

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 146/2023-T

Tema: IRS. Retenções na Fonte. Rendimentos de Capitais. Meios impugnatórios.

SUMÁRIO:

- I. O facto de o Requerente não ter acionado, em devido tempo, o procedimento de reembolso do excesso de retenção na fonte sofrida sobre juros e dividendos auferidos, não impedia que pudesse lançar mão de todos os meios processuais impugnatórios, para lograr o mesmo objetivo, designadamente, o procedimento de revisão oficiosa.**
- II. É o caso da reclamação graciosa necessária, prevista no artigo 132.º do CPPT, a qual estabelece, no seu n.º 4, um prazo de dois anos, a contar do termo do ano do pagamento indevido, para reclamação pelo substituído (titular dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte). Trata-se do mesmo prazo previsto no n.º 7 do artigo 101.º-CIRS.**
- III. Na situação vertente, o Requerente apresentou reclamação graciosa apenas em 2022/01/08, muito depois, portanto, do prazo legalmente previsto.**
- IV. Na substituição fiscal total está, em regra, afastada a hipótese de existência de “erro imputável aos serviços” por estes não terem intervenção em tais (auto)liquidações.**

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., portador do cartão de cidadão ..., residente em ..., ..., Alemanha, titular do NIF..., doravante “o Requerente”, apresentou, no dia 09 de março de 2023, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º. ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, na redação vigente.

O Requerente pretende (i) a declaração da ilegalidade e consequente anulação parcial dos actos de retenção na fonte sobre os seus rendimentos de capitais em 2017 e 2018; (ii) a declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento do pedido de reclamação graciosa relativa ao IRS do ano de 2017; (iii) a declaração da ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento do pedido de reclamação graciosa relativa ao IRS do ano de 2018, com todas as legais consequências; (iv) a declaração da ilegalidade e consequente anulação da liquidação n.º 2021... referente ao ano de 2017; (v) a declaração da ilegalidade e consequente anulação da liquidação n.º 2021..., no valor de 418,0 €, referente ao ano de 2018, bem como das correspondentes liquidação de juros 2021... e demonstração de acerto de contas n.º 2021... ; (vi) a condenação da AT à restituição dos montantes pagos pelo Requerente em excesso a título de imposto nos anos de 2017 e 2018, assim como a título de juros compensatórios, no total de 1453,62 Euros acrescidos de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais. Subsidiariamente, o Requerente peticiona pela condenação da AT à revisão das liquidações contestadas por forma a repor a sua legalidade, devolvendo ao requerente os montantes de imposto pagos em excesso a título de rendimentos de capitais durante os anos de 2017 e 2018, enquanto valores reclamáveis, no prazo de reclamação por erro de aplicação da lei, pela seguinte ordem de procedência (i) à data de apresentação da declaração modelo 3 referente a 2017 e da declaração de substituição modelo 3 referente a 2018, (ii) à data de apresentação das reclamações graciosas RG3 2022...e RG3 2022...; (iii) à data de apresentação deste pedido de arbitragem, e a proceder ao respectivo acerto de contas no valor que for apurado, a favor do contribuinte, incluindo o competente acerto de juros compensatórios, assim como ao pagamento dos juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

legais.”

2.

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 17 de maio de 2023; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
7. Por Despacho de 17 de maio de 2023, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. A Requerida apresentou a sua Resposta em 12 de junho de 2023, juntamente com o Processo Administrativo.
9. Por desnecessidade, o Tribunal Arbitral, em despacho de 30 de agosto de 2023, dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas por ambas as partes, atentos os princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT)

Posição do Requerente

Sustenta o Requerente que sendo, nos anos de 2017 e 2018, residente na Alemanha, por força da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha, o imposto máximo que o estado português poderia tributar, tanto no caso de dividendos, como no pagamento de juros, limitava-se a 15%, ao invés dos 28% que foram aplicados pelas entidades pagadoras desses rendimentos, ainda que reconhecendo não disponibilizou atempadamente, junto das entidades pagadoras os documentos necessários para beneficiar da taxa reduzida prevista pela Convenção.

O Requerente alega também que os atos de retenção na fonte de capitais são contrários ao Direito da União Europeia, na vertente dos princípios da livre circulação de capitais e não discriminação, consagrados nos artigos 63.º e 65.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), porquanto, ao abrigo da CDT, além de ser tributado em Portugal pelos rendimentos em causa, também o é na Alemanha, sendo que o valor do imposto retido em Portugal (28%), na parte em que exceda de 15% prevista na Convenção, não é passível de ser utilizado como crédito de imposto na Alemanha. Como tal, ocorre uma situação de dupla tributação não passível de ser totalmente eliminada através do estado de residência.

Segundo o Requerente, a manter-se a tributação a 28% em Portugal, o Requerente, não residente em Portugal, ficaria sujeito a uma tributação total (no conjunto dos dois estados Portugal e Alemanha) superior à que seria aplicável a um contribuinte residente em Portugal em iguais circunstâncias, ou seja, auferindo os mesmos rendimentos.

O Requerente argumenta também que o mecanismo de reembolso previsto no artigo 101.º-C, n.º 7 do CIRS é ilegal face aos artigos 63.º e 65.º do TFUE, pois estabelece um prazo de dois anos para os não residentes, ao passo que os residentes podem socorrer-se de um prazo de quatro anos para contestar os atos tributários de retenção na fonte. Invoca, a esse propósito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo 01458/13, em 2014/05/14.

O Requerente alega ainda que poderia recorrer ao mecanismo da revisão oficiosa com base em erro imputável aos serviços, cujo prazo é de 4 anos, acrescidos de 161 dias por força do disposto nas leis n.º 1-A/2020, de 19 de março, n.º 16/2020, de 29 de maio, n.º 4-B/2020, de 1 de fevereiro e n.º 13-B/2021 de 5 de abril, pelo que as reclamações gratuitas apresentadas são tempestivas, uma vez que foram apresentadas dentro do prazo de 4 anos e 161 dias.

O Requerente refere que ao apresentar a declaração modelo 3 referente a 2017 e a declaração de substituição modelo 3 referente a 2018 visou a revisão dos atos de retenção na fonte.

O Requerente conclui pela anulação dos atos de retenção na fonte sindicados, por violação do direito da União Europeia, com as legais consequências, incluindo juros indemnizatórios.

Posição da Requerida

A Requerida assinala que a retenção na fonte de IRS que incidiu sobre os rendimentos de dividendos e juros pagos ao Requerente nos anos de 2017 e 2018, foi efetuada à taxa liberatória de 28% (aplicável a residentes e não residentes), em conformidade com o disposto no artigo 71.º, n.º 1, al. a), do CIRS, em virtude de não ter sido acionada a Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha, mediante a entrega de formulário Modelo 21-RFI e certificado de residência fiscal às entidades obrigadas a efetuar a retenção na fonte, em consonância com o que se encontra estabelecido no artigo 101.º-C, n.ºs 1 a 3, do CIRS, sendo que quando o beneficiário dos rendimentos não faça atempadamente a prova da qualidade de não residente perante a entidade pagadora, de acordo com o estabelecido no artigo 101.º-C, n.ºs 1 a 3, do CIRS, pode solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, em conformidade com o disposto no n.º 7 do artigo 101.º-C do CIRS.

Anota a Requerida que o reembolso parcial das retenções na fonte de IRS relativas ao ano de 2017 deveria ter sido solicitados até 31/12/2019, e o reembolso parcial das retenções na fonte de IRS relativas ao ano de 2018, dado que o prazo terminou durante o período da pandemia da doença COVID19, e atendendo aos sucessivos períodos de suspensão de prazos, deveria ter sido solicitado até 10/06/2021, sendo que o Requerente somente em 17/09/2021, veio solicitar o reembolso parcial das retenções na fonte de IRS efetuadas nos anos de 2017 e 2019, após o termino do prazo para o efeito, sendo, portanto, os pedidos de reembolso internacional intempestivos.

A Requerida refere que a entrega de declaração de rendimentos Modelo 3 não é o meio próprio para os sujeitos passivos não residentes solicitarem a devolução de retenção na fonte de IRS efetuada em excesso, já que a retenção na fonte a taxa liberatória tem caráter definitivo e existe um mecanismo próprio para solicitar o reembolso de importâncias retidas na fonte em excesso a não residentes previsto no n.º 7 do artigo 101.º-C, do CIRS.

A Requerida refere que também que o artigo 140.º do CIRS estipula que em caso de erro na declaração de rendimentos, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração.

Ainda segundo a Requerida, quanto ao prazo de reclamação administrativa de retenções na fonte a título definitivo, verifica-se que, quer a reclamação seja apresentada por residente nos

termos do artigo 132.º do CPPT, quer o pedido de reembolso internacional seja efetuado por não residente nos termos do n.º 7 do artigo 101.º-C do Código do IRS, o prazo estipulado é de dois anos em ambos os casos.

Ainda segundo a Requerida, o prazo de quatro anos estabelecido da segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, apenas é aplicável em caso de erro imputável aos serviços, sendo que na situação em apreço, as retenções na fonte de IRS efetuadas ao requerente não foram efetuadas considerando a redução de taxa prevista nos artigos 10.º e 11.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha, pois o Requerente não apresentou a prova da qualidade de não residente perante as entidades obrigadas a efetuar a retenção na fonte.

Sobre os juros indemnizatórios, não vislumbrando qualquer ilegalidade nos atos tributários (de retenção na fonte) contestados, a Requerida considera inexistir erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT.

II – Saneamento

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação de atos de retenção na fonte de IRC (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, a contar da notificação do indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra os atos tributários impugnados.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

É admissível a cumulação de pedidos relativos a diferentes atos e anos tendo em conta que estão em discussão as mesmas circunstâncias de facto (pagamento de juros e distribuição de dividendos de fonte portuguesa a pessoa singular não residente) e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, conforme previsto no artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. Fundamentação de Facto

1. Factos provados

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** O Requerente, nos anos de 2017 e 2018, residiu, para efeitos fiscais, na Alemanha – cf. Documento A1.
- B.** No ano de 2017, o Requerente auferiu em Portugal rendimentos de capitais, concretamente juros pagos pelo IGCP e dividendos pagos pelo Banco BIG, no valor total de 6.297,38 €, sobre os quais foi retido na fonte IRS à taxa de 28%, no valor de 1.763,23 € – cf. Documentos A2 e A8.
- C.** No ano de 2018, o Requerente auferiu em Portugal rendimentos de capitais, concretamente juros pagos pelo IGCP e dividendos pagos pelo Banco BIG, no valor total de 8.425,71 €, sobre os quais foi retido na fonte IRS à taxa de 28%, no valor de 2.359,21 € – cf. Documentos A2 e A8.
- D.** Em 2019/05/21, o Requerente apresentou declaração modelo 3 de IRS referente a 2018, onde, por lapso, se identificou como residente e onde declarou os rendimentos e retenção na fonte desse ano – cf. Documento A3.
- E.** Em 2021/07/28, o Requerente apresentou declaração de substituição modelo 3 de IRS referente ao ano de 2018 onde se identificou como não residente e preencheu os anexos E e F, tendo no anexo E declarad rendimentos de capitais no total de 8425,81 e retenções na fonte no valor de 2359,21 Euros. – cf. Documento A4.
- F.** Em 2021/07/30, o Requerente apresentou declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2017 onde se identificou como não residente e preencheu o anexo E. – cf. Documento A5.
- G.** Em 2021/08/17, o Requerente recebeu (registo RY...PT) a demonstração de liquidação de IRS n.º 2021..., datada de 2021/08/06, mas só remetida a 2021/08/12, e nesta demonstração de liquidação não foi considerado o valor de 1763,23 Euros referente ao

- imposto retido na fonte durante o ano de 2017 que o requerente declarou na respetiva declaração modelo 3 – cf. Documento A7.
- H.** Em 2021/08/17, o Requerente recebeu (registo RY...PT) a demonstração de liquidação de IRS n.º 2021..., datada de 2021/08/06 e referente ao período 2018/01/01 a 2018/12/31, da qual consta um valor pagar de 418,02 Euros, correspondente a 321,80 Euros de imposto apurado e 96,22 Euros de juros compensatórios, sendo que, nesta demonstração de liquidação não foi considerado o valor de 2359,21 Euros referente ao imposto retido na fonte durante o ano de 2018 que o requerente declarou na respetiva declaração de substituição modelo 3 – cf. Documento A7.
- I.** Em 2021/09/17, o Reclamante deu entrada na Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI) dos formulários Modelo 22-RFI e Modelo 23-RFI, no qual solicitava o pedido de reembolso do imposto retido em 2017 e 2018, proveniente de juros e dividendos, respetivamente – cf. Processo Administrativo.
- J.** Os pedidos de reembolso foram indeferidos pela AT com base na intempestividade dos mesmos – cf. Processo Administrativo.
- K.** Em 2022/01/08, o Requerente submeteu eletronicamente, através do portal da AT, reclamação graciosa contra a liquidação n.º 2021..., respeitante ao período 2017/01/01 a 2017/12/31, fundamentado na sua ilegalidade – cf. Documento A9.
- L.** Em 2022/01/08, o Requerente submeteu eletronicamente, através do portal da AT, reclamação graciosa contra a liquidação n.º 2021..., assim como contra a correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2021..., respeitantes ao período de 2018/01/01 a 2018/12/31, fundamentado na sua ilegalidade – cf. Documento A9.
- M.** Em 2022/12/09, (registo RH...PT) foi depositado na caixa do correio do Requerente carta contendo “Notificação de Decisão Final” sobre a rejeição da reclamação RG3 2022... – cf. Documento A9,
- N.** Em 2022/12/09 (registo RH...PT) foi depositada na caixa do correio do Requerente carta contendo “Notificação de Decisão Final” sobre rejeição da reclamação RG3 2022...– cf. Documento A9.
- O.** O Requerente apresentou no CAAD, em 2023-03-09, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral na origem da presente ação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2. Motivação da Decisão Da Matéria De Facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelas Partes e nas posições por estas assumidas em relação aos factos.

Não existem factos alegados com relevância para a apreciação da causa que devam considerar-se não provados.

IV. Sobre o Mérito da Causa

A questão decidenda no presente processo arbitral respeita à aplicação da taxa de imposto prevista na Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital (“CDT Portugal-Alemanha”) aos juros e dividendos pagos ao Requerente, ao invés da taxa de 28% prevista no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”), sabendo que aquela aplicação foi suscitada, primeiramente, mediante pedido de reembolso de retenção na fonte previsto no art. 101.º-C n.º 7 do CIRS, e posteriormente mediante reclamação graciosa.

1. Enquadramento Legal

Antes de mais, haverá que determinar o quadro legal de direito interno e de direito internacional aplicável, na medida em que estão em causa atos de retenção na fonte realizados

por sociedades residentes, para efeitos fiscais, em Portugal relativamente a rendimentos auferidos por pessoa singular residente fiscal na Alemanha.

Terão, assim, que ser consideradas as regras previstas no CIRS, bem como as regras da CDT Portugal-Alemanha.

Nos termos do art. 13.º n.º 1 e art. 15.º n.º 2 do CIRS, “Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que (...) que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.”, sendo que “Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.”

A determinação de quais os rendimentos considerados obtidos em território português está no art. 18.º n.º 1 do CIRS, que inclui na al. g) “Outros rendimentos de aplicação de capitais devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;”.

No que respeita à taxa de imposto e mecanismo de tributação, dispõe o art. 71.º n.º 1 al. a) que “Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28 %: (...) Os rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes ou não residentes, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada; (...)”

Sendo que a obrigação de retenção na fonte recai sobre as entidades devedoras dos rendimentos nos termos do art. 101.º n.º 2 al. a) do CIRS, na redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, vigente à data dos factos: “Tratando-se de rendimentos referidos no artigo 71.º, a retenção na fonte nele prevista cabe: a) Às entidades devedoras dos rendimentos referidos nos n.os 1 e 4 e na alínea c) do n.º 16 do artigo 71.º;”

De acordo com tais regras, os juros e dividendos pagos a sujeitos passivos não residentes estavam sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, através da aplicação da taxa liberatória de 28%, prevista no art. 71º, nº 1, al. a) do CIRS, recaindo a obrigação de retenção na fonte sobre a entidade devedora dos rendimentos.

Assim, cumpria quer ao IGCP, quer ao Banco BIG, na qualidade de substitutos tributários reterem o imposto legalmente devido e entregá-lo ao Estado, em nome do Requerente. Ambas

as entidades procederam à retenção do imposto à taxa 28%, tendo entregado tal montante nos cofres do Estado.

Sucedem, porém, que em caso de pagamentos a não residentes, mormente residentes em país com o qual tenha sido celebrada uma convenção para evitar a dupla tributação haverá que considerar as normas convencionais.

A CDT Portugal-Alemanha estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

ARTIGO 10.º

Dividendos

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 se a pessoa que recebe os dividendos for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá 15% do montante bruto desses dividendos.

As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

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

ARTIGO 11.º

Juros

1 - Os juros provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2 - No entanto, esses juros podem ser igualmente tributados no Estado contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que recebe os juros for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 10% do montante bruto dos juros, se forem pagos por um empréstimo de qualquer espécie concedido por um banco. No caso de juros provenientes de Portugal, o disposto nesta alínea apenas será aplicável se a operação para a qual o empréstimo é contraído for

considerada pelo Governo Português de interesse económico e social para o País, condição que se considera sempre preenchida se a mesma estiver compreendida nos planos de desenvolvimento aprovados por esse Governo;

b) 15% do montante bruto dos juros, nos restantes casos.

As autoridades competentes dos Estados contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar este limite.

O art. 101.º-C do CIRS, sob a epígrafe “Dispensa de retenção na fonte e reembolso de imposto relativo a rendimentos auferidos por não residentes”, determinava a dispensa total ou parcial de retenção na fonte em caso de aplicação de uma convenção e quais os meios de prova a apresentar pelo beneficiário do rendimento:

Artigo 101.º-C

Dispensa de retenção na fonte e reembolso de imposto relativo a rendimentos auferidos por não residentes

1 - Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no artigo 71.º quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

2 - Nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação, de um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado. (Redação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro).

3 - A prova referida no número anterior deve ser efetuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis.

Sendo que, conforme resulta do n.º 5 da mesma disposição, a entidade residente manteria a obrigação de retenção na fonte e entrega da totalidade do imposto ao Estado, caso o beneficiário não apresentasse a prova da verificação das condições da convenção até “(...) até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto (...)”

No entanto, o n.º 7 e 8 previa um mecanismo de reembolso que poderia ser utilizado pelo beneficiário dos rendimentos a posteriori, desde que comprovasse a verificação das condições da convenção:

7 - Os beneficiários dos rendimentos, relativamente aos quais se verificam as condições referidas no n.º 1, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

8 - O formulário previsto no número anterior deve, quando necessário, ser acompanhado de outros elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso.

9 - O reembolso do excesso do imposto retido na fonte deve ser efetuado no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido e dos elementos que constituem a prova da verificação dos pressupostos de que depende a concessão do benefício e, em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a reembolsar juros indemnizatórios calculados a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

10 - Para efeitos da contagem do prazo referido no número anterior, considera-se que o mesmo se suspende sempre que o procedimento estiver parado por motivo imputável ao requerente.

Logo, para efeitos de aplicação da taxa reduzida de retenção na fonte prevista em convenção, o beneficiário dos rendimentos deveria ter apresentado prova da verificação dos

pressupostos da convenção junto da entidade obrigada à retenção na fonte através da apresentação do formulário modelo 21-RFI, acompanhado do certificado de residência emitido pelas autoridades fiscais espanholas, até ao termo do prazo para entrega do imposto ao Estado (dia 20 do mês seguinte).

Não tendo apresentada tal prova, a entidade residente (substituto tributário) ficaria obrigada à retenção na fonte à taxa prevista no CIRS (28%) e a entregar esse imposto ao Estado.

O beneficiário do rendimento poderia, ainda, solicitar o reembolso total ou parcial (cf. n.º 7 e seguintes) do imposto junto das autoridades fiscais Portuguesas, mediante a apresentação no prazo de 2 anos do formulário de modelo aprovado (formulários modelo 22-RFI e 23-RFI), certificado pelas autoridades competentes do Estado de residência ou acompanhado de certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência.

Revertendo ao caso em análise, nos termos do n.º 7 do artigo 101.º-C do CIRS, o pedido de reembolso do excesso retido na fonte dos juros e dividendos auferidos em 2017 deveria ter sido apresentado até 31 de dezembro de 2019.

Por seu turno, o pedido de reembolso do excesso retido na fonte dos juros e dividendos auferidos em 2018, deveria ter sido apresentado até 10 de junho de 2021, pois ao referido prazo de caducidade de dois anos, acresciam ainda o período de 84 dias em que esse prazo esteve suspenso durante o ano de 2020, por força do regime excecional do art. 7.º, n.º 3, da Lei n.º 1-A/2020, de 19.03 (com a redação dada pela Lei n.º 4-A/2020, de 06.04), bem como o período de 74 dias em que o prazo esteve suspenso durante o ano de 2021, por força do n.º 1 do art. 6.º-B aditado à Lei n.º 1-A/2020 pela Lei n.º 4-B/2021, de 01.02.

Ora, verifica-se que tanto num caso, como noutra, os pedidos de reembolso foram apresentados pelo Requerente apenas em 2021/09/17, ou seja, muito para além do prazo legalmente previsto, tendo, por conseguinte, a AT indeferido os pedidos com base na sua intempestividade.

Importa então perceber quais as implicações para o Requerente de ter deixado passar o prazo do n.º 7 do artigo 101.º-C do CIRS.

2. Da admissibilidade do pedido de reembolso decorrido o prazo de 2 anos

Como bem se refere na decisão arbitral proferida no processo n.º 789/2020-T, que acompanhamos neste ponto “O mecanismo previsto no art. 101.º-C do CIRS é um mecanismo de garantia ou de controlo que visa assegurar que só haverá dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos pagos a não residentes depois de comprovado que os mesmos beneficiam de uma convenção para evitar a dupla tributação.

Trata-se de um procedimento de validação dos requisitos de aplicação da convenção, mas não de um procedimento de reconhecimento prévio dos benefícios do referido instrumento de direito internacional a quem dele pretende gozar.

Os mecanismos previstos na lei para efetivar a limitação ou exclusão do imposto por força de aplicação de uma convenção não se confundem com as garantias dos contribuintes de legalidade, podendo ser acionados estes últimos, mesmo sem terem sido acionados os primeiros.”

Significa isto, portanto, que o facto de o Requerente não ter acionado, em devido tempo, o procedimento de reembolso do excesso de retenção na fonte sofrida sobre juros e dividendos auferidos, não impedia que pudesse lançar mão de todos os meios processuais impugnatórios, para lograr o mesmo objetivo.

É o caso da reclamação graciosa necessária, prevista no artigo 132.º do CPPT, a qual estabelece, no seu n.º 4, um prazo de dois anos, a contar do termo do ano do pagamento indevido, para reclamação pelo substituído (titular dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte). Trata-se do mesmo prazo previsto no n.º 7 do artigo 101.º-CIRS.

Temos, portanto, que a reclamação graciosa deveria ter sido apresentada pelo Requerente, relativamente ao excesso retido na fonte dos juros e dividendos auferidos em 2017, até 31 de dezembro de 2019, e, quanto ao excesso retido na fonte dos juros e dividendos auferidos em 2018, até 10 de junho de 2021, neste último caso por força dos referidos regimes de suspensão de prazos processuais e procedimentais adotado no âmbito da pandemia da doença COVID-19.

Ora, sucede que, na situação vertente, o Requerente apresentou reclamação graciosa apenas em 2022/01/08, muito depois, portanto, do prazo legalmente previsto. Acresce, por outro lado, que as reclamações graciosas apresentadas pelo Requerente tiveram por objeto imediato as

liquidações processadas pela Autoridade Tributária e não os atos tributários de retenção na fonte. Ora, sobre as liquidações de IRS, as mesmas foram corretamente processadas, uma vez que procederam das declarações Modelo 3 entregues pelo Requerente, as quais, por seu turno, refletem, no tocante às retenções na fonte, os valores comunicados pelas entidades pagadoras, que, como se viu, retiveram corretamente o imposto, uma vez que não foi desencadeado atempadamente pelo Requerente o procedimento para lhe serem aplicadas as taxas reduzidas previstas na CDT Portugal-Alemanha relativamente a juros e dividendos.

Refere o Requerente, na fundamentação do seu pedido, que ao apresentar a declaração modelo 3 referente a 2017, em 2021/07/30 e a declaração de substituição modelo 3 referente a 2018, em 2021/07/28, visou a revisão dos atos de retenção na fonte, que depois explicitou nas reclamações graciosas apresentadas.

A esse propósito, como refere e bem a Requerida, a declaração de rendimentos Modelo 3 não é o meio próprio para os sujeitos passivos não residentes solicitarem a devolução de retenção na fonte de IRS efetuada em excesso. Como anteriormente se disse, as liquidações de IRS em causa foram corretamente processadas, não tendo a AT forma de saber, que, com a entrega da declaração modelo 3 o Requerente estava a contestar o excesso retido na fonte.

Por outro lado, cabe ainda notar que tal alegado pedido de revisão oficiosa, com base em erro imputável aos serviços, é improcedente.

Com efeito, seguindo a decisão arbitral proferida no Processo nº 167/2022-T neste ponto, “é pacífico que, nas situações em que o imposto é liquidado por retenção na fonte, está, regra geral, afastada imputabilidade de um erro à AT. Isto, na medida em que a sujeição de uma determinada operação a imposto e a liquidação do mesmo são efectuadas pelo sujeito passivo ou por um seu substituto. Não existe qualquer intervenção ou participação dos serviços da AT na consideração (i) de um dado rendimento como preenchendo as normas de incidência objectiva ou subjectiva de IRS e (ii) na liquidação desse imposto mediante a aplicação de uma taxa de retenção na fonte. (...) o pedido de revisão de um acto tributário autoliquidado apenas pode ser submetido, no prazo de 4 anos, em caso de erro imputável aos serviços da AT. Erro esse, que a substituição tributária não comporta.”

Face a todo o supra exposto, improcedem todos os pedidos do Requerente.

V. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido formulado;
- c) Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 1.453,62 (mil quatrocentos e cinquenta e três euros e sessenta e dois cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável ex vi art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. Custas

Custas no montante de € 306,00 (trezentos e seis euros) a cargo do Requerente (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Porto, 17 de novembro de 2023

O Árbitro

Francisco Melo