

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 247/2021-T

Tema: IRS – Falta de Fundamentação – Residente não Habitual – Categoria G.

Sumário:

I-Atenta a natureza de “processo de massa” da liquidação anual de IRS, o dever de fundamentação é cumprido pela AT de forma “padronizada” e “informatizada”, não podendo o declarante alegar o desconhecimento de factos e valores por si declarados.

II – Cabe ao direito interno de cada país fazer a qualificação do rendimento.

III - Para os residentes todas as menos valias obtidas são consideradas para o apuramento do saldo negativo ou positivo das operações previstas no art. 10º, n.º1, al. e) do CIRS, excluindo as previstas no art. 43º, n.º5 do CIRS.

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 26 de abril de 2021 os contribuintes A..., contribuinte fiscal n.º..., e B..., contribuinte fiscal n.º..., ambos residentes na ..., ..., ..., ...-... Alcabideche (doravante designados por “Requerentes”), requereram, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 30 de abril de 2021.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º1, do RJAT, o signatário foi designado pelo

Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

4. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 06 de julho de 2021.
5. A AT apresentou a sua resposta no dia 24 de setembro de 2021.
6. Os Requerentes apresentaram as suas alegações no dia 19.10.2021.
7. A Requerida não apresentou alegações.
8. Pretendem os Requerentes que o Tribunal Arbitral anule a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2019..., anule a liquidação de IRS n.º2019 ... do ano de 2018, reconheça o direito dos Requerentes a serem ressarcidos dos prejuízos resultantes da prestação indevida de garantia e condene a AT no pagamento das custas de arbitragem.

I.2. Os Requerentes sustentam o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. Os Requerentes compreenderam apenas em sede do projeto de indeferimento da reclamação graciosa a que rendimento é que dizia respeito o imposto que lhes era exigido.
2. Ora, esta fundamentação é manifestamente insuficiente.
3. Atendendo a que o vício de falta de fundamentação consubstancia um vício autónomo dos vícios meramente formais (cfr. artigo 99.º, alínea c) do CPPT), o mesmo determina a anulabilidade do ato tributário de liquidação ora sindicado, o que se requer.
4. A AT apresenta dois motivos para suportar a tributação dos rendimentos decorrentes de instrumentos financeiros derivados, com origem nos Estados Unidos da América:
 - a) Estes rendimentos com origem nos Estados Unidos da América correspondem a mais-valias mobiliárias, relativamente às quais Portugal tem competência exclusiva para tributar; e
 - b) Os rendimentos negativos obtidos com instrumentos financeiros derivados com origem no Brasil não podem ser deduzidos a estes rendimentos positivos com origem nos Estados Unidos da América, apurando-se assim um saldo negativo dos rendimentos desta categoria.

5. Não assiste razão à AT, uma vez que não estamos perante mais-valias decorrentes de valores mobiliários, nem estamos perante “*ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes*”.
6. Estamos sim perante rendimentos que foram pagos por referência a instrumentos financeiros derivados subscritos pelos Requerentes.
7. Acresce ao acima exposto que estes rendimentos não se enquadram no artigo 14.º da CDT EUA-PT, mas sim no artigo 24.º referente a “*Outros Rendimentos*”, o qual confere competência cumulativa a ambos os países.
8. Assim, não subsistindo qualquer dúvida sobre o enquadramento dos rendimentos decorrentes de instrumentos financeiros derivados como “*Outros rendimentos*” ao abrigo do ADT EUA-PT e que, conseqüentemente, os EUA têm também competência para tributar estes rendimentos, terá obrigatoriamente que se concluir que estes rendimentos estão isentos de tributação em Portugal ao abrigo do regime do residente não habitual de que beneficia o Primeiro Requerente e o qual não foi posto em causa em nenhum momento por parte da AT.
9. A título subsidiário e sem conceder, também se dirá que, mesmo que se considerasse que estes rendimentos seriam enquadráveis no artigo 14.º da CDT EUA-PT e que, conseqüentemente, estariam sujeitos a tributação e não isentos ao abrigo do regime do residente não habitual, a tributação destes incrementos patrimoniais a ocorrer teria que ter sempre por base o respetivo saldo anual que, neste caso, é negativo e, por conseguinte, não geraria qualquer imposto a pagar.
10. O facto de um rendimento positivo decorrente de um determinado ativo estar isento de tributação não determina automaticamente que as perdas decorrentes desse mesmo ativo não sejam relevantes para efeitos de apuramento do saldo positivo ou negativo a tributar.
11. Com efeito, não pode a AT presumir uma regra anti-abuso, tal como a prevista no artigo 43º, n.º 5 do Código do IRS que impõe que “*Para apuramento do saldo positivo ou negativo referido no n.º 1, respeitante às operações efetuadas por residentes previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, não relevam as perdas apuradas quando a contraparte da operação estiver sujeita a um regime fiscal a que se referem o n.º 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária*”.

12. Muito menos se poderá alegar que, em virtude de a perda ter origem num ativo do Brasil, a mesma não relevará com base no argumento de que, se se tratasse de um ganho o mesmo estaria isento.
13. Assim, concluindo-se que lhes assiste razão no presente processo e que existe erro imputável aos serviços na emissão do ato de liquidação n.º 2019..., deverão os Requerentes ser ressarcidos dos prejuízos resultantes da prestação indevida de tal garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2019..., por desnecessária se a legalidade da situação tivesse sido observada, o que desde já se requer.

I.3 Na sua resposta a AT invocou o seguinte:

1. Quanto à falta de fundamentação do ato recordamos a jurisprudência dos Tribunais superiores que prevê que a exigência legal e constitucional de fundamentação do ato tributário, decorrente dos arts. 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do ato e a sua impugnação contenciosa.
2. Ao longo de todo o processo gracioso e até mesmo no PPA, resulta que os Requerentes perceberam as razões de facto e de direito que levaram à liquidação aqui posta em causa.
3. Relativamente à qualificação dos rendimentos de instrumentos financeiros derivados podem ser qualificados em IRS como rendimentos de capitais (categoria E) ou mais-valias (categoria G) e, ainda, como rendimentos empresariais e profissionais (categoria B), quando obtidos no âmbito dessas atividades (sendo que esta última qualificação não está em causa nos presentes autos).
4. Ora, a qualificação como rendimentos de capitais ocorre, nos termos das alíneas p), q) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, e inclui «quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais.» e «o ganho decorrente de operações de swaps de taxa de juro», bem como a previsão do n.º 8 do mesmo artigo «estando em

causa instrumentos financeiros derivados, o disposto no n.º 10 do artigo 49.º do Código do IRC é aplicável, com as necessárias adaptações, para efeitos de IRS.

5. Por sua vez a qualificação dos mesmos rendimentos de instrumentos financeiros derivados como mais-valias é apenas residual, conforme consta do artigo 10.º, n.º 1, alínea e).
6. Ora, analisando tanto os documentos do processo graciosa como os apresentados em sede de PPA, nenhum esclarece a questão levantada pelos Requerentes, sendo que as estes cumpria provar o alegado, nos termos do artigo 74.º da LGT.
7. Salvo melhor opinião, dúvidas não restam quanto à qualificação de tais rendimentos como rendimentos de capitais.
8. Conclui-se assim, que a AT esteve bem ao decidir nesse sentido uma vez que o artigo 14.º, n.º6 da CDT Portugal – EUA, prevê que “os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferente dos mencionados nos n.ºs 1 a 5 só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente”.
9. Quanto às questões do saldo da mais-valia e da suposta indemnização por prestação de garantia indevida, remetemos para o entendimento vertido em sede de reclamação graciosa, evitando inúteis repetições.

II. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º1, alínea *a*), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias.

As partes são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março

O processo é o próprio.

Inexistem questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito dos pedidos

III. – MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre assentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental, o processo administrativo tributário junto e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. O Requerente A... encontra-se registado como residente não habitual desde o ano de 2016.
2. Em 26.06.2019, os Requerentes procederam à entrega da sua declaração de rendimentos (IRS) relativa ao ano fiscal de 2018, tendo identificado no anexo J – destinado a declarar rendimentos obtidos no estrangeiro – os diversos tipos de rendimentos que que o Requerente, A..., auferiu no estrangeiro.
3. No ano de 2018, o Requerente declarou auferir no estrangeiro os seguintes rendimentos e perdas:
 - Rendimentos Prediais: € 23.287,67
 - Rendimentos de Capitais: € 242.512,92
 - Incrementos Patrimoniais: -€ 1.648,78
4. O saldo dos incrementos patrimoniais resulta do seguinte rendimento líquido declarado:
-30.950,79, obtido no Brasil;
29.302,01, obtido nos EUA.
5. Os Requerentes não optaram pelo englobamento dos rendimentos decorrentes dos incrementos patrimoniais.
6. Os Requerentes foram notificados da liquidação n.º 2019..., efetuada em 27.06.2019, referente a 2018, no montante de €10.420,72.
7. Em 12.11.2019, os Requerentes apresentaram uma reclamação graciosa sobre a liquidação de IRS n.º 2019..., que correu na Direção de Finanças de Lisboa sob o n.º ...2019... .
8. Os Requerentes alegaram na reclamação graciosa não concordar com o cálculo das tributações autónomas da referida liquidação por:

- se encontrarem registados como residentes não habituais desde 2016;
- em 26-06-2019 os Requerentes procederam à entrega da Mod. 3 de IRS, tendo identificado no anexo J rendimentos prediais, de capitais e incrementos patrimoniais;
- após análise da liquidação de IRS, concluíram que o imposto apurado no montante de € 10.420,72 corresponderia à soma das tributações autónomas, correspondente à soma de:

(i) € 2.216,16, referente à tributação à taxa de 35% sobre juros com origem nas Ilhas Virgens Britânicas;

(ii) € 8.204,56, referente à tributação à taxa de 28% sobre as mais-valias decorrentes de instrumentos financeiros derivados.

9. Em sede de decisão a AT indeferiu a reclamação com os seguintes fundamentos:

O ora reclamante solicita, ainda, indemnização por prestação indevida de garantia para suspensão do processo de execução fiscal n.º ... 2019 ... , invocando os artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT.

Dispõe o n.º 1 do art.º 53.º da LGT que o devedor será indemnizado no caso de ter apresentado garantia bancária ou equivalente para suspender a execução fiscal, mediante a verificação dos pressupostos aí definidos.

Com efeito, os encargos incorridos com a prestação de garantia bancária ou equivalente, serão ressarcidos por via do instituto jurídico da indemnização por prestação indevida de garantia, regulado pelos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT.

Ora, no caso concreto, não se verificam, os pressupostos do n.º 1 do art.º 53.º da LGT, uma vez que a garantia prestada não se manteve por um prazo superior a três anos, nem os pressupostos do n.º 2 do mesmo normativo legal, dado que na liquidação reclamada não se verifica qualquer erro imputável aos serviços.

Nesta conformidade, afigura-se ser de indeferir o pedido quanto à indemnização por garantia indevidamente prestada, por falta de enquadramento legal.

Acrescenta-se, ainda que, por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, não assiste ao reclamante o direito a juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, procedeu à liquidação de imposto, resultando a liquidação n.º 2019 ... efetuada em 27/06/2019, e em função dos elementos constantes deste processo e consultados os dados informáticos através do sistema central de informação, verifica-se que as alegações da reclamante, não têm fundamento, dado que:

O ora reclamante apresentou a declaração de rendimentos de 2018 identificada por ... em 2019/06/26. Nesta, declarou no Anexo "J" rendimentos prediais dele, rendimentos de capitais dele e rendimentos de mais-valias mobiliários dele.

O ora reclamante é residente não habitual e solicitou a aplicação do método de isenção, na liquidação da sua declaração de rendimentos. Assim nos termos do art.º 81.º n.º 5 do CIRS, foi aplicado o referido método, em conformidade com as convenções celebradas entre Portugal e os países da fonte dos rendimentos para eliminar a dupla tributação.

Sucedem, que compulsadas as convenções celebradas entre Portugal e os Estados Unidos da América, a competência para tributar as mais valias mobiliárias é exclusiva de Portugal, logo não tem aplicação a alínea a) do n.º 5 do art.º 81.º do CIRS.

Já no que respeita aos rendimentos provenientes do Brasil, tem aplicação o método de isenção previsto no art.º 81.º n.º 5 al. a) do CIRS conjugado com o art.º 13.º n.º 4 da convenção Portugal / Brasil, que atribui competência tributária cumulativa (Portugal e Brasil). Assim, os rendimentos de mais valias mobiliários são isentos de tributação para os residentes não habituais que adotem o método de isenção nos termos da alínea a) do n.º 5 do art.º 81.º do CIRS.

Logo, se não são tributados em Portugal, não pode ser considerada a menos valia para o cálculo do saldo previsto no art.º 72.º n.º 1 al. c) do CIRS, pelo que a pretensão da reclamante não merece acolhimento.

10. O indeferimento da reclamação graciosa foi enviada aos Requerentes por carta registada com o código “RH...PT”, a qual foi-lhe entregue a 10-11-2020.
11. Os Requerentes prestaram uma garantia bancária (n.º ..., emitida pelo Banco C..., S.A., datada de 04.11.2019) no valor de €10.559,39 para suspender o processo de execução fiscal n.º ...2019..., instaurado para cobrança coerciva do IRS e juros compensatórios liquidados e não pagos no ato de liquidação n.º 2019... .

IV.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram considerados provados.

IV.3. Motivação da matéria de facto

Os factos que constam dos números 1 a 11 são dados como assentes pela análise do processo administrativo, pelos documentos juntos pelos Requerentes (docs. 1 a 6 do pedido de constituição do Tribunal) e pela posição assumida pelas partes.

V. O Direito

I) Falta de fundamentação

Os Requerente começam por invocar a falta de fundamentação do ato impugnado.

O direito à fundamentação, relativamente aos atos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos tem consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias - Título II da parte 1ª da CRP - art. 268º, n.º3¹. - tendo o respetivo princípio constitucional sido densificado no art. 77º n.ºs. 1 e 2 da LGT.

A fundamentação tem a função de dar conhecimento ao administrado das razões da

¹ O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos, Vieira de Andrade, Almedina, 1990, pp. 53 e ss

decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do ato ou pela sua impugnação. A fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio ato (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do ato um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação).

A falta ou insuficiência de fundamentação do ato, vício de natureza formal (e não substancial), verifica-se, pois, quando o respetivo ato não exterioriza de modo claro, suficiente e congruente, as razões por que apresenta determinado conteúdo decisório: o ato só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto ato administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do ato.

A fundamentação é um conceito relativo, que varia em função do tipo concreto de cada ato (Cf. Ac. do STA, proc. n.º0787/08 de 05-03-2009 e Ac. do STA proc. n.º 0399/13.9 BEAVR de 24.04.2019).

Cabe-nos verificar se neste ato em concreto, um destinatário normal, perante o teor do ato e das suas circunstâncias, ficou em condições de perceber o motivo pelo qual se decidiu num sentido, de forma a conformar-se com o decidido ou a reagir-lhe pelos meios legais

No caso em concreto, o ato em causa – liquidação de IRS - tem a natureza de “*processo em massa*”. Nestes casos a lei não exige senão a observância dos requisitos gerais de fundamentação constantes dos citados números 1 e 2 do artigo 77.º da LGT e que é cumprido pela Administração fiscal de forma “padronizada” e “informatizada”, atenta a natureza de “processo de massa” da liquidação anual deste imposto (cf. J.L. Saldanha Sanches/João Tabora da Gama, «Audição-Participação-Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária», in *Homenagem José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006, pp. 290/297 e J.L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, 1995, pp. 189/202, Ac. do

STA de 17/06/2009, proc. n.º 0246/09 e decisão proferida pelo CAAD no processo n.º 137/2013-T de 02.12.2013).

A fundamentação padronizada e informatizada constante do ato *sub judice* não é por si só reveladora da eventual falta de fundamentação.

No caso em concreto a liquidação resulta dos factos e valores declarados pelos contribuintes. Deste modo, os factos e valores que constam da liquidação são do conhecimento dos declarantes, não podendo eles alegar o seu desconhecimento e por isso não se nos afigura que o ato padeça de falta de fundamentação. Citando o Ac. do TCA do Sul de 24.01.2020, proc. n.º267/07.3 BEALM:

I – Porque a liquidação se baseou nos elementos declarados pelos contribuintes resulta dos autos que o acto em crise se encontra devidamente fundamentado, não se verifica qualquer obscuridade, contradição ou insuficiência dos critérios utilizados, pois nele se expressam as razões, do conhecimento dos contribuintes a partir das suas próprias declarações, por que se tributou, sendo claros os motivos e os factos concretos ou de direito em que se fundou para decidir no sentido em que o fez, e ali se especificam os elementos determinantes dos critérios utilizados na quantificação do resultado fiscal relativo á liquidação adicional impugnada.

Mais, quanto a este vício alegado pelos contribuintes, cumpre-nos referir que é patente na reclamação graciosa e no seu pedido de pronúncia arbitral que os mesmos compreenderam os diversos motivos fácticos e jurídicos que determinaram a liquidação.

Na verdade, as divergências existentes entre a AT e os contribuintes são, como resulta do processo, questões de Direito que os contribuintes no seu articulado alegam e esgrimem sem qualquer limitação (tributação dos rendimentos provenientes de instrumentos financeiros derivados).

Desta feita, não nos parece, por esta via, que ocorra aqui qualquer vício de falta de fundamentação.

Neste sentido veja-se o Ac. do STA de 17.06.2009, proc. n.º 246/09:

III - Nos actos de liquidação de IRS, atenta sua natureza de “processo de massa”, o dever de

fundamentação é cumprido pela Administração fiscal de forma “padronizada” e “informatizada”, mas sem que possa deixar de observar o disposto no n.º 2 do artigo 77.º da LGT ou de pôr em causa as finalidades do direito à fundamentação; IV - Estando o conteúdo do acto tributário em sintonia com o resultado do procedimento administrativo de que aos contribuintes foi sendo dado conhecimento pela via adequada e tendo estes reagido contra o acto de indeferimento de reclamação que está na origem do resultado espelhado na liquidação, não se verifica motivo determinante da anulação do acto tributário por falta de fundamentação.

Face ao exposto, improcede o vício de falta de fundamentação.

II) Qualificação dos rendimentos decorrentes de instrumentos financeiros derivados, à luz da Convenção de Dupla Tributação (doravante apenas CDT) celebrada entre Portugal e os EUA

Os Requerentes alegam também que os rendimentos declarados, nomeadamente os obtidos nos EUA (€29.302,01), decorrem de instrumentos financeiros derivados subscritos pelos Requerentes e por isso não se enquadram no artigo 14.º da CDT EUA-PT, mas sim no artigo 24.º referente a “*Outros Rendimentos*”, o qual confere competência cumulativa a ambos os países.

Assim, enquadrando-se estes rendimentos como “*Outros rendimentos*” ao abrigo do CDT EUA-PT, os EUA têm também competência para tributar estes rendimentos, devendo por isso estar isentos de tributação em Portugal (art. 81º, n.º5, al. a) do CIRS).

Quid Juris?

Os rendimentos gerados pelos instrumentos financeiros derivados podem ser qualificados em IRS como rendimentos de capitais (categoria E - art. 5º, n.º2, al. q) do CIRS), mais valias (categoria G – art. 10º, n.º1, al. e) do CIRS) ou rendimentos empresariais e profissionais (categoria B – art. 3º, n.º2, als. b) e c) do CIRS), quando obtidos no âmbito dessas atividades.

No caso em apreço, está afastada a integração destes rendimentos na categoria B porque nada é declarado ou alegado que os rendimentos tenham sido obtidos no âmbito de uma atividade profissional.

O art. 5.º, n.º2, al. q) do CIRS estatui o seguinte:

“Artigo 5.º

Rendimentos da categoria E

1 - Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

2 - Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente:

(...)

q) O ganho decorrente de operações de swaps de taxa de juro;

(...)”

O art. 10.º, n.º1, al. e) do CIRS estatui o seguinte:

“Artigo 10.º

Mais-valias

1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

(...)

e) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com exceção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º;

(...)”

Quanto à integração na categoria E ou G, constatamos que os contribuintes na sua declaração de IRS, no anexo J, preencheram o campo 8 (rendimentos de capitais – categoria E)

e o campo 9.2B (outros incrementos patrimoniais de opção de englobamento [art. 10º, n.º1, als., c) e e) a h) do CIRS]).

Embora os Requerentes tenham auferido e declarado rendimentos da categoria E não inseriram os rendimentos decorrentes dos instrumentos financeiros derivados nessa categoria.

Os rendimentos decorrentes dos instrumentos financeiros derivados foram declarados pelos Requerentes no campo 9.2B, ou seja, os Requerentes qualificaram e declararam estes rendimentos no campo previstos para os rendimentos da categoria G.

Nos termos do art. 75º, n.º1 da LGT presumindo-se a declaração dos Requerentes verdadeira, porque nenhuma das partes aduz qualquer facto ou elemento de prova que justifique o afastamento da presunção, concluímos que os rendimentos em análise devem ser integrados na categoria G- mais valias.

Tendo os rendimentos sido obtidos nos EUA, aplica-se a CDT celebrado entre Portugal e os EUA. Uma vez que à luz da legislação nacional os rendimentos *sub judice* se qualificam como mais valias, estes rendimentos qualificam-se também como mais valias para efeitos de aplicação da CDT. Cabe ao direito interno de cada país fazer a qualificação do rendimento. A convenção não prejudica esta questão.

Destarte, aplica-se o disposto no art. 14º da CDT (Mais Valias) e não o art. 24º (outros rendimentos) da CDT.

O art. 14º da CDT celebrada entre Portugal e os EUA estatui o seguinte:

“Art. 14º

Mais-valias

1 - Os ganhos que um residente de um Estado Contratante aufera da alienação de bens imobiliários situados no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 - Para efeitos do n.º 1, os bens imobiliários situados em Portugal incluem acções, participações ou outros direitos numa sociedade ou noutra pessoa jurídica cujo activo consista, directa ou indirectamente, principalmente em bens imobiliários situados em Portugal; a propriedade imobiliária situada nos Estados Unidos inclui a participação em propriedade imobiliária dos Estados Unidos.

3 - Os ganhos provenientes da alienação de bens mobiliários (pessoais) que façam parte do activo de um estabelecimento estável que uma empresa de um Estado Contratante tenha ou

tenha tido no outro Estado Contratante ou de bens mobiliários afectos a uma instalação fixa de que um residente de um Estado Contratante disponha ou tenha disposto no outro Estado Contratante para o exercício de uma profissão independente, incluindo os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento estável (isolado ou com o conjunto da empresa) ou dessa instalação fixa, podem ser tributados nesse outro Estado.

4 - Os ganhos auferidos por uma empresa de um Estado Contratante provenientes da alienação de navios ou aeronaves utilizados no tráfego internacional, ou de bens mobiliários afectos à exploração desses navios ou aeronaves, só podem ser tributados nesse Estado.

5 - Os ganhos referidos no último período do n.º 3 do artigo 13.º, «Royalties», só podem ser tributados nos termos do disposto no artigo 13.º

6 - Os ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados nos n.os 1 a 5 só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente.”

Os rendimentos decorrentes dos instrumentos financeiros derivados não se enquadram nos n.ºs 1 a 5 do art. 14º da CDT. Porquanto, ao abrigo do n.º6 do mesmo artigo, os rendimentos provenientes da alienação de quaisquer outros bens, onde se incluem os decorrentes dos instrumentos financeiros derivados, só podem ser tributados no Estado Contratante de que o alienante é residente.

A CDT determina que o rendimento obtido nos EUA e declarado em Portugal só deve ser tributado em Portugal porque os Requerentes são aqui residentes. Por esta razão não se aplica a isenção previsto no art. 81º, n.º5, al. a) do CIRS.

Em conclusão improcede, nesta parte, o vício de ilegalidade invocado pelos Requerentes.

III) Cômputo das menos valias com origem no Brasil

Os Requerentes, a título subsidiário, alegam também que, mesmo que se considerasse que estes rendimentos seriam enquadráveis no artigo 14.º da CDT EUA-PT e que, conseqüentemente, estariam sujeitos a tributação e não isentos ao abrigo do regime do residente não habitual, a tributação destes incrementos patrimoniais a ocorrer teria que ter sempre por

base o respetivo saldo anual que, neste caso, é negativo e, por conseguinte, não geraria qualquer imposto a pagar.

Agora, está em causa a quantificação dos rendimentos anuais da categoria G art. 10º, n.º1, al. e) do CIRS. Os Requerentes obtiveram estes rendimentos provenientes dos EUA (29.302,01) e do Brasil (-30.950,79), tendo declarado um saldo negativo de €1.648,78.

A Requerida desconsidera o valor negativo com origem no Brasil.

Quid juris?

Os Requerentes são residentes, não habituais, em território nacional (ar. 16º, n.º8 do CIRS). Deste modo a tributação dos seus rendimentos é feita numa base mundial, ou seja, são tributados em território nacional todos os rendimentos obtidos independentemente do local onde os mesmos são obtidos (art. 15º, n.º1 do CIRS).

Tal como referido atrás, os rendimentos em análise dos contribuintes enquadram-se na categoria G do CIRS (art. 10º, n.º1, al. e) do CIRS).

A tributação destes rendimentos só ocorre no momento da alienação, isto é, só se tributam as mais valias realizadas (art. 10º, n.º3 do CIRS). O CIRS adotou a conceção do rendimento acréscimo, atenuada pelo princípio da realização. Assim, não são tributadas as mais valias potenciais ou latentes². O ganho sujeito a IRS é constituído pelo rendimento líquido apurado em cada ano (art. 10º, n.º4, al. c) do CIRS).

Nos termos do art. 43º, n.º1 do CIRS

“1 - O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.”

Face à norma citada, o rendimento coletável é o resultado de todas as mais valias e menos valias do ano. Esta norma não faz qualquer restrição à origem da mais valia ou da menos valia porque o rendimento dos residentes é todo tributado em território nacional

² Neste sentido cf. Paula Rosado Pereira, Manual de IRS, Almedina, 2º Edição, pág. 220 e José Guilherme Xavier de Basto, IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág. 397

independentemente da origem. Aliás, a “(...)inclusão destes rendimentos na categoria G com a qualificação de mais valias – e não na categoria E, como rendimento de capitais – justifica-se até por poderem ter valor negativo, o qual nunca poderia ser tomada em conta se a respetiva qualificação fosse a rendimentos de capitais.”³

Em cumprimento do princípio da realização para o apuramento das mais valias relevam as menos valias. Na interpretação desta norma devemos recorrer, por remissão do art. 11º, n.º 1 da LGT, ao previsto no Código Civil. O art. 9º, n.º 1 do C.C. estabelece o seguinte:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.”

Assim a letra assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, não poder “*ser considerado como compreendido entre os sentidos possíveis da lei aquele pensamento legislativo (espírito, sentido) “que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”*”⁴ Também como refere OLIVEIRA ASCENSÃO, “*a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito*”⁵

Entende a AT que as menos valias com origem no Brasil não relevam para o apuramento da matéria coletável dos rendimentos em análise. Contudo, esta interpretação não tem o mínimo de correspondência com a letra da lei, que nada refere quanto a esta suposta limitação.

A única restrição à origem das menos valias está no n.º 5 do artigo 43º do CIRS, que dispõe o seguinte:

“5 - Para apuramento do saldo positivo ou negativo referido no n.º 1, respeitante às operações efetuadas por residentes previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, não relevam

³ In IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra, José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra Editora, 2007, pág. 433

⁴ In Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Baptista Machado, Almedina, 2ª reimpressão, Almedina, 9º Reimpressão, 1996, pp. 189 ss.

⁵ In O Direito, Introdução e Teoria Geral, 9º Ed., Almedina, Lisboa, 1995, p. 382

as perdas apuradas quando a contraparte da operação estiver sujeita a um regime fiscal a que se referem o n.º 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária.”

Esta norma indica expressamente que não revelam, em primeiro lugar, apenas as menos valias que, em segundo lugar, tenham origem num território com um regime fiscal considerado claramente mais favorável.

Excluída esta restrição, para os residentes todas as restantes menos valias obtidas noutros territórios são consideradas para o apuramento do saldo negativo ou positivo das operações previstas no art. 10º, n.º1, al. e) do CIRS. O CIRS não faz qualquer outra restrição. Uma vez que o Brasil não consta da Portaria n.º 150/2004 de 13 de Fevereiro (lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis), a não consideração da menos valia aí obtida, à luz das normas internas, não tem respaldo legal.

No procedimento administrativo a AT invoca o art. 13º, n.º4 da CDT celebrada entre Portugal e o Brasil para justificar, na sua opinião, a não consideração da menos valia com origem no Brasil. Esta norma atribui uma competência tributária cumulativa a ambos os países sobre os rendimentos decorrentes de mais valias.

Sucedem que, nas relações entre os tratados de dupla tributação e a lei interna é necessário, em primeiro lugar, verificar se a lei interna fundamenta a tributação e, em segundo lugar, apurar se a pretensão de um país está limitada pela norma convencional⁶.

No caso em apreço a norma interna (art. 43º, n.º1 do CIRS) não fundamenta a tributação. Citando a Prof. Paula Rosado Pereira “(...) as CDT não têm um efeito positivo, visto não fundamentarem o exercício, pelos Estados, de pretensões tributárias que não tenham respaldo na lei fiscal interna.”⁷

Uma vez que a lei interna portuguesa não fundamenta a pretensão tributária não se justifica a invocação da CDT porque esta não tem efeitos tributários positivos.

Acresce que, o próprio comentário n.º 3 aos art. 13º do MOCDE (Modelo adotado na CDT celebrada entre Portugal e o Brasil) refere:

⁶ Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2º ed., Almedina pág. 122

⁷ In *Convenções sobre Dupla Tributação no atual Direito Fiscal Internacional*, Almedina, 2021, pág. 140

“Cabe ao direito interno de cada Estado Contratante determinar se as mais valias devem ser tributadas e, na afirmativa, de que modo.”⁸

O comentário n.º 12 ao art. 13º do MOCDE refere:

“O presente Artigo não especifica de que modo deve ser calculada a mais valia, remetendo, para o direito interno competente.”⁹

A incidência do imposto e a sua determinação tem de ser apurada de acordo com a lei interna portuguesa.

Em conclusão, na determinação do rendimento coletável decorrente de rendimentos enquadrados no art. 10º, n.º1, al. e) do CIRS, a desconsideração da menos valia com origem no Brasil contraria o disposto no art. 43º, n.º1 do CIRS, ilegalidade que aqui se reconhece.

IV) Indemnização por prestação de garantia indevida.

Os Requerentes prestaram uma garantia bancária (n.º..., emitida pelo Banco C..., S.A., datada de 04.11.2019) no valor de €10.559,39 para suspender o processo de execução fiscal n.º ...2019..., instaurado para cobrança coerciva do IRS e juros compensatórios liquidados e não pagos no ato de liquidação n.º 2019... .

No pedido arbitral, os Requerentes solicitaram o pagamento da correspondente indemnização por prestação de garantia indevida,

O artigo 171.º do CPPT garante a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada, que poderá ser requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, havendo de entender-se que o processo arbitral é também o meio processual próprio para deduzir esse pedido visto que poderá ter por objeto a apreciação de pretensões relativas à declaração de legalidade de actos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

⁸ Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 197, 2005, pág. 306

⁹ Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 197, 2005, pág. 309

O artigo 53.º da LGT admite ainda que o devedor que ofereça garantia bancária ou equivalente para suspender a execução fiscal será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos, salvo quando se verifique na impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, caso em que a indemnização não está dependente do prazo pelo qual vigorou a garantia.

Como se decidiu na Decisão Arbitral n.º 239/2016-T, o «erro imputável aos serviços na liquidação do tributo» abrange todas as ilegalidades que afetem a validade da liquidação, pelo que, tendo sido julgado procedente, em parte, o pedido arbitral, há lugar à indemnização por prestação de garantia indevida na proporção do vencimento.

Tendo sido declarada, na situação do caso, a ilegalidade do acto de liquidação impugnado, por desconsideração, pela Autoridade Tributária, de uma disposição de direito que vigora no ordenamento jurídico nacional e a que a Administração não poderia deixar de observar, haverá de entender-se que subsiste um erro imputável aos serviços que origina o direito a indemnização por prestação de garantia indevida, independentemente do prazo pelo qual ela vigorou.

Nestes termos, procede o pedido de condenação da Autoridade Tributária no pagamento de indemnização pelas despesas suportadas com a prestação da garantia, cujo montante, não tendo sido indicado na petição inicial nem comprovado na pendência do processo, será fixado em execução de julgado

VI. DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2019... e da liquidação de IRS n.º2019..., do ano de 2018, no que diz respeito aos rendimentos da categoria G, na parte que desconsidera as menos valias obtidas no Brasil;
- b) Condenar a Autoridade Tributária em indemnização por prestação indevida de garantia em montante a liquidar em execução de sentença;

c) Condenar nas custas do processo a Requerida.

Fixa-se o valor do processo em €8.204,56 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a)*, do CPPT, aplicável por força da alínea *a)* do n.º1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €918,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de novembro de 2021

O Árbitro

(André Festas da Silva)
