

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 271/2023-T**

**Tema: IRS - Comprovação das retenções na fonte efetuadas no estrangeiro**

**Sumário:**

I – Não existe um sistema de prova vinculada para efeitos da comprovação das retenções na fonte efetuadas no estrangeiro, e ainda que tal entendimento resulte de uma instrução administrativa, esta é insuscetível de vincular juridicamente os contribuintes, conforme resulta de forma consensual da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

II – Nos termos do artigo 74.º n.º 1 da LGT incumbe ao contribuinte, no tocante a direitos que pretende fazer valer perante a AT a prova de factos tributários que lhe digam diretamente respeito e pelos quais o contribuinte possa ser responsável. Assim, não se afigura exigível que sobre os Requerentes recaia uma consequência desvantajosa da não realização de prova, quando a emissão dos documentos considerados “*aptos*” e “*sem margem para dúvida*” pela AT portuguesa para fazer prova da efetiva entrega e pagamento de imposto retido na fonte, depende da vontade das autoridades tributárias de outros países, sendo certo que, no caso dos autos, os Requerentes são totalmente alheios à relação existente com as referidas autoridades.

III – Na falta de documentos emitidos pelas autoridades fiscais estrangeiras, outros elementos de prova, designadamente faturas, comprovativos de pagamento e declarações obtidas dos clientes estrangeiros, cuja veracidade não é posta em causa, permitem chegar ao resultado da admissibilidade das deduções à coleta, em sede de IRS, das retenções na fonte de imposto efetuadas no estrangeiro pelos clientes da Sociedade C..., na proporção das quotas dos Requerentes naquela sociedade, em conformidade com o declarado por estes.

---

## DECISÃO ARBITRAL

### I – Relatório

1. **A...**, NIF n.º ... com domicílio fiscal na Rua ... n.º ... –..., ...-..., Lisboa, e **B...**, NIF n.º ... com domicílio fiscal na Avenida ... n.º ... ..., ...-... Sintra, (doravante Requerentes), vêm requerer, em coligação, a constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto no n.º 1 do Artigo 3.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”) e do disposto na alínea a) do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º, e da alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º, todos do RJAT, em conjugação com o artigo 99.º e n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

A constituição do Tribunal Arbitral tem por objetivo apreciar a legalidade das decisões emitidas pela Direção de Finanças de Lisboa que determinaram o indeferimento da Reclamação Graciosa e do Pedido de Revisão Oficiosa apresentados, respetivamente, pela Requerente A... e pelo Requerente B..., contra os atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) IRS n.º 2021... e n.º 2021..., referentes ao ano de 2017 (cfr. Documentos 1 e 2 – decisões de indeferimento – e Documentos 3 e 4 – demonstrações de acerto de contas - que se encontram juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) e se dão por integralmente reproduzidos).

2. Os Requerentes pedem a condenação da AT na restituição dos montantes de imposto indevidamente pagos, em sede de IRS, no valor total de € 1.182,54, acrescido de juros indemnizatórios, correspondentes aos seguintes atos de liquidação adicional:

- i) n.º 2021 ..., da qual resultou um valor a pagar de € 849,64, relativamente à Requerente A...;
- ii) n.º 2021 ..., da qual resultou um valor a pagar de € 332,90, relativamente ao Requerente B... .

Fundamentam o pedido nos seguintes termos:

Os Requerentes são sócios da C..., SP, RL (doravante “Sociedade C...”) tendo esta sido alvo de um procedimento inspetivo para comprovação dos valores inscritos no anexo G, da Informação Empresarial Simplificada (IES) (campo G03), para efeitos de dedução à coleta por dupla tributação internacional. Neste âmbito, a AT entendeu que a entidade imputadora não conseguiu comprovar o valor de € 9.363, 60, no ano de 2017, relativos a imposto pago no estrangeiro, pelo que as deduções à coleta a imputar aos sócios, ora Requerentes, deveriam ter sido inferiores aos valores declarados.

Estão em causa retenções efetuadas por clientes da Sociedade C..., residentes em Angola, Gabão e Congo, correspondentes aos valores do imposto a pagar nos respetivos países. Contudo, uma vez que os Requerentes são sócios da supra referida sociedade de Advogados, e que a mesma se encontra sujeita ao regime da transparência fiscal, as correções à Sociedade C... foram refletidas na esfera jurídica dos seus sócios.

Sucede que o fundamento das correções consiste na alegada falta de prova da efetiva retenção na fonte de imposto no estrangeiro, por terem sido apresentados apenas faturas, recibos de pagamento, troca de correspondência entre a sociedade C... e os seus clientes, em vez de documentos emitidos pelas autoridades fiscais dos referidos países.

Consequentemente, tal situação conduziu à desconsideração dos montantes respeitantes a retenções na fonte efetuadas por clientes residentes em Angola, Gabão e Congo, os quais foram deduzidos pelos Requerentes na proporção da sua quota.

Ora, os Requerentes não concordam com o fundamento apresentado pela AT para justificar as correções efetuadas nos valores deduzidos à coleta porquanto se pretende impor ao contribuinte a obrigação de apresentação de certificados emitidos pela Autoridade Fiscal dos referidos países que atestem que o imposto retido pelos clientes da Sociedade C... foi efetivamente entregue a essas autoridades.

Defendem os Requerentes que tal entendimento não tem qualquer fundamento legal, sendo de impossível observância, e resultado de uma instrução vinculativa (Ofício-Circulado n.º 20030, de 18 de dezembro) que não pode juridicamente vincular os contribuintes.

Em apoio da sua tese, os Requerentes invocam jurisprudência dos tribunais superiores relativamente à força vinculativa meramente interna das Circulares administrativas.

Adicionalmente, entendem que não existe nesta sede um regime de prova vinculado, podendo ser feita prova do direito à dedução das retenções na fonte a que os seus rendimentos estiveram sujeitos no estrangeiro através de qualquer documento comprovativo dos factos em que assenta o direito, não se exigindo forma especial para tal documento comprovativo e, muito menos, uma declaração emitida por uma autoridade tributária estrangeira com a qual os contribuintes em questão não têm qualquer relação nem, por conseguinte, legitimidade para solicitar os documentos exigidos.

Sendo exigida uma prova impossível ou diabólica, os Requerentes entendem que se encontram violados vários preceitos legais, a saber o disposto no n.º 1 do artigo 128.º do Código do IRS, - o qual apenas exige a demonstração que as retenções foram efetuadas pelos clientes da Sociedade C... -; o disposto no artigo 81.º n.º 1 do Código do IRS – que prevê a eliminação da dupla tributação internacional, - a violação do princípio da proporcionalidade, o qual merece consagração constitucional, e ainda a violação do princípio do inquisitório, que impõe em caso de dúvida, à AT o dever de diligenciar junto das autoridades tributárias dos países da fonte para comprovação dos factos sobre análise ao abrigo dos princípios da cooperação resultante das convenções para evitar dupla tributação.

Os Requerentes concluem, considerando que os elementos de prova trazidos a estes autos são aptos a demonstrar a prova das retenções efetuadas pelos clientes da Sociedade C..., não podendo o crédito de imposto ser negado pela AT em Portugal às entidades beneficiárias de tais rendimentos, por uma hipotética falta de entrega desse imposto às autoridades tributárias dos países de residência daqueles, apesar das evidências apresentadas em sentido contrário.

**3.** A AT, na sua resposta, reitera o entendimento expresso no RIT, considerando que os Requerentes inscreveram valores no anexo D das respetivas declarações de rendimentos Modelo 3, referentes ao ano de 2017, superiores aos valores apurados pela AT, relacionadas com rendimentos obtidos no estrangeiro, imputados pela Sociedade C..., da qual são sócios.

Por conseguinte, no âmbito dos procedimentos inspetivos realizados à referida sociedade, nomeadamente para comprovação dos valores inscritos no Anexo G da IES referentes à dedução à coleta por dupla tributação internacional, entendeu a AT que os documentos de suporte apresentados pela entidade imputadora não permitiam justificar os

---

valores de retenção na fonte declarados pelos sujeitos passivos no Anexo D das declarações Modelo 3.

Considerando que a Sociedade C... se encontra abrangida pelo regime de transparência fiscal, conforme determina o artigo 6.º do Código do IRC, as correções aos valores de retenção na fonte apurados foram refletidas pela AT nas declarações de rendimentos dos seus sócios, ora Requerentes.

A este respeito a AT concorda que efetivamente a lei não estabelece um sistema de prova vinculado, no entanto, os documentos comprovativos das retenções devem permitir estabelecer uma relação entre os valores faturados e as retenções efetuadas com os pagamentos.

Assim, com base nos documentos apresentados, designadamente cópia das faturas, dos recibos e dos detalhes das transferências, apenas em alguns documentos é possível estabelecer uma relação direta entre ambos, verificando-se quais as faturas que estão a ser pagas, sendo que o valor corresponde aos valores dos recibos e das faturas deduzidos dos valores de retenção.

Por conseguinte, invoca que os documentos apresentados não permitem aferir com segurança quais as faturas que estão a ser pagas pelos clientes, sendo desta forma impossível aferir se os valores das alegadas retenções foram efetivamente retidos e entregues à autoridade fiscal daqueles países.

Baseando-se no Ofício Circulado n.º 20030, de 18/12/2000, a AT defende que para efeitos de crédito de imposto por dupla tributação internacional, os documentos têm de ser documentos originariamente emitidos pelas autoridades fiscais do Estado onde o imposto foi pago, ou então fotocópias autenticadas por essas mesmas autoridades fiscais, as quais valerão como se de originais se tratassem.

Conclui, que para efeitos da referida Circular, os documentos apresentados pelos sujeitos passivos não são válidos para provar o imposto retido no estrangeiro, para efeitos de crédito de imposto por dupla tributação internacional, e que, ademais, não foi apresentado qualquer outro meio de prova que demonstre a efetiva retenção de imposto no estrangeiro, pelo que, para afastar qualquer dúvida que possa existir, se imporia a apresentação de comprovativos de pagamento de imposto emitidos pelas autoridades fiscais estrangeiras.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21 de junho de 2023.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta a 11 de setembro de 2013.

Por despacho arbitral de 14 de setembro de 2023, foram os Requerentes notificados para informar se mantinham interesse na produção de prova testemunhal, tendo estes optado por dispensar a realização da inquirição da testemunha arrolada no Pedido de Pronúncia Arbitral.

Por despacho de 09 de outubro de 2023, o Tribunal Arbitral determinou o prosseguimento do processo com alegações facultativas simultâneas, fixando o prazo em 10 dias para a respetiva apresentação e indicando como data para a decisão o dia 14 de novembro de 2023.

Nesta conformidade as partes apresentaram alegações escritas mantendo as posições defendidas nos respetivos articulados.

5. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

6. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

## **II - Fundamentação**

## **A - Matéria de facto**

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cf. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados, no consenso destas (também em relação a documentos, e valores peticionados nos autos e pagamentos), bem como a prova documental junta pelos Requerentes, e Processo Administrativo, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A)** A sociedade C..., Sociedade de Advogados, SP, RL, titular do NIPC ..., da qual os Requerentes são sócios, foi objeto de uma ação de inspeção tributária, designadamente para comprovação dos valores inscritos no Anexo G da Informação Empresarial Simplificada (IES), referentes a deduções à coleta por dupla tributação internacional (campo G03); - conforme processo administrativo (doravante PA), junto aos autos, que se dá por integralmente reproduzido;
- B)** A ação de inspeção teve por objeto as retenções na fonte de imposto sobre o rendimento efetuadas por clientes estrangeiros da referida sociedade sobre pagamentos realizados a esta sociedade pela prestação de serviços jurídicos; - conforme PA;
- C)** Sobre o preço dos serviços prestados pela Sociedade C... é devido imposto que deve ser deduzido pelos seus clientes no momento do pagamento dos serviços, cujo montante

- correspondente ao imposto sobre o rendimento a pagar nos respetivos países; - Conforme PA;
- D)** Relativamente ao ano de 2017, as retenções em causa foram efetuadas por clientes residentes em Angola, Gabão e Congo; - conforme PA;
- E)** Os montantes sujeitos a retenção na fonte foram inscritos pela Sociedade C... no Anexo G da IES (Campo G03) para efeitos de dedução à coleta em Portugal por dupla tributação internacional; - conforme PA;
- F)** Ao abrigo das ordens de serviço n.ºs. OI2021... e OI2021... da Direção de Finanças de Lisboa (requerente B..., e das ordens de serviço n.ºs. OI2021... e OI2021... (requerente A...), os Requerentes foram alvo de um procedimento de inspeção interno de âmbito parcial; - conforme PA;
- G)** Os atos e liquidação impugnados nos presentes autos pelos Requerentes encontram-se ancorados nas mesmas correções, implicando a análise das mesmas circunstâncias de facto, tendo sido apreciados pela AT de forma semelhante e mediante a interpretação dos mesmos princípios e regras de direito; - conforme PA;
- H)** As ações inspetivas tiveram por objeto avaliar a situação tributária dos sujeitos passivos, pretendendo-se efetuar a validação dos valores declarados no anexo D das declarações de rendimentos Modelo 3, a que se refere o art.º 57.º do Código do IRS, relativas aos anos de 2017 e 2018 (estando aqui em causa apenas o ano de 2017) tendo sido efetuadas correções nos valores declarados pelos sujeitos passivos a título de dedução à coleta; - conforme PA;
- I)** A dedução à coleta relativa às retenções na fonte efetuada pelos clientes da Sociedade C... foi imputada a cada um dos Requerentes na respetiva proporção da sua quota e inscrita no quadro 4A do anexo D (rendimentos obtidos no estrangeiro) na declaração anual de rendimentos Modelo 3; - conforme PA;
- J)** A Requerente A... apresentou reclamação graciosa contra as liquidações adicionais de IRS relativas ao ano de 2017, (reclamação graciosa n.º ...2022...); - conforme PA;
- K)** O Requerente B... solicitou revisão oficiosa da liquidação oficiosa, no valor correspondente à correção efetuada; - conforme PA;

- L) Por ofícios datados de 29 de dezembro de 2022, os Requerentes foram notificados das decisões de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e do pedido de revisão oficiosa;
- M) AT decidiu pelo indeferimento dos pedidos dos Requerentes e pela consequente manutenção das liquidações adicionais promovidas, nos seguintes termos; - conforme Informação emitida pelo Chefe de equipa da Direção de Finanças de Lisboa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, e que, na parte relevante, refere o seguinte:

***“V. Análise global e Parecer***

*(...)*

*Pese embora a reclamante apresente nesta sede os documentos descritos no §67º da sua petição importa lembrar que tais documentos já haviam sido apresentados em sede de inspeção tributária, no âmbito da sociedade C... .*

*Destaca-se ainda, para os seguintes aspetos por se considerarem de extrema importância:*

- Analisados os recibos apresentados nesta sede emitidos pela sociedade C... às suas clientes e observadas as colunas com o descritivo “Valor Retenção (VR)” e “Valor pendente (VP)” verifica-se que a coluna correspondente ao VT se encontra preenchida com valores a zero, ao contrário da coluna VP. Presume-se que esta coluna com o descritivo Valor Pendente corresponda ao montante das RF.*

*-Foram ainda anexados ao presente processo, cópia da troca de correspondência realizada entre a sociedade C... e as suas clientes, solicitando às mesmas cópia dos “Certificados de Retenção”.*

*Ora, não restam dúvidas que a Reclamante tem conhecimento e sabe que, para comprovar que um determinado imposto foi retido e consequentemente pago na fonte estrangeira, é necessário fazer essa prova, tanto assim é que é a própria sociedade C... que tem conhecimento desse facto.*

*Não pode pois, a reclamante vir alegar o mencionado nos §43º e seguintes da sua petição. Pelo exposto prevalece a falta de prova do pagamento do imposto nos cofres das tesourarias das Fazendas Públicas nos referidos Estados estrangeiros.*

---

*Quanto ao alegado de que uma instrução administrativa não pode vincular os contribuintes, importa referir que, conforme estabelece o n.º 1 do artigo 68.º -A da Lei Geral Tributária (LGT) a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes das circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias.*

*Em face do exposto, conclui-se que o procedimento adotado pelos serviços da AT não enferma de qualquer ilegalidade e que os atos de liquidação se encontram devidamente fundamentados e juridicamente enquadrados e foram determinados “em obediência à lei e ao direito” (vide art.3º do CPA e art. 55º da LGT).*

*Refira-se que em momento algum, a reclamante fez prova cabal e aceite pela AT a fim de validar o montante reclamado, assim como nem em sede de reclamação graciosa é feita essa prova.*

*(...)*

*E, de acordo com o entendimento da AT, conclui-se da leitura dos documentos de suporte probatório ao imposto alegadamente pago no estrangeiro apresentados pelo reclamante, ora posto em sob análise, que nenhum deles foi emitido ou autenticado pelas respetivas autoridades fiscais o que impede a sua aceitação, ao abrigo das instruções administrativa sobre esta matéria.*

*Importa ainda sublinhar que independentemente da forma da prova que possa vir a ser aceite no tocante ao imposto pago no estrangeiro para efeitos da eliminação da dupla tributação, a mesma não pode deixar dúvidas, do ponto de vista material, quanto ao efetivo pagamento do imposto em causa, bem como o respetivo valor suportado a final, factos que só uma autoridade fiscal se encontra habilitada a comprovar, seja por via direta (através da emissão de um documento comprovativo), seja por via indireta (através da certificação/validação de um documento emitido pela entidade pagadora dos rendimentos em causa).*

*(...)*

---

*Desta forma e por tudo o que foi dito, é entendimento nosso que se deverá manter a correção promovida em sede de Inspeção Tributária, não merecendo a mesma qualquer tipo de reparo.*

N) Do Relatório Final de Inspeção Tributária (doravante RIT), que aqui se dá por integralmente reproduzido, resulta, na parte relevante, o seguinte:

**“III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à Matéria Tributável**

*Da análise efetuada no âmbito dos procedimentos de inspeção, com a profundidade que se considerou adequada, e considerando os esclarecimentos prestados, foram detetadas as situações irregulares que neste capítulo se descrevem e fundamentam e das quais resultam as correções que devidamente se qualificam.*

**A) Ano 2017**

*Relativamente ao ano de 2017 o sujeito passivo declarou do anexo D da declaração de rendimentos, imposto pago no estrangeiro (relativo à imputação correspondente à sua participação na sociedade C..., SP, RL, anexo 1) conforme quadro infra.*

*(...)*

*Contudo, a C..., SP, RL, declarou, no anexo G da IES imposto pago no estrangeiro em valor superior ao que foi apurado pela AT, conforme anexo 2.*

*Considerando que a referida sociedade se encontra sujeita ao regime de transparência fiscal, prevista no art.º 6.º do CIRC, os valores a corrigir na sociedade serão refletidos nos valores declarados pelos sócios devendo ser corrigidos de acordo com a respetiva participação.*

*Desta forma propõem-se correções nas deduções à coleta do sujeito passivo, de acordo com o quadro seguinte:*

*(...)*

**IX Direito de Audição – Fundamentação**

*Nos termos do artigo 60.º da LGT, e do art. 60.º do RCPITA, foi o sujeito passivo notificado, através do ofício n.º..., ao qual foi atribuído pelos CTT o registo n.º RH ... PT, datado de 2021-*

---

*09-02, do projeto de correções do relatório de inspeção, para, querendo, exercer o direito de audição no prazo de 15 dias.*

*O sujeito passivo, em 2021- 09-15, exerceu o seu direito de audição, o qual se considera integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e será analisado no presente capítulo.*

*Em suma alega o sujeito passivo que a lei não impõe um regime de prova vinculado bastando que o sujeito passivo apresente os documentos comprovativos dos rendimentos e das deduções, não cabendo à sociedade exigir um comprovativo dos impostos pagos pelos clientes da mesma perante as autoridades tributárias dos diversos países.*

*Prossegue o sujeito passivo referindo que não cabe à C... “(...) “inspeccionar” se o montante deduzido a título de retenção foi efetivamente entregue(...)”.*

*Refere também que não faz sentido impor a um contribuinte português a obtenção de uma declaração produzida por uma autoridade de um país onde não tem presença física, sendo que estão em causa países onde a maioria da informação não se encontra informatizada, sendo praticamente impossível a obtenção de uma declaração das autoridades fiscais.*

*De acordo com o alegado pelo sujeito passivo, basta que o sujeito passivo demonstre que as retenções foram efetuadas pelos clientes da sociedade, tendo indicado ao acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, datado de 2005-04-20, o qual refere que “(...) é bastante para a dedução a apresentação de declaração da entidade patronal, onde constem a retenções efetuadas, bem como das guias de pagamento (...)”.*

*Finaliza o sujeito passivo que estamos perante um regime de prova livre, e que a AT já aceitou a demonstração do imposto pago no estrangeiro através de documentos do mesmo tipo dos apresentados no presente direito de audição, nomeadamente através de cópias das faturas, dos recibos e detalhes das transferências bancárias.*

*Da análise do alegado pelo sujeito passivo, e conforme refere o sujeito passivo, efetivamente a lei não estabelece um sistema de prova vinculado, no entanto, os documentos comprovativos das retenções efetuadas devem permitir estabelecer uma relação entre os valores faturados e as retenções efetuadas com os pagamentos.*

*Veja-se que no acórdão mencionado pelo sujeito passivo, o qual se debruça sobre relação laboral diferente do regime de transparência fiscal, não bastou a declaração emitida pela entidade patronal, a prova apresentada, necessitou de guias de pagamento.*

*Ora com base nos documentos agora apresentados, designadamente cópias das faturas, dos recibos e dos detalhes das transferências, apenas em alguns documentos, é possível estabelecer uma relação direta entre ambos, ou seja, apenas nos documentos mencionados nos quadros infra, é possível verificar nos detalhes das transferências bancárias quais as faturas que estão a ser pagas sendo que o valor corresponde aos valores dos recibos e das faturas deduzidos dos valores da retenção.*

*De referir que os restantes documentos apresentados, não permitem aferir com segurança quais as faturas que estão a ser pagas pelos clientes, não podendo dessa forma a IT aferir se os valores das alegadas retenções foram efetivamente retidos.*

(...)

- O)** Das decisões de indeferimento consta ainda o seguinte: “a mera apresentação de faturas, recibos, troca de correspondência entre a sociedade C... e as suas clientes, não prova em como o imposto, RF-IRS, foi efetivamente entregue e pago na Tesouraria da Fazenda Pública no Estado da fonte” e que “só é passível provar que um determinado imposto foi pago e/ou retido na fonte, mediante um documento emitido pelas autoridades fiscais dos Estados envolvidos” -; conforme pág. 5 do doc. n.º 1 e doc. n.º 2 juntos ao PPA;
- P)** Os Requerentes apresentaram as faturas emitidas pela Sociedade C... aos seus clientes, das quais consta o valor do serviço prestado identificado como “valor do documento” e o valor final a receber do cliente identificado como “valor atribuído”, o qual corresponde à dedução da retenção na fonte devida no país da fonte do rendimento, apresentada em termos separados como “valor pendente” – conforme anexo 5 junto com o RIT e doc. n.º 8 junto com o PPA;
- Q)** Os Requerentes apresentaram os comprovativos das transferências bancárias relativas às faturas enviadas pela B... aos seus clientes, sendo transferido à C... o valor identificado como “valor atribuído”; - conforme anexo 5 junto com o RIT e doc. n.º 8 e 9 juntos com o PPA;
- R)** A relação direta entre as faturas e os comprovativos de pagamento apresentados como documento n.º 8, resulta da indicação, no canto superior direito de cada comprovativo de

- 
- pagamento, do número da fatura a que a mesma respeita, sendo igualmente indicado o valor do imposto retido; - conforme anexo 5 junto com o RIT e doc. n.º 8 junto com o PPA;
- S)** Da correspondência trocada entre a sociedade C... e os seus clientes estes confirmam que os valores das faturas foram objeto de retenção na fonte; - conforme doc. n.º 9 junto com o PPA;
- T)** Em consequência da ação inspetiva de que foi alvo, a Sociedade C... solicitou por diversas vezes aos seus clientes o envio de comprovativos certificados pelo Ministério das Finanças relativos às retenções na fonte realizadas nos países estrangeiros em causa, evidenciando a liquidação do imposto sobre os pagamentos que lhe foram efetuados; - conforme PA e doc. n.º 9 junto com o PPA;
- U)** Na sequência das referidas correções, a AT procedeu à emissão das seguintes liquidações adicionais de IRS:
- i) n.º 2021..., da qual resultou um valor a pagar de € 849,64, relativamente à Requerente A...;
  - ii) n.º 2021..., da qual resultou um valor a pagar de € 332,90, relativamente ao Requerente B... .
- V)** Pese embora não concordassem com os supra referidos atos de liquidação de IRS, os Requerentes procederam ao pagamento dos valores apurados nos mesmos, tendo o Requerente B... pago em 2022/01/10 e a Requerente A... em 2022/12/10; conforme doc. n.º 7 junto com o PPA.
- W)** O pedido de pronúncia arbitral deu entrada no sistema de gestão processual do CAAD no dia 12 de abril de 2023.

## **2. Factos não provados**

Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

## **3. Matéria de direito**

### 3.1. Questão a decidir

A questão que se pretende ver dirimida através do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, em ambos os atos de liquidação, prende-se com a admissibilidade da dedução à coleta pelos Requerentes, no período de tributação de 2017, das retenções na fonte de imposto a que foram sujeitos os pagamentos efetuados à Sociedade de Advogados C... pelos seus clientes estrangeiros, e que, em virtude do regime de transparência fiscal, foram refletidas na esfera individual dos ora Requerentes, enquanto sócios da Sociedade.

De acordo com o entendimento dos Requerentes, os contribuintes têm direito à dedução das retenções na fonte a que os seus rendimentos estiveram sujeitos no estrangeiro através de qualquer documento comprovativo dos factos em que assenta o direito, não se exigindo, nos termos da lei, uma forma especial para tal documento comprovativo e, muito menos, uma declaração emitida por uma autoridade tributária estrangeira com a qual os contribuintes em questão não têm qualquer relação faltando-lhes, por conseguinte, legitimidade para solicitar o documento exigido.

Neste sentido, os Requerentes entendem que foi feita prova bastante, através da apresentação das faturas, dos comprovativos bancários de pagamento, da correspondência trocada entre a sociedade C...e os seus clientes e das declarações apresentadas pelos clientes em causa, de que foi efetuada uma dedução ao valor da fatura respeitante a uma obrigação de retenção na fonte do imposto sobre os serviços prestados naqueles países.

Em sentido contrário, e para efeitos da eliminação da dupla tributação jurídica internacional, a AT remete para o disposto no Ofício-Circulado 20030, de 18/12/2000, no qual se informa que os documentos têm de ser originariamente emitidos pela autoridades fiscais do Estado onde o imposto foi pago ou então fotocópias autenticadas por essas mesmas autoridades fiscais as quais valerão como se de originais se tratasse.

No caso dos autos, face aos documentos apresentados pelos Requerentes, a AT entendeu que a comprovação da retenção do imposto não se encontrava realizada não sendo possível estabelecer, sem margem para dúvida, uma relação direta entre as faturas e os pagamentos efetuados pelos clientes à Sociedade C..., não tendo sido apresentado “*qualquer meio de prova*

---

*que demonstre a efetiva retenção de imposto no estrangeiro, pelo que, a apresentação de comprovativos de pagamento de imposto emitidos pelas autoridades fiscais do país da fonte dos rendimentos, afasta qualquer dúvida que possa existir para efeitos da dedução à coleta por dupla tributação internacional.”*

Vejamos então:

Dispõe o artigo 81.º do Código do IRS sob epígrafe “*Eliminação da dupla tributação jurídica internacional*”, o seguinte:

*1 - Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos nas alíneas c) e e) do n.º 1 do 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.*

*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.*

*(...)”*

Por seu turno, estabelece o n.º 1 do artigo 128.º do Código do IRS o seguinte:

*“Artigo 128.º*

*Obrigação de comprovar os elementos das declarações*

---

*1 - As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo de 15 dias, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija.*

*2 - O prazo previsto no número anterior é alargado para 25 dias quando o sujeito passivo invoque dificuldade na obtenção da documentação exigida.*

*3 - A obrigação estabelecida no n.º 1 mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.*

*4 - O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.”*

Como a própria Requerida certamente sintetiza, quando exista convenção para eliminar a dupla tributação, bem como Acordos sobre a Troca de Informação em Matéria Fiscal ou outros acordos bilaterais e multilaterais, “*as autoridades competentes dos Estados (no caso de Portugal a AT) poderão usar o mecanismo da troca de informações que visa, essencialmente, a determinação dos factos que requerem a aplicação das regras de direito fiscal internacional e a aplicação da legislação fiscal interna, tendo como principal finalidade prevenir a fraude e a evasão fiscais e evitar a erosão da base tributável e a deslocalização de lucros*”.

Ora, no que diz respeito à prova demonstrativa do direito dos Requerentes, quer estes quer a Requerida, estão em sintonia ao afirmar que, a lei não impõe um regime de prova vinculado, referindo apenas que o sujeito passivo deve apresentar os documentos comprovativos dos rendimentos e das respetivas deduções. No entanto, a este respeito a AT realça que “*apesar da lei não estabelecer um regime de prova vinculado, os documentos comprovativos das retenções efetuadas devem permitir estabelecer uma relação entre os valores faturados e as retenções efetuadas com os pagamentos*” (cfr. artigo 24.º da resposta).

Ora, nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), o ónus da prova no caso *sub iudice* recai sobre os Requerentes, ou seja, incumbe aos Requerentes o

---

ónus de demonstrar o direito a deduzir (na respetiva proporção da sua quota) as retenções na fonte de imposto pago no estrangeiro pelos clientes da Sociedade C... .

Inexistindo e nem sendo sequer invocada qualquer norma que imponha uma prova legal, a prova a realizar pelos Requerentes poderá ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito, conforme decorre dos artigos 72.º da LGT e 115.º, n.º 1 do CPPT.

Ora, e desde logo, entre tais meios, como se escrevia já no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) de 31-03-1987, proferido no processo n.º 074462, “*figura a prova por presunção*”.

Nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, “*Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.*”

Resulta dos factos dados como provados que nas suas declarações para efeitos de IRS, oportunamente apresentadas, os Requerentes fizeram constar, devidamente e no local próprio (quadro 4A do anexo D da declaração anual de rendimentos Modelo 3) as deduções das retenções na fonte, correspondentes à proporção das suas quotas em relação ao valor total considerado na esfera da Sociedade C... .

Assim, devendo presumir-se verdadeira tal declaração, da mesma (facto conhecido e não contestado), por presunção, em obediência ao referido artigo 75.º, n.º 1 da LGT, dever-se-á ter como provado o facto (desconhecido) relativo pagamento de imposto no estrangeiro.<sup>1</sup>

Efetivamente, não tendo sido demonstrado – ou, sequer, alegado – qualquer das circunstâncias descritas nas diversas alíneas do n.º 2 daquele artigo 75.º, a presunção em questão terá plena aplicação, sendo certo, de resto que, quanto ao montante de rendimentos auferidos, e montante das deduções apresentadas, a AT não duvida da veracidade das declarações dos Requerentes.

Note-se que, a AT não duvida, por qualquer forma, da veracidade das declarações dos Requerentes, contudo, entende “*que persiste a falta de prova em como o imposto foi*

---

<sup>1</sup> Neste sentido é também clara a decisão do CAAD proferida no âmbito do processo n.º 552/2016-T, de 13/04/2017.

---

efetivamente entregue vs pago nos cofres da Tesouraria da Fazenda Pública de cada um dos Estados pertencentes ao continente Africano”.(cfr. artigo 13.º da Resposta e sublinhado nosso).

Como resulta da matéria de facto dada como assente, os Requerentes no âmbito do procedimento inspetivo facultaram a informação fiscal e os documentos contabilísticos relevantes relativos aos exercícios de 2017 e 2018 (estando apenas em causa o ano de 2017).

Para este efeito, foram apresentadas as faturas emitidas pela Sociedade C... relativas aos serviços jurídicos prestados, os comprovativos dos pagamentos efetuados pelos clientes daquela sociedade (doc. n.º 8 junto com o PPA) e ainda a correspondência trocada entre a Sociedade C... e os clientes, a qual permite esclarecer o montante dos serviços faturados, o montante a pagar e o montante sujeito a retenção na fonte nos países africanos supra referidos.

Voltando às faturas juntas aos autos encontra-se identificado o valor bruto do serviço e, separadamente, o valor de imposto a reter na fonte e a entregar pelos clientes nos respetivos Estados.

Argumentam, contudo, os Serviços Inspetivos que, nalgumas faturas apresentadas pelos Requerentes, o valor de imposto a reter na fonte, encontra-se identificado como “*valor pendente*” e o valor líquido a pagar pelo cliente encontra-se identificado como “*valor atribuído*”, considerando-se que esta indicação não é clara quanto à existência de suporte documental do valor de imposto efetivamente retido e entregue no país da fonte do rendimento.

Sucedem que vários elementos apontam no sentido de que este “valor atribuído”, apresentado nalgumas faturas em termos individualizados como “valor pendente” corresponda à percentagem de imposto a que o serviço se encontra sujeito a retenção na fonte, figurando ainda como sendo o valor transferido pelo cliente, quando do pagamento da fatura, após a dedução da referida retenção. Ora, salvo devido respeito, e caso a AT não quisesse reconhecer valor probatório à troca de correspondência mencionada (doc. n.º 9 junto ao PPA) donde resulta a confirmação dos valores retidos por parte dos clientes da Sociedade C..., ainda assim, dir-se-ia que tais valores podiam ser obtidos/confirmados através da execução de cálculos aritméticos simples, passíveis de efetuar, pela simples leitura dos documentos apresentados, por iniciativa oficiosa da própria AT (*vide ponto R* do probatório).

Não pode deixar de reconhecer-se que a AT está vinculada, ao nível do procedimento, a realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da

---

verdade material, nisso se traduzindo o princípio do inquisitório como meio instrumental da preparação de uma decisão justa e conforme à legalidade. Um afloramento deste princípio surge no artigo 58.º da LGT onde se diz “*A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.*”

Acresce que a referida correspondência faz prova que a Sociedade C... transmitiu por diversas vezes aos seus clientes o pedido formulado pela AT portuguesa relativamente à necessidade de obtenção de uma declaração oficial emitida pelas autoridades tributárias daqueles países comprovando o efetivo pagamento e entrega do valor de retenção na fonte efetuada, encontrando-se, por seu turno, evidenciadas as dificuldades na obtenção dos referidos documentos (doc. n.º 9 junto com o PPA).

Certo é que, não obstante os esforços encetados pelos Requerente e a junção dos referidos elementos de prova, apesar da lei não estipular um regime de prova vinculado, a AT socorrendo-se da doutrina constante do Ofício-circulado 20030, de 18/10/2000, desconsiderou os elementos apresentados, entendendo que estes não configuravam um elemento de prova do imposto retido no estrangeiro, pois “*têm de ser documentos originariamente emitidos pelas autoridades fiscais do Estado onde o imposto foi pago ou então fotocópias autenticadas por essas mesmas autoridades fiscais as quais valerão como se de originais se tratasse*” .

Ora, ainda que se considerasse que a veracidade presumida das declarações constantes da prova apresentada não abrange o crédito de imposto declarado, pelos motivos expostos julga-se que sempre se deverá considerar ilegítima a rejeição pela AT da documentação apresentada pelos Requerentes, nos termos plasmados na fundamentação dos atos tributários ora contestados.<sup>2</sup>

Os Requerentes cumpriram o seu dever de colaboração (o incumprimento, de resto, poderia legitimar o afastamento da presunção acima referida, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT), os Requerentes apresentaram as faturas com a indicação dos valores abatidos do montante das retenções na fonte, as transferências relativas aos pagamentos efetuados e as diversas declarações das entidades pagadoras dos rendimentos, confirmando a

---

<sup>2</sup> Vide neste sentido, jurisprudência do CAAD, designadamente, Acórdãos proferidos no processo n.º 716/2019-T de 23-04-2020, processo n.º 532/2019-T de 13-07-2020

---

retenção dos valores declarados pela Sociedade C..., encontrando-se todos estes elementos cobertos pela presunção de veracidade a que se refere o artigo 75.º n.º 1 da LGT, pois tal veracidade nunca foi posta em causa.

A ausência da comprovação documental nos termos exigidos pelo Ofício-circulado 20030, de 18/12/2000, justamente por não decorrer da Lei, não configura uma omissão, erro ou inexactidão da parte dos Requerentes, nem um facto pelo qual estes devam ser considerados responsáveis.

Com efeito, tem sido decidido de forma consensual pela jurisprudência deste Tribunal e dos Tribunais superiores, que a AT é livre de consagrar, de forma genérica, a aceitação de determinado tipo de documentação como idónea a demonstrar certos pressupostos de normas tributárias constitutivas de direitos dos contribuintes, devendo, até mesmo proceder dessa forma, em homenagem aos princípios da certeza e segurança jurídica, da igualdade e da eficácia e simplicidade de procedimentos. Não haverá, assim, qualquer óbice de natureza legal – antes pelo contrário – a que a AT, como acontece no referido Ofício-Circulado, se auto-vincule a aceitar determinado tipo de documentação para determinados efeitos.

Pelo contrário, todavia, considerando a prova apresentada não se deverá aceitar que a AT, como acontece no caso, na aplicação de instruções internas da índole das referidas, vede aos contribuintes a utilização de meios de prova que a lei admite e não defere à AT a faculdade de restringir, com o argumento de haver formas *“mais aptas”*, ou que *“estabeleçam relações diretas entre os valores faturados e as retenções efetuadas”*.

Ou seja, e em suma, se à AT é lícito definir que determinados meios de prova serão, por si, considerados aptos à demonstração de determinados factos, assim transmitindo aos contribuintes a segurança de que, munidos do mesmos, a AT não levantará quaisquer objeções ao teor dos mesmos, já não será legítimo àquela Autoridade, a priori, crismar – diretamente ou por exclusão – outros meios de prova como inidóneos, nos casos em que tal não resulte da lei, nem esta lhe confira a faculdade de o fazer.

Acresce considerar que as exigências de prova previstas no referido Ofício-Circulado, apesar de terem um intuito uniformizador de procedimentos, enquadram-se numa mundividência que pressupõe que todos os estados estrangeiros são organizados em quadros burocráticos e legais análogos ao nacional/europeu ocidental, o que, notoriamente, e sobretudo,

mas não só, em países menos desenvolvidos, como é o caso. Por outro lado, assume também que as administrações tributárias estrangeiras, a nível global, estão ao dispor de todos quantos aí auferem rendimentos, para emitir as declarações e certidões que a AT portuguesa entenda necessárias, assumindo um quadro legal – não demonstrado, todavia – análogo ao nacional.

Acresce que, como se referiu já, a circunstância de haver meios probatórios suscetíveis de, no entender da AT, demonstrarem de forma “*sem margem para dúvidas*” determinados factos, não poderá fundamentar a preclusão de outros meios, pois que, como é consabido, os juízos de prova assentam num juízo de razoabilidade (a prova para lá de qualquer dúvida razoável), e não de inequivocidade.

Resta por fim, acrescentar, que o ónus da prova que, nos termos do artigo 74.º n.º 1, da LGT incumbe ao contribuinte, no tocante a direitos que pretende fazer valer perante a AT apenas se reporta a factos tributários que lhe digam diretamente respeito e pelos quais o contribuinte possa ser responsável.

Assim, não se afigura exigível que sobre os Requerentes recaia uma consequência desvantajosa da não realização de prova, quando a emissão dos documentos considerados “*aptos*” e “*sem margem para dúvida*” pela AT, depende da vontade das autoridades tributárias de outros países, sendo certo que, no caso dos autos, os Requerentes são totalmente alheios à relação existente com as referidas autoridades.

Do exposto, entende-se que, face aos elementos documentais apresentados pelos Requerentes, e também por via de uma presunção natural, sempre se chegaria ao resultado da admissibilidade das deduções à coleta em sede de IRS, das retenções na fonte de imposto efetuadas no estrangeiro pelos clientes da Sociedade C..., na proporção das quotas dos Requerentes naquela sociedade, em conformidade com o declarado.

### **3.2. – Juros indemnizatórios**

Os Requerentes pedem ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos

termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por o efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Ora, no caso dos autos encontra-se provado que os Requerentes procederam ao pagamento dos montantes de IRS indevidamente liquidado pela AT.

No que diz respeito ao IRS de 2017, tal pagamento ocorreu em 2022/01/10, no valor de €332,90 no caso do Requerente B..., e no que respeita à Requerente A... o pagamento no valor de € 849,64 ocorreu em 2022/12/10 (vide doc. n.º 7).

Termos em que considera-se ser devido, na sequência da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRS, o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que os Requerentes pagaram indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

### **III – Decisão**

Termos em que se decide neste Tribunal:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e nesta sequência declarar a ilegalidade das liquidações de IRS n.º 2021 ... e n.º 2021 ..., referentes ao ano de 2017 e correspondentes acertos de contas, restituindo aos Requerentes o imposto por si indevidamente pago;

- b) Anular as decisões de indeferimento das Reclamação Graciosa e do Pedido de Revisão Oficiosa apresentados;
- c) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios;

#### **IV - Valor da causa**

Os Requerentes indicaram como valor da causa o montante de €1.182,54, correspondente ao valor das liquidações a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

#### **V – Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 306,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 2 de Novembro de 2023

A Árbitro

Filipa Barros