

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 146/2021-T

Tema: IRS - Residente não habitual. Convenção para Evitar a Dupla Tributação. Malta. Dividendos. Pedido de revisão oficiosa. Declaração de substituição

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Augusto Vieira e Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21-05-2021, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., contribuinte fiscal n.º ..., e **B...**, contribuinte fiscal n.º..., residentes em ..., ...-... ..., doravante referidos como «*Requerentes*», vieram, ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) apresentar pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2019... e da liquidação a substituiu 2019..., referentes ao imposto do ano de 2018, ambas no valor de no valor de € 99.981,18, e Demonstração de Acerto de Contas n.º 2019..., face ao qual foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2019... .

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 09-03-2021.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) 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, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 03-05-2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado 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, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21-05-2021.

A AT apresentou resposta, suscitando as excepções da caducidade do direito de acção e da incompetência materialmente, e defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 24-06-2021, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações, podendo os Requerentes responder às excepções.

Os Requerentes responderam às excepções e juntaram um documento, com a respectiva tradução.

A Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada da resposta às excepções e documento com ela junto, tendo oportunidade de se pronunciar [artigo 149.º, n.ºs 1 e 2, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT] e nada veio dizer no prazo geral supletivo de 10 dias.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

Consideram-se provados os seguintes factos, com relevo para a decisão:

- A) A 28-06-2019, os Requerentes apresentaram a declaração Modelo 3 de IRS n.º..., na qual declararam no Anexo J, relativo a «*Rendimentos obtidos no estrangeiro*» o valor de € 240.075,57, como «*Rendimentos de Capitais (Categoria E)*» com o código de rendimento «E22» e País Fonte «470», na qual assinalaram «*Sim*», no ponto 9 B em que se perguntava «*OPTA PELO ENGLOBAMENTO DESTES RENDIMENTOS?*» (documentos n.ºs 1 a 3 juntos com a resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira);
- B) Na sequência da declaração referida foi emitida a liquidação n.º 2019... emitida a 09-07-2019, com valor a pagar de € 99.981,18, e data limite de pagamento a 31-08-2019 (documentos n.ºs 1 a 3 juntos com a resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira);
- C) A 30-08-2019, os Requerentes apresentaram nova declaração Modelo 3 de IRS (substituição), com o n.º..., idêntica à primeira, da qual resultou nova liquidação com o n.º 2019..., que não foi notificada aos Requerentes (Documentos n.ºs 4 e 5 juntos com a resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira);
- D) Na sequência desta segunda liquidação foi emitida a demonstração de acerto de contas que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- E) A 04-09-2019, os Requerentes apresentaram uma 3ª declaração Modelo 3 de IRS (substituição), com o n.º..., na qual alteraram o valor do campo 801 do Anexo J de € 240.075,57 para € 27,40, da qual não resultou qualquer liquidação com o motivo “*declaração não liquidável*” (Documento n.º 6 junto com a resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira);
- F) Em 25-08-2020, os Requerentes apresentaram um pedido de revisão das liquidações de IRS n.ºs 2019... e 2019..., referentes ao ano de 2018, nos termos do artigo 78.º, n.º 1 da LGT (processo administrativo e documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) No pedido de revisão oficiosa, os Requerentes afirmaram, além do mais, o seguinte:

- que o Requerente A... tinha o estatuto de residente não habitual e que apenas obteve rendimentos que se qualificavam como dividendos;
 - que as declarações modelo 3 objecto do pedido de revisão continham erros que consistiam na «não entrega do Anexo L (Residente Não Habitual)» e na «opção pelo englobamento nos rendimentos de Categoria E de fonte estrangeira (Anexo 1)»;
 - que os rendimentos eram de «*dividendos (Categoria E) provenientes de uma empresa registada em Malta, sujeita a Imposto como Pessoa Colectiva*»;
- H) O Requerente A... tinha o estatuto de residente não habitual, no ano de 2018 (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I) O Requerente A... auferiu no ano de 2018 € 274.075 de rendimentos de dividendos pagos pela empresa C..., com sede em Malta, que foram sujeitos a retenção na fonte a taxa de 35%, de que resultaram os dividendos líquidos de € 178.149 (documento n.º 1 junto com a resposta às excepções, que não foi impugnado);
- J) O pedido de revisão oficiosa não foi decidido até 08-03-2021, data em que os Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.1. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos provados basearam-se nos documentos juntos pelas Partes e no processo administrativo.

Os valores dos rendimentos declarados como sendo recebidos pelo Requerente A... não coincidem com os que se referem no documento junto pelos Requerentes com a resposta às excepções e o nome da empresa não é exactamente idêntico.

Independentemente dessas divergências, os únicos rendimentos que se prova terem sido recebidos pelo Requerente A..., em 2018, são os indicados no documento junto com a resposta

às excepções que são dividendos pagos por uma empresa com sede em Malta a um residente não habitual Portugal.

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

3. Excepção da caducidade do direito de acção

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que ocorreu a caducidade do direito de acção porque a caducidade do «*prazo de impugnação judicial dos atos aqui em crise, ocorreu a 06-01-2020, em face do prazo limite de pagamento a 31-08-2019*».

Como resulta do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, "*o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado*" "*no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico*".

Assim, é manifesto que do prazo limite de pagamento não é o único termo inicial do prazo para pedir a constituição de Tribunal Arbitral e que o podem ser quaisquer dos factos indicados no artigo 102.º do CPPT.

Entre os factos susceptíveis definirem o termo inicial do prazo para impugnar actos de liquidação inclui-se a notificação dos actos que podem ser objecto de impugnação autónoma, o que sucede com as decisões de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão oficiosa, como resulta do preceituado nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT e do artigo 97.º, n.º 1, alínea c), do CPPT.

Para efeitos de impugnação contenciosa, é equiparável à decisão da reclamação graciososa ou do pedido de revisão oficiosa o respectivo indeferimento tácito formado pelo decurso do prazo de 4 meses sem ser proferida a decisão, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT, sendo esse indeferimento tácito também susceptível de impugnação, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Assim, resulta do artigo 10.º n.º 1, alínea a) do RJAT e da sua remissão para o artigo 102.º do CPPT que o prazo de 90 dias para impugnar actos de liquidação, nos casos em que é apresentada reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa, se conta da notificação da respectiva decisão ou da formação de indeferimento tácito.

Por outro lado, embora os Requerentes tenham optado pela apresentação de declarações de substituição e, depois, pedido de revisão oficiosa, estes são equiparados por lei a reclamações graciosas, que foram apresentadas tempestivamente.

Na verdade, o prazo de reclamação graciosa quando são invocados erros na declaração de IRS é de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração (artigo 140.º, n.º 2, do CIRS). Isto é, terminando em 30-06-2019 o prazo para entrega da declaração de IRS relativa ao exercício de 2018 (artigo 60.º, n.º 1, do CIRC, na redacção da Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro), o prazo para apresentar pedido de constituição do tribunal arbitral para apreciação da legalidade das liquidações referidas terminaria normalmente em 30-06-2021 (e terminará vários meses depois, considerando as suspensões dos prazos de caducidade determinadas pelo artigo 7.º da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, e pelo artigo 6.º-B, , da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março, na redacção da Lei n.º 4-B/2021, de 01 de Fevereiro).

Nestes casos de correcção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos de que resulte imposto de montante inferior ao liquidado com base na declaração apresentada, a declaração de substituição pode ser apresentada até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa [artigo 59.º, n. 3, alínea b) subalínea III) do CPPT].

Por outro lado, a «*declaração de substituição entregue no prazo legal para a reclamação graciosa, quando a administração tributária não proceder à sua liquidação, é **convolada em reclamação graciosa***» (artigo 59.º, n.º 5, do CPPT), pelo que é mesmo formalmente equiparada a uma reclamação graciosa.

Da mesma forma, por força do artigo 78.º n.º 1, da LGT, o pedido de revisão apresentado no prazo da reclamação, pode ter como fundamento «*qualquer ilegalidade*», sendo equiparável a uma reclamação graciosa, em face do preceituado nos artigos 70.º, n.º 1, e 99.º do CPPT. (¹)

¹ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-07-2006, processo n.º 0402/06.

Por outro lado, como resulta do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, **o objecto do processo arbitral é o acto de liquidação e não a decisão da reclamação graciosa**, pelo que a Requerente não tinha de impugnar o indeferimento tácito, mas sim os actos de liquidação que dela eram objecto.

Isto é, para efeitos do artigo 10.º, n.º 1 do RJAT o prazo para impugnar actos de liquidação, nos casos em que houve reclamação graciosa (ou meio legalmente equiparado como é o pedido de revisão formulado no prazo da reclamação), conta-se da notificação da respectiva decisão ou da formação de indeferimento tácito.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 25-08-2020, pelo que a formação, de indeferimento tácito ocorreu em 25-12-2020, podendo o pedido de constituição do tribunal arbitral ser apresentado nos 90 dias posteriores.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 08-03-2021, pelo que foi manifestamente apresentado no prazo de 90 dias a contar da formação de indeferimento tácito.

Improcede, assim, a excepção da intempestividade.

4. Excepção da incompetência material

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, em suma, que

- *«não apreciou da legalidade/mérito do ato (de 2.º grau) não tendo o PRO sido alvo de decisão pela AT»;*
- *«o ato de indeferimento tácito do PRO não é sequer contestado/impugnado pelos Requerentes no seu PPA»;*
- *«em conclusão, é este Tribunal Arbitral materialmente incompetente para apreciar e decidir o pedido objeto do litígio sub judice, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, ambos do RJAT».*

Não é facilmente perceptível a razão pela qual a Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a excepção da incompetência material porque reconhece que os Requerentes não

impugnaram o indeferimento tácito, mas antes as liquidações, e os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD são manifestamente competentes para apreciar a legalidade de aos de liquidação de tributos, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca.

No que concerne ao artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, que a Autoridade Tributária e Aduaneira também invoca, reporta-se à vinculação operada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que abrange a globalidade «*das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*», com as exceções indicadas no seu artigo 2.º, em que não se incluem as liquidações de IRS.

Pelo exposto, improcede a exceção da incompetência.

5. Matéria de direito

O artigo 81.º, n.º 5, do CIRS, sobre a «*eliminação da dupla tributação jurídica internacional*», estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

- a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*

A Convenção entre a República Portuguesa e a República de Malta para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa em 26 de Janeiro de 2001, aprovada, para ratificação, pela Resolução da Assembleia da República n.º 11/2002, de 25 de Fevereiro (doravante «CDT»), estabelece o seguinte, no seu artigo 10.º, no que aqui interessa:

1 - Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 - Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas:

a) Quando os dividendos forem pagos por uma sociedade residente de Portugal a um residente de Malta que é o seu beneficiário efectivo, o imposto português assim estabelecido não excederá:

i) 15% do montante bruto dos dividendos; ou

ii) 10% do montante bruto dos dividendos se o beneficiário efectivo for uma sociedade que, durante um período consecutivo de dois anos anterior ao pagamento dos dividendos, detiver directamente pelo menos 25% do capital social da sociedade que paga os dividendos;

b) Quando os dividendos forem pagos por uma sociedade residente de Malta a um residente de Portugal que é o seu beneficiário efectivo, o imposto de Malta sobre o montante bruto dos dividendos não excederá o imposto incidente sobre os lucros dos quais os dividendos são pagos.

A questão essencial que é objecto do presente processo é a de saber se os Requerentes podiam ser tributados em Portugal pelos rendimentos da categoria E, provenientes de Malta e aí tributados através de retenção na fonte, que foram auferidos pelo Requerente A..., no ano de 2018, em que tinha o estatuto de residente não habitual em Portugal.

Como resulta da alínea a) do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, a eliminação da dupla tributação jurídica internacional faz-se através do método da isenção quando:

- os residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria E;
- os rendimentos possam ser tributados no outro Estado contratante (Malta), em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado.

Como resulta da matéria de facto, o Requerente A... tinha o estatuto de residente não habitual e os únicos rendimentos que se prova ter recebido em 2018 são rendimentos da categoria E, com a natureza de dividendos, pagos por uma empresa com sede em Malta.

Os rendimentos de dividendos podiam ser tributados em Malta, à face do n.º 2 artigo 10.º da CDT, como efectivamente foram.

Conclui-se, assim, que estão reunidos os requisitos previstos para aplicação do método de isenção para eliminação da dupla tributação jurídica internacional, à face da alínea a) do n.º 5 do artigo 85.º do CIRS, relativamente aos dividendos recebidos pelo Requerente A... .

Nestes termos, as liquidações impugnadas enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito que justificam a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

5.1. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não

é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

6. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B)** Anular as liquidações de IRS n.ºs 2019... e 2019... .

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de € **99.981,18**.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, por ter decaído na totalidade (artigos 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 122.º, n.º 2, do CPPT).

Lisboa, 21-07-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Augusto Vieira)

(Vasco António Branco Guimarães)