

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 108/2012-T

Tema: IRS – Retenção na fonte - Dupla tributação internacional

PROCESSO N.º 108/2012 –T

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. Em 8 de outubro de 2012, ..., doravante designado por Requerente, contribuinte fiscal número ..., não residente em Portugal, requereu a constituição de tribunal arbitral e um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).
2. O Requerente é representado, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, ... e a Requerida é representada pelos juristas, ...
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Requerida em 9 de outubro de 2012.
4. Mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, o Requerente pretende (i) anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada por erro na retenção da fonte; (ii) o reembolso do montante de 64

616.00 € (sessenta e quatro mil seiscientos e dezasseis euros) relativo ao imposto indevidamente retido e (iii) o pagamento de juros indemnizatórios pela privação do montante acima referido, nos termos do artigo 43º da LGT.

5. A Requerida apresentou a respetiva Resposta, pugnando pela improcedência dos pedidos formulados pelo Requerente, e consequentemente, pela absolvição da Requerida quanto a todos os pedidos contra si apresentados.
6. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo o Requerente procedido à nomeação de árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD o coletivo de Árbitros para julgar o presente processo, composto pelo Exmo. Senhor Conselheiro Benjamim da Silva Rodrigues, na qualidade de Árbitro Presidente, pelo Exmo. Senhor Dr. Jorge Carita e pela Exma. Senhora Dra. Adelaide Moura, na qualidade de Árbitros Adjuntos.
7. Os Árbitros aceitaram a designação efetuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 12 de dezembro de 2012, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme ata da constituição do tribunal arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.
8. Em 11 de janeiro de 2013, teve lugar, na sede do CAAD, a primeira reunião do tribunal arbitral, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido lavrada ata da mesma, que igualmente se encontra junta aos autos.
9. Nessa reunião, e conforme consta da respetiva ata, o mandatário do Requerente requereu que fosse concedido um prazo não inferior a 10 (dez) dias para junção aos autos de outros documentos com vista à prova dos factos invocados.

10. O representante da Requerida, no exercício do direito do contraditório previsto na alínea a) do artigo 16º do RJAT, veio responder que aquela aguardaria pela decisão quanto ao ora requerido e que se pronunciaria no prazo que lhe viesse a ser concedido. Ainda assim, o representante da Requerida considerou que a junção da referida documentação deveria ter sido realizada juntamente com a petição inicial, sob pena de ser violado o princípio da celeridade do processo arbitral e causar anomalias à instrução do mesmo.
11. Os membros do coletivo do tribunal arbitral decidiram por unanimidade, atendendo ao princípio da informalidade pelo qual se rege o processo arbitral, deferir o pedido do mandatário do Requerente de junção de documentação, para o qual foi concedido o prazo de 20 (vinte) dias.
12. Foi ainda determinado pelo tribunal arbitral que o Requerente procedesse à apresentação de tradução certificada dos documentos lavrados em língua estrangeira, concedendo para esse efeito, o prazo de 30 (trinta) dias.
13. Para efeitos do exercício do contraditório foi concedido pelo tribunal arbitral à Requerida o prazo de 10 (dez) dias a contar do termo do prazo de junção dos documentos que fossem apresentados, para que esta se pronunciasse.
14. Tendo em conta que o Requerente protestou juntar um documento no requerimento inicial, o tribunal arbitral decidiu para o efeito fixar o prazo de 30 (trinta) dias e conceder à Requerida o prazo de 10 (dez) dias para que se pronunciasse quanto ao documento que viesse a ser junta.
15. Finalmente, o tribunal arbitral fixou o prazo de 10 (dez) dias para as Partes apresentarem, querendo, alegações escritas sobre a matéria ora em discussão, com

início no fim do último prazo estabelecido para que a Requerida se pronuncie sobre os documentos que viessem a ser juntos ao processo.

II. O Requerente sustenta os seus pedidos, em síntese, da seguinte forma:

1. O Requerente é trabalhador da sociedade portuguesa ..., S.A., (doravante designada por A... Portugal), tendo sido temporariamente destacado para trabalhar na congénere chinesa A... China (doravante designada por A... China).
2. O destacamento teve início em 1 de setembro de 2007 e terminou em 31 de dezembro de 2010.
3. Não obstante a remuneração do Requerente continuar a ser paga pela A... Portugal, o custo da sua remuneração passou a ser suportado pela A... China, por o Requerente realizar o seu trabalho em território chinês.
4. Ou seja, apesar de os encargos com as remunerações serem totalmente suportados pela A... China, o processamento dos salários do Requerente continuou a ser feito pela A... Portugal para facilitar o tratamento das questões de índole administrativa em sede de contribuições para a Segurança Social portuguesa, em conformidade com o estabelecido na legislação de Segurança Social sobre a matéria.
5. Pelo trabalho prestado na China, o Requerente, no ano de 2009, auferiu rendimentos de trabalho dependente no montante líquido de 323 120.27 € (trezentos e vinte e três mil cento e vinte euros e vinte e sete cêntimos), o qual foi integralmente suportado pela A... China.

6. O Requerente não reunia, no ano de 2009, as condições previstas no artigo 16º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) para ser considerado residente fiscal em Portugal pois o Requerente e o seu agregado familiar não permaneceram no território português mais de 183 dias, tendo todos vivido na China durante o período em que o Requerente trabalhou na China.
7. À data de 31 de dezembro de 2009, o Requerente não possuía em Portugal habitação que fizesse supor a sua intenção de a manter e ocupar como residência habitual.
8. O Requerente permaneceu a viver e a trabalhar na China até 31 de Dezembro de 2010.
9. No que concerne ao ano fiscal de 2009, o Requerente foi considerado residente fiscal na China e solicitou, a fim de comprovar esta qualidade, a emissão de certificado de residência na China para o ano em causa, o qual protestou juntar ao processo logo que o mesmo fosse emitido pelas competentes Autoridades Fiscais Chinesas. Para o Requerente é inequívoco que, no ano fiscal de 2009:
 - a) Era residente fiscal na China e não residente fiscal em Portugal, porquanto aqui permaneceu menos de 183 dias e não cumpre quaisquer outros critérios estabelecidos no artigo 16º do CIRS;
 - b) Os rendimentos por si auferidos no ano de 2009 derivaram da sua atividade profissional na China;
 - c) Os encargos com a sua remuneração foram suportados pela A... China;
 - d) Os rendimentos por si auferidos foram sujeitos a tributação em Portugal mediante retenção na fonte (em virtude de o processamento do seu salário ser feito

pela A... Portugal), e foram também sujeitos a tributação na China, por resultarem de trabalho prestado nesse país e o Requerente ser residente fiscal na China.

10. O Requerente alega que nos termos do n.º 1 do artigo 15º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Internacional celebrada entre Portugal e a República Popular da China (doravante designada por CDT), “(...) *os salários, ordenados e remunerações similares obtidas de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado*”.
11. Termos em que para o Requerente os rendimentos por si auferidos no ano de 2009 relativos ao trabalho que desenvolveu na China, país no qual era residente fiscal, só poderiam ser tributados em Portugal caso os mesmos respeitassem a trabalho prestado em território nacional, o que não se verificou.
12. Para o Requerente, o facto de ser residente fiscal na China e não desenvolver qualquer atividade em território português, impossibilita a sua tributação em Portugal, em sede de retenção na fonte de IRS, sobre os rendimentos que auferiu pelo trabalho prestado na China.
13. Considera o Requerente que sujeitar estes rendimentos a tributação em Portugal, significa não respeitar (e violar) o direito exclusivo de tributação conferido à China, nos termos da CDT.
14. O Requerente entende que a forma de evitar a retenção na fonte em sede de IRS em Portugal é acionando a CDT pela aplicação do artigo 18º do Decreto-Lei n.º 42/91 de 22 de janeiro, republicado pelo Decreto-Lei n.º 134/2001, de 24 de abril

e que prevê o Regime Jurídico de Retenção na Fonte do IRS (doravante designado por RJRF).

15. Para o Requerente é possível evitar as retenções na fonte em sede de IRS em Portugal mediante a apresentação do formulário modelo 21-RFI, devidamente certificado pelas Autoridades Fiscais Chinesas ou solicitar o reembolso das retenções mediante a utilização do formulário modelo 24-RFI, também devidamente certificado pelas Autoridades Fiscais Chinesas.
16. Contudo, as Autoridades Fiscais da China não certificaram os formulários modelo 21-RFI e modelo 24-RFI apresentados pelo Requerente.
17. Consequentemente, não foi possível ao Requerente evitar a retenção na fonte em Portugal mediante a apresentação do formulário modelo 21-RFI, ou mesmo obter o reembolso das retenções na fonte de IRS realizadas em 2009 através da entrega de formulário modelo 24-RFI, originando assim a duplicação do imposto entregue porquanto o Requerente foi também mensalmente sujeito a imposto na China.
18. Para o Requerente, nos termos do artigo 18º do CIRS, a retenção na fonte em sede de IRS apenas se deverá verificar se o rendimento for considerado obtido em território português, ou seja, se a fonte desse rendimento se localizar em Portugal.
19. Logo, no que respeita aos rendimentos de trabalho dependente auferidos por referência ao destacamento, os mesmos não deverão ser considerados “devidos” pela A... Portugal.
20. A A... Portugal durante o ano de 2009 não teve qualquer controlo ou direção sobre as atividades desenvolvidas pelo Requerente na China, em benefício da A...

China, pelo que não poderá ser considerada como entidade patronal do Requerente.

21. A A... Portugal atuou como mero agente pagador por conta da A... China, tendo esta suportado todos os custos associados ao destacamento do Requerente e foi em benefício desta que a atividade profissional foi desenvolvida.
22. Para o Requerente, o legislador não é claro na redação da norma em análise pois não define o conceito de “entidade devedora”. Para o Requerente deveria poder incluir-se neste conceito tanto (i) a entidade pagadora, como (ii) a entidade que efetivamente suporta o custo e beneficia da atividade do trabalhador.
23. Defendendo o Requerente a segunda interpretação em virtude de a mesma ir mais ao encontro da substância económica da relação entre a empresa e o trabalhador, encontra-se em linha com a interpretação da OCDE no sentido da prevalência do conceito de empregador económico – entidade que, de facto, beneficia da atividade do trabalhador, assume os riscos e responsabilidades associadas a essa mesma atividade, bem como suporta os custos inerentes ao trabalhador – em detrimento do conceito de mero empregador legal.
24. Por outro lado, e considerando a remissão prevista no n.º 3 do artigo 18º do CIRS, o Requerente entende que os rendimentos por si auferidos durante o seu destacamento na China, em razão do trabalho aí exercido, não sejam considerados obtidos em território português, pois estes constituem encargo da A... China relativamente a uma atividade exercida fora do território português.
25. Para o Requerente, considerar-se a A... Portugal como a entidade devedora para efeitos de localização do rendimento, nos termos das regras de territorialidade

previstas no artigo 18º do CIRS implica admitir que o mesmo rendimento tem duas fontes distintas: (i) China, porquanto resulta do trabalho prestado nesse país (1ª parte da alínea a) do n.º 1 do referido artigo, a qual consagra o local da prestação física do trabalho) e (ii) Portugal, nos termos da 2ª parte da alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo.

26. Tal situação de dupla fonte resultou numa dupla tributação do mesmo rendimento, sendo que a China não elimina essa dupla tributação em virtude de ter sido no respetivo país que a atividade foi exercida e que o custo foi suportado e dado que, ao abrigo da CDT, Portugal não tem direito de tributar estes rendimentos.
27. Por conseguinte, entende o Requerente que a A... Portugal não deve ser considerada como entidade devedora dos rendimentos, não sendo assim devida qualquer retenção na fonte em sede de IRS sobre os rendimentos do trabalho processados e pagos por conta da A... China, durante o período de destacamento do Requerente.
28. Como o Requerente residiu e desenvolveu a sua atividade na China, bem como foi uma entidade chinesa - A... China – que suportou os encargos inerentes e que beneficiou do seu trabalho, a obrigação de pagamento de imposto verificar-se-á sempre na China.
29. Sendo o Requerente considerado não residente fiscal em Portugal, a tributação dos seus rendimentos do trabalho dependente é efetuada mediante “(...) *retenção na fonte , a título definitivo (...)*”, conforme estabelecido nos n.ºs 1 e 3 do artigo 71º do CIRS, com a redação que lhe foi atribuída pelo Decreto-lei n.º 175/2009, de 4 de agosto.

30. Ou seja, quando estejam em causa sujeitos passivos não residentes, a retenção na fonte não tem a natureza do imposto por conta, como sucede, por exemplo com os residentes fiscais, em que a retenção na fonte efetuada aos contribuintes é deduzida à coleta.
31. Para o Requerente, as retenções na fonte com natureza de imposto por conta constituem um crédito sobre o imposto que será devido pelo sujeito passivo, a apurar com a emissão da liquidação de IRS.
32. Conclui o Requerente que as retenções na fonte sobre rendimentos do trabalho dependente, efetuadas a sujeitos passivos não residentes, não têm natureza de imposto por conta, dado serem efetuadas a título definitivo, pelo que o artigo 71º do CIRS não prevê, sequer, a opção pelo englobamento para rendimentos do trabalho dependente obtidos por não residentes.

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

1. O rendimento do trabalho dependente auferido pelo Requerente no ano de 2009, no valor de 323 120.27 € (trezentos e vinte e três mil cento e vinte euros e vinte e sete cêntimos) foi pago pela A... Portugal;
2. Na declaração de IRS do ano de 2009 o Requerente referiu ser não residente em Portugal.
3. Sobre o rendimento de trabalho dependente auferido pelo Requerente no ano de 2009, no valor de 323 120.27 € (trezentos e vinte e três mil cento e vinte euros e vinte e sete cêntimos) foi feita a retenção na fonte à taxa de 20%, no montante

- total de € 64 616 (sessenta e quatro mil seiscientos e dezasseis euros) e nos termos do constante na redação ao tempo em vigor do artigo 71º, n.º 3, alínea e) do CIRS;
4. O aproveitamento dos mecanismos previstos na CDT no que se refere à retenção na fonte sobre os rendimentos do trabalho dependente está sujeito à apresentação certificada dos formulários constantes dos modelos fiscais 24-RFI (para efeito de obtenção de reembolso das retenções na fonte efetuadas), ou 21-RFI (para obtenção da autorização de dispensa da retenção na fonte);
 5. O Requerente não apresentou à AT nenhum dos referidos formulários devidamente certificados pelas autoridades fiscais chinesas, quando é sobre ele que, nos termos do artigo 74º da Lei Geral Tribunal, recai o ónus da prova dos factos que invoca em seu favor;
 6. Por tudo o que foi exposto, a AT decidiu no sentido do indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente.
 7. Para a AT o Requerente apenas beneficiaria do regime fiscal mais favorável constante da CDT se tivesse, pelo menos e de forma cumulativa: (i) provado que era considerado não residente em Portugal, (ii) efetuado a retenção na fonte do IRS em Portugal, (iii) provado ter procedido ao pagamento dos impostos devidos na China, (iv) provado a existência de um acordo entre as A... Portugal e a A... China relativamente ao pagamento da sua remuneração, (v) provado que a A... China reembolsou a A... Portugal das remunerações pagas diretamente por esta ao Requerente pelo trabalho prestado na China, (vi) ter junto os formulários modelo 24-RFI ou 21-RFI, previsto na CDT e essenciais para o apuramento da existência do crédito tributário.

8. Os documentos juntos pelo Requerente não permitem provar os factos por si meramente alegados, à exceção de dois deles, a saber: (i) no preenchimento da sua declaração de IRS do ano de 2009 o Requerente indicou ser considerado “não residente” em Portugal – quadro 5B, campo 4, da sua declaração constante de fls. 31 do Processo Administrativo e (ii) a sua entidade patronal - A... Portugal -, pagou-lhe, no ano de 2009, a importância de 323.120,27 € (trezentos e vinte e três mil cento e vinte euros e vinte e sete cêntimos), sobre a qual foi feita a retenção na fonte de IRS no total de 64 616.00 € (sessenta e quatro mil seiscentos e dezasseis euros) – docs. 2 e 5 por si juntos na Reclamação Graciosa.
9. Relativamente a todos os outros factos cujo ónus da prova incumbia ao Requerente a AT defende que não podem ser considerados provados tendo em consideração a documentação que foi apresentada por este.
10. O Requerente não faz prova de no ano de 2009 dever ser considerado, para efeitos de IRS, como não residente em Portugal, pois não basta, para esse efeito declarar ser “não residente” no respetivo campo da declaração de IRS, sobretudo quando a totalidade dos rendimentos do trabalho dependente foram efetiva e diretamente pagos por uma empresa portuguesa, com sede e direção efetiva em Portugal.
11. O Requerente deveria, para o efeito, ter feito a prova com um certificado de residência fiscal na China no ano de 2009 emitido pelas competentes Autoridades Chinesas e devidamente traduzido para a língua portuguesa e certificado por entidades competentes para o efeito
12. O documento que o Requerente juntou como Doc.4 à sua Reclamação Graciosa refere-se ao valor do imposto pago mensalmente na China e não apresenta a

autenticidade e idoneidade necessária para poder ser valorado como prova, pois trata-se de uma mera fotocópia escrita em língua chinesa, pelo que, o Requerente deveria, para efeitos da finalidade por si pretendida, ter junto uma prova da autenticidade do documento correspondente a esta fotocópia, bem como uma tradução do mesmo do chinês para português, devidamente certificada pelas entidades consulares.

13. O Requerente não logrou provar que existiu um contrato entre a A... Portugal e a A... China, nos termos do qual a primeira procedeu ao pagamento da sua remuneração pela prestação de trabalho dependente realizada na China, ao longo do ano de 2009, e a segunda, alegadamente beneficiária do mesmo, compensou a primeira pelo custo suportado.
14. Era exigível que o Requerente juntasse ao processo prova do acordo existente entre as empresas pois não é perceptível para a AT se existiu apenas um acordo entre as duas empresas, ou se para além deste existiu ainda um outro, de destacamento temporário do trabalhador, celebrado apenas ente o Requerente e a sociedade portuguesa sua entidade patronal.
15. Não são válidas também as considerações do Requerente relativamente à impossibilidade de obtenção, junto das autoridades fiscais da China, da certificação dos modelos 24-RFI ou 21-RFI, que permitem, respetivamente, o reembolso das retenções na fonte ou a sua dispensa, pois estes modelos de formulários são documentos tipo que, estando devidamente certificados, permitem eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional dos rendimentos do trabalho dependente, e reportam-se exatamente à comprovação dos pressupostos de que

depende a aplicação da CDT e foram aprovados pelo Despacho do Ministro das Finanças n.º 4743-A/2008, de 08.02.2008, e publicado no DR, II Série, de 21.02.2008.

16. Tais modelos de formulários encontram-se previstos para todas as convenções que visam evitar a dupla tributação internacional celebradas entre Estados, sendo também os utilizados para a verificação dos pressupostos dos benefícios previstos na CDT, pelos que não é credível para a AT que, tendo a China celebrado a CDT, a mesma se recuse sem mais e sem qualquer outra possibilidade de verificação dos pressupostos de que depende a sua aplicação, à emissão de um documento de certificação previsto na CDT.
17. Tendo na sua posse diversos formulários deste tipo, fundamenta também a AT a sua posição no facto de ter comunicado expressamente ao Requerente no parecer n.º .../2012, de 25.05.2012, da Direção de Serviços de Relações Internacionais da Autoridade Tributária e Aduaneira, que juntou como documento n.º 1, o qual fundamentou o indeferimento do recurso hierárquico do Requerente relativo ao IRS de 2008 e que respeita à mesma questão, que “*É certo que o ora recorrente, alega que a China não certifica os formulários portugueses, nomeadamente os formulários 21-RFI e 24-RFI. Ora, tal não corresponde à verdade*”.
“Efectivamente, têm chegado vários formulários à DSRI quer a requerer reembolsos, quer a provar a situação de residentes na China com vista à dispensa de retenção na fonte, os quais se encontram certificados pelas autoridades Fiscais Chinesas”.

18. Além de que a China não faz parte da “lista dos Estados que comunicaram oficialmente à Autoridade Tributária e Aduaneira a impossibilidade de certificação dos formulários modelos 21-RFI a 24-RFI”, conforme lista que a AT juntou como Doc.2 à sua resposta.
19. Mesmo nestas situações – que não é a do Requerente -, o Despacho do Ministro da Finanças n.º 22600/2009, de 07.10.2009, publicado no DR, II Série, de 14.10.2009, não deixou de prever a forma de ultrapassar a impossibilidade de obtenção da certificação em causa, sendo certo que o Requerente não preenche qualquer das três condições ali exigidas, pois as autoridades chinesas não comunicaram oficialmente a impossibilidade de certificar os documentos e o alegado certificado de residência fiscal junto pelo Requerente não contém todos os elementos constantes do quadro de certificação dos formulários, nem o Requerente apresentou qualquer modelo 21-RFI ou 24-RFI.

IV. Saneamento

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

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

Não se verificam nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito do pedido.

V. Matéria de Facto

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

- A. O Requerente é trabalhador da A... Portugal, tendo no âmbito do seu contrato de trabalho sido temporariamente destacado para trabalhar na A... China.
- B. O destacamento do Requerente na República Popular da China teve início em 1 de setembro de 2007 e fim em 31 de dezembro de 2010.
- C. A A... Portugal pagou remunerações ao Requerente durante o período de destacamento.
- D. A A... Portugal, durante o período de destacamento, processou o vencimento do Requerente para facilitar questões de índole administrativa em sede de contribuições para a Segurança Social portuguesa. Pelo trabalho prestado na China, o Requerente, no ano de 2009, auferiu rendimentos de trabalho dependente no montante íliquido de 323 120.27 € (trezentos e vinte e três mil cento e vinte euros e vinte e sete cêntimos), os quais foram processados pela A... Portugal.
- E. O Requerente foi considerado pelas Autoridades Fiscais Chinesas residente fiscal na China durante o período em que durou o destacamento.
- F. Na declaração de IRS do ano de 2009 o Requerente identificou-se como “não residente” em Portugal.
- G. Em 2009 o Requerente foi considerado pelas Autoridades Fiscais Chinesas residente fiscal na China.

- H. Os rendimentos auferidos pelo Requerente em 2009 respeitaram à atividade profissional desenvolvida pelo mesmo na China.
- I. Os rendimentos auferidos pelo Requerente da A... Portugal, em 2009, foram sujeitos a tributação, em Portugal, mediante retenção na fonte; por seu lado, o Requerente foi também sujeito a tributação na China, por rendimentos de trabalho prestado nesse país e como residente fiscal na China.
- J. O Requerente não apresentou o modelo 21-RFI ou 24-RFI devidamente certificado pelas Autoridades Fiscais Chinesas, para evitar a retenção na fonte em Portugal ou obter o reembolso das retenções na fonte de IRS referentes ao ano de 2009, no valor de 64 616.00 € (sessenta e quatro mil seiscientos e dezasseis euros).
- K. A China não faz parte da lista dos Estados que comunicaram oficialmente à AT a impossibilidade de certificação dos formulários modelos 21-RFI a 24-RFI.
- L. A AT tem recebido formulários modelos 21-RFI e 24-RFI certificados pelas Autoridades Fiscais Chinesas (segundo alega).

VI. Motivação da matéria de facto

O Tribunal julga não provado que a empresa A... Portugal tenha sido reembolsada dos valores por si pagos ao Requerente, em Portugal, em cumprimento do contrato de trabalho firmado entre ambos e dos montantes de IRS retidos na fonte, a título definitivo, a ele respeitantes, por parte da empresa chinesa A... China, conforme abaixo se passará a expor, bem como são julgados não provados os demais factos que foram

alegados por não sair convencido da sua existência em face das provas constantes dos autos.

O Tribunal julga a matéria de facto alegada de acordo com o princípio da livre apreciação da prova relativamente aos documentos de valor legal não tarifado consagrado na alínea e) do artigo 16º do RJAT, de sentido equivalente ao artigo 655º do Código de Processo Civil.

Neste domínio importa conhecer da questão do valor probatório atribuível aos documentos apresentados pelo Requerente em 31 de janeiro de 2013, referentes à situação tributária do mesmo no ano de 2009, designadamente, o Certificado de Residência Fiscal na China e o Certificado da Liquidação do Imposto sobre Rendimento Singular da República Popular da China, ambos emitidos pelas autoridades fiscais chinesas e que serviram para fundar a convicção deste Tribunal.

Cumprе assinalar desde logo que a AT não impugnou os referidos documentos apresentados pelo Requerente em 31 de janeiro de 2013, tendo-se limitado a impugnar, em sede de resposta à Reclamação Graciosa apresentada pelo Requerente, os factos alegados por este em virtude de o mesmo não ter logrado apresentar qualquer prova dos mesmos quando é sobre ele que recai, nos termos do artigo 74º da LGT, o ónus da prova.

Relativamente aos referidos documentos, e não obstante a não impugnação dos mesmos pela AT, o Tribunal entende dever pronunciar-se sobre a questão da não oposição nos mesmos da apostilha da Convenção da Haia de 1961, uma vez que foram lavrados por autoridades estrangeiras, pois pesou para a sua decisão a discussão e análise da referida questão, tendo acolhido como boa solução, a exemplo do acórdão proferido por tribunal

arbitral coletivo no Proc. n.º 11-2012 deste CAAD, a decisão do Supremo Tribunal de Justiça no seu Acórdão de 12 de julho de 2011, proferido no Proc. n.º 987/10.5YRSLB.S1 (disponível para consulta em www.dgsi.pt):

“Sustenta a Requerida que o documento de onde consta a sentença estrangeira não está devidamente legalizado subsistindo dúvidas sobre a sua autenticidade.

O artigo 365.º do Código Civil (CC) determina:

- 1. Os documentos autênticos particulares passados em país estrangeiro, na conformidade da respetiva lei, fazem prova como o fariam os documentos da mesma natureza exarados em Portugal.*
- 2. Se o documento não estiver legalizado, nos termos da lei processual, e houver dúvidas acerca da sua autenticidade ou da autenticidade do seu reconhecimento, pode ser exigida a sua legalização.*

Nos termos do n.º 1 do art.540º do CPC «Os documentos autênticos passados em país estrangeiro, na conformidade da lei desse país, consideram-se legalizados desde que a assinatura do funcionário público esteja reconhecida por agente diplomático ou consular português no Estado respectivo e a assinatura deste agente esteja autenticada com o selo branco consular respectivo.»

No domínio da Convenção de Haia de 5 de Outubro de 1961 a legalização do documento faz-se através da aposição duma apostilha pela entidade pública que o Estado de origem para o efeito tenha designado.

Em anotação ao art. 365º do Código Civil explicam Pires de Lima e Antunes Varela: «A obrigatoriedade da legalização dos documentos passados em país estrangeiro, na conformidade da lei desse país, foi, em princípio, abolida. Os tribunais, como

quaisquer repartições públicas devem, pois, atribuir a esses documentos todo o seu valor probatório, independentemente de legalização. Esta, porém, pode tornar-se obrigatória, se vierem a suscitar-se dúvidas acerca da sua autenticidade ou da autenticidade do reconhecimento» (cfr. Código Civil anotado, vol. I, 4ª ed., pág.324 e no mesmo sentido, Ac. do STJ de 25/10/1974 – BMJ 240-199, citado também no Ac. do STJ de 8/5/2003 – Proc. 03B1123 – in www.dgsi.pt) (No mesmo sentido deste arresto pode surpreender-se, também, o Acórdão do STJ, de 17/06/1998, proferido no Proc. n.º 988313, com sumário disponível no mesmo sítio informático)

Também a este respeito escrevem José Lebre de Freitas, A. Montalvão e Rui Pinto: «A legalização não é indispensável para que o documento passado em país estrangeiro faça prova em Portugal.

O art.º 365º do CC confere a tal documento, quer seja autêntico quer seja particular, desde que elaborado em conformidade com a lex loci, a mesma força probatória que têm os documentos da mesma natureza elaborados em Portugal; e só se houver fundadas dúvidas acerca da sua autenticidade, ou da autenticidade do reconhecimento, é que pode ser exigida a sua legalização nos termos do art.540º).» (in Código de Processo Civil anotado, Vol.2º, 2ª ed., pág.474).”

Nestes termos, e no seguimento do entendimento acolhido no referido Acórdão, entendeu o Tribunal Arbitral que os documentos - Certificado de Residência Fiscal na China e o Certificado da Liquidação do Imposto sobre Rendimento Singular da República Popular da China – foram emitidos pelas autoridades fiscais chinesas nos exatos termos que se encontram previstos para a emissão de documentos oficiais que visam atestar a veracidade dos factos descritos nos mesmos de acordo com as

exigências legais impostas pelo sistema legal chinês, pelo que não pode deixar de se atribuir aos referidos documentos a força probatória conferível, de acordo com o artigo 371º do Código Civil, aos documentos emitidos pelas autoridades fiscais em Portugal.

Pelo exposto, entende o Tribunal Arbitral apreciar os documentos apresentados pelo Requerente - Certificado de Residência Fiscal na China e o Certificado da Liquidação do Imposto sobre Rendimento Singular da República Popular da China – segundo o princípio da livre apreciação da prova e considerar os mesmos prova bastante dos factos que pretendem demonstrar: (i) residência fiscal do Requerente na China no ano de 2009 e (ii) tributação do Requerente na China pelos rendimentos obtidos com o trabalho desenvolvido no referido país.

VII. Do Direito

As principais questões a decidir no âmbito dos presentes autos arbitrais são as seguintes:

1. Saber se a falta de apresentação pelo Requerente à Requerida dos formulários modelo 21-RFI e 24-RFI devidamente certificados pelas competentes autoridades fiscais chinesas, com vista a evitar a retenção na fonte em Portugal ou mesmo obter o reembolso das retenções na fonte de IRS, sofridas em 2009, no valor de 64 616.00 € (sessenta e quatro mil seiscentos e dezasseis cêntimos), se deveu à impossibilidade de certificação desses formulários pelas autoridades fiscais chinesas.
2. Saber se nos termos do disposto no artigo 18º do RJRF a apresentação dos formulários modelo 21-RFI e 24-RFI é requisito essencial para se proceder ao

reembolso de um não residente em Portugal das quantias entregues à AT a título de retenção na fonte de IRS por rendimentos auferidos fora do território português ao serviço de uma entidade não residente em Portugal.

3. Saber se a prova do reembolso da A... China à A... Portugal referente aos rendimentos obtidos pelo Requerente pelo trabalho prestado em território chinês é essencial para que se possa obter o reembolso dos montantes entregues à AT a título de retenção na fonte de IRS por rendimentos auferidos fora do território português ao serviço de uma entidade não residente em Portugal.

1. Da falta de apresentação pelo Requerente junto da AT dos formulários modelo 21-RFI e 24-RFI

No âmbito dos presentes autos arbitrais, cumpre decidir quanto à questão de saber se a falta de apresentação pelo Requerente à Requerida dos formulários modelos 21-RFI e 24-RFI devidamente certificados pelas competentes autoridades fiscais chinesas, com vista a evitar a retenção na fonte em Portugal ou a obter o reembolso das retenções na fonte de IRS realizadas em Portugal em 2009, se deveu à impossibilidade de certificação desses formulários pelas autoridades fiscais chinesas.

Quanto a esta questão, é alegado pelo Requerente no seu articulado que *“Sucedo, contudo, que as Autoridades Fiscais da China não certificam os formulários modelo 21-RFI e modelo 24-RFI.”*

A Requerida veio, na sua Resposta, alegar que não são admissíveis as considerações do Requerente sobre esta matéria uma vez que tendo a China celebrado com Portugal a

CDT, e sendo os formulários em causa os documentos que se reportam à comprovação dos pressupostos de que depende a aplicação daquela convenção internacional, não seria equacionável que a China se recusasse a certificar os modelos de formulários.

Mais alega a Requerida que tem em seu poder formulários 24-RFI e 21-RFI que se encontram devidamente certificados pelas competentes autoridades fiscais chinesas no âmbito da CDT e que a China não se encontra na “*lista dos Estados que comunicaram oficialmente à Autoridade Tributária e Aduaneira a impossibilidade de certificação dos formulários modelos 21-RFI a 24-RFI*”, o que, conforme se constata pela análise do Doc. 2 junto pela Requerida, corresponde à verdade. Pelo que cumpre concluir que, de facto, não assiste razão ao Requerente ao alegar simplesmente que as autoridades fiscais chinesas não certificam os formulários, não apresentando qualquer justificação para a recusa das referidas autoridades em emitir tais formulários.

A este propósito, refira-se o artigo 26º da CDT celebrada entre Portugal e China, o qual dispõe no sentido de ambos os Estados Contratantes trocarem entre si as informações necessárias para a aplicação das disposições da convenção. Ou seja, somos a entender que se a China se recusasse a certificar os formulários que permitem acionar a aplicação da CDT, tal facto teria de ser necessariamente informado a Portugal e a China constaria, seguramente, da lista dos Estados que comunicaram a impossibilidade de certificação dos formulários 21-RFI e 24-RFI.

Pelo exposto, não assiste razão ao Requerente quando este fundamenta que não pode cumprir com os requisitos formais exigidos em virtude das autoridades fiscais chinesas se recusarem a emitir os formulários 21-RFI e 24-RFI, não sendo, assim, suficiente este

argumento para garantir que lhe seja concedido o reembolso dos montantes que foram entregues à AT a título de retenção na fonte de IRS.

Contudo, para que este entendimento possa vingar, necessário se mostra verificar se a apresentação dos referidos formulários é ou não requisito essencial para que se opere o reembolso pretendido pelo Requerente.

2. Da necessidade efetiva de apresentação pelo Requerente dos formulários modelos 21-RFI e 24-RFI para obtenção do reembolso dos montantes entregues a título de retenção na fonte

Face à falta de apresentação por parte do Requerente dos formulários modelos 21-RFI ou 24-RFI, o Requerente foi sujeito a dupla tributação dos rendimentos auferidos pela prestação do seu trabalho na China, durante o ano de 2009.

A referida dupla tributação vai contra o disposto na CDT que prevê que a tributação dos rendimentos dos nacionais dos referidos países seja realizada apenas num dos referidos estados consoante o local onde os seus nacionais disponham de residência permanente ou onde se verifiquem as relações pessoais e profissionais mais estreitas.

Prevêem os n.ºs 1 e 2 do artigo 18.º do Regime Jurídico de Retenção na Fonte do IRS que, e cita-se: *“1 – Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no artigo 71.º do Código do IRS quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada. 2 - Nas situações*

referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais que resultem de convenção destinada a evitar a dupla tributação, consistindo na apresentação de um formulário de modelo aprovado por despacho do Ministro das Finanças, certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência.”

Do exposto, pode entender-se que a CDT só se aplica aos cidadãos nacionais do estado português não residentes em Portugal quando os mesmos apresentam junto das autoridades fiscais portuguesas os formulários referidos, ou seja, de acordo com o referido normativo, existe uma obrigatoriedade legal de apresentação dos formulários 21-RFI e 24-RFI para que a CDT possa aplicar-se e verificarem-se cumpridos os requisitos para a dispensa de retenção na fonte ou para o reembolso de imposto relativo a rendimentos auferidos por não residentes. Seríamos assim, *in casu*, forçados a concluir que o Requerente deveria, necessariamente, ter procedido à apresentação na AT dos formulários 21-RFI ou 24-RFI devidamente certificados pelas autoridades fiscais chinesas, já que se tratavam das autoridades competentes do seu Estado de residência para que pudesse evitar a dupla tributação dos seus rendimentos ou solicitar o reembolso do imposto retido na fonte pela A... Portugal pois só dessa forma seria possível ao Requerente usufruir da faculdade prevista no n.º 1 do artigo 15º da CDT: tributação exclusiva dos seus rendimentos pelo Estado Contratante no qual o Requerente era residente fiscal, isto é, na China.

No entanto, sustentar tal posição da obrigatoriedade da apresentação dos referidos formulários 21-RFI e 24-RFI pode, na opinião do tribunal arbitral, equivaler-se a uma

recusa ilegítima, constitucionalmente (cf. art.º 8.º, n.º 2, da CRP, de aplicação de normas constantes de convenção internacional vigente na ordem interna, em relação àqueles contribuintes cuja situação contributiva se encontre abrangida por uma Convenção de Dupla Tributação e sejam privados dos benefícios da mesma em virtude de uma mera questão administrativa de recusa de emissão do formulário que a legislação nacional que o seu Estado de origem exige para que se possa aplicar uma convenção de dupla tributação.

In casu, a ficar demonstrado que o Requerente no ano de 2009: (i) era residente fiscal na China, (ii) que os seus rendimentos de trabalho prestado em território chinês foram tributados quer pelo Estado Chinês quer pelo Estado Português e que (iii) existe uma CDT celebrada entre a China e Portugal, poderia concluir-se estar-se perante uma situação de dupla tributação ilegítima do Requerente, por contrária à referida CDT, que postularia que o mesmo não fosse prejudicado por questões de ordem meramente formal como a não apresentação dos formulários 24-RFI ou 21-RFI. Sucede, porém, que, no caso presente, não estamos apenas perante uma situação exclusiva de não apresentação dos formulários 24-RFI e 21-RFI, conforme se passa a analisar.

3. Da essencialidade da prova do reembolso da A... China à A... Portugal para obtenção do reembolso dos montantes entregues a título de retenção na fonte de IRS

Pois bem, considerando-se o Requerente um não residente fiscal em Portugal, prevê-se no n.º 2 do artigo 15º do CIRS que, e cita-se, “*Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.*”

E no que respeita à definição de “rendimentos obtidos em território português”, é bastante explícito o preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS, ao prever que são considerados obtidos em território português “*Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;*”. Refira-se, a este propósito, que durante o ano de 2009 foi a empresa A... Portugal a responsável pelo pagamento das remunerações ao Requerente e despesas incorridas no âmbito do seu trabalho desenvolvido na China, conforme resulta da prova documental junta pelo Requerente.

Ora, tendo sido a A... Portugal a entidade que pagou todas as remunerações ao Requerente durante a prestação do seu trabalho na China, e tendo aquela empresa sede em território português, conclui-se que tais rendimentos auferidos em 2009 pelo Requerente considerar-se-ão obtidos em território português.

No entanto, caso o Requerente tivesse provado, designadamente, por meio documental, que a empresa A... China procedeu ao reembolso à empresa A... Portugal das remunerações e despesas por esta diretamente pagas ao Requerente pelo trabalho prestado na China, os rendimentos em causa não seriam considerados obtidos em território português.

De facto, não basta alegar um facto para que o mesmo se considere provado, sendo que o Requerente não produziu qualquer prova de que a A... Portugal tenha sido posteriormente ressarcida pela congénere chinesa de todas as despesas em que incorreu com o pagamento das suas remunerações.

Note-se, mais uma vez, que resultando provada tal factualidade, concluir-se-ia que a empresa A... Portugal, pese embora assumisse a qualidade de entidade pagadora, não seria considerada a entidade devedora para efeitos fiscais, pelo que os rendimentos auferidos pelo Requerente não seriam considerados como sendo obtidos em território português nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18º do CIRS.

Quanto a esta questão atentemo-nos no disposto no n.º 3 do artigo 99º do CIRS que regula a retenção sobre rendimentos de categoria A, prevendo o seguinte, e cita-se, *“Nos casos previstos na alínea d) do n.º 1 e na segunda parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º, bem como nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º, considera-se, para todos os efeitos legais, como entidade devedora dos rendimentos aquela que os pagar ou colocar à disposição do respetivo beneficiário.”* Ou seja, nos casos identificados neste preceito, a entidade que paga os rendimentos de trabalho dependente, considera-se a entidade devedora, ficando dessa forma obrigada a reter o imposto no momento do seu pagamento.

Ora, não se enquadrando o presente caso em litígio nas situações enumeradas no n.º 3 do artigo 99º do CIRS, concluir-se-á *a contrario*, que a entidade pagadora não é, necessariamente, a entidade devedora dos rendimentos de trabalho dependente. Subsumindo-se ao caso em discussão, conclui-se que, a provar-se o débito integral à A... China das despesas incorridas pela A... Portugal com o objetivo de obter o respetivo reembolso, a A... Portugal, embora pagadora das remunerações ao Requerente, não seria a entidade devedora dos rendimentos, pelo que não estaria obrigada a proceder à retenção do imposto. Consequentemente, os rendimentos auferidos pelo Requerente não seriam considerados como tendo sido obtidos em território português.

No entanto, certo é que o Requerente não faz prova da realização de tal débito integral da A... Portugal à sua congénere chinesa. De facto, nenhum documento junto aos autos prova a realização do pagamento do montante de 323 120.27 € (trezentos e vinte e três mil cento e vinte euros e vinte e sete cêntimos) por parte da A... China à A... Portugal, *e.g.*, documento bancário.

Note-se que nos termos do artigo 74º da LGT recaía, inteiramente, sobre o Requerente o ónus de provar a realização do alegado pagamento pela A... China.

Face ao exposto, e não se considerando provado que a A... China tenha procedido ao reembolso à A... Portugal das remunerações pagas pela A... Portugal ao Requerente pelo trabalho prestado na China durante o ano de 2009, conclui-se, conseqüentemente, que a entidade pagadora foi a entidade devedora (A... Portugal), pelo que se considera que os rendimentos foram obtidos em território português.

Finalmente, note-se que ainda que aplicássemos diretamente ao presente caso em litígio o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 15º da CDT, sempre caberia ao Requerente fazer prova do reembolso à A... Portugal das despesas incorridas com as remunerações pagas ao Requerente, o que não se veio a verificar.

Conforme acima exposto, verificámos que a situação do Requerente não se enquadra apenas num cenário de falta de apresentação dos formulários 24-RFI e 21-RFI na medida em que acresce também aqui o facto de o Requerente não ter apresentado qualquer prova da existência de um reembolso da A... China à A... Portugal dos rendimentos que foram por esta suportados com o destacamento do Requerente para o território português, facto que é essencial para, nos termos do número 2 do artigo 15º da

CDT, evitar a tributação do Requerente em Portugal pelos rendimentos auferidos pelo trabalho desenvolvido em território chinês.

O que resulta dos presentes autos arbitrais, designadamente dos documentos juntos pelo Requerente, é que i) a A... Portugal celebrou com o Requerente um contrato de destacamento para a China e ii) a A... Portugal pagou os rendimentos obtidos pelo Requerente relativos ao trabalho que desenvolveu no território chinês.

Não resulta que iii) o Requerente celebrou um contrato com a A... China, iv) a A... Portugal e a A... China tenham celebrado um acordo sobre o pagamento das remunerações do Requerente referentes ao período de destacamento e v) que a A... China tenha reembolsado a A... Portugal dos montantes pagos por esta ao Requerente a título de remuneração.

Nestes termos, entende o tribunal arbitral que, para os efeitos do número 2 do artigo 15º da CDT, o Requerente não logrou provar que os seus rendimentos referentes ao período de destacamento em território chinês foram pagos apenas por uma entidade – a A... China, pelo que o tribunal arbitral é levado a admitir que o Requerente recebeu o pagamento de remunerações de ambas as entidades – A... Portugal e A... China – tendo sido corretamente tributado em cada um dos países pelos rendimentos que auferiu.

A proibição de dupla tributação só se verifica, nos termos da CDT, quando o beneficiário demonstra que os seus rendimentos provêm de uma só entidade residente num dos Estados Contratantes. Ora, *in casu*, como o Requerente não fez qualquer prova desse facto – reembolso da A... China à A... Portugal das remunerações pagas ao Requerente durante o período em que este desempenhou a sua atividade profissional em território chinês – entende o tribunal arbitral que o Requerente não tem direito ao

reembolso dos montantes que pagou ao Estado Português a título de retenção na fonte em sede de IRS, pois embora o Requerente não tenha o requerimento modelo RFI-24, o que é efetivamente relevante no caso concreto, para efeitos da decisão do tribunal arbitral, é a falta de prova do reembolso da A... China à A... Portugal.

4. Conclusão

Face ao exposto, acorda o coletivo dos árbitros do Tribunal Arbitral em julgar improcedentes os pedidos de pronúncia arbitral, pelo que se mantém o ato de indeferimento da AT da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente e absolve-se a Requerida AT dos pedidos de (i) reembolso ao Requerente do montante de 64 616.00 € (sessenta e quatro mil seiscentos e dezasseis euros) relativo ao imposto retido e (ii) do pagamento de juros indemnizatórios.

VI. Dispositivo

Em face do exposto, acorda o coletivo de árbitros em:

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente;
- b) Julgar improcedente o pedido de reembolso ao Requerente do montante de 64 616. 00 € (sessenta e quatro mil seiscentos e dezasseis euros) relativo ao imposto retido;

c) Julgar improcedente o pedido de pagamento ao Requerente de juros indemnizatórios.

* * *

Fixa-se o valor da causa em 64 616.00 € (sessenta e quatro mil seiscientos e dezasseis euros), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A, do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo do Requerente, no montante de 2 448.00 € (dois mil quatrocentos e quarenta e oito cêntimos) nos termos da Tabela I do RCPAT, uma vez que o pedido foi julgado improcedente, nos termos do n.º 2 do artigo 12º e do n.º 4 do artigo 22º, ambos do RJAT, e n.º 4 do artigo 4.º do citado Regulamento.

* * *

Notifique.

Lisboa, 13 de maio de 2013

* * *

Os Árbitros,

Benjamim Silva Rodrigues

Jorge Carita

Adelaide Moura