



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 20/2011-T

Tema: IRS - rendimentos do trabalho dependente de fonte estrangeira

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

(DL n.º 10/2001, de 20/01)

Processo n.º 20/2011-T

DECISÃO ARBITRAL

A. RELATÓRIO

1. ... , contribuinte fiscal n.º ... e ... , contribuinte fiscal n.º... , casados, apresentaram pedido de **pronúncia arbitral**, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e, bem assim, do disposto nos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março.
2. O pedido foi apresentado em 23/11/2011 e visa a anulação do acto de liquidação n.º ..., relativo a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2007, com consequente restituição aos Requerentes da importância de IRS já paga, no montante de €45.999,14, acrescida de juros indemnizatórios, contados desde 1/7/2011 até integral pagamento.
3. Ao pedido de constituição de tribunal arbitral correspondeu o registo 71, validado e aceite em 14/12/2011 como processo em fase de procedimento arbitral.
4. Tendo os Requerente optado por não designar árbitro, a designação e a aceitação do árbitro foram notificadas às partes em 21/12/2011.
5. A reunião de constituição do Tribunal Arbitral teve lugar a 9/1/2012.

6. A 1/2/2012 a Administração Tributária e Aduaneira (AT) apresentou a resposta ao pedido, bem assim como o processo administrativo.

7. No dia 10/02/2012 teve lugar a primeira reunião do Tribunal Arbitral, na qual a representante legal dos Requerentes respondeu à excepção respeitante ao pedido de juros compensatórios invocada pelos representantes legais da Requerida em sede de resposta, os quais a mantiveram, tendo o Tribunal remetido para a decisão final a apreciação sobre a mesma e colocado ainda à consideração dos representantes das partes a eventual apresentação de meios adicionais de prova, até ao dia 21 de Maio de 2012, com o que estes concordaram.

8. A pedido dos Requerentes, mas com a oposição da AT, este prazo foi subsequentemente prorrogado por três dias.

9. Atentas as dificuldades na obtenção de prova, designadamente o facto de as diligências desenvolvidas por ambas com vista à descoberta da verdade material não terem produzido qualquer resultado, mas assumindo-se como fulcrais para a boa composição do litígio em causa, os Requerentes requereram o adiamento da reunião para a realização de alegações orais, agendada para 4 de Junho, tendo sido para o efeito fixado o dia 27/06/2012.

10. A reunião do Tribunal Arbitral para alegações orais teve lugar no dito dia 27/06/2012, tendo alegado os representantes legais dos Requerentes e da Requerida, após o que atento o atraso verificado na tramitação do processo, devido ao lapso de tempo concedido pelo Tribunal para a obtenção de prova adicional, foi prorrogado o prazo para a decisão arbitral por dois meses, nos termos do n.º 2 do artigo 21 do RJAT.

11. Em 14 de Setembro de 2011, os ora Requerentes haviam sido notificados da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa que haviam apresentado.

12. Como referido a AT apresentou douta resposta ao pedido arbitral, concluindo, no que aos juros compensatórios concerne, que deverá ser julgada procedente a excepção invocada e quanto aos demais pedidos (neles se incluindo os juros compensatórios, se a excepção não for julgada procedente), serem estes julgados improcedentes.

B. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral é competente (artigo 2º nº 1 a) do DL nº 10/2011, de 20/1) e o processo não contém nulidades ou incidentes processuais.

2. A petição é tempestiva, as partes têm personalidade e capacidade judiciária, são legítimas, estão legalmente representadas e há interesse processual (artigos 3º, 6º e 15º do CPPT, *ex vi* do artigo 29º nº 1 a) do DL nº 10/2011, de 20/1).

C. FACTUALIDADE

Com relevância para a decisão de mérito, foi provada a factualidade a seguir descrita.

1. A liquidação de IRS em causa e correspondentes juros compensatórios decorrem de uma correcção promovida oficiosamente pelos serviços competentes da Administração Tributária e Aduaneira (AT) à declaração Modelo 3 do IRS apresentada pelos Requerentes por referência ao ano de 2007.

2. A declaração anual de IRS desse ano foi tempestivamente apresentada pelos Requerentes, como residentes fiscais em Portugal, tendo estes posteriormente apresentado uma declaração de substituição, integrando a declaração de rendimentos em causa os anexos A, B, H e J.

3. Na declaração de rendimentos o Requerente marido declarou os seguintes valores:

- a) € 116.164,20 como rendimento de trabalho dependente, auferido na Republica Popular da China (RPC);
- b) € 10.999,94 como descontos para a Segurança Social;
- c) € 29.092,09 como imposto pago na RPC;
- d) e ainda € 29.498,00 como imposto retido em Portugal.

4. Da declaração de rendimentos apresentada não constam outros rendimentos de trabalho dependente auferidos pelo Requerente marido.

5. A declaração de rendimentos foi liquidada e dela resultou um reembolso de imposto a favor dos Requerentes no valor € 28.846,90, que estes receberam por transferência bancária a 19 de Setembro de 2008.

6. Consta da base de dados da AT que em 2007 a sociedade ..., Lda., entidade residente em Portugal, com o NIPC ..., pagou rendimentos de trabalho dependente, em território nacional, ao Requerente marido, no valor de € 99.999,90, tendo sido retido IRS no montante de € 29.498,00 e efectuadas contribuições obrigatórias para a Segurança Social no valor de € 10.999,94.

7. Dada essa discrepância, o Requerente marido foi notificado pela Divisão de Tributação e Cobrança da Direcção de Finanças de ... de um projecto de correcção da respectiva liquidação de IRS relativa ao ano de 2007 e, posteriormente, da decisão de conversão em definitivo do projecto de decisão de alteração dos elementos declarados em sede de IRS, relativamente a esse mesmo ano.

8. A correspondente liquidação foi comunicada aos Requerentes pela demonstração de liquidação de IRS relativa à liquidação ... de 20/05/2011, com um valor a pagar de € 17.152,24, incluindo IRS e juros compensatórios, constando a demonstração de liquidação de juros de comunicação autónoma, assim como a demonstração de acerto de contas, esta com um total a pagar de € 45.999,14.
9. Este valor total corresponde a imposto a favor do Estado no valor de € 12.629,54 e a juros compensatórios no valor de € 1.487,85, acrescido de estorno do reembolso a favor dos sujeitos passivos no montante de € 28.846,90 e dos correspondentes juros compensatórios na importância de € 3.034,85.
10. Os Requerentes procederam, em 1 de Julho de 2011, ao pagamento daquele montante.
11. Em 26 de Julho de 2011, os Requerentes deduziram, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 68.º e seguintes do CPPT, “reclamação graciosa da demonstração de IRS nº ..., relativa ao IRS de 2007”, por não se conformarem com o entendimento subjacente ao acto tributário em causa, alegando errónea quantificação da matéria tributável e vício de duplicação de colecta, tendo a mesma corrido termos junto da Direcção de Finanças de ... sob o número
12. Nela peticionaram que na liquidação final de IRS seja considerado que o montante total de rendimentos auferidos pelo Requerente marido corresponde a € 116.164,20, a anulação da demonstração de liquidação de IRS com o nº ..., com passagem do respectivo título de anulação e ainda a restituição do valor pago de € 45.999,14, acrescido de juros indemnizatórios.
13. A 14/09/2011 foi notificada pela Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de ..., ao Requerente marido, a decisão final de indeferimento da dita reclamação graciosa.
14. Razão pela qual requereram a presente pronúncia arbitral.
15. No ano de 2007 o Requerente marido foi trabalhador por conta de outrem da dita empresa ..., tendo porém estado destacado na RPC durante todo esse ano, aí desenvolvendo a sua actividade profissional ao serviço de uma empresa local do Grupo ..., a ...
16. Por acordo datado de 09/01/2007, o Requerente marido e várias empresas do Grupo ..., incluindo a ... e a ..., haviam acordado por referência ao destacamento daquele:
 - a) Reconhecer a ... como empresa de origem;
 - b) A dita ... na RPC como empresa de destino;
 - c) Sendo esta o "payroll country";
 - d) Ser a função a exercer a de director Financeiro e de TI's;
 - e) Prorrogar o destacamento pelo prazo de 1 ano;
 - f) Com início a 1 de Janeiro de 2007 e termo (previsível) em 31 de Dezembro do mesmo ano, sem prejuízo da possibilidade de extensão desse período;
 - g) Uma remuneração anual de €100.000,00;
 - h) Acrescida de eventual bónus;
 - i) Bem como de subsídio de residência de 98.400 CNY por ano;

- j) E de 2.500 Euros por ano a título de ajudas de custo, pagos em moeda local;
- k) Uma deslocação anual;
- l) Transporte de mobília e objectos pessoais nos termos da política do grupo;
- m) Disponibilidade de viatura de serviço;
- n) Manutenção, num período inicial, das contribuições para o regime geral de Segurança Social em Portugal;
- o) Manutenção ainda do mesmo nível de benefícios a título de pensão;
- p) Cobertura de seguro.

17. Por declaração emitida em 17 de Janeiro de 2008, a ... declarou nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b), do n.º 1 do artigo 119º e do artigo 120º do Código do IRS, que durante o ano de 2007, a título de rendimento do trabalho dependente, foram pagos ao Requerente marido e deduzidos a título de retenção na fonte de IRS e de contribuições devidas à Segurança Social, os seguintes montantes:

- a) € 99.999,00, como remuneração do trabalho dependente;
- b) € 29.498,00, a título de retenção na fonte de IRS;
- c) € 10.999,94, a título de contribuições para a Segurança Social.

18. Da declaração apresentada às autoridades fiscais da RPC e por estas certificada, consta que o Requerente marido auferiu remunerações de trabalho dependente pagos pela ... no valor de CNY 1249043,25, tendo pago imposto no valor de CNY 312809,51, correspondendo, respectivamente, a € 116.164,20 e € 29.092,09, ao câmbio de 31/12/2007.

19. O projecto de correcção da respectiva liquidação de IRS relativa ao ano de 2007 promovido pela AT, propunha o aditamento do valor de € 99.999,99 ao "Anexo A" da correspondente declaração conjunta de rendimentos Modelo 3 do IRS, a título de rendimentos de trabalho dependente obtidos em território nacional pelo Requeente marido, praticando-se "acto de alteração dos elementos declarados por forma a que sejam considerados os valores a seguir indicados:

Suieito Passivo A

<i>Rendimentos do trabalho obtidos em Portugal</i>	<i>Anexo A</i>	<i>99 999,90 €</i>
<i>Retenções na fonte de IRS</i>	<i>Anexo A</i>	<i>29.498,00 €</i>
<i>Cont. Obrig. Regimes Protecção Social</i>	<i>Anexo A</i>	<i>10 999,94 €</i>

<i>Rendimentos obtidos na China (código 156)</i>	<i>Anexo J</i>	<i>116.164,20 €</i>
--	----------------	---------------------

<i>Imposto pago na China</i>	<i>Anexo J</i>	<i>29 092,00 €</i>
------------------------------	----------------	--------------------

Só assim não será se o sujeito passivo, depois de notificação para o efeito, vier a provar documentalmente que no montante dos rendimentos constantes da declaração apresentada às autoridades chinesas está incluído o valor pago pela empresa portuguesa (99.999,90E). (...)”.

20. Veio assim a ser praticado o acto tributário em causa por se entender que os “*documentos apresentados pelo sujeito passivo não provam que os rendimentos constantes de declaração apresentada às autoridades chinesas incluem o valor pago pela empresa portuguesa*”, concluindo-se que no ano de 2007 “*o reclamante, residente em território nacional, aqui auferiu rendimentos de trabalho dependente na quantia de 99.999,90€ e pela prestação de serviços na China 116.164,20€, não tendo apresentado documentos comprovativos que os rendimentos constantes da declaração apresentada às autoridades chinesas no valor de 116.164,20 incluem o valor pago pela empresa portuguesa. (...)”.*

21. Foi usado o câmbio a 31/12/2007 para a conversão de CNY para euro.

22. Os Requerentes ofereceram à AT uma declaração emitida pela já referida ..., a entidade empregadora do Requerente marido, datada de 24 de Junho de 2009, com o seguinte teor: “*Para os devidos efeitos, vem a ..., declarar que, no âmbito do destacamento para a Republica Popular da China, o seu colaborador ..., contribuinte fiscal número ..., auferiu em 2007, rendimentos do trabalho dependente na quantia de Euro 116.164,20. A empresa certifica que estes rendimentos correspondem aos rendimentos globais auferidos pelo colaborador no Grupo ... Adicionalmente, conforme consta da Modelo 10 emitida pela empresa, Euro 99.999,90 de rendimento foram objecto de processamento salarial pela empresa portuguesa tendo o respectivo salário sido refacturado para a empresa do grupo sedeada na Finlândia (empresa que gere os destacamentos internacionais do Grupo)”.*

23. Entre os meses de Fevereiro e Agosto de 2007 a ... facturou à ..., na Finlândia, encargos suportados com o Requerente marido, incluindo encargos salariais e proporcionais de subsídios de férias e de Natal, todos adicionados de uma margem de 10%.

D. DIREITO

- Do imposto

1. A matéria controvertida pode ser sintetizada no quadro seguinte, sendo então a questão relevante a de saber se a primeira verba (rendimentos do trabalho obtidos em Portugal), se

incluí na quarta (rendimentos obtidos na China), ou se pelo contrário aquela deve a esta acrescer, para efeitos de cálculo do IRS devido por referência ao ano de 2007:

<i>Rendimentos do trabalho obtidos em Portugal</i>	<i>Anexo A</i>	<i>99 999,90 €</i>
<i>Retenções na fonte de IRS</i>	<i>Anexo A</i>	<i>29.498,00 €</i>
<i>Cont. Obrig. Regimes Protecção Social</i>	<i>Anexo A</i>	<i>10 999,94 €</i>

<i>Rendimentos obtidos na China (código 156)</i>	<i>Anexo J</i>	<i>116.164,20 €</i>
<i>Imposto pago na China</i>	<i>Anexo J</i>	<i>29 092,00 €</i>

2. Ora, a factualidade descrita, há que reconhece-lo, é susceptível, *prima facie*, de colocar fundadas dúvidas à AT, sobre o valor da remuneração de trabalho dependente efectivamente auferida pelo Requerente marido no ano de 2007.

3. Não obstante, a AT não logra demonstrar que para cálculo do total dos rendimentos do trabalho dependente auferidos em 2007 e sujeitos a IRS, a verba declarada pela ... deva ser adicionada à verba declarada na RPC como remuneração pelo trabalho aí prestado.

4. Por outras palavras, não demonstra que em 2007 e a título de remuneração do trabalho dependente, o Requerente marido auferiu aquela verba da ...e ainda a outra verba da ... (RPC).

5. E mais do que isso, os Requerentes demonstram que, pelo menos, o primeiro dos valores acima referidos (remunerações processadas em Portugal) não deve ser acrescido ao quarto montante (remunerações processadas na RPC).

6. Esta convicção decorre do acordo escrito acima descrito, do qual consta a remuneração total do Requerente marido; da declaração escrita emitida pela ..., que confirma os valores processados e declarados; bem assim como dos débitos por esta efectuados à ..., os quais são consistentes com a prática invocada.

7. Contra estes factos a AT alega, apenas, haver duas declarações de rendimentos, uma emitida em Portugal e uma outra na RPC, por montantes diversos. Mas não podemos esquecer que estamos perante uma situação plurilocalizada e que, inclusivamente, ocasionou pagamento de imposto em ambos os Países, tendo os Requerentes produzido prova documental justificativa daquela duplicação.

8. Com efeito, é absolutamente plausível que rendimentos que tenham sido processados em Portugal mas por referência a trabalho dependente prestado na RPC, sobretudo quando essa prestação de trabalho decorreu durante todo o ano civil de 2007 sejam tributados na RPC e tenham de ser aí declarados para os referidos efeitos e aí sejam sujeitos a imposto.

9. Mais, para o esclarecimento de dúvidas que pudesse ter, a AT poderia ter lançado mão do mecanismo da troca de informações com a congénere da RPC, ao que porém não procedeu.

10. Ora, os Requerentes alegam, com razão, que de acordo com o disposto no artigo 74º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, "o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque", citando Lima Guerreiro que a este propósito salienta que cabe a quem invocar um direito "fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado" (Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, 2001, pág. 229), bem assim como o Acórdão n.º 3279100, de 4 de Junho de 2002, proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, segundo o qual "de acordo com o entendimento actual do princípio da legalidade, incumbe à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos requisitos legais (...) como sejam a existência dos factos tributários e a respectiva quantificação".

11. Mais, ainda que assim não fosse, dos factos dados como provados, sempre decorreria fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário.

12. O que resulta na anulabilidade do acto tributário em crise no que à liquidação de IRS concerne (art. 100º, n.º 1 do CPPT).

13. Como refere Jorge Lopes de Sousa (CPPT, Anotado, 3ª edição, Vislis, 2002), o nº1 do Art. 100º do CPPT estabelece "o princípio de que as dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário são valoradas a favor do contribuinte, conduzindo à anulação do acto impugnado", sendo um corolário da "presunção de veracidade dos actos do cidadão-contribuinte" e que "consubstancia uma aplicação no processo de impugnação judicial da regra geral sobre o ónus da prova no procedimento tributário enunciada no art. 74º, nº1 da LGT" (pág.s 500 e 501, nota 2 ao art. 100º do CPPT).

14. Razão pela qual deve ser anulado o acto tributário em causa, no que à liquidação de IRS concerne.

- Juros compensatórios

15. Anulada a liquidação de IRS deverá, consequentemente e por regra, ser anulada a liquidação de juros compensatórios. Porém, quanto a estes, na sua douta resposta, a AT alega existir já caso decidido, porquanto no seu entender a reclamação graciosa apresentada não impugna a liquidação dos juros compensatórios, não sendo estes "uma consequência automática da liquidação de imposto", mas constituindo antes "um acto autónomo" face a esta, contra o qual os Reclamantes não terão reagido tempestivamente.

16. Na reclamação graciosa que apresentaram em 26/07/2011 os Requerentes afirmam contestar a "demonstração de IRS nº ... , relativa ao IRS de 2007", peticionam a anulação dessa demonstração de liquidação de IRS com o nº ... bem como a restituição do valor pago de € 45. 999,14.

17. Não obstante a imprecisa formulação usada pelos Requerentes, sucede que a “demonstração de IRS” há-de corresponder a um dos documentos pelos quais lhes foi comunicado o acto de liquidação adicional de imposto (demonstração de acerto de contas ou demonstração de liquidação de IRS), sendo que em ambas se faz menção aos juros compensatórios. Ou seja, ainda que fazendo alusão apenas à numeração do acto de liquidação de IRS, não restam dúvidas que, como seria curial, os Requerente pretendiam efectivamente reclamar de ambos (impostos e juros), tendo logrado exteriorizar essa sua pretensão.

18. Mas se dúvidas existissem de que os Requerentes efectivamente reclamaram dos juros compensatórios liquidados, e que expressamente o referiram, tais dúvidas ficariam dissipadas com o valor da restituição peticionada, a qual corresponde ao montante total pago, ou seja, ao somatório de IRS e juros compensatórios.

19. A este propósito é ainda útil recordar que a reclamação graciosa se caracteriza pela “simplicidade de termos” e pela “dispensa de formalidades essenciais” (cfr. art. 69º do CPPT).

20. Não pode assim deixar de se entender que os Requerentes reclamaram quer da liquidação de IRS, quer ainda da liquidação de juros compensatórios.

21. Consequentemente, tendo sido aquela anulada, deverá esta ser igualmente anulada.

E. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

1. Da anulação da liquidação decorre a existência de erro(s) sobre os pressupostos de facto (e/ou de direito) da liquidação, bem como terem os Requerentes, em consequência desse(s) erro(s), pago imposto superior ao devido.

2. Em geral, a anulação da liquidação implica que o erro deva ser tido como imputável aos serviços, sendo esta imputabilidade exigível para que sejam devidos juros indemnizatórios (art. 43º, nº 1, da LGT).

3. E tal ocorre no caso em apreço, pois é manifesto que a AT, ao alterar os montantes declarados pelos Requerentes, procedeu a uma errónea interpretação e valoração dos factos que lhe foram presentes e não promoveu as diligências adicionais ao seu alcance tendentes à descoberta da verdade material, como seja o pedido de informações à sua congénere da RPC.

4. Pelo que deve ser reconhecido o direito dos Requerentes aos peticionados juros indemnizatórios, contados à taxa legal, desde a data do indevido pagamento até integral e efectivo reembolso.

F. DECISÃO

1. Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se:
 - a) julgar o pedido integralmente procedente e provado;
 - b) anular consequentemente a liquidação adicional de IRS e correspondentes juros compensatórios;
 - c) condenar a Requerida a devolver aos Requerente essa mesma quantia, indevidamente liquidada e paga (de € 45.999,14);
 - d) acrescida ainda do pagamento de juros indemnizatórios, vencidos e vincendos, entre a data do pagamento (1/7/2011) até à do integral e efectivo reembolso, nos termos dos n.ºs 2 a 5 do artigo 61.º do CPPT, à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43.º da LGT.

2. Atento o valor económico do processo, € 45. 999,14, fixo as custas no montante de € 2.142,00, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12º nº 2 e 22º nº 4 do Dec. Lei nº 10/2011, de 20/1 e do artigo 4º do RCPAT, bem ainda como da Tabela I a este anexa.

Registe e Notifique.

Lisboa, 7 de Agosto de 2012

O Árbitro,

Jaime Carvalho Esteves