

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 526/2019-T

Tema: IRS – Eliminação da dupla tributação Jurídica Internacional.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1 – A..., com o NIF¹ ... e sua mulher B..., com o NIF ..., ambos com domicílio fiscal na Rua ..., ...-... Porto, área do ... serviço de finanças do Porto, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, da alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º e n.º1 do artigo 6.º, todos do RJAT², apresentaram um pedido de pronúncia arbitral, com vista à apreciação da legalidade da liquidação de IRS³ n.º 2019..., referente ao ano de 2015 que originou um acerto na Liquidação n.º 2017... e juros compensatórios, e que através da demonstração de acerto de contas n.º 2019... determinou um valor adicional a pagar no montante de €15.759,07 e respetivos juros compensatórios, conforme notas de liquidação juntas aos autos e que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

2 – O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD⁴ e automaticamente notificado à ATA⁵ em 05/08/2019.

3 – Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos

¹ Acrónimo de Número de Identificação fiscal

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas singulares

⁴ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

⁵ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

legalmente aplicáveis, foi, em 26/09/2019, designado Arlindo José Francisco, na qualidade de árbitro, que comunicou ao Conselho Deontológico de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.

4 – O Tribunal foi constituído em 16/10/2019 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5 – Com o seu pedido visam os requerentes a declaração de ilegalidade da aludida liquidação de IRS e juros compensatórios nos termos e montantes já referidos, uma vez que, em seu entender, a mesma padece de vício por violação de lei, designadamente por erro nos pressupostos de facto da liquidação, e, igualmente, por erro na quantificação do facto tributário.

6 – Suporta o seu ponto de vista, em síntese, que a ATA deveria ter aceitado os documentos apresentados pelos contribuintes, emitidos por entidades bancárias da Suíça, que evidenciam não só os rendimentos recebidos bem como os impostos retidos na fonte sendo por isso suscetíveis de confirmarem o direito ao crédito de imposto por eles declarado.

7 – Os documentos das autoridades fiscais do Estados fonte já referidos, não existem nem tem possibilidade dos obter, conforme já comunicou oportunamente à ATA, não podendo aceitar que os documentos emitidos pelas entidades bancárias, pagadoras dos rendimentos sirvam para confirmar estes e não sirvam para confirmar as retenções.

8 – A ATA, não demonstrou nem invocou quaisquer das circunstâncias constante do n.º 2 do artigo 75.º da LGT⁶, que retirem a presunção de verdade e boa-fé das suas declarações e documentos.

9 – Limita-se a dizer que os documentos emitidos pelas entidades bancárias, não estão certificados pelas autoridades fiscais e por isso não são válidos, sem no entanto pôr em causa a sua idoneidade e valores neles mencionados, porém não há qualquer norma legal que limite os meios de prova, a apresentar pelos contribuintes, relativamente ao imposto pago e retido no estrangeiro, não podendo, as instruções para o preenchimento das declarações fiscais, servir de fonte direito que a ATA possa impor aos contribuintes.

⁶ Acrónimo de Lei Geral Tributária

10 – Nestas circunstâncias, conclui que a liquidação é ilegal por violação do disposto no n.º 1 do artigo 81.º do CIRS⁷, remetendo para jurisprudência do CAAD e de dois Acórdãos do TCA⁸ do Norte.

11 – Por sua vez, a ATA, na sua resposta, considera que o seu procedimento não enferma de qualquer erro e considera não assistir qualquer razão à requerente, entendendo, que é a posição perfilhada pelos Requerentes que está inquinada por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

12 – Suporta o seu pondo de vista, em síntese, que os rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro pelo contribuinte A, no montante bruto de € 97.225,87, obtidos no Brasil, em Curaçau, nos EUA e no Japão, e declarados no Anexo J que acompanhou a Declaração de substituição da modelo 3 para o ano de 2015, é preciso saber, em primeira linha, se tais países, tem ou não convenção com Portugal, com vista à eliminação da dupla tributação.

13 – Desde logo por falta de acordo de extensão da convenção celebrada entre Portugal e a Holanda, Curaçau não está abrangido pela referida convenção sobre a dupla tributação, pelo que, quanto a estes rendimentos obtidos no Curaçau, é aplicável a taxa especial de 35%, prevista na alínea a) do n.º 12 do artigo 72.º do CIRS, na redação vigente à data dos factos, sem imposto pago no estrangeiro

14 – Quanto aos restantes países fonte (Brasil, EUA e Japão) existem convenções e será de observar as disposições contidas nas mesmas, cabendo Portugal o ónus de eliminar a dupla tributação, o que é feito através de um método de crédito de imposto, sendo fundamental saber se o montante alegadamente retido pelo contribuinte foi, ou não, efetivamente entregue no país da fonte para fazer funcionar o mecanismo de eliminação.

14 – Porém tendo em conta que os documentos apresentados pelos requerentes não estão autenticados pela autoridade tributária do país da fonte, nem foi explicada a alegada impossibilidade de obter tal certificação, pelo que a prova apresentada não cumpre o disposto no artigo 74.º da LGT, no artigo 81.º do CIRS, nas Instruções vertidas na Portaria n.º 404/2015 e nos Ofícios Circulados 20022 e 20030, pelo que a correção efetuada pela ATA não enferma

⁷ Acrónimo de Código sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

⁸ Acrónimo de Tribunal Central Administrativo do Norte

de qualquer vício que inquene a sua validade, devendo, o presente pedido improceder e a Requerida ser absolvida.

15 – Por último, será de concluir que, inexistindo erro na liquidação impugnada improcede naturalmente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, por falta de verificação dos pressupostos legais para o reconhecimento de tal direito.

II – SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é abstratamente competente, as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Face à resposta da requerida, o tribunal proferiu em 02/12/2019, o seguinte despacho:” Não é requerida prova testemunhal e não há exceções a apreciar, deste modo, consideramos desnecessária a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. Assim, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT) dispensa-se a realização da aludida reunião e determina-se que o processo prossiga com alegações escritas, facultativas, por um período de 10 dias, iniciando-se com a notificação do presente despacho o prazo para alegações da Requerente e com a notificação da apresentação das alegações da Requerente o prazo para alegações da Requerida. Indica-se o dia 21/01/2020 para prolação da decisão arbitral. Até essa data, o Requerente deverá fazer prova, junto do CAAD, do pagamento da taxa de justiça subsequente.”

Em 04/12/2019 os requerentes pronunciaram-se no sentido de não se oporem à dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e que prescinde das alegações escritas, dado que, não foi produzida prova para além da documental junta aos autos, considerando que do

requerimento inicial consta o argumentativo considerado pertinente, razão pela qual, considera reproduzido tudo o que aí foi alegado, reiterando o pedido nele formulado.

Em 13/12/2019 a requerida vem aos autos dizer que dá integralmente por reproduzido o defendido em sede de resposta abstendo-se de alegar por forma a evitar a prática de atos inúteis. Assim, não enfermando o processo de nulidades consideram-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – Questões a dirimir:

- a) Saber se a liquidação e demonstração de acerto de contas nº 2019... de IRS, do ano de 2015 que desconsiderou o crédito de imposto por dupla tributação internacional, previsto no nº 1 do artigo 81.º CIRS, é ou não ilegal, na medida em que a ATA não considerou os documentos apresentados para comprovar o imposto pago no estrangeiro (Brasil, Curaçau, EUA e Japão), uma vez que dos mesmos não se retira se o imposto foi ou não, efetivamente entregue no país da fonte para fazer funcionar o mecanismo de eliminação da dupla tributação.
- b) Saber se há lugar ou não ao pagamento de juros indemnizatórios, a favor dos contribuintes, caso o Tribunal declare a ilegalidade da liquidação em apreço, uma vez que já pagaram o respetivo imposto.

2 - Matéria de Facto:

A matéria de facto considerada relevante para a decisão é a seguinte:

- a) Em 2016, os sujeitos passivos entregaram a sua Declaração de Rendimentos – IRS, Modelo n.º 3, referente ao ano de 2015, declarando residência no continente e estado civil de casados.
- b) Em 11/06/2017, apresentaram uma declaração de substituição, nela fazendo constar o anexo J, com rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro pelo sujeito passivo A, no montante de € 97 225,87 e imposto retido na fonte no estrangeiro de € 27 953,41, conforme declarações emitidas pelos Bancos C... e D..., entidades pagadoras dos rendimentos.
- c) Os rendimentos foram obtidos no Brasil € 1 127,56 de rendimento e imposto retido 149,78; no Curaçau € 2 577,64 de rendimento e imposto retido € 00,00; no EUA € 91 954,80 de rendimento e imposto retido € 27 586,43 e Japão € 1 565,87 de rendimento e imposto retido € 217,20.
- d) A apresentação da referida declaração de substituição teve como consequência a liquidação n.º2017... com o imposto a pagar no montante € 39 969,50, que os requerentes consideram correta.
- e) Em 19/09/2018 foram os sujeitos passivos notificados pela ATA para apresentarem os documentos emitidos pelas autoridades fiscais dos países fonte dos rendimentos que comprovassem os valores inscritos no anexo J da referida declaração.
- f) Em 15/10/2018 o contribuinte A, titular dos rendimentos em questão remeteu à ATA as declarações emitidas pelos Bancos C... e D..., entidades pagadoras dos rendimentos, nas quais constam os rendimentos recebidos e os impostos retidos na fonte.
- g) Em 30/01/2019 o contribuinte A comunica à ATA a impossibilidade de obter os documentos emitidos pelas autoridades fiscais dos países fonte dos rendimentos, conforme lhe teria sido comunicado pelas entidades intermediárias financeiras, remetendo para os documentos enviados em 15/10/2018 nos quais constam os rendimentos recebidos e os impostos retidos na fonte.
- h) A ATA não considerou válidos os documentos remetidos pelo contribuinte A, com vista a comprovarem o imposto retido na fonte, emitindo liquidação corretiva de “Demonstração e Acerto de Contas” respeitante ao ano de 2015 com o n.º 2019..., com o valor a pagar de € 15 759,07, pago 08/07/2019.

i) Portugal e a Holanda não celebraram qualquer acordo de extensão da Convenção entre ambos, relativo ao território de Curaçau situado nas Antilhas Holandesas, já quanto aos restantes países fonte existem convenções.

A prova destes factos tem por base os documentos juntos aos autos pelas partes, a sua realidade não foi por elas posta em causa e, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre tudo o que foi por elas alegado, selecionou os factos que entendeu relevantes para a decisão e discrimina a matéria provada da matéria não provada [cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT⁹ e artigoº 607.º, n.º 3 do CPC¹⁰, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

O Tribunal não considerou a existência de factos relevantes para a decisão que não tenham sido dados como provados.

3– Matéria de Direito

Face à matéria de facto dada como provada, vamos apreciar a matéria de direito suscitada pelos Requerentes, que alegam que a liquidação aqui posta em crise padece de vício por violação de lei, designadamente por erro nos pressupostos de facto da liquidação, uma vez que entendem que a ATA deveria ter aceiteado os documentos apresentados pelo Contribuinte como idóneos para a prova das retenções na fonte e suscetíveis de confirmar o direito ao crédito de imposto por eles declarado, contrapondo a requerida diz que é o ponto de vista dos requerentes que está inquinado de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, uma vez que os documentos por eles apresentados não são idóneos para fazer prova do imposto retido nos países fonte dos rendimentos, dado não terem sido emitidos pelas autoridades fiscais dos respetivos países ou por elas certificados. O artigo 81º do CIRS no seu nº 1 estabelece o direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional e a ATA não questiona esse direito mas tão só a validade dos documentos apresentados pelos sujeitos passivos para provarem o imposto

⁹ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹⁰ Acrónimo de Código de Processo Civil

retido nos países fonte dos rendimentos, não os considerando válidos levou a efeito a liquidação oficiosa aqui em causa, na qual desconsiderou os valores do imposto retido no estrangeiro apurando o imposto a pagar de € 15 759,07, pago 08/07/2019.

Cabe ao Tribunal decidir se a prova documental apresentada pelos requerentes bastava para que a ATA considerasse, no seu procedimento, os montantes do imposto retido no estrangeiro aos requerentes.

Diga-se que os rendimentos obtidos no Curaçau, território com um regime de tributação privilegiada, e claramente mais favorável, que consta na Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, não sofreram qualquer retenção nesse território fonte, conforme resulta da declaração emitida pelas entidades bancárias da Suíça e que ATA assim aceitou, tributando-os à taxa especial de 35%, prevista na alínea a) do n.º 12 do artigo 72.º do CIRS, com a redação em vigor à data dos factos.

Da mesma declaração constam os rendimentos obtidos nos restantes países fonte (Brasil, EUA e Japão) bem como os impostos neles retidos.

Foi com base nessa declaração que os requerentes apresentaram em 11/06/2017, a declaração de substituição, nela fazendo constar o anexo J, com rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro pelo sujeito passivo A, no montante de € 97 225,87 e imposto retido na fonte no estrangeiro de € 27 953,41.

Nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes, presunção que só pode ser afastada quando se verificar alguma das situações previstas nas alíneas do n.º 2 do mesmo artigo da LGT. No caso concreto não resulta do probatório que se tenha verificado alguma das situações nelas elencadas, mesmo a do cumprimento dos deveres de esclarecimento da sua situação tributária, na medida em que o contribuinte A, titular dos rendimentos em questão remeteu, em 15/10/2018, à ATA as declarações emitidas pelos Bancos C... e D..., entidades pagadoras dos rendimentos, nas quais constam os rendimentos recebidos e os impostos retidos na fonte e em 30/01/2019, comunicou à ATA a impossibilidade de obter os documentos emitidos pelas autoridades fiscais dos países fonte dos rendimentos, conforme lhe teria sido comunicado pelas entidades intermediárias financeiras.

Face a estas circunstâncias a ATA procedeu à liquidação aqui em causa com o fundamento de que os documentos apresentados não eram idóneos para fazer a prova da retenção e não estavam certificados pelas autoridades fiscais dos países fonte dos rendimentos e que a impossibilidade de os obter, declarada pelos sujeitos passivos, estes não lograram explicar a razão dessa impossibilidade, ao mesmo tempo que o n.º 1 do artigo 128.º do CIRS lhes impõe o dever de apresentar, quando solicitados pela ATA, os comprovativos dos elementos das declarações, obrigação mantida por um período de 4 anos, conforme n.º 3 do citado artigo 128.º do CIRS.

Perscrutando a Lei, não encontramos qualquer referência à obrigatoriedade da declaração de rendimentos e do imposto retido ser emitida ou certificada pelas autoridades fiscais dos países fonte dos rendimentos, apenas as instruções sobre o preenchimento do anexo J e os ofícios circulados 20022 e 20030 de 19 de Maio e 18 de Dezembro de 2 000, a mencionam. Esta exigência não resulta da Lei, apenas terá sido a forma que ATA encontrou para uniformizar e conferir segurança aos procedimentos. O certo é que os sujeitos passivos apresentaram os documentos que as entidades bancárias referidas lhes remeteram e nas quais constavam o valor dos rendimentos pagos e o imposto retido, tendo a ATA, inicialmente, aceitado os seus conteúdos (Rendimentos e impostos retidos) e só posteriormente veio pôr em causa os valores dos impostos retidos, sem no entanto invocar quaisquer factos que levassem a sustentar a sua posição de aceitar o conteúdo dos rendimentos e não aceitar conteúdo dos impostos retidos, limitando-se a dizer que as declarações não estavam certificadas pelas entidades fiscais dos países fontes, sem pôr em causa a sua veracidade e apenas por uma questão formal não as aceitou, forma essa, que, como já se viu, a Lei não estabelece e somente, o direito circulatório exige.

Pelos motivos expostos, entende-se que a presunção de verdade e boa-fé das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, não foi ilidida pela ATA através de factos que a ponham em causa. A simples invocação da forma, por si só, não basta, tendo em conta que a Lei nada refere quanto a isso.

E se ATA tinha dúvidas bem poderia consultar as suas congéneres (Brasil, EUA e Japão) que como já se viu têm convenções bilaterais com Portugal o que não foi feito, pelo que, nesta perspetiva, entende-se que a liquidação em causa padece dos vícios aduzidos pelos requerentes.

4 – Do Pagamento de Juros Indemnizatórios

Os requerentes pedem o reembolso do valor indevidamente pago no montante de € 15 759,07 acrescido de juros indemnizatórios, a calcular desde a data do pagamento até ao seu reembolso. Tendo em conta as disposições contidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, o que está em sintonia com o disposto no artigo 100.º da LGT, aplicável ex vi alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, está a ATA obrigada a repor a legalidade que compreende o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT 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.

Considerando que o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, dispõe que é devido o pagamento de juros independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT e no CPPT, leva-nos a concluir que se permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

No caso em apreço, enfermando a liquidação de vício de violação de lei, facto que é imputável à ATA que a efetuou.

Mesmo tendo em conta as disposições contidas no artigo 68.º-A da LGT, bem podia a ATA, antes de efetuar a liquidação do imposto, certificar-se, junto das suas congéneres dos países fontes, dos montantes dos rendimentos e dos impostos retidos, uma vez que só aceitou as declarações emitidas pelas entidades bancárias pagadoras apenas para os rendimentos e não para os impostos retidos, por questões formais, como já se viu.

Nesta perspetiva têm os requerentes direito ao reembolso do valor pago indevidamente acrescido de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal sobre o referido valor, contados desde a data do pagamento, até à data do seu reembolso.

IV – DECISÃO

Face ao exposto o Tribunal declara:

- a) O pedido de pronúncia arbitral procedente com a consequentemente devolução do imposto pago indevidamente no valor global de € 15 759,07, acrescido de juros indemnizatórios, a calcular à taxa legal, contados desde a data do pagamento até à data do reembolso.
- b) Fixar o valor do Processo em € 15 759,07, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº 1 do CPC, 97-A do CPPT e 3º nº 2 do RCPAT¹¹.
- c) Fixar as custas, no montante de € 918,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, que ficam a cargo da requerida.

Notifique.

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º, nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal

Lisboa, 21 de Janeiro de 2020

O árbitro singular,

Arlindo Francisco

¹¹ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária