

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 518/2017-T**

**Tema: IRC – Dupla Tributação Internacional.**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), José Calejo Guerra e Adelaide Moura, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 22 de Setembro de 2017, A..., LDA, NIPC..., com sede na ..., número ..., freguesia da ... e ..., ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IRC n.º 2016 ... e n.º 2016 ..., das liquidações de juros compensatórios n.º 2016 ... e n.º 2016 ... e das demonstrações de acerto de contas n.º 2016 ... e n.º 2016 ..., no valor global de €135.927,61, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve aqueles actos como objecto.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:

- i. não existe qualquer norma no Código do IRC que preveja expressamente a obrigação de que a prova do crédito de imposto seja feita através de documento emitido ou autenticado pelas autoridades fiscais dos respetivos Estados;
  - ii. não foi efectuada por parte da AT e dos SIT uma correcta interpretação da informação disponibilizada em sede de audição prévia e reclamação graciosa.
3. No dia 26-09-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 15-11-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 06-12-2017.
7. No dia 24-01-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. Foi indicado que a decisão final seria proferida até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º/1 do RJAT.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A Requerente é, e era em 2012 e 2013, uma sociedade por quotas de direito português.
- 2- A Requerente exerce a actividade de “Produção de filmes, de vídeos e de programas de televisão” à qual corresponde o CAE 59110, e a actividade de “Engenharia e técnicas afins” à qual corresponde o CAE 71120.
- 3- A Requerente está, e estava em 2012 e 2013, inserida no regime geral de tributação em sede de IRC, cujo período de tributação coincide com o ano civil.
- 4- Nos exercícios de 2012 e 2013, a Requerente prestou serviços à “B...” e “C...”, residentes para efeitos fiscais no Qatar, e à “D...”, residente para efeitos fiscais no Gabão.
- 5- Os serviços prestados pela Requerente consistiram em serviços de produção televisiva e com a disponibilização de técnicos e equipamento técnico, sendo a colaboração levada a cabo naqueles territórios.

- 6- Aquando do pagamento dos serviços prestados, as referidas entidades aplicaram a taxa de retenção na fonte legalmente vigente nos respectivos países: 5% sobre os rendimentos brutos pagos pelas entidades sedeadas no Estado do Qatar e 10% sobre os rendimentos brutos pagos pelas entidades sedeadas no Estado do Gabão, conforme consta na tabela seguinte:

Exercícios	Rendimentos obtidos no estrangeiro		Impostos retidos na fonte
<b>2012</b>	Qatar	€197.909,20	Taxa 5%: <b>€9.895,46</b>
<b>2013</b>	Qatar	€1.473.309,40	Taxa 5%: €73.665,47
	Gabão	€408.333,30	Taxa 10%: €40.833,33
	<b>Total</b>	<b>€1.881.642,70</b>	<b>€114.498,80</b>

- 7- Na declaração Modelo 22, relativa ao período de tributação de 2012, a Requerente declarou no Campo de 353, o montante de €9.895,46, que respeita ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, associado aos serviços prestados no Qatar.
- 8- Relativamente ao período de tributação de 2013, a Requerente declarou no campo 353 da declaração Modelo 22, o valor de €114.498,80 relativo ao crédito de imposto por dupla tributação internacional associado a serviços prestados no Estado do Qatar e no Estado do Gabão.
- 9- A Requerente foi alvo de uma acção inspectiva externa, de âmbito geral, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2014... e n.º OI2014..., que tinha por objecto a resolução de dúvidas em sede de IRC e de IVA, por referência aos períodos de 2012 e 2013.
- 10- Em 22-07-2016, a Requerente foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, através do Ofício n.º..., tendo sido propostas correcções ao IRC no montante de €9.845,46 e €114.498,80, relativos aos exercícios de 2012 e 2013, respectivamente em resultado da desconsideração pela AT das deduções à colecta de IRC correspondentes ao crédito de imposto por dupla tributação internacional relativo ao imposto retido no Qatar, em 2012, e no Qatar e no Gabão, em 2013.
- 11- A Requerente foi também notificada através do Ofício n.º ... para, querendo, exercer o direito de audição prévia, o que fez em 08-08-2016.

12- No dia 09-09-2016, através do Ofício n.º..., a Requerente foi notificada do relatório final de inspeção tributária (RIT), mantendo-se as correções propostas no projecto de relatório de inspeção.

13- Do RIT consta, além do mais, o seguinte:

### III.1-PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO DE 2012

#### III.1.1. – EM SEDE DE IRC

##### a) Dedução indevida no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22 do crédito imposto por dupla tributação internacional

O sujeito passivo deduziu no campo 355 – “Dupla Tributação Internacional (artº 91º)” do quadro 10 da declaração periódica de rendimentos Modelo 22, o montante de €9.845,46, referente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Solicitou-se ao sujeito passivo os documentos de suporte do montante deduzido, tendo-nos sido apresentados apenas, vários documentos emitidos pelo sujeito passivo do Qatar, “ c...

”, entidade que procedeu à retenção do referido imposto (vide anexo 1).

Sempre que, no ato da apresentação das declarações de rendimentos, os sujeitos passivos declarem rendimentos obtidos no estrangeiro, suscetíveis de beneficiar das normas internas ou convencionadas sobre dupla tributação internacional, deverá o mesmo apresentar documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento de imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respetivo Estado de onde são originários os rendimentos.

Ora no caso em apreço os documentos apresentados pela A... não se encontram autenticados pela Autoridade Fiscal do Qatar, mas apenas pela entidade retentora dos rendimentos.

Tendo os rendimentos auferidos pela A... sido objeto de retenção na fonte pela entidade pagadora dos rendimentos residente no Estado do Qatar, desconhece-se que imposto foi efetivamente pago no país terceiro. De resto, desconhece-se, até, se os montantes retidos foram entregues às autoridades tributárias do Qatar, enquanto país da fonte dos rendimentos.

Sendo em Portugal onde recai o ónus de eliminar a dupla tributação, o que é feito através de um método de crédito de imposto, ou seja, o rendimento de fonte estrangeira não é isento, já que é tributado em território português o rendimento global do contribuinte, independentemente da sua origem, prevendo a norma do CIRC a possibilidade de dedução ao imposto apurado o imposto pago no

país da fonte, é fundamental conhecer o montante do imposto pago no país da fonte para fazer funcionar o mecanismo de eliminação.

Ora, recaindo o ónus da prova dos factos constitutivos do direito sobre quem o invoque, conforme estabelece o artigo 74º da Lei Geral Tributária, cabe à A... o ónus de demonstrar o direito a deduzir à coleta o montante relativo à dupla tributação internacional, ou seja, o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro, desiderato este que não atingiu.

Assim, nos termos do nº 1 do artigo 91º do Código do IRC em vigor à data, o referido montante foi indevidamente deduzido ao imposto apurado pelo sujeito passivo.

## II.2-PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO DE 2013

### II.2.1. – EM SEDE DE IRC

- a) **Dedução indevida no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22 do crédito imposto por dupla tributação internacional**

O sujeito passivo deduziu no campo 355 – “Dupla Tributação Internacional (artº 91º)” do quadro 10 da declaração periódica de rendimentos Modelo 22, o montante de €114.498,80, referente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Solicitou-se ao sujeito passivo os documentos de suporte do montante deduzido, tendo-nos sido apresentados apenas, vários documentos emitidos pelo sujeito passivo do Qatar, “ B... ”, que foi a entidade que procedeu à retenção do referido imposto (vide anexo 2).

Sempre que, no ato da apresentação das declarações de rendimentos, os sujeitos passivos declarem rendimentos obtidos no estrangeiro, suscetíveis de beneficiar das normas internas ou convencionadas sobre dupla tributação internacional, deverá o mesmo apresentar documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento de imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respetivo Estado de onde são originários os rendimentos.

Ora no caso em apreço os documentos apresentados pela A... não se encontram autenticados pela Autoridade Fiscal do Qatar, mas apenas pela entidade retentora dos rendimentos.

Tendo os rendimentos auferidos pela A... sido objeto de retenção na fonte pela entidade pagadora dos rendimentos residente no Estado do Qatar, desconhece-se que imposto foi efetivamente pago no país terceiro. De resto, desconhece-se, até, se os montantes retidos foram entregues às autoridades tributárias do Qatar, enquanto país da fonte dos rendimentos.

Sendo em Portugal onde recai o ónus de eliminar a dupla tributação, o que é feito através de um método de crédito de imposto, ou seja, o rendimento de fonte estrangeira não é isento, já que é tributado em território português o rendimento global do contribuinte, independentemente da sua origem, prevendo a norma do CIRC a possibilidade de dedução ao imposto apurado o imposto pago no país da fonte, é fundamental conhecer o montante do imposto pago no país da fonte para fazer funcionar o mecanismo de eliminação.

Ora, recaindo o ónus da prova dos factos constitutivos do direito sobre quem o invoque, conforme estabelece o artigo 74º da Lei Geral Tributária, cabe à A... o ónus de demonstrar o direito a deduzir à coleta o montante relativo à dupla tributação internacional, ou seja, o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro, desiderato este que não atingiu.

Assim, nos termos do nº 1 do artigo 91º do Código do IRC em vigor à data, o referido montante foi indevidamente deduzido ao imposto apurado pelo sujeito passivo.

- 14- Nos dias 15-09-2016 e 16-09-2016, a Requerente foi notificada das liquidações adicionais de IRC e de juros compensatórios, bem como das demonstrações de acertos de contas, objecto da presente acção arbitral.
- 15- A Requerente procedeu ao pagamento dos referidos montantes.
- 16- Em 28-11-2016, a Requerente apresentou reclamação graciosa dos atos de liquidação adicional.
- 17- Em sede de reclamação graciosa, a Requerente juntou comprovativos de retenção emitidos pelas entidades residentes no Qatar.
- 18- Em 26-06-2017, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- 19- Relativamente ao Gabão, a Requerente apresentou 7 facturas (n.ºs 2013..., 2013..., 2013..., 2013..., 2013..., 2013... e 2013...) emitidas por esta em nome da “D...”, que evidenciam a retenção na fonte à taxa de 10%.
- 20- A Requerente apresentou também a *Declaration de la Retenue à la Source*, emitida pela “D...”, que contém o número das 7 facturas, os valores dos serviços prestados e os montantes do imposto retido na fonte.
- 21- Relativamente ao Qatar, a Requerente apresentou os comprovativos emitidos pelas entidades pagadoras – “B...” e “C...” nos quais constam a natureza dos serviços prestados (technical services), montantes, meses em que teve lugar o pagamento,

taxa de retenção na fonte (5%), montantes do imposto retido e indicação de que foram transferidos para a conta bancária do E... .

22- A Requerente apresentou cópias do formulário “*Form N.º 2-2 Withholding Taz*”, na qual a “C...” comunica ao F... of Qatar, que em 17-09-2013 e em 01-07-2017 tinham sido depositados na conta Department, o montante de QAR 51.787,35 e o montante de QAR 329.520,02, no total de QAR 381.307,37, relativos ao imposto retido na fonte.

23- Do comprovativo de retenção na fonte, titulado pelo Formulário 2-2 que é emitido pela entidade que procede à retenção na fonte no Qatar, constavam as seguintes informações:

- designação e morada da entidade que efectuou a retenção na fonte;
- valor sujeito a retenção na fonte e valor de retenção;
- indicação do contracto ao abrigo do qual é feito o pagamento dos rendimentos:
- taxa de retenção na fonte aplicada;
- qualificação atribuída aos rendimentos;
- base legal em que assenta a emissão do comprovativo de retenção na fonte;
- declaração expressa de entrega dos montantes de imposto retido aos cofres das Autoridades Fiscais locais, i.e. “(....) bank account of the of Qatar”);
- assinatura por pessoa com poderes de representação da entidade devedora do rendimento.

24- A Requerente juntou cópia de um documento do G... Bank a informar a ordem de transferência de QAR 381.307,3 da conta da C... para a conta do E... .

## **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13<sup>1</sup>, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

Em causa na presente acção arbitral estão as correcções operadas pela AT em sede de IRC, relativamente aos períodos de tributação de 2012 e 2013 da Requerente, referentes à dedução considerada indevida no campo 355 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 daqueles exercícios, do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Cumpre apurar, então, se as liquidações adicionais de IRC dos exercícios de 2012 e 2013 da Requerente, nos montantes, respectivamente, de €11.177,26 e de €124.750,35, que desconsiderou o crédito de imposto por dupla tributação internacional, previsto nos artigos 90.º/2/a) e 91.º/1/a) do CIRC vigente à data, são, ou não, legais.

Vejamos então.

\*

Dispõe o artigo 90.º/1/a) e 2/a) do CIRC aplicável:

“1 - A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste; (...)

2 - Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

a) A correspondente à dupla tributação internacional;”.

Dispõe, ainda, o artigo 90.º/1/a), também do CIRC aplicável:

“1 - A dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.”.

Conforme refere a AT no RIT e na sua resposta, nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), o ónus da prova no caso *sub iudice* recai sobre a Requerente, ou seja, é a Requerente que tem o ónus de demonstrar o direito a deduzir à colecta o montante do imposto pago no estrangeiro.

A prova a realizar pela Requerente, inexistindo – e nem sendo, sequer, invocada – qualquer norma que imponha uma prova legal, poderá ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito, conforme decorre dos artigos 72.º da LGT e 115.º/1 do CPPT.

Ora, e desde logo, entre tais meios, como se escrevia já no Ac. do STJ de 31-03-1987, proferido no processo 074462, “*figura a prova por presunção*”.

Nos termos do artigo 75.º/1 da LGT:

“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

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.”.

Resulta dos factos dados como provados que na sua declaração para efeitos de IRC, oportunamente apresentada, a Requerente fez constar, devidamente e no local próprio, os créditos de imposto ora em litígio.

Assim, devendo presumir-se verdadeira tal declaração, da mesma (facto conhecido), por presunção, em obediência ao referido artigo 78.º/1 da LGT, dever-se-á ter como provado o facto (desconhecido) relativo pagamento de imposto no estrangeiro.

Efectivamente, não tendo sido demonstrado – ou, sequer, alegado – qualquer das circunstâncias descritas nas diversas alíneas do n.º 2 daquele artigo 78.º, a presunção em questão terá plena aplicação, sendo certo, de resto, que quanto ao montante de rendimentos auferidos, a AT não duvida da veracidade da declaração em questão<sup>2</sup>.

Efectivamente, a AT não duvida, por qualquer forma, que os rendimentos auferidos e declarados pela Requerente foram sujeitos a imposto no estrangeiro. Entendeu, isso sim, a AT duvidar (justificadamente, ou não, adiante se verá) se o imposto suportado pela Requerente foi o declarado, ou um outro, porventura menor.

Ora, no processo 91-2012-T do CAAD<sup>3</sup>, escreveu-se:

*“No caso em apreço, tendo a administração tributária concluído que não se podia apurar que serviços foram efectuados e sua quantificação, adoptou um entendimento que se reconduz a que nenhum dos serviços prestados, que desconhecia, era necessário para realização dos rendimentos ou manutenção da fonte produtora.*

*Este entendimento não tem correspondência com a realidade, pois foram prestados alguns serviços, como resulta da matéria de facto fixada, pelo que os actos de liquidação relativos aos anos de 2007 e 2008, na parte em que assentaram nas correcções relativas aos «Management fees», enfermam de erro nos pressupostos de facto.”*

Não sendo as situações em questão nos presentes autos, e naquele processo, directamente transponíveis, entende-se que o critério normativo subjacente àquela decisão

---

<sup>2</sup> Note-se, que, como referido no Acórdão do STJ de 24-03-2004, proferido no processo 04A3101 (disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), citando o Prof. Antunes Varela, “A presunção não elimina o ónus da prova, nem modifica o resultado da sua repartição entre as partes. Apenas altera o facto que ao onerado incumbe provar: em lugar de provar o facto presumido, a parte onerada terá de demonstrar a realidade do facto que serve de base à presunção”.

<sup>3</sup> Disponível para consulta em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

é, esse sim, ora aplicável, considerando-se que nos casos em que a AT não tenha dúvidas, fundadas, da ocorrência de uma componente negativa (entendida amplamente) do rendimento tributável, mas, unicamente, da sua quantificação, não poderá, por força de princípios como o da capacidade contributiva, a nível substantivo, e do inquisitório, a nível procedimental, simplesmente desconsiderar na totalidade aquela mesma componente negativa, devendo, se necessário, proceder à sua determinação por métodos indirectos.

Mas mesmo que assim não se entendesse, e que se considerasse que veracidade presumida da declaração não abrange o crédito de imposto declarado, julga-se que sempre se deverá considerar ilegítima a rejeição pela AT da documentação apresentada pela Requerente, nos termos plasmados na fundamentação dos actos tributários ora contestados.

Com efeito, a Requerente, no cumprimento do seu dever de colaboração (cujo incumprimento, de resto, poderia legitimar o afastamento da presunção acima referida, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º da LGT), apresentou diversas declarações das entidades pagadoras dos rendimentos, confirmando a retenção dos valores declarados pela Requerente como crédito de imposto.

A AT não coloca em causa nem a autenticidade nem a veracidade daqueles documentos, aceitando-os, de resto, como bons no que concerne ao montante de rendimentos pagos à Requerente, e não duvidando, fundadamente, de que a retenção declarada haja sido, efectivamente, feita.

Essencialmente, as correcções operadas pela AT radicam na doutrina veiculada pelo Ofício-Circulado n.º 20.022 de 19/05/2000, segundo o qual a efectivação do crédito de imposto por dupla tributação internacional deve ter como suporte “*documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respectivo Estado de onde são originários os rendimentos*”.

Relativamente ao referido entendimento, diga-se, desde logo, que a AT é livre de consagrar, de forma genérica, a aceitação de determinado tipo de documentação como idónea a demonstrar certos pressupostos de normas tributárias constitutivas de direitos dos contribuintes, devendo, até, mesmo proceder dessa forma, em homenagem aos princípios da certeza e segurança jurídica, da igualdade e da eficácia e simplicidade de procedimentos.

Não haverá, assim, qualquer óbice de natureza legal – antes pelo contrário – a que a AT, como acontece no referido Ofício-Circulado, se auto-vincule a aceitar determinado tipo de documentação para determinados efeitos.

Pelo contrário, todavia, não se deverá aceitar que a AT, como acontece no caso, de forma genérica ou na aplicação de instruções internas da índole das referidas, vede aos contribuintes a utilização de meios de prova que a lei admite e não defere à AT a faculdade de restringir, com o argumento de haver formas “*mais seguras*”, ou “*inequívocas*” de demonstrar os factos em crise.

Ou seja, e em suma, se à AT é lícito definir que determinados meios de prova serão, por si, considerados aptos à demonstração de determinados factos, assim transmitindo aos contribuintes a segurança de que, munidos do mesmos, a AT não levantará quaisquer objecções ao teor dos mesmos, já não será legítimo àquela Autoridade, de forma abstracta e *a priori*, crismar – directamente ou por exclusão – outros meios de prova como inidóneos, nos casos em que tal não resulte da lei, nem esta lhe confira a faculdade de o fazer.

Deste modo, confrontada, como acontece no caso, com documentação ou outros meios de prova, legalmente admissíveis mas que não correspondem ao que se encontra previamente por si definido como apto às finalidades de prova pretendidas, não poderá a AT demitir-se de analisar criticamente tal prova, e fundar devidamente as dúvidas que, em concreto, a mesma lhe suscita, e limitar-se, simplesmente, a recusá-la por não corresponder àquela que genericamente foi reputada como idónea para os fins em causa.

De resto, no caso, a própria Requerida concede que o requisito formal por si criado “*não consta de previsão expressa do Código do IRC, mormente das normas dos artigos 91.º e 123.º*”.

Argumenta a Requerida, no seguimento de tal reconhecimento, que no artigo 51.º-B do CIRC, relativo à “*Prova dos requisitos de aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos*”, são indicados como documentos relevantes, “*declarações ou documentos confirmados e autenticados pelas autoridades públicas competentes do Estado, país ou território onde a entidade que distribui os lucros ou reservas tenha a sua sede ou direcção efectiva*”.

Conclui, então, a Requerida que *“mesmo na ausência de prescrição expressa na lei, que são as autoridades fiscais competentes as únicas entidades habilitadas a certificar que os rendimentos obtidos por não residentes estão sujeitos a tributação no Estado da fonte, a taxa aplicável e o imposto efectivamente pago.”*

A argumentação em causa é, todavia, insusceptível de ser acolhida por duas ordens de razões.

Assim, e desde logo, o raciocínio, que perpassa a referida argumentação, segundo o qual se o legislador para efeitos do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos entendeu como necessária determinada documentação, a mesma se há-de considerar, igualmente necessária para efeitos do regime relativo ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, é perfeitamente reversível, já que se poderá, com igual fundamento e legitimidade, argumentar que se o legislador o fez no primeiro caso, e não o fez no segundo, quando podia perfeitamente fazê-lo, será porque não pretendeu que assim fosse.

Daí que o argumento em causa, à míngua de outros que o corroborem, não se poderá ter como determinante.

Acresce que, e isto sim assume carácter determinante, a norma do artigo 51.º-B invocada pela Requerida, apenas foi introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, pelo que não estava em vigor nos exercícios de 2012 e 2013, a que se reportam as liquidações objecto da presente acção arbitral.

Daí que se haja, inelutavelmente, de concluir que, utilizando o verbo da Requerida, *“não consta de previsão expressa do Código do IRC, mormente das normas dos artigos 91.º e 123.º”* a imperatividade da documentação exigida pela AT, sendo, conseqüentemente, ilegal, por destituída de fundamento, a referida exigência.

Relativamente à documentação apresentada pela Requerente, argumenta a Requerida que *“os documentos apresentados revelam que foi efectuada uma retenção na fonte do imposto sobre o rendimento (...) para ser entregue ao Estado”* mas que tal *“não permite concluir de forma inequívoca que o imposto retido esteja calculado em plena conformidade com o disposto nos normativos legais aplicáveis, (n)em que tenha sido efectivamente pago, justamente, por inexistir uma confirmação ou autenticação por parte das autoridades fiscais competentes.”*

Sucedem que este entendimento da AT tem subjacente uma mundividência que pressupõe que todos os estados estrangeiros são organizados em quadros burocráticos e legais análogos ao nacional/europeu ocidental, o que, notoriamente, e sobretudo, mas não só, em países menos desenvolvidos não é o caso. Por outro lado, assume também que as administrações tributárias estrangeiras, a nível global, estão ao dispor de todos quantos aí auferem rendimentos, para emitir as declarações e certidões que a AT portuguesa entenda necessárias, assumindo um quadro legal – não demonstrado, todavia – análogo ao nacional.

Acresce que, como se referiu já, a circunstância de haver meios probatórios susceptíveis de, no entender da AT, demonstrar de forma “*inequívoca*” determinados factos, não poderá fundamentar a preclusão de outros, e que, como é consabido, os juízos de prova assentam num juízo de razoabilidade (a prova para lá de qualquer dúvida razoável), e não de inequívocidade.

Ainda no que diz respeito à alegação de que os documentos apresentados não comprovam que “*que o imposto retido esteja calculado em plena conformidade com o disposto nos normativos legais aplicáveis*”, nota-se que mesmo uma liquidação emitida pela autoridade fiscal competente, não é susceptível de assegurar a demonstração *inequívoca* de tal facto, bastando para tal atentar que há liquidações, por exemplo, que são subsequentemente anuladas, por via graciosa ou contenciosa, sendo certo que o deferimento do crédito fiscal em causa nos presentes autos não requer ou pressupõe que os beneficiários esgotem, ou accionem por qualquer forma, os eventuais meios de impugnação do imposto, ou parte deste, retido no estrangeiro.

Por fim, e sem prejuízo de tudo quanto até aqui se referiu, sempre se entende que, face aos elementos documentais apresentados pela Requerente, também por via de uma presunção natural sempre se chegaria ao resultado da demonstração do imposto suportado pelos Requerentes no estrangeiro, em conformidade com o declarado.

Como se escreveu no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 22-04-2009, proferido no processo 259/07.2PBSCR.L1 3ª Secção<sup>4</sup>:

“I.A presunção permite que perante os factos (ou um facto preciso) conhecidos, se adquira ou se admita a realidade de um facto não demonstrado, na convicção, determinada pelas regras da experiência, de que normal e tipicamente (*id quod plerumque accidit*) certos

factos são a consequência de outros. No valor da credibilidade do id quod, e na força da conexão causal entre dois acontecimentos, está o fundamento racional da presunção, e na medida desse valor está o rigor da presunção.

II. Na passagem do facto conhecido para a aquisição (ou para a prova) do facto desconhecido, têm de intervir juízos de avaliação através de procedimentos lógicos e intelectuais, que permitam fundadamente afirmar, segundo as regras da experiência, que determinado facto, não anteriormente conhecido nem directamente provado, é a natural consequência, ou resulta com toda a probabilidade próxima da certeza, ou para além de toda a dúvida razoável, de um facto conhecido.”

Com efeito, a Requerente, contribuinte residente em território português, declarou oportunamente os valores constantes das declarações emitidas por pessoas colectivas credíveis<sup>5</sup>, quer no que diz respeito ao rendimento bruto, quer ao imposto retido e entregue aos estados estrangeiros.

Não há qualquer indício de fraude ou de evasão.

A AT aceita os valores declarados como rendimento bruto e não questiona a veracidade das retenções, ou seja, não contesta que o valor líquido recebido pela Requerente tenha sido o valor bruto declarado, deduzido do crédito de imposto também declarado.

Ora, se o propósito da Requerente fosse subtrair/ocultar, parte dos rendimentos efectivamente auferidos à AT portuguesa, o natural seria ocultar a totalidade dos rendimentos auferidos no estrangeiro, sendo que a AT teria, precisamente, a mesma facilidade ou dificuldade em detectar uma ou outra das situações.

Por outro lado, poderia também a Requerente declarar apenas o valor líquido que recebeu, transferindo dessa forma para a AT, caso pretendesse tributar como rendimento as importâncias retidas, o ónus de demonstrar que a Requerente tinha efectivamente direito a auferir o montante bruto contratado, livre de quaisquer retenções...

Assim, apreciada globalmente a situação em causa, tal como relevada pela documentação disponível, à luz das regras da experiência, não restarão dúvidas razoáveis que o imposto suportado pela Requerente nos Estados estrangeiros, relativos aos

<sup>4</sup> Sumário disponível em [http://www.pgd LISBOA.pt/jurel/jur\\_mostra\\_doc.php?nid=4669&codarea=57](http://www.pgd LISBOA.pt/jurel/jur_mostra_doc.php?nid=4669&codarea=57).

<sup>5</sup> Estão em causa estações internacionais de transmissão televisiva.

rendimentos ali auferidos e por si declarados, foram, efectivamente, os constantes da sua declaração de rendimentos, oportunamente apresentada.

Deste modo, e face a todo exposto, julga-se que incorreram as liquidações a que se refere o presente processo arbitral em erro nos pressupostos de facto e de direito, devendo, como tal, ser anuladas.

\*

Cumula a Requerente com o pedido anulatório dos actos tributários objecto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia por si paga na sequência da notificação das liquidações ora anuladas.

É pressuposto da atribuição de juros compensatórios que o erro em que laborou a AT lhe seja imputável<sup>6</sup>.

No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, há lugar a reembolso do imposto pago pela Requerente, por força do disposto nos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro nos autos que a ilegalidade dos actos de liquidação de imposto impugnado é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada apreciação dos factos juridicamente relevantes e consequente aplicação das normas jurídicas ao caso concreto.

Assim, a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios são devidos à Requerente desde data em que efectuou o pagamento dos montantes do imposto em causa nos autos, até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal.

\*

## C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular os actos de liquidação adicional de IRC n.º 2016 ... e n.º 2016 ..., as liquidações de juros compensatórios n.º 2016 ... e n.º 2016 ... e as demonstrações de acerto de contas n.º 2016 ... e n.º 2016 ..., no valor global de €135.927,61, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve aqueles actos como objecto;
- b) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 135.927,61, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, 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.

#### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 6 de Junho de 2018

O Árbitro Presidente

---

<sup>6</sup> Cfr. artigo 43.º da LGT.

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(José Calejo Guerra)

O Árbitro Vogal

(Adelaide Moura)