

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 728/2021-T

Tema: IRS - Rendimento de pensões obtido no estrangeiro – crédito de imposto

SUMÁRIO

- I. O prazo previsto no artigo 77.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRS para a liquidação oficiosa de IRS, no caso de falta de apresentação pelo contribuinte da declaração de rendimentos, não é um prazo de caducidade, sendo aplicável o prazo de quatro anos previsto no artigo 45.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.
- II. O rendimento de pensões por emprego exercido anteriormente no estrangeiro, auferido por um residente em Portugal, não confere direito a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dado que Portugal, enquanto Estado da residência, tem um direito exclusivo de tributação.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Jorge Belchior de Campos Laires, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua..., n.º ..., ..., ...-... Algés, requereu a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), com referência ao ato tributário de indeferimento da reclamação graciosa contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2020..., de 14 de dezembro

de 2020.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante referida por “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 9 de novembro de 2021, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro singular o Exmo. Sr. Dr. Tito Barros Caldeira, que viria a ser substituído pelo signatário em 29 de novembro de 2021, sem oposição das partes para ambas as nomeações.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 18 de janeiro de 2022.

Em 23 de fevereiro de 2022, a Requerida apresentou a Resposta, concluindo que o PPA deve ser julgado improcedente.

Por Despacho de 29 de novembro de 2022, e ao abrigo dos poderes do Tribunal na condução do processo, convidou-se a Requerente para, querendo, no prazo de dez dias, corrigir as alíneas c) e d) do pedido, nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º1, alínea c) do RJAT, bem como para responder à exceção de incompetência do Tribunal levantada pela Requerida na sua resposta.

Em 7 de dezembro de 2022 a Requerida apresentou a correção do pedido e respondeu à exceção referida.

Por Despacho de 7 de dezembro de 2022, foi dispensada a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT, convidou-se as partes para alegações escritas facultativas, pelo prazo simultâneo de dez dias, convidando-se igualmente a Requerida para nessas alegações, querendo, pronunciar-se sobre o requerimento apresentado pela Requerente em 7 de dezembro de 2022, alegações que Requerida e Requerente apresentaram em 22 e 27 de

dezembro de 2022, respetivamente.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído face ao preceituado nos artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º, todos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

A 11 de agosto de 2021 foi a Requerente notificada, através do Ofício n.º ..., do indeferimento da pretensão por si apresentada. O prazo de 90 dias para apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral referido na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT terminou a 9 de novembro de 2021, pelo que o presente pedido de constituição de tribunal arbitral tem-se por tempestivo

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- A. A Requerente era residente fiscal em Portugal no ano de 2016 (facto não controvertido nas alegações das partes, estando a Requerente registada como residente no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes).
- B. A Requerente não entregou no prazo legalmente previsto a declaração de rendimentos de IRS do ano de 2016 (facto não controvertido nas alegações das partes).
- C. A AT notificou a Requerente a fim de proceder, no prazo de 30 dias, à sua regularização (cf. documentos juntos com o PPA).
- D. Foi emitida pela AT a Declaração Oficiosa com o n.º 2020..., da qual resultou a liquidação com o n.º ...-2016-..., datada de 14 de dezembro de 2020, na qual foi

- inscrito o montante de 9.725,00 € a título de rendimento de pensões (categoria H do IRS) obtido no estrangeiro, tendo resultado no valor total de € 930,53 a pagar, incluindo juros compensatórios (cf. Processo Administrativo junto pela AT).
- E. A 22 de dezembro de 2022 o Serviço de Finanças de Oeiras ... emitiu mandado para notificação da Requerente, instando-a a pagar o valor liquidado no prazo de 30 dias (cf. documentos juntos com o PPA).
- F. A 23 de dezembro de 2020, a Reclamante procedeu à entrega de uma declaração de substituição (ID ...-2016-...), a qual ficou na situação de “Documento Não Liquidável” (cf. Processo Administrativo junto pela AT).
- G. Na declaração supra descrita, a Requerente declarou no Anexo J os mesmos rendimentos que constam da Declaração Oficiosa, isto é, rendimentos de pensões (categoria H) no montante de 9.725,56 €, tendo inscrito como imposto pago no estrangeiro o montante de 2.236,88 € (cf. Processo Administrativo junto pela AT).
- H. A 19 de janeiro de 2021, a Requerente apresentou requerimento no qual solicitou a correção da liquidação oficiosa de IRS e que a mesma fosse substituída pela declaração por si entregue (cf. Processo Administrativo junto pela AT).
- I. Por Despacho de 27 de janeiro de 2021, decidiram os serviços da AT convolar o requerimento apresentado pela Requerente em reclamação graciosa, disso se dando conhecimento à Requerente através de ofício para o efeito (cf. Processo Administrativo junto pela AT).
- J. Por despacho de 2 de junho de 2021, decidiram os serviços da AT pelo indeferimento da reclamação apresentada, tendo a decisão sido convertida em definitiva e notificada à Requerente através do ofício n.º ... com o n.º de registo RH...PT de 13 de julho de 2021 (cf. Processo Administrativo junto pela AT).
- K. A 4 de agosto de 2021 foi a notificação repetida nos termos do n.º 5 do art.º 39.º do CPPT, através de ofício com o n.º de registo RH...PT, a qual foi recebida pela Requerente em 11 de agosto de 2021. (cf. Processo Administrativo junto pela AT e documento junto no PPA).
- L. Os rendimentos da categoria H auferidos no ano de 2016, decorrentes de emprego anterior exercido em Itália, foram sujeitos a tributação no Estado italiano no valor de

500,65 €, acrescido do montante de 168,25 € a título de “Addizionale Regionale 2016”, o que perfaz um valor global de 668,90 € (cf. Documento emitido pela “Agenzia delle Entrate”).

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos não provados com relevância para a decisão.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

A convicção do Tribunal fundou-se unicamente nas alegações das partes e na análise crítica da prova documental junta aos autos, que está referenciada em relação a cada facto julgado assente.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

1. Do pedido da Requerente

A Requerente foi alvo de uma liquidação oficiosa de IRS de 2016, referente a rendimento de pensões (categoria H), obtido em Itália, de emprego aí anteriormente exercido. Por via de declaração de substituição, a qual viria a ser convolada pela AT em reclamação graciosa da referida liquidação oficiosa, a Requerente veio reconhecer a obtenção desse rendimento (no valor de 9.725,56 €), tendo inscrito, porém, o montante de 2.236,88 € de imposto alegadamente pago em Itália, com o objetivo de que o mesmo fosse dedutível ao IRS português, enquanto crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional.

A reclamação graciosa viria a ser indeferida por parte da AT, sendo que o primeiro pedido da Requerente se refere à anulação, por parte deste Tribunal, dessa mesma decisão de indeferimento, o que, a acontecer, determinaria que a AT tivesse de refazer a liquidação, tendo em conta o crédito de imposto invocado pela Requerente na sua declaração e que viria a ser apreciado pela AT, e indeferido, em sede de reclamação graciosa.

No PPA a Requerente invoca igualmente a caducidade do direito à liquidação por parte da

AT, que, caso esta alegação procedesse, determinaria a anulação total da liquidação de IRS.

Porém, no pedido inicial inserto no PPA, além da anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e da liquidação de IRS identificada, a Requerente pediu igualmente a condenação, nas alíneas c) e d) do pedido, aos pagamentos que se transcreve:

c) Ser-lhe restituído o montante global de 2.236,88 € (dois mil, duzentos e trinta e seis euros e oitenta e oito cêntimos) correspondente a imposto de IRS incorretamente liquidado pelas autoridades tributárias italianas, e juros indemnizatórios vencidos, tudo nos termos do artigo 24.º da CDT celebrada entre Portugal e Itália;

d) Bem como o pagamento de juros indemnizatórios vencidos até efetivo e integral cumprimento.

De modo a precisar o alcance do pedido e ao abrigo da liberdade na condução do processo, o Tribunal convidou a Requerente a corrigi-lo, se assim o entendesse, porquanto está em causa no processo uma liquidação de IRS que, não só não assume o valor cuja restituição se reivindica, como tudo indicava, pelas alegações, não ter sido pago pela Requerente à AT. Além do mais, e conforme a Requerente acabou por reconhecer, o valor indicado no pedido inicial nem sequer correspondia ao imposto pago em Itália, considerando a própria documentação junta pela Requerente.

Na sua Resposta a Requerente *“entende que o tribunal arbitral é competente para apreciar o pedido formulado no pedido de constituição de tribunal arbitral”*, acabando, porém, por reformulá-lo nos seguintes termos:

“Nestes termos e nos demais de Direito, que V. Exa. certamente suprirá, deve o presente pedido ser julgado procedente, por provado, e em consequência, ser:

a) Anulado o Ofício n.º ..., de 04 de agosto de 2021; e consequentemente,

b) Anulado o ato tributário de liquidação de IRS n.º 2020..., de 14-12-2020;

Caso assim não se entenda, e entender V. Exa. que a pretensão da Requerente não tem

acolhimento legal, então deverá:

c) Ser declarado inconstitucional o ato ilegal de fixação da matéria tributável, consubstanciado no ato tributário de liquidação de IRS n.º 2020..., de 14-12-2020, por violação do disposto no artigo 22.º da CDT celebrada entre Portugal e Itália, em conjugação com o artigo 81.º do Código do IRS, por via do artigo 103.º, n.º 3 da CRP; e consequentemente,

d) Ser reconhecido um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional no montante global de 668,90 (seiscentos e sessenta e oito euros e noventa cêntimos), por aplicação do disposto no artigo 22.º da CDT celebrada entre Portugal e Itália, em conjugação com o artigo 81.º do Código do IRS, devido pela Requerente a título de IRS no ano de 2016, e o qual deverá ser deduzido ao montante alegadamente devido pela Requerente no montante de 815,04 € (oitocentos e quinze euros), peticionado pela AT.

Entende assim o Tribunal que a Requerente, ao substituir as alíneas c) e d) do pedido, retira do pedido a condenação da AT à restituição de qualquer valor de imposto, porque efetivamente não houve qualquer pagamento às autoridades fiscais portuguesas que pudesse conferir à Requerente o direito de restituição. Por outro lado, entende igualmente o Tribunal que não há formulação de um pedido adicional, o do crédito de imposto, uma vez que tal apreciação estava já implícita no julgamento por este Tribunal da legalidade do ato de liquidação em causa.

2. Da exceção invocada pela Requerida

Sobre o pedido inicialmente formulado nas alíneas c) e d) do PPA, a que se fez alusão no ponto anterior, de reembolso de “2.236,88 € correspondente a imposto de IRS incorretamente liquidado pelas autoridades tributárias italianas”, bem como juros indemnizatórios, invoca a Requerida a exceção de incompetência deste Tribunal, exceção essa que teria de proceder, caso o pedido se mantivesse nesses termos, dado que a competência deste Tribunal a que se refere o artigo 2.º do RJAT, como é evidente, está confinada a atos de liquidação de imposto operados pela Autoridade Tributária portuguesa e não de outros países.

Em todo o caso, o Tribunal sempre seria competente para julgar o pedido de anulação da liquidação de IRS controvertida.

3. Da caducidade do direito à liquidação

A Requerente alega que, nos termos do artigo 76.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, não tendo havido declaração por parte do sujeito passivo, a liquidação tem por base os elementos dos quais a AT disponha, estatuidos, porém, a alínea c) do n.º 1 do artigo 77.º do mesmo Código, que a AT apenas poderá liquidar imposto até 30 de novembro do ano seguinte ao qual os rendimentos digam respeito. Alega assim a caducidade do direito à liquidação por parte da AT, na medida em que só em 2020 procedeu à liquidação em crise.

Conforme decidiu o Supremo Tribunal Administrativo, no processo 02131/11.2BELRS, datado de 22 de junho de 2022: *“O prazo previsto no artigo 77.º do CIRS para a liquidação oficiosa de IRS no caso de falta de apresentação pelo contribuinte da declaração de rendimentos não é um prazo de caducidade; é apenas um prazo dirigido aos serviços da AT para a atuação diligente dos serviços em ordem a prevenir a caducidade do direito de liquidar (que fica sujeita ao prazo normal)”*.

Aliás, é o próprio artigo 76.º, n.º 4, do Código do IRS, que expressamente determina *“em todos os casos previstos no n.º 1 [nos quais se inclui a declaração oficiosa], a liquidação pode ser corrigida, se for caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária”*.

Assim, e conforme bem alega a Requerida, tendo em conta a factualidade, está em causa o IRS do ano de 2016, e sendo o IRS um imposto periódico, o prazo de caducidade de 4 anos inicia-se a partir de 31 de dezembro de 2016, pelo que tal prazo caducaria se até 31 de dezembro de 2020 não tivesse sido emitida e notificada a liquidação oficiosa à contribuinte.

Improcede, assim, a alegação da Requerente quanto à caducidade do direito à liquidação.

4. Da não consideração do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional

A Requerente reconhece que, no que refere se aos rendimentos da categoria H (pensões), o artigo 18.º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Italiana para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento (“CDT”), determina que a competência para tributação dos rendimentos desta natureza é da exclusiva competência do Estado de residência (Portugal).

Efetivamente, tal competência exclusiva deriva da expressão utilizada pelo referido artigo 18.º de que essas pensões *“só podem ser tributadas nesse Estado [de Residência]”*.

A Requerente alega que sofreu tributação pelo Estado italiano, o estado da fonte, no montante de 668,90€ (inicialmente indicou 2.236,88 €, tendo posteriormente corrigido esse valor), e que se encontra numa situação de dupla tributação, considerando que a AT liquidou também IRS sobre o mesmo rendimento, no montante de 815,04 €, acrescido de 115,49 € de juros compensatórios.

Segundo a Requerente, tal circunstância deveria impelir a AT a convolar a declaração de substituição apresentada, que viria a ser decidida como reclamação graciosa, no Procedimento Amigável a que alude o Artigo 24.º, n.º 1, da CDT, que determina, passando a citar: *“Quando uma pessoa considerar que as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto nesta Convenção, poderá, independentemente dos recursos estabelecidos pela legislação nacional desses Estados, submeter o seu caso à autoridade competente do Estado contratante de que é residente ou, se o seu caso está compreendido no n.º 1 do artigo 23.º, à do Estado contratante de que é nacional. O caso deverá ser apresentado dentro de dois anos a contar da data da primeira comunicação da medida que der causa à tributação não conforme com o disposto na Convenção”*.

Vejamos, nada do que é alegado e provado pela Requerente pode levar a uma conclusão de que *“as medidas tomadas por um Estado contratante ou por ambos os Estados contratantes conduzem ou poderão conduzir, em relação a si, a uma tributação não conforme com o disposto nesta Convenção”*.

Ao abrigo da CDT, o Estado português tem, como a própria Requerente reconhece, direitos de tributação sobre as pensões auferidas em Itália, não havendo assim qualquer desconformidade com a CDT.

Quanto à atuação do Estado italiano, diga-se, já agora, que não foi apresentado qualquer facto ou prova de atuação desconforme, no sentido de se exigir à AT portuguesa a convoção de qualquer peça processual no Procedimento Amigável que alude a Requerente. Nem sequer se sabe se o Estado italiano conhecia, ou não, o estatuto de residente da Requerente em Portugal e se foi, ou não, apresentada prova dessa residência. De resto, ainda que a atuação do Estado italiano tivesse sido desconforme com a CDT, nunca este Tribunal seria competente para julgar tal atuação desconforme.

Quanto à possibilidade de utilização do montante pago em Itália como crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, assiste igualmente razão à Requerida, na medida em que, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º da CDT, *“quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados em Itália, Portugal deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago em Itália. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre o rendimento calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos que podem ser tributados em Itália”*.

É pois claro, face à norma transcrita, que o crédito de imposto só opera quanto a rendimentos que *“possam ser tributados em Itália”*, o que, conforme a própria Requerente reconhece, não é o caso (Portugal, enquanto Estado de residência, tem direito exclusivo de tributação destas pensões). De notar ainda que tal regra está aliás em consonância com a prevista na lei interna, concretamente o artigo 81.º do Código do IRS, quer a da alínea b) do seu n.º 1, quando impõe o limite do crédito para rendimentos que no país em causa *“possam ser tributados”*, quer do seu n.º 2, que prevê que essa dedução não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro *“nos termos previstos pela convenção”*.

Não há assim qualquer desconformidade entre o texto da CDT e a lei interna portuguesa, nem se verifica a inconstitucionalidade que a Requerente invoca para obter o crédito de imposto.

Diga-se, apenas a título complementar, que, tendo Portugal o direito exclusivo de tributação, a tributação sofrida em Itália deveria ser recuperada junto do Estado italiano, conforme bem nota a Requerida, caso se reúnam ainda as condições processuais para o pedido de reembolso.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, decide o Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

VI. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, quando seja impugnada a liquidação o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende.

Em alegações a Requerida defende que o valor da causa deve ser de 668,90 € e não de 930,53€, conforme indicado pela Requerente, considerando que é aquele o valor correspondente à utilidade económica do pedido, ou seja, e se bem se entende o raciocínio, porque tal corresponde ao montante a abater à liquidação de IRS, por via de crédito de imposto. Todavia, a Requerente pugna igualmente pela anulação total da liquidação de imposto e juros compensatórios, em virtude da alegada caducidade do direito à liquidação.

Retirado que foi pela Requerente o pedido de restituição de imposto no valor de 2.236,88 € alegadamente pago em Itália, que, como se disse, encontrava-se em franca contradição com a factualidade, o valor do processo corresponde à liquidação em causa, ou seja **950,53 €**.

VII. CUSTAS

Custas no montante de **306,00 €** a cargo da Requerente, por decaimento total, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de janeiro de 2023

O Árbitro,

Jorge Belchior de Campos Laires