

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 373/2022-T

Tema: IRS – Eliminação da dupla tributação jurídica internacional

SUMÁRIO

O crédito de imposto por dupla tributação internacional, pelo método da imputação ordinária consagrado em convenção para evitar a dupla tributação, é determinado com base no montante do rendimento efetivamente tributado no país da fonte e no da residência. É excluído desse cálculo 50% do valor dos dividendos obtidos pelo sujeito passivo residente, em caso de opção pelo englobamento, nos termos do artigo 40.º-A, n.ºs 1, 4 e 5, do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., com domicílio fiscal na Rua..., n.º ..., ...-..., Ermesinde, vem, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral, em que figura como Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2.O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 19-06-2022, tem como objeto imediato a revogação das decisões de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2021... e do Recurso Hierárquico n.º ...2021... e, como objeto mediato, a declaração de ilegalidade e

anulação parcial do ato de liquidação de IRS n.º 2021... do ano de 2020, no montante € 243,75.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo senhor presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

4. A Requerida apresentou Resposta defendendo, por impugnação, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro.

6. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, tendo, oportunamente, notificado as partes.

7. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

8. Pelo que 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 31/12, o tribunal arbitral foi constituído em 30-08-2022.

9. O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

10. O Requerente goza de personalidade e capacidade judiciárias, é legítimo e encontra-se legalmente representado (cf. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

11. A Requerida apresentou a sua Resposta alegando, no essencial, a improcedência da argumentação do Requerente mantendo o entendimento já expresso nas decisões proferidas em sede de reclamação graciosa e subsequente recurso hierárquico, no sentido da legalidade do atos impugnados.

12. O processo não enferma de nulidades.

II. Matéria de facto

13. Com base nos elementos documentais que integram o presente processo, destacam-se os seguintes elementos factuais que, não sendo contestados, se consideram inteiramente provados:

13.1. Em 15-04-2021, o Requerente entregou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2020, declarando, no Anexo J - rendimentos obtidos no estrangeiro - o rendimento de € 1 625,00, de dividendos pagos por empresa sediada na Bélgica e € 975 de imposto pago no país da fonte. Foi declarada a opção pelo englobamento de rendimento ao abrigo do disposto no artigo 40.º-A, do Código do IRS.

13.2. Com base dos elementos declarados foi emitida em 27-05-2021, a liquidação n.º 2021..., com valor a pagar de € 446,79. Na referida liquidação foi considerada a dedução à coleta por dupla tributação jurídica internacional correspondente aos dividendos obtidos na Bélgica no montante de € 243,75.

13.3. Em 04-06-2021, o Requerente deduziu reclamação graciosa, a que foi atribuído o n.º ...2021..., solicitando a correção do valor da dedução por dupla tributação jurídica internacional para € 487,50.

13.4. O reclamante fundamenta o seu pedido alegando, no essencial, que, ao abrigo da Convenção celebrada entre Portugal e a Bélgica para evitar da dupla tributação, os dividendos podem ser tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que atribui os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 15% do montante bruto de dividendos. Em Portugal, de acordo com o n.º 2 do artigo 81.º do Código do IRS, a dedução por dupla tributação jurídica internacional não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção. Sendo a taxa convencional de 15%, o apuramento daquela dedução resultará da aplicação desta taxa ao rendimento bruto obtido no estrangeiro (dividendos): $0,15 \times € 3\,250,00 = € 487,50$.

13.5. Por despacho de 02-11-2021, proferido sobre informação técnica após exercício do direito de audição em que o reclamante reiterou o entendimento, cujos traços essenciais acima se referem, o Chefe do Serviço de Finanças de Valongo - ..., no uso de delegação de competências, indeferiu a reclamação, com o fundamento de que *“tendo em conta que foi efetuada a opção pelo englobamento, de acordo com o artigo 40.º-A, n.º 1 e n.º 4 do CIRS, os rendimentos de capitais (categoria E), relativos a lucros distribuídos por entidade residente na Bélgica, foram considerados no Anexo J da declaração de IRS entregue pelo reclamante com referência ao ano de 2020 em apenas 50% do seu valor.*

Logo, o valor que foi considerado na liquidação reclamada a título de rendimento global foi de € 1 625,00 e não € 3 250,00.

Assim, nos termos do n.º 1, b) e n.º 2 do artigo 81.º do CIRS, a dedução à coleta por dupla tributação internacional a considerar perfaz € 243,75 (15% x € 1 625,00)”

13.6. Discordando da decisão proferida em sede de reclamação graciosa, o Requerente interpôs recurso hierárquico, a que foi atribuído o n.º ...2021... com os mesmos fundamentos daquela reclamação. No essencial, é alegado que para efeitos de determinação do valor do

crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional deve ser considerado o montante global de €3.250,00. Pelo que, consequentemente, o valor correto daquela dedução será de €487,00, por aplicação do n.º 2 do artigo 81.º do CIRS, lido em conjunto com o artigo 10.º, n.º 2 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Bélgica.

13.7. Por despacho de 27-04-2022, da Diretora de Finanças Adjunta da Direção de Finanças do Porto, proferido no uso de subdelegação de competência, foi o recurso indeferido, por adesão a informação técnica, de que se destaca; “ *Em 26/01/2022, o recorrente for notificado por carta registada, através do ofício n.º 2022..., datado de 26/01/2022, registo dos CTT de 28/01/2022 do teor do despacho proferido em 23/01/200 e para exercer, querendo, no prazo de 15 dias o direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT.*

E, 9/02/2022 o recorrente veio exercer o direito de audição prévia nos termos constantes do requerimento para o qual remetemos, e damos aqui como integralmente reproduzido.

Resposta à audição prévia:

O que está em causa nos presentes autos é se a dedução à coleta por dupla tributação internacional, a que se refere o n.º 1, b) e n.º 2 do art.º 81.º do CIRS, está incorreta, como alega o recorrente.

Apesar de em sede do presente procedimento de recurso hierárquico, se ter projetado o indeferimento do pedido, com base na constatação de que foi concedido um crédito de imposto por dupla tributação internacional no montante de € 243,75, valor correspondente a 15% do limite estabelecido na CDT sobre os rendimentos (brutos) que estão efetivamente a ser tributados (€1625,00 x 15%) em cumprimento do estabelecido no art.º 81.º do CIRS.

Atendendo ao disposto no n.º 4 do art.º 40-º-A do CIRS

Foi por esta Divisão solicitado à Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento Singular Divisão de Liquidação (DSURS-DL) que informasse se a liquidação se encontrava corretamente efetuada,

Através da comunicação interna n.º ...2022... datada de 12/04/2022, a DSIRS-DL responde o seguinte:

“Informa-se que efetivamente a liquidação da declaração está correta ao atribuir de crédito de imposto o valor correspondente a 15% dos rendimentos duplamente tributados (na fonte e em Portugal) ou seja 50% dos rendimentos declarados por força da aplicação do art.º 40-º-A do CIRS.

Nos termos da Convenção com o país da fonte dos rendimentos em causa, a eliminação da dupla tributação é efetuada relativamente aos rendimentos tributados em ambos os Estados, pelo que, neste caso, sendo tributados em Portugal apenas 50% dos rendimentos, o crédito de imposto para eliminação da dupla tributação é atribuído relativamente a essa parte dos rendimentos tributados”

Face ao exposto, afigura-se ser de indeferir o pedido, nos termos e com fundamentos constantes de decisão oportunamente notificado, mantendo-se a decisão recorrida.”

13.8. A decisão de indeferimento do recurso foi notificada ao Requerente através de registo postal, com aviso de receção, emitido em 27-04-2022.

13.9. Em 19-06-2022, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

14. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

III. Matéria de direito

15. Fixada, nos termos que antecedem, a matéria de facto, importa conhecer da questão de direito suscitada pelo Requerente, a qual consiste em saber se a liquidação de IRS do ano de 2020 se encontra, ou não, ferida de erro na medida em que quantifica o crédito de imposto por dupla tributação jurídica com base apenas 50% do rendimento bruto obtido no estrangeiro nas situações em que seja exercida a opção por englobamento de rendimentos prevista no artigo 40.º-A, n.ºs 1 e 4, do Código do IRS.

Posições das Partes

16. Sobre a matéria em causa, o Requerente mantém o entendimento já anteriormente expresso na interposição de reclamação graciosa e subsequente recurso hierárquico. Nos seus traços essenciais, traduz-se tal entendimento na consideração de que, não obstante a opção pelo englobamento de 50% dos dividendos obtidos no estrangeiro, o cálculo da dedução relativa à Dupla Tributação Jurídica Internacional ao abrigo de norma convencional efetua-se com base no rendimento global dos dividendos sobre que incidiu a tributação no País da fonte.

Em síntese, alega o Requerente que “O Art.º 40-A tem como finalidade a Dupla Tributação Económica existente, atenuar o facto de o resultado liquidado da empresa ter sido tributado na esfera do IRC, e ser novamente tributado na esfera do IRS sob a forma de dividendos. É duplamente tributado na esfera de sujeitos passivos diferentes, nomeadamente empresa e accionista.

O Art.º 81.º do CIRS tem como finalidade a Eliminação da Dupla Tributação Internacional Jurídica incorre do facto do rendimento obtido pelo acionista (dividendos) ser tributado no País de Origem do Rendimento e novamente tributado no País de residência do acionista.

São duas situações distintas.

*A possibilidade de atenuar a Dupla Tributação Económica existente **não significa que o contribuinte seja penalizado para efeitos do cálculo da dedução por dupla tributação internacional.***

Assim, conclui o Requerente que *“O valor correto da Dedução por Dupla Tributação Internacional é € 482,50 e não € 243,75, presentes na demonstração da liquidação da AT...”*

17. Diferente é o entendimento da Rquerida, expresso em sede de reclamação graciosa, de recurso hierarquico bem como na Resposta produzida no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral de, em síntese, se destaca: *“16. Perante o pedido do Requerente, a Direção de Finanças do Porto, em sede de recurso hierárquico pediu a colaboração da Divisão de Liquidação da DSIRS para efeitos de esclarecer se a liquidação está correta, a qual em resposta refere que “efetivamente a liquidação da declaração está correta ao atribuir de crédito de imposto o valor correspondente a 15% dos rendimento duplamente tributados (na fonte e em Portugal), ou seja, 50% dos rendimentos declarados por força da aplicação do artigo 40.º-A do CIRS.” 17. Mais se acrescenta que “[n]os termos da Convenção com o país da fonte dos rendimentos em causa, a eliminação da dupla tributação é efetuada relativamente aos rendimentos tributados em ambos os Estados, pelo que, neste caso, sendo tributados em Portugal apenas 50% dos rendimentos, o crédito de imposto para eliminação da dupla tributação é atribuído relativamente a essa parte dos rendimentos tributados.*

18. Pelo que se conclui que, tendo os rendimentos de categoria E sido considerados em apenas 50%,

19. e sendo apenas essa parte considerada para efeitos de determinação da coleta, é esse o valor que deve ser considerado para efeitos de cálculo do crédito de imposto por dupla tributação,

20. ou seja, o montante de €1.650,00, uma vez que tendo a outra parte sido excluída de tributação em Portugal,

21. não foi o Requerente duplamente tributado relativamente a essa parte do rendimento (tendo apenas sido tributado no Estado da fonte),

22. pelo que não há lugar a eliminação de dupla tributação.”

Do direito

18. Constitui objeto mediato do presente processo a apreciação da legalidade da liquidação de IRS referente aos rendimentos obtidos pelo Requerente em 2020 na medida em que a AT desconsiderou, parcialmente, um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional. A decisão da AT fundamenta-se no facto de os dividendos de fonte estrangeira, englobados por opção ao abrigo do artigo 40.º-A do Código do IRS, apenas serem sujeitos a tributação em Portugal por 50% do seu valor e, nessa exata medida, serem considerados no cálculo da dupla tributação jurídica internacional. Por seu lado, entende o Requerente que tal decisão não tem suporte legal.

19. Os rendimentos em causa são dividendos que, em 2020, foram atribuídos ao Requerente, por uma sociedade estabelecida na Bélgica.

20. Pautando-se pelo princípio da universalidade, a tributação dos residentes em território português incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (cf. CIRC, art. 15.º. n.º 1).

21. Por forma a eliminar a dupla tributação jurídica internacional os Estados dispõem da possibilidade de consagrar medidas unilaterais no seu ordenamento jurídico interno e disposições bilaterais - ou multilaterais – através de convenções para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento.

22. No ordenamento jurídico nacional é consagrado um mecanismo unilateral aplicável aos sujeitos passivos, pessoas singulares, fiscalmente residentes em território português. Em sede de IRS releva, para o efeito, o n.º 1 do artigo 81.º do respetivo Código, com a seguinte redação:

“Artigo 81.º

Eliminação da dupla tributação jurídica internacional

1 - Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos no 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.

23. Porém, em consonância com o princípio da prevalência do Direito Internacional convencional, dispõe o n.º 2 do mesmo artigo que: *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. (...)"*

24. No presente caso, tratando-se de rendimentos obtidos na Bélgica, relevam as normas da CDT Portugal/Bélgica, ¹. De que, com pertinência para o caso em análise, se destaca o artigo 10.º que, relativo a dividendos, reparte o poder de tributar entre o Estado da fonte (ou da origem) e o Estado da residência, nos seguintes termos:

“ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos atribuídos 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 tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que atribui os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 15 por cento do montante bruto de tais dividendos.

Este número não afecta a tributação da sociedade pelos lucros dos quais os dividendos são pagos.”

25. A eliminação da dupla tributação decorrente da referida repartição de competência para tributar os rendimentos qualificados como “dividendos” é assegurada, em Portugal, pelo método da imputação ordinária, nos seguintes termos:

ARTIGO 22

Limitação dos efeitos da Convenção

...

2. No que diz respeito a Portugal, a dupla tributação será evitada, em conformidade com o disposto na legislação portuguesa (na medida em que tais disposições não derroguem os princípios gerais constantes deste número), do seguinte modo:
1º - Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados na Bélgica, Portugal deduzirá do imposto sobre tais rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago na Bélgica. 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.”

26. Nos termos da disposição acima referida, o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional está duplamente limitado: não pode exceder o montante de imposto pago no estrangeiro nem a parcela do IRS correspondente ao rendimento englobado calculado antes da dedução.

27. Porém, a questão que se coloca tem a ver com a exclusão do âmbito de incidência tributária dos dividendos, de fonte estrangeira, nos casos em que, por opção do respetivo titular sejam objeto de englobamento.

28. Com vista a eliminar a dupla tributação económica de lucros distribuídos, dispõe o artigo 40.º-A, n.ºs 1 e 2, do Código do IRS, na redação dada pela Leis n.ºs 83-C/2013, de 31 de dezembro 55-B/2004, de 30 de dezembro, respetivamente, que *“1 - Os lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas do IRC são, no caso de opção pelo englobamento, considerados em apenas 50% do seu valor*

2 - O disposto no número anterior é aplicável se a entidade devedora dos lucros ou que é liquidada tiver a sua sede ou direcção efectiva em território português e os respectivos beneficiários residirem neste território.”

29. Relativamente a lucros distribuídos por entidades residentes noutro Estado Membro da UE ou do EEE, dispõem os n.ºs 4 e 5 do mesmo artigo, na redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro:

“4 - O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável aos lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado membro do Espaço Económico Europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, desde que tal entidade preencha os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades - mães e sociedades afiliadas de Estados membros diferentes.

5 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deve dispor de prova de que a entidade cumpre os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, efetuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu de que é residente.”

30. Não se questionando no presente caso a opção do Requerente pelo regime previsto na norma acima transcrita, tudo se resume em saber se a consideração em apenas 50% do montante global dos dividendos distribuídos por entidade sediada na Bélgica, por englobamento ao abrigo do artigo 40.º-A do Código do IRS, se reflete na diminuição, em idêntica proporção, do montante do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional nos termos do artigo 81.º, n.º 2, do CIRS e 22.º, n.ºs 2 e 3 do artigo 22.º do CDT Portugal/Bélgica.

31. Da opção pelo englobamento prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 40.º-A, do Código do IRS resulta, no presente caso, que do montante global de € 3 250,00 de dividendos distribuídos por entidade estabelecida na Bélgica apenas foram objeto de tributação em Portugal por 50% desse montante, ou seja, apenas o valor de € 1 625,00 foi sujeito a dupla tributação (em Portugal e no país da fonte).

32. Do exposto pode concluir-se que o rendimento em causa, na parcela resultante da opção por aquele englobamento correspondente à eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos, não foi sujeito a tributação em Portugal, mas tão somente no país da fonte. Neste caso, não se verificando a ocorrência de uma situação de dupla tributação desse rendimento, não há lugar à atribuição de crédito de imposto para eliminação de inexistente dupla tributação internacional.

IV. Decisão

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral:

- Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia na totalidade.
- Absolver a Requerida do pedido.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 243,75, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 306,00, a cargo do Requerente.

Lisboa, 26 de outubro de 2022

O árbitro,
Álvaro Caneira

ⁱ Convenção entre Portugal e a Bélgica para Evitar a Dupla Tributação e Regular Algumas Outras Questões e Matéria de Impostos sobre o Rendimento, aprovada para ratificação pelo Decreto-Lei n.º 619/70, de 15 de dezembro e ratificada em 4 de fevereiro de 1971 conforme alterada pela Convenção Adicional aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 82/2000 e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 78/2000, de 14 de dezembro, em vigor a partir de 05-04-2021.