

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 308/2020-T

Tema: IRS 2017 – Mais-valias – Contesta a legalidade do ato tributário de liquidação de IRS 2015, pela não consideração do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

SUMÁRIO: IRS 2015 - Contesta a legalidade do ato tributário de liquidação oficiosa de IRS de 2015, n.º 2019..., no valor de € 12.588,00, pela não consideração do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

I - DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL

Em 22/06/2020, vem a A..., residente na Rua ... n.º ..., em Lisboa, contribuinte fiscal n.º ... (a "Requerente") vem solicitar, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º n.º 1 alínea a), 5.º n.º 2 e 10.º n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), a

CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL

para se pronunciar sobre a legalidade do ato tributário de liquidação oficiosa de IRS de 2015, n.º 2019..., no valor de € 12.588,00, pela não consideração do crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Mais refere que tendo apresentado prévia reclamação graciosa contra a referida liquidação em 24/05/2019, a mesma foi indeferida, após audição prévia da Requerente, de cuja decisão foi notificada em 27/11/2019.

E a que reagiu tempestivamente contra o referido ato de indeferimento, apresentando recurso hierárquico em 11/12/2019, que foi também indeferido, após audição prévia, de cuja decisão foi também notificada em 24/03/2020.

Daí a apresentação da presente impugnação arbitral.

Está em causa o IRS do ano de 2015, em que a Requerente auferiu rendimentos de trabalho pagos por B... SARL, com sede no Luxemburgo.

Esses rendimentos foram, alegadamente, aí objeto de retenção na fonte, em sede de imposto sobre o rendimento, tendo a Requerente apresentado, nos termos para si habituais, a competente declaração de rendimentos do ano de 2015, em Portugal, por ser aqui residente.

Nessa declaração se incluía, no respetivo anexo J, os rendimentos de trabalho auferidos no estrangeiro, no caso, no Luxemburgo, bem como o imposto pago nesse país, no montante de €12.588,00 (doze mil quinhentos e oitenta e oito euros).

Imposto esse que, de acordo com as regras aplicáveis, seria objeto de crédito por dupla tributação.

Após submissão da declaração indicada, foi solicitado à Requerente que apresentasse, junto do serviço de finanças competente, documentação comprovativa dos rendimentos auferidos no estrangeiro e do imposto aí pago.

Assim o fez a Requerente, tendo então, em seu entender, a sua situação contributiva ficado esclarecida e regularizada.

Acontece que, no âmbito de projeto de análise inspetiva, relativo ao crédito de imposto por dupla tributação internacional para o ano de 2015, a Requerente foi notificada para *"apresentação de documentos válidos, emitidos ou autenticados pela respetiva autoridade fiscal do Estado fonte dos rendimentos"*.

O que a Requerente fez, na medida do possível, apresentando vários documentos.

A AT desconsiderou, no entanto, quanto foi pela Requerente apresentado, pelo que notificou a mesma da sua decisão de proceder à alteração oficiosa da declaração e dando prazo para exercer

direito de audição prévia (Documento 1 da Reclamação Graciosa, que por sua vez junta ao Recurso Hierárquico como Documento 1).

Direito que foi também atempadamente exercido pela Requerente (Documento 2 da Reclamação Graciosa identificada anteriormente, correspondendo a comunicação e vários anexos), com demonstração cabal do indicado.

A AT alega, no entanto, que a AT os desconsiderou por os mesmos não estarem autenticados pela Autoridade Fiscal, conforme referido e exigido nas instruções de preenchimento do Anexo J, da declaração de rendimentos modelo 3.

E procedeu à liquidação oficiosa que deu origem ato tributário de liquidação oficiosa de IRS de 2015, n.º 2019..., no valor de € 12.588,00, que está em causa.

II - DA CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 22/06/2020.

O Tribunal Arbitral foi constituído por despacho do Senhor Conselheiro Presidente do Tribunal Singular, de 11/09/2020, que designou como árbitro, na mesma data, o Dr. José Rodrigo de Castro.

Em 14/09/2020 foi proferido despacho arbitral para notificação da Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA), ao abrigo do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para responder no prazo de 30 dias e, querendo, requerer prova adicional, bem como para juntar o respetivo processo administrativo.

Por não terem sido arroladas testemunhas, nem existir matéria de exceção, o Tribunal dispensou a realização da Reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o que faz ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo, e em ordem a promover maior celeridade, simplificação e informalidade, conforme previsto nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, ambos do RJAT.

Foram notificadas as Partes desta decisão, bem como para produzirem alegações escritas, facultativas, com carácter sucessivo, no prazo de 15 dias a contar da notificação do presente despacho, ao que não se opuseram.

Foi também marcado o dia 11 de março de 2021 para a prolação da decisão, sem prejuízo da eventual aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT.

III - SANEAMENTO

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

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22/3.

O processo não enferma de nulidades, exceções ou questões prévias que devam apreciar-se e obstem à decisão da causa.

III - RESPOSTA DA REQUERIDA

Sumariamente, refere a Requerida que em 2016/05/24, a Requerente entregou declaração de rendimentos referente ao IRS de 2015, nela indicando ser residente e tendo incluído um anexo J com rendimentos de trabalho dependente auferidos no Luxemburgo, com imposto pago no estrangeiro no valor de € 12.588,00.

A referida declaração deu origem à liquidação n.º 2017... com o resultado de €16.839,94 a pagar.

Que houve posteriormente várias declarações de substituição sendo a última em 2017/03/23 a que foi atribuído o n.º..., que se encontra no estado errado.

E que, mais tarde, "*a Requerente foi notificada pela Divisão de Liquidação do Imposto sobre o Rendimento e Despesa da Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo do artigo 128.º do Código do IRS (obrigação de comprovar os elementos das declarações) para a apresentação dos documentos válidos, emitidos ou autenticados pela respetiva autoridade fiscal do Estado da fonte dos rendimentos, que discrimine a natureza e montante do rendimento auferido, bem como o correspondente montante pago, a título final e total, para o referido ano de 2015*".

Que a Requerente apresentou vários documentos, "*que foram remetidos para a Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI), que por sua vez informou que os documentos*

apresentados não eram válidos para o referido ano, uma vez que não estavam autenticados pela Autoridade Fiscal do Luxemburgo".

E que "nos termos do artigo 65.º n.º 4 do Código do IRS procedeu-se à correção dos rendimentos e crédito de imposto por dupla tributação internacional anteriormente atribuído, com os fundamentos atrás enunciados (retirar da declaração o valor de € 12.588,00 de imposto declarado)".

Tendo, como consequência, que "em 2019/01/28, a AT recolheu um documento de correção com o n.º..., que originou a liquidação n.º 2019..., no montante a pagar de € 30.572,90, que se encontra regularizada".

O fundamento que a Requerida apresenta é o mesmo que levou a AT a desconsiderar os documentos apresentados como não suficientes para provar o pagamento do imposto pago no Luxemburgo, por nenhum dos mesmos *"se encontrar em conformidade com o disposto no ofício-circulado n.º 20124 de 2007/05/09, isto é, tratarem-se de fotocópias autenticadas ou originais emitidos pela autoridade fiscal do país de origem"*.

E face à resposta dada pela Requerente, sobre a sua não vinculação a instruções administrativas, a Requerida lembrou que *"os Estados ao celebrarem os tratados internacionais acordam várias disposições de caráter genérico ficando a concretização das mesmas sujeitas à transposição para a lei interna"*.

E que *"na convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Luxemburgo, no artigo 24.º está previsto o método de eliminação de dupla tributação, sendo que o n.º 2 desta norma remete para o ordenamento jurídico português a concretização do disposto na CDT: "(...) de acordo com as disposições aplicáveis da legislação portuguesa"*.

E remete para as Instruções constantes do Anexo J, para declarações dos rendimentos e retenções objeto em país «estrangeiro», ou seja, *"a exigência de documento comprovativo do imposto pago no Luxemburgo emitido pela Autoridade Fiscal competente, não é uma exigência discricionária da AT, mas decorre de imposição legal"*.

O que, alega a Requerida, não acontece com nenhum dos documentos apresentados.

Por outro lado, remete a Requerida para vários acórdãos proferidos, e a título de exemplo dessa jurisprudência transcreve o seguinte excerto do Acórdão n.º 00434/09, de 02/22/2012, do Tribunal Central Administrativo do Norte:

“I - Para prova do imposto pago em Espanha por rendimentos de trabalho aí auferidos, para efeitos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha (artigo 23º, nº2, al. a) da Convenção), não basta a declaração emitida pela entidade patronal da qual conste o valor das retenções na fonte efetuadas.

II - Imposto retido pela entidade patronal espanhola não equivale a imposto pago em Espanha.

III - Recaindo o ónus da prova dos factos constitutivos do direito sobre quem o invoque (artigo 74º da LGT e 342º do C.C), era sobre o contribuinte que recaía a obrigação de demonstrar o direito a deduzir à colecta o montante relativo à dupla tributação internacional, ou seja, o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro (artigo 81º do CIRS).

IV - Inexistindo qualquer prova que ateste o pagamento do imposto, não pode a Administração Tributária substituir-se ao contribuinte, diligenciando pela obtenção ab initio de prova que lhe competia a ele trazer para a declaração de rendimentos.”

Realça a Requerida que as informações dadas pela Autoridade Fiscal Luxemburguesa à entidade pagadora dos rendimentos e retenções em causa, de que a respetiva informação "foi comunicada eletrónica e automaticamente à AT, de acordo com a Diretiva 2011/16/EU do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011".

Porém, mais refere a Requerida que, "*consultada a informação prestada pelo Autoridade Fiscal Luxemburguesa, constata-se que apenas foi reportado o valor dos rendimentos auferidos pela Requerente, nada constando quanto ao imposto eventualmente pago naquele país*".

E que, "*o facto de a autoridade fiscal do Luxemburgo não ter comunicado quaisquer valores de imposto pago naquele país reforça a necessidade de apresentação de documentos comprovativos de imposto pago*".

E que a alegação de que a Requerente "*esgotou todos os meios ao seu alcance para obtenção de documentos comprovativos e insiste que deveria ter sido a Autoridade Tributária e*

Aduaneira a descobrir a verdade material e ter diligenciado junto das autoridades fiscais do Luxemburgo" não é suficiente.

A Requerida clarifica esta situação, em razão de não ter sido a própria Requerente a pedir os elementos pretendidos, mas a entidade pagadora dos mesmos, o que, em paralelo com a AT, a entidade pagadora não tem legitimidade para tal.

E quanto ao facto de AT não desencadear um pedido de esclarecimento às Autoridades Fiscais Luxemburguesas, a Requerida alega que *"o despoletar do procedimento de troca de informação com as autoridades fiscais do Luxemburgo poder configurar uma situação morosa, uma vez que não existe um prazo previamente estabelecido de resposta"*.

Daí que se mostre estabelecido que seja o/a interessada a comprovar os rendimentos e o imposto pago no estrangeiro.

IV - ALEGAÇÕES FINAIS DA REQUERENTE

A Requerente vem reafirmar que para ultrapassar as dificuldades que a AT lhe levantou, quer em sede de reclamação graciosa, quer em sede de Recurso Hierárquico, volta a reafirmar que tendo apresentado:

- a. "Extrato da B... emitido pela *Administration des Contributions Directes* do Luxemburgo (Anexo 3 do Documento 2 da Reclamação Graciosa identificada anteriormente), que demonstra entrega de imposto àquele país em 2015, no valor global de €17.833,00 (comportando, portanto, o montante em questão de €12.588,00);
- b. Guias de pagamentos mensais enviadas pela B... para a *Administration des Contributions Directes do Luxemburgo*, incluindo todos os dados de identificação da Recorrente, correspondendo a sua soma, no ano de 2015, a €12.588,00 (Anexo 4 do Documento 2 da Reclamação Graciosa identificada anteriormente);

- c. Extratos bancários da B... demonstrando o pagamento efetivo daquele montante diretamente identificado como retenção na fonte à Recorrente a favor da *Administration des Contributions Directes do Luxemburgo* (Anexo 5 do Documento 2 da Reclamação Graciosa identificada anteriormente);
- d. Pedidos da Recorrente à B... e desta à *Administration des Contributions Directes* do Luxemburgo solicitando declaração atestando o imposto pago (Anexo 1 do Documento 2 da Reclamação Graciosa identificada anteriormente);
- e. Resposta da *Administration des Contributions Directes do Luxemburgo* à B..., informando que não emite qualquer declaração como a solicitada (Anexo 2 do Documento 2 da Reclamação Graciosa identificada anteriormente),

Tudo fez para comprovar as retenções que lhe foram efetuadas no Luxemburgo, mas, face à impossibilidade, que não foi sua falta, não pode ser penalizada por isso.

Se, de facto, "*É a própria autoridade fiscal do Luxemburgo a responder expressamente que não emite tal documento, apresentando como justificação que tais informações são prestadas à autoridade fiscal do beneficiário (no caso, à AT), eletrónica e automaticamente através do modelo Slübis da AT do Luxemburgo, de acordo com a diretiva 2011/16/EU de 15.02.2011*", Não lhe podem ser imputadas quaisquer responsabilidades nem sofrer consequências pelas não apresentação de um documento impossível de obter.

E que tais informações foram prestadas, segundo as autoridades fiscais do Luxemburgo, à administração fiscal de Portugal, "*eletrónica e automaticamente através do modelo Slübis da AT do Luxemburgo, de acordo com a diretiva 2011/16/EU de 15.02.2011*",

Fica devidamente provado que "*seria impossível à Requerente apresentar à AT o documento solicitado pela AT portuguesa*."

O que revela, como sempre revelou, "*uma inequívoca boa-fé e disponibilidade em cooperar*". E ainda que, por outro lado, "*a AT do Luxemburgo indica, expressamente, que a AT recebeu a comunicação do imposto pago, e que, no entanto, poderia requerer informação adicional, nos termos das convenções aplicáveis, quer através da legislação comunitária, quer através da Convenção para evitar a Dupla Tributação em vigor entre os dois países*".

E a Requerente realça que a AT desconsiderou todos os seus esforços e declarou que não era da sua competência efetuar o pedido de informações ao Luxemburgo.

No entanto, refere a Requerente que atentando ao disposto artigo 27.º da CDT e ao artigo 5.º da diretiva 2011/16/EU de 15.02.2011, sobre a troca de informações entre autoridades competentes de cada Estado-Membro, prevê-se a possibilidade de a própria AT Portuguesa requerer mais informações à Autoridade Fiscal Luxemburguesa.

E que isso põe a AT *"Numa posição indubitavelmente desrespeitosa do Princípio do Inquisitório e da Verdade Material"*.

E cita, para o efeito, o artigo 58.º da LGT e artigo 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, que vão no sentido de a AT e a IT realizarem, por um lado "todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido" e, por outro, que " o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adaptar officiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo."

E em reforço do que alega, transcreve o disposto no Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 2013-05-017, processo n.º 06418/13, de que transcreve o seguinte excerto:

" O princípio da verdade material está consagrado no art.º.6 do R.C.P.I.T, e impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspeção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o acto tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o correcto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objectivo do procedimento inspectivo - a descoberta da verdade material." (sublinhado da Requerente).

E cita também o preâmbulo da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal:

"Considerando que se deveria reconhecer que os princípios fundamentais, segundo os quais toda a pessoa tem direito a que os seus direitos e obrigações sejam determinados de acordo

com um procedimento jurídico adequado, são aplicáveis em matéria fiscal em todos os Estados, e que os Estados deveriam esforçar -se por proteger os legítimos interesses dos contribuintes, concedendo-lhes designadamente uma proteção adequada contra a discriminação e a dupla tributação:". (sublinhado da Requerente).

E remete ainda para o disposto na decisão proferida no Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária no âmbito do Processo n.º 311/2013-T, de 2014-07-11:

"Os princípios da legalidade, do inquisitório e da imparcialidade exigem, designadamente, que a Administração Tributária não ignore e, mais do que isso, carregue para o procedimento ou processo todos os factos relevantes, quer estes sejam constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que invoca.

(...)

Todas estas particularidades levam a concluir que a dinâmica probatória, no direito tributário, não se pode resumir, simplisticamente, a fórmulas como: a um sujeito compete a prova dos factos constitutivos e ao outro a dos factos modificativos e extintivos. Essa fórmula assume relevância enquanto regra de non liquet."

Cita também um recente Acórdão do CAAD, de 2020-06-15, no âmbito do Processo n.º 731/2019-T:

"Os documentos não merecem qualquer observação quanto à sua genuinidade, ou seja, não foi impugnada pela AT, a sua autoria e assinatura, pelo que, não se verificam, quer o pressuposto do n.º2 do artigo 365.º do Código Civil, quer a necessidade de recurso ao mecanismo do artigo 440.º do Código de Processo Civil.

(...)

Significará o que se acaba de referir, que a Requerida, dispõe das comunicações das autoridades fiscais espanholas, que quantificam os rendimentos de capitais pagos a residentes em Portugal e bem assim as retenções na fonte que esses rendimentos sofreram no Estado da fonte.

(...)

O Reino de Espanha é membro da União Europeia e a assistência administrativa mútua em matéria de fiscalidade pode ser realizada mediante diferentes modalidades, entre as quais encontramos a troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia. Será de concluir que, se dúvidas existissem por parte da Requerida sobre o montante do imposto retido na fonte sobre os rendimentos de capitais pagos aos Requerentes, pelos bancos emitentes das declarações que lhe foram presentes, sempre teria ao seu alcance os referidos mecanismos vigentes na União Europeia."

E, em reforço, termina por realçar o seguinte:

" A própria AT aceitou que:

a. Existiu retenção na fonte;

b. Existe uma relação jurídica tributária entre a Requerente e a AT do Luxemburgo;

e. Os documentos apresentados pela Requerente são verdadeiros".

E, portanto, conclui a Requerente que a AT desprotege a um contribuinte cumpridor e, com a sua atuação, *"viola os princípios estruturantes do nosso ordenamento jurídico, como o princípio da boa-fé e da verdade material."*

Donde, conclui que o ato tributário deve ser anulado, devendo para tanto, ser considerado o crédito de imposto em causa de 12.588,00".

V - ALEGAÇÕES FINAIS DA REQUERIDA

A Requerida alega, por sua vez, que não tendo as alegações da Requerente trazido nada de novo suscetível de alterar o entendimento da Requerida, remetem para a sua última argumentação e entendem, por isso, que deve ser mantido na ordem jurídica o ato tributário da liquidação contestado.

VI - Fundamentação

1. Matéria de facto

A Requerente, contribuinte fiscal n.º..., casada, na qualidade de sujeito passivo B, residente em território português na Rua ..., n.º ... em Lisboa, esteve ao serviço da B..., no ano de 2015, no Grão-Ducado do Luxemburgo.

Apresentou em 24/05/2016 a declaração mod. 3 de IRS respeitante ao ano de 2015, em que incluiu os Anexos A, H e J, este relativamente aos rendimentos do trabalho obtidos no estrangeiro, da qual resultou a liquidação de IRS n.º 2017..., com valor a pagar de € 16.839,49. No Anexo J, a Requerente apresentou os rendimentos auferidos no Luxemburgo e o valor do imposto pago de € 12.588,00.

Posteriormente, apresentou várias declarações de substituição, a última das quais em 23/03/2017, que não foi liquidada.

A AT, em razão do invocado crédito de imposto pago no estrangeiro, e no âmbito de uma ação inspetiva, notificou a Requerente para apresentação de documentos válidos, emitidos e autenticados pela autoridade fiscal do Estado da fonte dos rendimentos - o Luxemburgo.

A Requerente, em vez de solicitar diretamente às autoridades fiscais do Grão Ducado do Luxemburgo, requereu à sua entidade patronal, a B... SARL, para solicitar os respetivos documentos comprovativos do pagamento do imposto em causa às autoridades fiscais daquele Ducado (Anexo 1).

Em 17/10/2016 a Autoridade Tributária no Luxemburgo - *Administrations des contribuantes directes* respondeu ao solicitado, "dando indicação que de acordo com a Diretiva 2011/16/EU de 15/02/2011 (relativa à cooperação no âmbito fiscal) as informações referentes a rendimentos e impostos liquidados são comunicadas entre autoridades fiscais dos diferentes países por via eletrónica e automática ". E informa ainda que "não irá proceder à emissão de qualquer certificado neste caso, pois o mecanismo de troca de informação entre autoridades fiscais está previsto entre Portugal e o Luxemburgo. (Anexo 2).

Diligenciou também junto da sua entidade patronal algum comprovativo do pagamento do imposto às Autoridades Tributárias no Luxemburgo, tendo a 24/10/2016 recebido os seguintes documentos, que se encontram também junto aos autos e que se pormenorizam nas alíneas a) a e) da Alegações Finais da Requerente.

A AT, no entanto, desconsiderou todos os elementos apresentados, pelo que notificou a Requerente de que iria proceder à alteração oficiosa da declaração, de que resultou a emissão oficiosa em 28/01/2019 de um documento de correção, que originou a liquidação n.º 2019..., no valor de IRS a pagar de € 30.572,90, que foi pago, por desconsideração do IRS invocado pela Requerente, no valor de € 12.588,00, respeitante ao imposto alegadamente pago no estrangeiro.

A Requerente apresentou, de início, reclamação graciosa contra esta liquidação de IRS, cujo projeto de indeferimento da AT, após audição prévia, se converteu em definitivo, com fundamento na alegada falta de apresentação de documentos válidos, emitidos ou autenticados pela respetiva autoridade fiscal do Estado da fonte dos Rendimentos - o Luxemburgo.

E a AT funda a sua exigência nas Instruções de preenchimento do Anexo J, publicado por Portaria em Diário da República e no disposto no n.º 1 do artigo 81.º do Código do Imposto sobre o Rendimentos (CIRS), que transcreve:

"Os titulares dos rendimentos das diferentes categoria obtidos no estrangeiro (...) têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponderá à menos das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código".

Tal como foi anteriormente referido, reagiu a Requerente através de reclamação graciosa contra a referida liquidação em 24/05/2019, que foi indeferida, após audição prévia da Requerente, de cuja decisão foi notificada em 27/11/2019.

E, posteriormente, reagiu contra o referido ato de indeferimento, apresentando recurso hierárquico em 11/12/2019, que foi também indeferido, após audição prévia, de cuja decisão foi também notificada em 24/03/2020.

Dá a apresentação da presente impugnação arbitral.

Estes são os factos relevantes no presente processo de recurso arbitral.

2. Matéria de facto dada como provada

Toda a matéria de facto descrita mostra-se devidamente comprovada nos autos.

3. Dos factos não totalmente provados

Não há factos não comprovados.

4. Matéria de direito

VII - DO DIREITO: Fundamentação da decisão de mérito

A questão decidenda e de conflito, prende-se com a alegada falta de prova inequívoca, segundo a AT, enquanto tal e atual Requerida, Parte nos autos, com "*documentos originais comprovativos dos rendimentos e do correspondente imposto pago no estrangeiro, emitidos pela autoridade fiscal do Estado de onde são provenientes*", o Grão-Ducado do Luxemburgo, onde esteve a trabalhar em 2015, ao serviço da B... SARL, mantendo, no entanto, a residência fiscal em Portugal.

A Requerente, por sua vez, entende que fez prova suficiente e mais, que fez a prova possível, face à resposta que a sua entidade pagadora dos rendimentos em causa, recebeu das autoridades fiscais do Luxemburgo.

Mais afirma que não pode fazer prova do impossível de obter e que, por isso, competia à AT proceder à troca de informações entre Estados, para clarificar a situação, tal como se mostra previsto, como alega a Requerente, no artigo 27.º da CDT e ao artigo 5.º da diretiva 2011/16/EU de 15.02.2011, sobre a troca de informações entre autoridades competentes de cada Estado-Membro, que prevêem a possibilidade de a própria AT Portuguesa requerer mais informações à Autoridade Fiscal Luxemburguesa.

Contrapõe a Requerida que não tendo sido exibidos os documentos legalmente exigíveis, como lhe competia, em conformidade com o disposto no ofício-circulado n.º 20124, de 09/05/2007, emanado pelas autoridades fiscais portuguesas, face ao disposto no artigo 24.º da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Luxemburgo, que remete no seu n.º 2 para o ordenamento jurídico português a concretização do disposto na convenção.

Vejamos, então, o que dispõe, sobre a questão a decidir, a Convenção celebrada entre Portugal e o Grão-Ducado do Luxemburgo, aprovada por Resolução n.º 56/2000, da Assembleia da República de 27/04/2000, ratificada por Decreto do Presidente da República n.º 29/2000, de 30/6 e publicada no Diário da República, I-Série A, n.º 149, de 30 de junho.

Antes, porém, importa referir, por relevante para o caso em apreciação, o Protocolo que altera a presente Convenção, feito e assinado em Lisboa aos 07/09/2010, pelos Ministros dos Negócios Estrangeiros de Portugal e do Luxemburgo e aprovado por Resolução da Assembleia da República n.º 45/2012, que o aprova, bem como o Protocolo Adicional.

Feita a respetiva publicação em Diário da República, I-Série, n.º 73, de 12/04/2012.

Vejamos, então, o que se dispõe, na parte que interessa aos autos, nos referidos instrumentos legais:

Na Convenção:

Artigo 1.º Pessoas visadas

Esta Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

Artigo 2.º Impostos visados

1 — Os impostos actuais a que esta Convenção se aplica são:

a) Relativamente ao Luxemburgo:

i) O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (l'impôt sur le revenu des personnes physiques);

b) Relativamente a Portugal:

i) O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ;

...

d) O termo «pessoa» compreende as pessoas singulares e as sociedades;

Artigo 3.o Definições gerais

1 - Para efeitos desta Convenção, a não ser que o contexto exija interpretação diferente:

- a) As expressões «um Estado Contratante» e «o outro Estado Contratante» significam Portugal ou o Luxemburgo, consoante resulte do contexto;
- b) O termo «Luxemburgo», usado em sentido geográfico, designa o território do Grão-Ducado do Luxemburgo;
- c) O termo «Portugal» compreende o território da República Portuguesa situado no continente europeu, os arquipélagos dos Açores e da Madeira, o respectivo mar territorial e, bem assim, as outras zonas onde, em conformidade com a legislação portuguesa e o direito internacional, a República Portuguesa tem jurisdição ou direitos de soberania relativos à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes;

2 - Para aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão aí não definida terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído pela legislação desse Estado relativa aos impostos que são objecto desta Convenção.

Artigo 4.º Residente

1 - Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.

Artigo 15.º Profissões dependentes

1 - Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º, 20.º e 21.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos 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.

2 - Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam no total 183 dias em qualquer período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa;

e

b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e

c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3 - Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.

Artigo 24.º Métodos para eliminação da dupla tributação

1 - No que se refere ao Luxemburgo, as duplas tributações são evitadas do seguinte modo:

...

2 - No que se refere a Portugal, as duplas tributações serão evitadas, de acordo com as disposições aplicáveis da legislação portuguesa (desde que não contrariem os princípios gerais estabelecidos neste número), do seguinte modo:

a) Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no Luxemburgo, Portugal deduzirá do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto pago no Luxemburgo. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no Luxemburgo;

b) Quando uma sociedade residente de Portugal auferir dividendos de uma sociedade residente do Luxemburgo em que a primeira detenha directamente uma participação no capital não

inferior a 25%, Portugal deduzirá, para efeitos da determinação do lucro tributável sujeito ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, 95% desses dividendos incluídos na base tributável, nos termos e condições estabelecidos na legislação portuguesa;

c) Quando, de acordo com o disposto nesta Convenção, os rendimentos obtidos por um residente de Portugal forem isentos de imposto neste Estado, Portugal poderá, não obstante, ao calcular o quantitativo do imposto sobre o resto dos rendimentos desse residente, ter em conta os rendimentos isentos.

Artigo 27.º Troca de informações

1 - As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições desta Convenção ou as das leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos por esta Convenção, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária a esta Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto no artigo 1.º As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado, e só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos abrangidos por esta Convenção, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos. Essas informações poderão ser utilizadas no caso de audiências públicas de tribunais ou de sentença judicial.

2 - O disposto no n.º 1 nunca poderá ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação:

- a) De tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- b) De fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou das do outro Estado Contratante;
- c) De transmitir informações reveladoras de segredos comerciais, industriais ou profissionais, ou processos comerciais ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública

Artigo 30.º Entrada em vigor

1 - A presente Convenção será ratificada e os instrumentos da ratificação serão trocados em Lisboa, o mais cedo possível.

2 - A Convenção entrará em vigor 30 dias após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis:

a) No Luxemburgo:

i) Aos impostos devidos na fonte, relativamente aos rendimentos atribuídos ou postos a pagamento a partir de 1 de Janeiro do ano seguinte ao da sua entrada em vigor;

ii) Aos demais impostos, relativamente a qualquer ano fiscal com início a partir de 1 de Janeiro do ano seguinte ao da sua entrada em vigor;

b) Em Portugal:

i) Aos impostos devidos na fonte cujo facto gerador surja em ou depois de 1 de Janeiro do ano imediato à data em que o prazo fixado no aviso de denúncia expira;

ii) Aos demais impostos, relativamente aos rendimentos produzidos em qualquer ano fiscal com início em ou depois de 1 de Janeiro do ano imediato à data em que o prazo fixado no aviso de denúncia expira

Relativamente ao Protocolo que altera a Convenção e ao Protocolo Adicional, de interesse para os autos tem-se que:

PROTOCOLO ADICIONAL

No momento de proceder à assinatura do Protocolo Que Altera a Convenção entre a República Portuguesa o Grão-Ducado do Luxemburgo para Evitar as Duplas Tributações e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património, e o Respectivo Protocolo, assinados em Bruxelas em 25 de Maio de 1999, os signatários acordaram em aditar os seguintes entendimentos que fazem parte integrante da Convenção:

1 - Fica acordado que a autoridade competente do Estado requerido fornecerá as informações para os fins previstos no artigo 27.º, a pedido da autoridade competente do Estado requerente.

2 - Ao apresentar um pedido de informações ao abrigo da Convenção, a autoridade competente do Estado requerente fornecerá à autoridade competente do Estado requerido as seguintes informações a fim de demonstrar a previsível relevância das informações solicitadas:

- a) Identidade da pessoa objecto de controlo ou de investigação;
- b) Indicações relativas às informações pretendidas, designadamente a respectiva natureza e a forma como o Estado requerente deseja receber as informações do Estado requerido;
- c) O fim tributário para o qual as informações são solicitadas;
- d) Os motivos que sugerem que as informações solicitadas são detidas no Estado requerido ou se encontram na posse ou sob o controlo de uma pessoa que releva da jurisdição do Estado requerido;
- e) Na medida em que sejam conhecidos, o nome e a morada de qualquer pessoa em relação à qual existam motivos para supor que detém as informações solicitadas;
- f) Uma declaração indicando que o Estado requerente utilizou todos os meios disponíveis no seu próprio território a fim de obter as informações, exceptuando aqueles susceptíveis de suscitar dificuldades desproporcionadas. Em fé do que, os signatários, devidamente autorizados para o efeito, assinaram o presente Protocolo.

Para além das disposições convencionais acabadas de transcrever, importa também citar as normas do direito interno português aplicáveis à causa em apreço.

Assim, tem-se que:

Código do IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Artigo 15.º

Âmbito da sujeição

1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

Artigo 16.º

Residência

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

Artigo 81.º

Eliminação da dupla tributação jurídica internacional

1 - Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 72.º, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.

2 - Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

3 - Sempre que não seja possível efetuar a dedução a que se refere o n.º 1, por insuficiência de coleta no período de tributação em que os rendimentos obtidos no estrangeiro foram incluídos no rendimento coletável, o remanescente pode ser deduzido à coleta dos cinco períodos de tributação seguintes, com o limite previsto na alínea b) do n.º 1 que corresponder aos rendimentos obtidos no estrangeiro incluídos no rendimento coletável e depois da dedução do próprio ano.

Artigo 128.º

Obrigação de comprovar os elementos das declarações

1 - As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo de 15 dias, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija.

2 - O prazo previsto no número anterior é alargado para 25 dias quando o sujeito passivo invoque dificuldade na obtenção da documentação exigida.

3 - A obrigação estabelecida no n.º 1 mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

4 - O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.

Em termos doutrinários, ou seja, interpretação das disposições legais feita pela AT para orientação dos sujeitos passivos e observação dos funcionários, cita-se a seguinte:

Dupla Tributação internacional - Dedução do Imposto e dos encargos suportados no Estrangeiro Ofício-Circulado 20022, de 19/05/2000

- Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais Dupla Tributação internacional
- Dedução do Imposto e dos encargos suportados no Estrangeiro

As convenções para evitar a dupla tributação internacional celebradas entre Portugal e outros Estados, estabelecem que determinados rendimentos podem ser tributados nos dois Estados, competindo ao Estado de residência a eliminação da dupla tributação internacional. O mecanismo da eliminação faz-se, através da dedução ao imposto nele liquidado dum quantitativo igual ao do imposto pago no outro Estado, até ao limite da fracção do imposto liquidado no Estado da residência correspondente aos rendimentos auferidos no estrangeiro, calculado antes da dedução.

Outros rendimentos, nos termos das mesmas convenções, são exclusivamente tributados no Estado da fonte, pelo que deve o Estado de residência considerar esses rendimentos apenas para efeitos de englobamento e determinação da taxa a aplicar, sendo os mesmos isentos de tributação nesse Estado.

Outros rendimentos, porém, são exclusivamente tributados no Estado de residência, pelo que, nestes casos, Portugal não é obrigado a deduzir qualquer imposto pago indevidamente no Estado da fonte.

O artigo 80º-D do CIRS prevê, quando um residente de Portugal obtém rendimentos que podem ser tributados no outro Estado Contratante, um crédito de imposto tendente à eliminação da dupla tributação, que em regra consiste na dedução do imposto pago nesse Estado, até ao limite da fracção do imposto português calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento tributado no estrangeiro, ficando, no entanto, o recurso a estes mecanismos sujeito às regras das convenções sobre dupla tributação sempre que as mesmas existam.

Com a introdução, em 1997, do anexo J destinado à indicação dos rendimentos auferidos no estrangeiro, a Administração Tributária passou a dispor de informação que lhe possibilita proceder à eliminação da dupla tributação internacional.

Por se tratar de situações especiais, justifica-se que sejam tomadas medidas específicas tendentes a uniformizar os procedimentos.

Assim:

1. Sempre que, no acto da apresentação das declarações de rendimentos, os sujeitos passivos juntem o referido anexo J, declarando rendimentos obtidos no estrangeiro, susceptíveis de

beneficiarem das normas internas ou convencionais sobre dupla tributação internacional, deverá exigir-se documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respectivo Estado de onde são originários os rendimentos;

(...)

Of.Circulado n.º: 20124 2007-05-09

(...)

2. Nestes termos, quando o órgão competente para instruir e/ou decidir pretenda a intervenção de apoio da DSRI para dirimir assuntos de eliminação da dupla tributação internacional, deverá explicitar a questão que pretende que seja analisada, anexando apenas a fotocópia do (s) documento(s) relevante(s), com a indicação de estarem conformes aos originais emitidos pelas administrações tributárias estrangeiras ou às respectivas fotocópias autenticadas, que integram os respectivos processos, e que respeitem quer ao montante e natureza dos rendimentos aí obtidos quer ao montante do respectivo imposto pago, na linha aliás, do entendimento constante do n.º 3 do Ofício-circulado n.º 20022, de 19 de Maio de 2000, da extinta Direcção de Serviços de Benefícios Fiscais, mantendo-se a exigência da apresentação pelo contribuinte dos originais ou fotocópias autenticadas dos documentos, os quais serão apresentados devidamente traduzidos, excepto se estiverem redigidos em espanhol, francês, inglês ou alemão.

(...)

Todo o exposto, permite a este Tribunal fazer já algumas conclusões sobre a problemática da dedução, em Portugal, do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional e dos requisitos exigíveis.

1 - Desde logo, nos termos da Convenção celebrada entre Portugal e o Luxemburgo se pode concluir que:

a) - A residência é um elemento fundamental para efeitos da tributação dos rendimentos, o que, aliás, também se verifica no disposto no n.º 1 do artigo 15.º do CIRS.

b) - Que a troca de informações será sempre feita entre os Estados-membros subscritores da Convenção, nos termos do respetivo n.º 1 do art.º 27.º.

c) - Que para eliminação da dupla tributação jurídica internacional, têm de verificar-se os seguintes pressupostos, no caso do trabalho dependente, que está em análise:

c.1 - Que o outro Estado Contratante (o Luxemburgo) possa tributar os rendimentos, conforme sucede no caso em apreço, por força do disposto no n.º 1 do art.º 15.º da Convenção, visto que se trata de um residente em território português, mas as funções foram exercidas durante mais de 183 dias no Luxemburgo - o que é o caso.

c.2 - Que a eliminação da dupla tributação se faça com os condicionalismos previstos no n.º 2 do art.º 24.º da Convenção e n.ºs 1 e 2 do art.º 81.º do Código do IRS, mediante comprovativo do rendimento e das deduções (inclui retenções), nos termos do n.º 1 do art.º 128.º do CIRS.

c.3 - Que esses documentos sejam originais ou fotocópias autenticadas apresentados pelos contribuintes, conforme Of.Circulado n.º: 20124 2007-05-09 e também do Ofício-Circulado 20022, de 19/05/2000, que refere que "*Sempre que, no acto da apresentação das declarações de rendimentos, os sujeitos passivos juntem o referido anexo J, declarando rendimentos obtidos no estrangeiro, susceptíveis de beneficiarem das normas internas ou convencionais sobre dupla tributação internacional, deverá exigir-se documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respectivo Estado de onde são originários os rendimentos*".

Alega a Requerente que não conseguiu obter tal documento das autoridades tributárias do Luxemburgo e que, portanto, não pode juntar o que lhe foi negado.

Certo é que não foi a Requerente a solicitar o documento em causa, mas a entidade pagadora dos rendimentos no Luxemburgo, pelo que aquelas autoridades fiscais, tal como aconteceria em Portugal, não lhe reconheceram legitimidade para tal, informando a B..., entidade pagadora sedeadada no Luxemburgo, que "*a informação relativa aos rendimentos e retenções na fonte relativas a si, foram comunicadas eletrónica e automaticamente à AT, de acordo com a Diretiva 2011/16/EU do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011*".

Porém alega a Requerida que apenas recebeu informação das autoridades tributárias do Luxemburgo quanto ao valor dos rendimentos, pelo que carecem de informação relativamente ao imposto pago no Luxemburgo.

Recorda-se que o valor das retenções efetuadas no Luxemburgo poderá não ser exatamente o valor do imposto pago, para efeitos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, tal como se deduz do disposto no n.º 2, alínea a) do art.º 24.º da Convenção, e também do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 81.º do CIRS, ambos atrás transcritos.

A questão que se levanta é, pois, a de saber se a autoridades fiscais portuguesas, face à alegada insuficiência de elementos relativos ao imposto pago pela Requerente no Luxemburgo e à alegada e comprovada impossibilidade de prova pela Requerente, não deveria solicitar àquelas autoridades tributárias a informação de que a AT necessitava.

A AT alegou que conforme determina o n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT), compete à Recorrente diligenciar junto da Autoridade Tributária do Luxemburgo a obtenção do documento comprovativo em causa.

No entanto, é certo que nos termos do Protocolo Adicional à Convenção, também transcrito, era legalmente possível a AT solicitar tal informação, em caso de dúvidas.

Será, no entanto, que era obrigada?

Quanto à alegada pela Requerente não obediência a instruções administrativas, tais como as Instruções imanentes do Ofícios-circulados transcritos, certo é porém, que, o Estado Português celebrante da Convenção pode, ao abrigo do n.º 2 do art.º 24.º da Convenção estabelecer a forma de proceder para evitar a dupla tributação, de acordo com as disposições aplicáveis da legislação portuguesa (desde que não contrariem os princípios gerais estabelecidos na Convenção.

E foi o que o Estado Português fez, não só através de ofícios-circulados, mas também das próprias Instruções constantes do Anexo J, relativamente ao invocado imposto pago no estrangeiro, que são vinculativas para os contribuintes declarantes.

Veja-se agora o que diz a Jurisprudência a este respeito.

A Requerente traz à colação, no art.º 62.º da PI, entre outros, o Processo n.º 389/2015-T, de 19/02/2019, do CAAD, em cuja decisão se refere o seguinte:

"O dever de investigação oficiosa acontecerá, entre outras, em situações em que existe um princípio de prova capaz de gerar um dúvida razoável sobre a realidade dos factos relevante e/ou quando o sujeito passivo alegue a existência de compreensivas dificuldades na produção de prova. Nestes casos caberia à Administração Fiscal portuguesa proceder à troca de informações com a autoridade fiscal estrangeira, por forma a evitar a dupla tributação internacional.

Ao analisar a aptidão probatória das declarações emitidas pelas entidades patronais como meio de prova do imposto pago no estrangeiro, a jurisprudência tem entendido que os documentos (particulares) emitidos pelas entidades patronais, quando acompanhados de outros documentos provenientes das autoridades fiscais estrangeiras são suficientes para prova do imposto pago no estrangeiro. Nesse sentido, veja-se o acórdão do TCA Norte de 14/04/2015, o Tribunal considerou para prova do pagamento do imposto na Suíça por rendimentos de trabalho aí auferidos, ser suficiente a declaração da entidade patronal, juntamente com a declaração certificada pela autoridade tributária Suíça que atestava o montante dos rendimentos aí auferidos e o montante do imposto aí pago por retenção na fonte. Neste arresto, o documento emitido pela entidade patronal ("certificado de retenção na fonte na Suíça para pessoas com residência no estrangeiro") tinha apostado o carimbo da respectiva autoridade tributária. E, conclui, caso subsistissem dúvidas, designadamente, quanto à coincidência entre o valor retido na fonte e o imposto liquidado, competida à Administração Fiscal proceder à troca de informações com aquelas autoridades, ao abrigo da respectiva Convenção. No acórdão do TCA Norte de 20/04/2005, o Tribunal considerou que, "estando o contribuinte impossibilitado de apresentar documento emitido pela Autoridade Tributária alemã, comprovativo desse pagamento, é bastante para a dedução a apresentação de declaração da entidade patronal, onde constam as retenções efectuadas, bem como as guias de pagamento" do respectivo imposto. (sublinhado nosso).

E refere também que no âmbito do Processo 383/2014-T, do CAAD, de 26/01/2015, na respetiva decisão é dito que:

“Em todo o caso, e mesmo que assim não fosse, verifica-se que as dúvidas em que a AT laborou, assentam, conforme resulta quer do processo administrativo, quer das respectivas peças processuais destes autos, nos seguintes entendimentos:

- *O comprovativo do imposto pago, a atender em sede do crédito fiscal que se discute, teria de ser necessariamente emitido pelas autoridades fiscais dos países onde os rendimentos foram auferidos; e*
- *Deveria ter sido apresentada prova de que não existiu, ou não devia existir, uma liquidação final de imposto nesses Estados.*

Ora, ressalvado o respeito devido, julga-se que nenhum daqueles entendimentos tem cabimento legal.

Com efeito, e desde logo, inexistente qualquer norma que legitime aquilo que a AT sustenta, relativamente à limitação dos meios de prova do imposto pago no estrangeiro, como, de resto, se reconheceu no Acórdão do TCA-Norte de 14-04-2005, proferido no processo n.º 00107/03[6], citado pelos Requerentes. Aquele entendimento da AT, aliás, tem subjacente uma mundividência que pressupõe que todos os estados estrangeiros são organizados em quadros burocráticos e legais análogos ao nacional/europeu ocidental, o que, notoriamente, e sobretudo, mas não só, em países menos desenvolvidos não é o caso. Por outro lado, assume também que as administrações tributárias estrangeiras, a nível global, estão ao dispor de todos quantos aí auferem rendimentos, para emitir as declarações e certidões que a AT portuguesa entenda necessárias.

(...)

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

E a Requerente transcreve, ainda, outra passagem da decisão proferida no Proc.555/2016-T, de 13/4/2017, também do CAAD, em que é referido:

"Mas, admitindo por hipótese, que alguma dúvida séria subsistiria, então teria de ser a própria AT a usar dos mecanismos de troca de informações e das obrigações estabelecidas entre os Estados contratantes e, pela mesma via que obteve a informação sobre o montante a tributar, confirmar (ou pedir a confirmação oficial) o montante a deduzir. (...) Se assim não é, há uma clara falha no sistema de informações que não é da responsabilidade exclusiva dos Estados contratantes e que não pode prejudicar, por isso, os sujeitos passivos.

Por sua vez, o art.º 58º da LGT, impõe à AT um dever de investigação oficiosa, nomeadamente, quando exista dúvida razoável sobre a realidade dos factos declarados (o que não é o caso) ou quando o sujeito passivo alegue a existência de dificuldades comprovadas na obtenção do documento para produção de prova, como sucede no caso dos autos." (sublinhado nosso).

E transcreve também uma parte do teor do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 25/5/2018, processo 01079/06.7BEVIS:

"É sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar que existem indicadores fundados que legitimam a sua atuação de proceder a correções às declarações dos contribuintes e provar os factos constitutivos do direito à liquidação adicional;"

Por outro lado, ainda, refere de novo um excerto da decisão proferida no Processo n.º 555/2016-T, de 13/4/2017, do CAAD:

“Ora, no que tange a esta questão, há que referir, antes de mais, que orientações genéricas não são lei mas meras instruções internas dirigidas aos serviços. Por outro lado, a decisão sobre esta questão sempre terá de atender prioritariamente aos princípios estabelecidos na Convenção (instrumento de direito internacional que se sobrepõe ao direito interno em caso de conflito) e na lei interna, ou seja no CIRS e na LGT.”

Por sua vez, a Requerida na sua Resposta, art.º 34.º, traz à colação o Acórdão n.º 00434/09, de 02/22/2012, do Tribunal Central Administrativo do Norte, de que transcreve a seguinte passagem da decisão proferida:

“I - Para prova do imposto pago em Espanha por rendimentos de trabalho aí auferidos, para efeitos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha (artigo 23º, nº2, al. a) da Convenção), não basta a declaração emitida pela entidade patronal da qual conste o valor das retenções na fonte efetuadas. II - Imposto retido pela entidade patronal espanhola não equivale a imposto pago em Espanha. III - Recaindo o ónus da prova dos factos constitutivos do direito sobre quem o invoque (artigo 74º da LGT e 342º do C.C), era sobre o contribuinte que recaía a obrigação de demonstrar o direito a deduzir à colecta o montante relativo à dupla tributação internacional, ou seja, o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro (artigo 81º do CIRS). IV - Inexistindo qualquer prova que ateste o pagamento do imposto, não pode a Administração Tributária substituir-se ao contribuinte, diligenciando pela obtenção ab initio de prova que lhe competia a ele trazer para a declaração de rendimentos.”

Está-se, pois, numa diversidade de decisões judiciais, todas elas doutamente justificadas e fundamentadas no que entendem ser o melhor caminho para a descoberta da verdade material.

Veja-se, porém, e finalmente, o que refere a Lei Geral Tributária em matéria de prova:

Artigo 58.º

Princípio do inquisitório

A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.

Artigo 68.º-A(*)

Orientações genéricas

1 - A administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

2 - Não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário.

(...)

Artigo 74.º

Ónus da prova

1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. (Redacção dada pela Lei n.º 50/05, de 30 de Agosto)

2 - Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária.

(...)

Deste conjunto de disposições contidas na Lei Geral Tributária, como lei enformadora do sistema fiscal, podemos retirar a seguinte parte:

"1 - Nos termos do n.º 1 do art.º 74.º, o ónus da prova dos factos constitutivos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

2 - Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária".

E que nos termos do disposto no artigo 58.º "A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido".

Pode o Tribunal concluir que:

- a) Existia a possibilidade legal de a AT para nos termos da Convenção, solicitar as informações adicionais para conhecer a verdade material;
- b) Que a AT poderia, pelo menos desde 27/5/2019, data da apresentação da Reclamação Graciosa, ter solicitado informações adicionais ao Grão-Ducado do Luxemburgo, no sentido de clarificar a situação, que começava a ser de conflito - o que não fez.
- c) A vária prova feita pela Requerente, embora não a adequada, conduz ao valor da retenção inscrita no Anexo J;
- d) Embora que lhe incumbisse o ónus da prova do alegado, mas que face à impossibilidade demonstrada pela Requerente tal não lhe era possível cumprir, pela recusa na obtenção da informação necessária por parte das Autoridades Tributárias do Luxemburgo, embora devesse ter sido ela, Requerente, a solicitá-la;
- e) Que a Administração Tributária de Portugal deveria, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.
- f) Que atendendo à tendência maioritária do sentido das decisões judiciais (arbitrais ou não) de que a AT deveria diligenciar no sentido de solicitar as informações necessárias para a descoberta da verdade material, como lhe impõe o artigo 58.º da LGT.
- g) Que dado o tempo de permanência da Requerente em 2015 no Luxemburgo, ao serviço da B... SARL, entidade pagadora sediada naquele Grão-Ducado; e finalmente, que

h) A retenções foram efetuadas, se mostram comprovadas com vários documentos autênticos juntos aos autos e que o Luxemburgo tinha competência para tributar os ordenados auferidos pela Requerente,

E que, assim sendo, só pode este Tribunal concluir que a AT deveria ter ido mais longe na descoberta da verdade material, face às circunstâncias que vêm sendo referidas e que se encontram demonstradas nos autos.

XIII – Decisão

Termos em que este se decide:

Conceder provimento à ação de impugnação arbitral, devendo, por isso, ser anulada a liquidação oficiosa de IRS do ano de 2015 n.º 2019..., no valor de € 12.588,00, respeitante ao crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional não considerado pela AT e a que tem direito.

Determinar o reembolso aos Requerentes do IRS a mais liquidado e eventualmente pago e respetivos juros compensatórios.

Valor da causa

Nestes termos, o Tribunal fixa o valor da causa em € 12.588,00, tendo em atenção o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, a) do CPPT, aplicável por força do disposto nas 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 das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi julgado totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e artigo 4.º, n.º 4 do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de fevereiro de 2021.

Árbitro Singular,

José Rodrigo de Castro