

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 447/2017-T**

**Tema: IRS – Dupla tributação internacional - Rendimentos de membro de órgão estatutário - Art. 16.º ADT Portugal / Espanha.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

1.1. A..., contribuinte n.º ..., residente na Avenida..., n.º..., Lisboa (adiante designado “Requerente”), apresentou em 26/07/2017, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação e declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2016 ..., relativo ao ano de 2015, da qual resultou um valor a pagar de € 116.775,32.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 13/09/2017, como árbitro singular o Dr. Augusto Vieira.

1.3. Em 28/09/2017, o Requerente veio requerer a recusa de árbitro.

1.4. Em 28/09/2017, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) comunicou que o Dr. Augusto Vieira, na qualidade de árbitro do tribunal singular a constituir no processo em apreço, renunciou às funções de árbitro, ficando, assim, prejudicado o pedido de renúncia apresentado pelo Requerente. Determinou, ainda, a sua substituição, nessas mesmas funções, pelo árbitro signatário desta decisão.

1.5. No dia 19/10/2017 ficou constituído o tribunal arbitral.

1.6. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em 20/10/2017, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.7. Em 22/11/2017 a AT apresentou a resposta, juntando, ainda, aos autos o processo administrativo.

1.8. Em 24/11/2017 o tribunal arbitral decidiu dispensar a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e agendou a data para prolação da decisão final.

1.9. Nem o Requerente nem a AT apresentaram alegações escritas facultativas.

## **2. SANEAMENTO**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

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

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

### 3. POSIÇÕES DAS PARTES

Como fundamento do pedido, o Requerente alega, em síntese, que em 2015 auferiu rendimentos na qualidade de membro de órgão estatutário de uma sociedade sediada em Espanha. O Estado espanhol exerceu a respectiva competência tributária ao abrigo do disposto no artigo 16.º do ADT, tendo sido pago imposto no montante de € 11.850,00. A AT negou ao Requerente o direito à dedução por conta do imposto pago no estrangeiro, com fundamento no facto de o ter considerado como trabalhador fronteiriço. Propugna, ainda, que – pese embora um evidente lapso no preenchimento da declaração de rendimentos – o Requerente não é um trabalhador fronteiriço, como o enquadramento enquanto tal seria absolutamente irrelevante na medida em que os rendimentos auferidos em Espanha são enquadráveis no artigo 16.º do ADT e não no artigo 15.º do ADT, pelo que o Requerente tem direito à dedução à colecta por conta do imposto pago em Espanha, indevidamente desconsiderada pela AT na liquidação em apreço.

Doutro modo, a AT pronuncia-se pela improcedência do pedido e, conseqüentemente, pela manutenção do referido acto de liquidação, com fundamento no facto de que, considerando a indicação na declaração de rendimentos do Requerente, na qual mencionou a sua qualidade de trabalhador fronteiriço, à luz do disposto no ADT, outra não poderia ser a consequência que não a não dedução à colecta do rendimento auferido em Espanha.

Com efeito, perante o declarado pelo Requerente competia-lhe provar que de facto não seria trabalhador fronteiriço, o que segundo a AT, não logrou fazer, quer em sede de procedimento quer em sede do pedido de pronúncia arbitral em apreço.

Tão-pouco não logrou o Requerente provar que, em face dos rendimentos auferidos em Espanha, caso tenha sido sujeito a tributação nesse Estado, se da suposta liquidação resultou, ou não, imposto a pagar.

O que necessariamente ditaria a necessidade de junção aos autos do respectivo comprovativo de pagamento do imposto naquele Estado, ou, declaração emitida pelas autoridades fiscais a certificar os rendimentos auferidos e o respectivo imposto pago a final, o que, segundo a AT, não sucedeu.

#### **4. MATÉRIA DE FACTO**

##### **4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS**

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

- 4.1.1. O Requerente sempre residiu e exerceu a sua actividade profissional em Portugal.
- 4.1.2. O Requerente vinha exercendo, desde há vários anos, funções como Director Geral do B..., S.A. (NIPC...), auferindo rendimentos da categoria A (rendimentos do trabalho dependente).
- 4.1.3. O Requerente exercia, igualmente, o cargo de Presidente do Conselho de Administração da C..., S.A. (NIPC ...).
- 4.1.4. O Requerente foi, ainda, nomeado para os órgãos sociais da D... (NIPC...), auferindo, igualmente, auferindo rendimentos da categoria A (rendimentos do trabalho dependente).
- 4.1.5. Em 2015, para além dos rendimentos do trabalho dependente mencionados, o Requerente auferiu rendimentos de fonte espanhola, no montante de € 60.000,00, na qualidade de administrador não executivo da E..., S.A., sociedade de direito

espanhol com sede em Oviedo, sobre os quais incidiu retenção na fonte de imposto em Espanha, no montante de € 11.850,00.

- 4.1.6. Em 30/04/2016, o Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS, referente ao ano de 2015, tendo declarado os rendimentos do trabalho dependente auferidos na qualidade de Director Geral do B..., S.A. e de membro dos órgãos sociais da D... e, bem assim, o rendimento auferido em Espanha e a respectiva retenção na fonte, situação deu origem à liquidação n.º 2016... .
- 4.1.7. Em 19/09/2016, o Requerente procedeu ao pagamento da liquidação n.º 2016 ..., no montante de € 116.775,32.
- 4.1.8. Em 30/09/2016, o Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS de substituição, referente ao ano de 2015, situação deu origem à liquidação n.º 2016..., da qual resultou um montante a pagar de € 116.779,01.
- 4.1.9. Na referida declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS de substituição, o Requerente adicionou o Anexo G, por forma a incluir uma mais-valia imobiliária, no montante de € 85,85.
- 4.1.10. Em ambas as declarações, o Requerente preencheu, por lapso, no quadro 4-C do Anexo J, o campo 451 relativo à situação de trabalhador fronteiriço.
- 4.1.11. Com efeito, da liquidação em causa resulta que os rendimentos auferidos em Espanha concorreram para a formação do rendimento colectável do Requerente, mas o imposto pago em Espanha não foi tido em conta.
- 4.1.12. Discordando da liquidação, o Requerente apresentou, em 30/11/2016, junto da AT, reclamação graciosa (processo n.º ...2016...), do referido acto de liquidação, solicitando a sua anulação com fundamento em ilegalidade, a qual foi indeferida, em 21/04/2017.

4.1.13. O Requerente apresentou, em 26/07/2017, o pedido de pronúncia arbitral em apreço.

## **4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS**

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

## **5. O DIREITO**

A questão central em apreço versa sobre a situação tribuária do Requerente respeitante ao rendimento obtido em Espanha, no ano de 2015, e a dedução, ou não, do imposto pago nesse país, sobre os mesmos rendimentos, a título de dedução à colecta por dupla tributação internacional.

Senão vejamos,

### **Da aplicação do artigo 16.º do ADT**

Conforme decorre da factualidade subjacente, o Requerente exerce há vários anos funções de administrador não executivo da E..., S.A., sociedade de direito espanhol com sede em Oviedo, tendo sido reeleito em 09/04/2015.

Ora, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 15.º do ADT, *“Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º, 20.º e 21.º, 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.”.*

Já de acordo com o artigo 16.º do ADT, *“As percentagens, senhas de presença e remunerações similares obtidas por um residente de um Estado Contratante [Portugal] na qualidade de membro do conselho de administração ou do conselho fiscal de uma sociedade residente do outro Estado Contratante [Espanha] podem ser tributadas nesse outro Estado [Espanha], desde que tais remunerações sejam determinadas e pagas pela sociedade em virtude da sua participação nas actividades do conselho de administração ou fiscal. Caso contrário, são aplicáveis as disposições do artigo 15.º”.*

Assim, quando estejam em causa remunerações auferidas por membros do conselho de administração de sociedades tem aplicação o artigo 16.º e não o artigo 15.º, em virtude do carácter de especialidade do primeiro em relação ao segundo.

Com efeito, a prevalência do artigo 16.º sobre o artigo 15.º do ADT decorre do mais elementar princípio da teoria geral do direito, nos termos do qual a norma especial prevalece sobre a norma geral.

Ou seja, existindo uma norma especial, esta aplicar-se-á ao seu campo particular de aplicação aplicando-se, aos casos abrangidos pela sua previsão, em detrimento da lei geral.

Este princípio encontra-se, ainda, concretizado nos comentários ao artigo 15.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, nos termos do qual, *“(…) as remunerações dos membros do conselho de administração ou do conselho fiscal das sociedades são objecto do artigo 16.º (…)”*.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Cfr. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, Versão Condensada, Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, pág. 325.

Nesta medida, resulta claro que, contrariamente ao preconizado pela AT no despacho de indeferimento da reclamação graciosa, o artigo 15.º do ADT não tem aplicação ao caso em apreço.

Com efeito, o Requerente era, à data dos factos, administrador da E..., S.A. – entidade pagadora –, pelo que não restam dúvidas que a competência para tributar os rendimentos por si auferidos é determinada pelo artigo 16.º do ADT.

Assim, os rendimentos auferidos pelo Requerente em Espanha podem aí ser tributados, de acordo com o disposto no artigo 16.º do ADT.

Cabe, pois, a Portugal, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 23.º do ADT, eliminar a dupla tributação, situação que se materializa através da dedução à colecta prevista no n.º 1 do artigo 81.º do Código do IRS.

### **Da qualificação do Requerente como trabalhador fronteiriço**

De acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 15.º do ADT, um trabalhador fronteiriço é aquele que exerce a sua actividade profissional num Estado Contratante embora “(...) *tenha a sua residência habitual no outro Estado Contratante ao qual regressa normalmente todos os dias (...)*”.

Com efeito, o conceito de trabalhador fronteiriço visa precisamente acautelar os casos em que o titular dos rendimentos do trabalho reside junto à fronteira e exerce a sua actividade profissional num Estado Contratante e reside no outro ao qual regressa diariamente.

O titular de rendimentos do trabalho dependente auferidos neste contexto passaria, assim, mais de 183 dias nos dois Estados Contratantes, fazendo com que ambos os Estados tivessem competência tributária, onerando excessivamente o trabalhador fronteiriço.

Foi, efectivamente, por essa razão que foi inserido no ADT o conceito de trabalhador fronteiriço.

Conforme refere ANA CLÁUDIA AFONSO DE OLIVEIRA, *“Pelo facto de Portugal e Espanha possuírem uma fronteira comum, o n.º 4 contempla o tratamento específico dos trabalhadores transfronteiriços. Assim, as remunerações obtidas através de um emprego exercido num Estado Contratante por um trabalhador transfronteiriço, isto é, que tenha a sua residência habitual no outro Estado Contratante ao qual regressa normalmente todos os dias, só podem ser tributadas nesse outro Estado. Ou seja, concede-se o direito exclusivo de tributar as remunerações auferidas pelos trabalhadores transfronteiriços ao Estado em que estes têm a sua residência habitual.”*.<sup>2</sup>

Ora, este não é de todo o caso do Requerente.

Com efeito, em 2015, e pese embora as deslocações pontuais a Espanha em cumprimento das suas funções de administrador não executivo da E..., S.A., o Requerente residiu e exerceu a sua actividade profissional em Lisboa.<sup>3</sup>

De 01/2015 a 07/2015, exercendo funções como Director Geral do B..., S.A., em acumulação com as funções de Presidente do Conselho de Administração da C..., S.A..

Funções essas que não permitiam ao Requerente, como é de elementar inferência, descolar-se diariamente a Espanha para exercer funções para a E..., S.A. e regressar diariamente a Portugal.

---

<sup>2</sup> “Breve Comentário à Convenção entre Portugal e Espanha Para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento”, Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

<sup>3</sup> De acordo com o artigo 22.º do Regulamento do Conselho de Administração, as reuniões do Conselho têm uma periodicidade trimestral.

Já de 08/2015 em diante, o Requerente exerceu funções como vogal do Conselho de Administração da D..., função que pressupõe uma dedicação semanal de 30 horas, a qual evidentemente não se coaduna com deslocações diárias a Espanha.

Em face do exposto, e sem prejuízo do manifesto lapso no preenchimento da declaração de rendimentos, quer pelas funções exercidas (não executivas), quer pela impossibilidade prática de se deslocar diariamente a Oviedo, o Requerente nunca poderia ser qualificado como trabalhador fronteiriço ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 15.º do ADT.

Com efeito, não pode senão concluir-se que o Requerente tem direito à dedução à colecta por conta do imposto pago em Espanha, indevidamente desconsiderada pela AT na liquidação de 2015.

Tendo-se concluído que o acto de liquidação de IRS que constitui objecto do presente pedido de pronúncia arbitral enferma de vício de violação de lei que impõe a sua anulação, fica prejudicada, por inutilidade, a apreciação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, bem como, a apreciação da respectiva inconstitucionalidade por violação do princípio da capacidade contributiva.

### **Do direito a juros indemnizatórios**

A par da anulação da liquidação de IRS, e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas, o Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, são devidos juros indemnizatórios *“quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”* Para além dos meios referidos na norma que se

transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT acima referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. No presente caso, mostram-se preenchidas ambas as condições, constituindo-se, pois, a obrigação de juros indemnizatórios a favor do sujeito passivo, que assim se declara.

## **6. DECISÃO**

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegal a liquidação de IRS, com todas as consequências legais;
- b) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito do Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a AT a restituir ao Requerente o imposto indevidamente pago;
- d) Condenar a AT em custas.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 11.850,00 (onze mil, oitocentos e cinquenta euros), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 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 (RCPAT).

## **8. CUSTAS**

Custas a suportar pela AT, no montante de € 918 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 20 de Dezembro de 2017

O árbitro,

(Hélder Filipe Faustino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.