tributação.

Esta é, segundo entendemos, a melhor interpretação do disposto no artigo 81º do CIRS.

De facto, embora existindo uma Convenção celebrada entre o Estado da fonte e o Estado da residência, terá necessariamente de se ficcionar nenhuma Convenção existir quando estiverem em causa impostos não previstos nessa mesma Convenção.

Nestes casos, terá de se recorrer à medida unilateral de eliminação da dupla tributação prevista no artigo 81º nº 1 do CIRS.

É o caso, justamente, dos impostos estaduais pagos nos Estados Unidos da América.

Com efeito, não se encontrando estes impostos consagrados na Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os EUA, a sua tributação terá de ser feita por recurso à aplicação das medidas unilaterais internamente previstas, não se podendo recorrer, para efeito de tributação desses impostos, à Convenção celebrada entre os EUA e Portugal pela simples razão de que tal Convenção não prevê qualquer regime para evitar a dupla tributação em relação a estes impostos.

Mas o facto de a Convenção não prever tal regime não significa que, quanto a estes impostos, não se imponha evitar a dupla tributação.

Note-se que, ao contrário do alegado pela Requerida, o facto de estes impostos estaduais já existirem à data da celebração da Convenção não significa que as partes tenham pretendido não os abranger na figura do crédito de imposto.

Bem ao invés, tal facto apenas é revelador de que as partes contratantes não pretenderam sujeitar esses impostos ao regime da Convenção, sujeitando-o apenas às medidas unilaterais de prevenção da dupla tributação adotadas pelo Estado da residência, já que é a este Estado que compete eliminar a dupla tributação internacional.

Da mesma forma, é certo que, nos termos do disposto no artigo 7º nº 3 do Código Civil, a lei geral não revoga a lei especial, como invoca a Requerida.

Mas no caso dos autos não se verifica qualquer revogação de lei especial por lei geral.

De facto, *in casu*, a lei especial (Convenção sobre Dupla Tributação celebrada) não prevê qualquer regime aplicável para os impostos estaduais, pelo que se terá necessariamente de recorrer à lei geral (normas internas) para eliminar ou atenuar a dupla tributação.

Em face de tudo quanto ficou exposto, tendo os Requerentes pago o imposto estadual nos Estados Unidos da América e não sendo aplicável a este imposto a Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América, tem esta direito ao reconhecimento de um crédito de imposto, por via da aplicação do disposto no artigo 81º nº 1 do CIRS.

Assim, resulta clara a inexistência de fundamento legal para a liquidação emitida, na parte impugnada, impondo-se, por isso, a sua anulação parcial.

Por último, os Requerentes peticionam ainda a condenação da Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento do imposto até à data do seu integral reembolso.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º nº 1 da LGT que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

No caso ora em apreciação, o erro que afeta as liquidações impugnadas e cuja ilegalidade foi declarada é imputável à AT, pelo que dúvidas não existem de que têm os Requerentes direito ao recebimento dos juros indemnizatórios.

In casu, os juros serão devidos desde a data do pagamento do imposto, atento o facto de não ter sido por qualquer motivo imputável ao contribuinte que a Requerida emitiu a liquidação impugnada.

VI. DISPOSITIVO

Em face do exposto, decide-se:

- a. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade parcial da liquidação impugnada, com a conseqüente anulação parcial de tal ato de liquidação de IRS;
- b. Condenar a Requerida a reembolsar aos Requerentes o valor de € 5420,75;
- c. Condenar a Requerida a pagar aos Requerentes os juros indemnizatórios, calculados sobre o valor de € 5420,75, às taxas legais, desde a data do seu pagamento até efetivo e integral reembolso por parte da Requerida.

Fixa-se o valor do processo em € 5420,75, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das 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.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 4 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerida, por ser a parte vencida.

Registe e notifique.

Lisboa, 21 de Novembro de 2017.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira



Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.