

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 340/2023-T

Tema: IRS de 2015. Sociedade em regime de transparência fiscal. Prova de retenções na fonte no estrangeiro.

Sumário

- I. Estando em causa o cumprimento da obrigação de comprovar *documentalmente* os elementos das declarações de IRS, nos termos do artigo 128º do CIRS, nomeadamente as retenções na fonte sobre rendimentos de fonte estrangeira auferidos por residentes em Portugal, são admissíveis como prova das retenções na fonte, os documentos particulares emitidos pelas entidades devedoras dos rendimentos de fonte estrangeira, tal como ocorre em situação inversa (alínea b) do n.º 7 e alíneas a) e b) do n.º 1, ambos do artigo 119º do CIRS)
- II. Ocorrendo dificuldade ou impossibilidade em obter documentos emitidos pelas Autoridades Fiscais das entidades devedoras dos rendimentos de fonte estrangeira, pode o sujeito passivo socorrer-se de outros meios de prova, nomeadamente a *demonstração documental* de que possui um sistema de controlo interno, fiável e sindicável, quanto às retenções na fonte de imposto efectuadas por clientes estrangeiros, de acordo com o princípio da universalidade dos meios de prova em processo tributário.

I – Relatório

1. **A...**, NF..., residente na Rua...– ..., ...-... Lisboa; **B...**, NF..., residente na ..., n.º..., ...-... Lisboa; e **C...**, NF..., residente na Rua ... a, n.º..., ...-... Lisboa; adiante designados por “Requerentes”, vêm, em coligação, 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, com referência ao n.º 1 do Artigo 99.º e com o Artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo

1.

Tributário, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, tendo apresentado pedido de pronúncia arbitral (PPA), imediatamente quanto às decisões de indeferimento proferidas no

- a) PROCESSO DE RECURSO HIERÁRQUICO N.º 2305/2021;
- b) PROCESSO DE RECURSO HIERÁRQUICO N.º 1574/2021, e no
- c) PROCESSO DE RECURSO HIERÁRQUICO N.º 1242/2021;

e mediamente quanto às liquidações de IRS do ano de 2015

- a) n.º 2019 ... e 2019 ..., que refletem um valor de imposto devido de € 3 685,22, relativamente à Requerente A...;
- b) n.º 2019..., que reflete um valor de imposto devido de € 4 773,21, relativamente ao Requerente B...;
- c) n.º 2019 ... e 2019..., que refletem um valor de imposto devido de € 4 986,22, relativamente à Requerente C...;

pedindo a *“ANULAÇÃO DAS DECISÕES QUE RECAÍRAM SOBRE OS RECURSOS HIERÁRQUICOS INTERPOSTOS PELOS REQUERENTES, DAS DECISÕES DE INDEFERIMENTO DAS RECLAMAÇÕES GRACIOSAS, E, BEM ASSIM, DOS ATOS DE LIQUIDAÇÃO DE IRS REFERENTES AO ANO DE 2015, COM AS DEMAIS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, DESIGNADAMENTE A RESTITUIÇÃO ... DO IMPOSTO POR SI INDEVIDAMENTE PAGO ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO N.º 1 DO ARTIGO 61.º DO CPPT”*.

2. É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, adiante designada por Requerida ou AT.
3. Os Requerentes fundamentam o pedido de pronúncia arbitral (PPA) nos seguintes termos:
 - I. A sociedade de advogados D..., SP, RL, titular do NIPC ... (“D...”), 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).

-
- II. Foi feito um Relatório de Inspeção (RIT), onde a AT suporta o seu entendimento para justificar as liquidações aqui em causa, no facto da sociedade “D...”, que se encontra abrangida pelo regime da transparência fiscal (previsto no Artigo 6.º do Código do IRC), não ter apresentado prova da efetiva retenção de imposto e pagamento dos valores retidos às autoridades tributárias de vários países, a saber: Angola, DRC, Congo, Camarões, Gabão, Guiné Equatorial, Quênia, Moçambique e Timor;
- III. E conseqüentemente alterou a dedução das referidas retenções na fonte efetuadas por cada um dos sócios da D..., na proporção da sua quota, no quadro 4A do anexo D (rendimentos obtidos no estrangeiro) da declaração anual de rendimentos Modelo 3.
- IV. Pelo que, procedeu à correção do anexo D das declarações de rendimentos Modelo 3 dos Requerentes.
- V. Por não se conformarem com as correções e com os atos de liquidação de IRS, os Requerentes apresentaram reclamações graciosas que foram indeferidas e depois apresentaram recursos hierárquicos que também lhes foram indeferidos, mantendo a AT o entendimento vertido nos RIT.
- VI. Discordam da fundamentação jurídica que sustenta as liquidações, porquanto:

Inexistência de prova vinculada

- a. Face ao artigo 128º-1 do CIRS “ *os contribuintes podem fazer 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 e por conseguinte perante as quais não têm qualquer legitimidade para solicitar o documento exigido*”.

Impossibilidade prática de apresentar a prova exigida pela AT

-
- b. Por outro lado, tratando-se de países onde a D... não tem presença física nem jurídica e em que as autoridades fiscais não têm os seus serviços informatizados estamos perante “*uma exigência de prova manifestamente desproporcional, tendo a jurisprudência constitucional já profusamente afirmado que qualquer interpretação da lei, no sentido de exigir uma prova impossível ou “diabólica”, configura uma violação da máxima constitucional da proporcionalidade*”.
- c. Pelo que “*a obtenção de certificados junto de autoridades estrangeiras que contenham os exatos elementos que a Autoridade Tributária portuguesa exige revela-se uma tarefa hercúlea (senão mesmo impossível), como é, aliás, do conhecimento da própria Autoridade Tributária portuguesa*”.

Violação do princípio do inquisitório

- d. Sustentam os Requerentes que “*em caso de dúvida, deve a Autoridade Tributária portuguesa diligenciar, junto da Autoridade Tributária do país onde a retenção foi efetuada, a obtenção das informações necessárias à comprovação dos factos sob análise, ao abrigo dos deveres de cooperação resultantes das convenções para evitar a dupla tributação*”.
- e. Pelo que, não o tendo feito, resulta violado o artigo 58º da LGT.

Erro quanto ao facto a provar e da prova das retenções na fonte dos rendimentos de fonte estrangeira

- f. Referem que “*a Autoridade Tributária parece equivocada quanto ao facto a provar*”, uma vez que “*... para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado no estrangeiro, o contribuinte tem de fazer prova da retenção na fonte, ou seja, de que o montante foi deduzido pelo cliente a título de imposto conforme nº 1 do Artigo 128.º do Código do IRS*”.
- g. Prova que foi feita com os “*comprovativos dos pagamentos efetuados pelos clientes da D... e pelas declarações por estes emitidas, dos quais resulta que o valor por esta cobrado pelos seus serviços foi objeto de uma dedução, justificada em virtude da obrigação de retenção na fonte de imposto*”.

- h. Pelo que “a partir do momento em que o imposto é retido, o imposto encontra-se “pago” na perspectiva do beneficiário do rendimento (neste caso, a D...)”.

Presunção de veracidade dos valores das retenções declarados

- i. Mesmo que não fosse conforme atrás se refere, “e estando em causa a produção de prova que não carece de uma forma específica – conforme n.ºs 1 e 4 do Artigo 128.º do Código do IRS -, valerá sempre a presunção de veracidade de que gozam as declarações do contribuinte, conforme resulta do n.º 1 do Artigo 75.º da Lei Geral Tributária”.
- j. E isto porque tendo os Requerentes “logrado demonstrar que os montantes faturados pela D... aos seus clientes foram deduzidos de valores que comprovadamente dizem respeito a retenções na fonte, não entendem os Requerentes a insistência da Autoridade Tributária em não admitir – ao abrigo do princípio da liberdade de prova e tendo em consideração que a lei não prescreve um tipo de prova específico – os documentos que foram apresentados para efeitos de comprovação daquelas retenções”.

Venire contra factum proprium

- k. Referem os Requerentes que a AT “alterou recentemente o seu entendimento a respeito da documentação exigida para efeitos de comprovação do imposto suportado no estrangeiro, tendo decidido, num caso exatamente igual e também a respeito da sociedade D..., em sentido diametralmente oposto”.
- l. O que ocorreu “no Relatório Final de Inspeção Tributária referente ao exercício de 2016 da sociedade D..., no âmbito do qual estavam em causa o mesmo tipo de correções daquelas aqui em apreço”.
- m. Concluindo que “posição mantida pela Autoridade Tributária, que suporta os atos e decisões aqui impugnados, é, assim, também violadora do princípio da boa-fé (ínsito no Artigo 59.º da LGT), na vertente venire contra factum proprium, inquinando, conseqüentemente, aqueles atos e decisões de vício de ilegalidade, o que deverá comportar a sua anulação, o que se requer”.

Quanto aos juros indemnizatórios

n. Referem que ocorreu nas liquidações *“erro imputável aos serviços” que é uma responsabilidade objetiva, independente de culpa, e concretiza, por isso, como já esclarecido por diversa jurisprudência, qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte, mas à Administração, com ressalva do erro na autoliquidação”*.

4. A Requerida apresentou resposta em 02.10.2023 referindo o seguinte:

- i. Remete a fundamentação das liquidações para o Capítulo III do RIT que dá por reproduzido por economia de verbo.
- ii. Acrescenta que no âmbito do mecanismo do artigo 82º do CIRS *“quando exista convenções para eliminar a dupla tributação(CDT), bem como, Acordos sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal, Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, e outros Acordos bilaterais e multilaterais, as autoridades competentes dos Estados (no caso de Portugal a AT), poderá 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”*.
- iii. Segundo *“o Ofício-Circulado 20030, de 18/12/2000, vem informar, para uniformidade de procedimentos e esclarecimento dos serviços, 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 tratasse”*.
- iv. E foi nesta conformidade que a prova apresentada pelos Requerentes foi apreciada, sendo que *“não obstante os documentos apresentados não serem válidos para fazerem prova do imposto retido no estrangeiro, para efeito de crédito de imposto por dupla tributação internacional, conforme o entendimento*

6.

preconizado no referido ofício circulado, a AT não deixou de apreciar os documentos apresentados, no sentido de apurar se os mesmos seriam passíveis de comprovar a retenção do imposto, conforme alegado”.

- v. *Ora “os 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, ou seja, apenas nos documentos mencionados nos quadros constantes do relatório de inspeção, que aqui se dá por reproduzido, 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 de retenção”.*
- vi. *Já quanto “aos restantes documentos apresentados, estes não permitem aferir quais as faturas que estão a ser pagas pelos clientes, não se podendo dessa forma, aferir se os valores das alegadas retenções foram efetivamente retidos”.*
- vii. *E conclui: “independentemente da forma da prova que possa vir a ser aceite no tocante ao imposto pago no estrangeiro para efeitos de eliminação da dupla tributação, a mesma não pode deixar dúvidas, do ponto de vista material, quanto à efetiva retenção do imposto em causa”.*
- viii. **Quanto à inexistência de prova vinculada para efeitos de comprovação das retenções na fonte efetuadas no estrangeiro** *refere que “não se exigiu apenas a apresentação de documento emitido pela autoridade fiscal do país da fonte como meio de prova, antes pelo contrário, foram sempre solicitados documentos comprovativos do pagamento de imposto no estrangeiro, sem exigir prova vinculada, nem tão pouco foi afastada a apreciação de qualquer outro meio de prova trazido pelos requerentes, quer no procedimento de inspeção, quer no procedimento de reclamação graciosa”, sendo que sempre “os documentos comprovativos das retenções efetuadas devem permitir estabelecer uma relação entre os valores faturados e as retenções efetuadas com os pagamentos”.*
- ix. *Uma vez que “cabe aos sujeitos passivos de IRS, apresentar os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a AT os exija, sendo*

que, em caso de extravio dos documentos por facto não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros meios de prova daqueles factos. (conforme n.ºs. 1 e 4 do art.º 128.º do CIRS)” conclui que “no caso em apreço, ... os documentos apresentados não comprovam, sem margem para dúvidas, as retenções efetuadas no estrangeiro, uma vez que não permitem estabelecer uma relação entre os valores faturados e as retenções efetuadas com os pagamentos”.

- x. **Quanto à presunção de veracidade dos valores das retenções declarados** – refere que “*não se pode afirmar que os montantes declarados na declaração de rendimentos modelo 3 apresentada pelo requerente se presumem verdadeiros, nos termos do n.º 1 do art.º 75.º da LGT, uma vez que cessa a presunção de veracidade quando as declarações revelem inexatidões, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, o que se verifica no caso em apreço, face ao requerente não ter efetuado prova, sem margem para dúvida, das retenções efetuadas no estrangeiro*”
- xi. **Quanto ao alegado “venire contra factum proprium”** – refere que “*o entendimento dos SIT no procedimento em causa está em absoluta concordância com o que se verificou no procedimento de inspeção ora contestado*” uma vez que “*relativamente ao ano de 2016, os documentos apresentados que servem de prova dos valores retidos, é possível estabelecer relação direta entre o pagamento e a fatura em causa (uma vez que o número da fatura consta do documento emitido pela entidade bancária através da qual foi efetuado o pagamento, o que não se verifica em relação aos valores não aceites in casu)*”.
- xii. Quanto ao direito a juros indemnizatórios refere que “*face aos elementos constantes dos autos e tendo em conta o que foi explanado supra, não estarão reunidos os requisitos para que possam ser atribuídos juros indemnizatórios, uma vez que as liquidações não sofrem de qualquer ilegalidade*”.
- xiii. Termina pugnando pela improcedência do PPA e pela sua absolvição de todos os pedidos.

5. Por despacho do Tribunal Arbitral Singular (TAS) de 17.07.2023 foi a Requerida notificada para contestar, tendo respondido em 12.10.2023 e protestou juntar o PA.
6. Por despacho do TAS de 02.10.2023 foi convidada a AT a juntar o PA, o que não levou a efeito, pelo que tal omissão é apreciada à luz do n.º 6 do artigo 84.º do CPTA, sendo que, tal não influiu, em nada, em termos de impossibilidade ou dificuldade na produção de prova pelos Requerentes.
7. Após notificação dos Requerentes sobre a necessidade da produção da prova testemunhal complementar (1 testemunha), foi a mesma admitida à matéria dos artigos 20.º, 44.º, 50.º, 51.º, 58.º, 59.º, 62.º, 63.º, 77.º, 79.º e 83.º e como contra-prova quanto aos factos dos artigos 12.º, 13.º, 16.º, 18.º, 20.º e 23.º da Resposta da AT.
8. Em 02.10.2023 realizou-se a reunião de partes com audição da testemunha E..., Director Financeiro da Sociedade de Advogados D... que depôs quanto aos factos acima referidos, tendo os Requerentes durante a reunião e após a mesma, procedido à junção de documentos. A AT foi notificada para exercer o contraditório.
9. Em 05.12.2023 os Requerentes apresentaram alegações, mantendo o que já haviam referido em sede de PPA. Juntaram as decisões CAAD P. n.ºs 270 e 271 de 2023 e apresentaram os Documentos n.ºs 5 a 7 protestados juntar.
Por despacho de 05.12.2023 o Tribunal consignou que não convidava a AT a exercer o contraditório, face à junção de documentos protestados juntar no PPA, por se tratar de acervo documental já relevado em sede de inspecção tributária e em sede de procedimentos gratuitos.
10. A Requerida não usou a faculdade de se pronunciar relativamente aos documentos juntos na reunião de partes e de apresentação de alegações.

11. O pedido de constituição do tribunal arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares. De acordo com o 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 (TAS) o signatário desta decisão, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente e devidamente notificadas da 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 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular (TAS) foi constituído em 17 de Julho de 2023, pelo que se encontra regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

12. Os factos relevantes para a decisão da causa são os seguintes:

- A) No ano de 2015 os Requerentes foram objecto de uma acção inspectiva com base nas Ordens de Serviço OI 2017..., OI 2017 ... e OI 2017..., procedimentos que visavam confirmar os valores declarados em sede de IRS, face a uma divergência no que se refere a retenções na fonte, relacionada com rendimentos obtidos no estrangeiro,

imputadas pela sociedade D..., SP RL NIPC ..., da qual são sócios – **conforme artigo 2º da Resposta da AT e Documento nº 3 em anexo ao PPA**

- B) Tais inspeções foram sequentes ao procedimento inspetivo realizado a D..., SP, RL com o NIPC..., abrangida pelo regime de transparência fiscal, nomeadamente para comprovação dos valores inscritos no anexo G da IES referentes a deduções à coleta por dupla tributação internacional, tendo a AT desconsiderado algumas retenções na fonte sobre rendimentos de fonte estrangeira – **conforme artigo 17º do PPA, Documento nº 3 em anexo ao PPA e artigo 3º da Resposta da AT**
- C) Os relatórios das inspeções referidas em 1. no seu capítulo III, referem o seguinte:

Quanto ao Requerente B...

“III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

O sujeito passivo, em 2016-05-31 procedeu á entrega da declaração de rendimentos Mod. 3. a que se refere o artº 57º do Código do IRS, referente aos rendimentos auferidos no ano de 2015, à qual foi atribuída o nº ...2015..., entregando o anexo D ... relativo à imputação de rendimentos e retenções da sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artº 6º do Código do IRC.

A declaração entregue originou a liquidação nº 2016..., tendo sido apurado rendimento coletável no valor de 405.773,40 €.

De referir que no anexo D do sujeito passivo A, foram declarados os valores da imputação de rendimentos e deduções á coleta da sociedade D...- SOCIEDADE DE ADVOGADOS SP RL, NIF ..., de acordo com o quadro seguinte.

NIF entidade imputadora	Designação entidade imputadora	% de participação	Rend. Imputado	Ret. na fonte	Adiantamento por conta dos lucros ^(euro)
	D... SOCIEDADE DE ADVOGADOS	15.11%	382.290,95	47.311,99	120.000,00

Da análise aos elementos recolhidos junto da entidade imputadora, e com base nos documentos consultados, foi possível verificar que a sociedade D... mencionou como deduções á coleta por Dupla Tributação Internacional no anexo G da IES/Declaração

Anual de Informação Contabilística e Fiscal, que se refere a alínea c) do n.º 1 do art.º 117.º e 121º do Código do IRC, o montante de 307.709,04 €.

Para além daquele montante inscreveu a quantia de 2533,50 € relativo a retenções na fonte efetuadas por entidades residentes no território nacional, bem como matéria coletável no valor de 2.530.437,77 €.

Considerando a análise á situação tributária da entidade imputadora, verificou-se que foram efetuadas retenções na fonte no valor de 2.533,50 €.

Feita a análise aos documentos de suporte ao montante referente à dupla tributação internacional, verificou-se que a entidade imputadora não conseguiu comprovar que lhe foram retidas as importâncias de 28.738,37 € (... faturas cujo imposto retido não se encontra comprovado, sendo que as cópias dos documentos em questão fazem parte da evidência de trabalho do processo inspetivo da sociedade).

Desta forma, o montante das deduções à coleta a imputar aos sócios referente à dupla tributação internacional deverá totalizar 278.970,37 € (307.709,04 € - 28.738,37 € - 278.970,37 €).

Tendo em conta a matéria coletável e as deduções à coleta, relativos á sociedade imputadora, os valores a imputar ao sujeito passivo. nos termos previstos no art.º 20º do Código do IRS, deverão ser de acordo com o quadro seguinte.

	Valores da sociedade	% de participação	Valores a imputar ao sujeito passivo ^(euro)
(1)	(2)	(3)	(4)=(2)x(3)
Matéria coletável	2.530.437,77	15,11 %	3382.290,95
Dupla tributação internacional	278.970,37	15,11 %	42.152,42
Retenções na fonte	2.533,50	15,11 %	386,36

Em face do exposto considerando os valores mencionados no quadro supra, o valor total da dedução à coleta a considerar será no montante de 42 538,78 € (42 152,42 € + 386,36 € = 42.538, 78 €), pelo que se propõe a correção aos valores declarados pelo sujeito passivo no anexo D da declaração de rendimentos Mod. 3, relativos as deduções à coleta no valor de 4.773,21 €, ...”

Quanto à Requerente A...

“III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

O sujeito passivo, em 2016-05-31 procedeu á entrega da declaração de rendimentos Mod. 3. a que se refere o artº 57º do Código do IRS, referente aos rendimentos auferidos no ano de 2015, à qual foi atribuída o nº ... 2015..., tendo, posteriormente, procedido à entrega de declaração de rendimentos Mod. 3 de substituição em 2017-05-31, à qual foi atribuída o nº ...- 2015 -..., entregando o anexo D ... relativo à imputação de rendimentos e retenções da sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artº 6º do Código do IRC.

A declaração entregue originou a liquidação nº 2017..., tendo sido apurado rendimento coletável no valor de 402.165,19 €.

De referir que no anexo D do sujeito passivo A, foram declarados os valores da imputação de rendimentos e deduções á coleta da sociedade D...- SOCIEDADE DE ADVOGADOS SP RL, NIF ..., de acordo com o quadro seguinte.

NIF entidade imputadora	Designação entidade imputadora	% de participação	Rend. Imputado	Ret. na fonte	Adiantamento por conta dos lucros ^(em €)
	D... SOCIEDADE DE ADVOGADOS	15.50%	392.134,35	47.311,99	120.000,00

Da análise aos elementos recolhidos junto da entidade imputadora, e com base nos documentos consultados, foi possível verificar que a sociedade D... mencionou como deduções á coleta por Dupla Tributação Internacional no anexo G da IES / Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, que se refere a alínea c) do nº 1 do art.º 117.º e 121º do Código do IRC, o montante de 307.709,04 €.

Para além daquele montante inscreveu a quantia de 2533,50 € relativo a retenções na fonte efetuadas por entidades residentes no território nacional, bem como matéria coletável no valor de 2.530.437,77 €.

Considerando a análise á situação tributária da entidade imputadora, verificou-se que foram efetuadas retenções na fonte no valor de 2.533,50 €.

Feita a análise aos documentos de suporte ao montante referente à dupla tributação internacional, verificou-se que a entidade imputadora não conseguiu comprovar que lhe foram retidas as importâncias de 28.738,37 € (... faturas cujo imposto retido não

se encontra comprovado, sendo que as cópias dos documentos em questão fazem parte da evidência de trabalho do processo inspetivo da sociedade).

Desta forma, o montante das deduções à coleta a imputar aos sócios referente à dupla tributação internacional deverá totalizar 278.970,37 € (307.709,04 € - 28.738,37 € 278.970,37 €).

Tendo em conta a matéria coletável e as deduções à coleta, relativos á sociedade imputadora, os valores a imputar ao sujeito passivo, nos termos previstos no art.º 20º do Código do IRS, deverão ser de acordo com o quadro seguinte.

	Valores da sociedade	% de participação	Valores a imputar ao sujeito passivo
(1)	(2)	(3)	(4)=(2)x(3)
Matéria coletável	2.530.437,77	15,50 %	392.134,35
Dupla tributação internacional	278.970,37	15,50 %	43.240,41
Retenções na fonte	2.533,50	15,50 %	386,36

Em face do exposto considerando os valores mencionados no quadro supra, O valor total da dedução à coleta a considerar será no montante de 43.326,77 € (43.240,41 € + 386,36 € = 43.626, 77 €), pelo que se propõe a correção aos valores declarados pelo sujeito passivo no anexo D da declaração rendimentos Mod. 3 relativos às deduções à coleta no valor de 3.685,22 € ...”.

Quanto à Requerente C...

“III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

O sujeito passivo, em 2016-05-31 procedeu á entrega da declaração de rendimentos Mod. 3 a que se refere o artº 57º do Código do IRS, referente aos rendimentos auferidos no ano de 2015, à qual foi atribuída o nº ... 2015 ...- ..., tendo, posteriormente, procedido à entrega de declaração de rendimentos Mod. 3 de substituição em 2016-09-12, à qual foi atribuída o nº ... - 2015 - ...— ..., entregando o anexo D ... relativo à imputação de rendimentos e retenções da sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artº 6º do Código do IRC.

A declaração entregue originou a liquidação nº 2016..., tendo sido apurado rendimento coletável no valor de 442.542,09 €.

De referir que no anexo D do sujeito passivo A, foram declarados os valores da imputação de rendimentos e deduções á coleta da sociedade D...- SOCIEDADE DE ADVOGADOS SP RL, NIF ..., de acordo com o quadro seguinte.

NIF entidade imputadora	Designação entidade imputadora	Porcentagem participação	Rend. imputado	Ret. na fonte	Adiantamento por conta dos lucros (euro)
	D... SOCIEDADE DE ADVOGADOS	15,53%	393.090,85	48.700,08	132.000,00

Da análise aos elementos recolhidos junto da entidade imputadora, e com base nos documentos consultados, foi possível verificar que a sociedade D... mencionou como deduções á coleta por Dupla Tributação Internacional no anexo G da IES / Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, que se refere a alínea c) do nº 1 do art.º 117.º e 121º do Código do IRC, o montante de 307.709,04 €.

Para além daquele montante inscreveu a quantia de 2 533,50 € relativo a retenções na fonte efetuadas por entidades residentes no território nacional, bem como matéria coletável no valor de 2.530.437,77 €.

Considerando a análise á situação tributária da entidade imputadora, verificou-se que foram efetuadas retenções na fonte no valor de 2.533,50 €.

Feita a análise aos documentos de suporte ao montante referente à dupla tributação internacional, verificou-se que a entidade imputadora não conseguiu comprovar que lhe foram retidas as importâncias de 28.738,37 € (... faturas cujo imposto retido não se encontra comprovado, sendo que as cópias dos documentos em questão fazem parte da evidência de trabalho do processo inspetivo da sociedade).

Desta forma, o montante das deduções á coleta a imputar aos sócios referente à dupla tributação internacional deverá totalizar 278.970,37 € (307.709,04 € - 28.738,37 € = 278.970,37 €).

Tendo em conta a matéria coletável e as deduções á coleta, relativos á sociedade imputadora, os valores a imputar ao sujeito passivo. nos termos previstos no art.º 20º

do Código do IRS, deverão ser de acordo com o quadro seguinte.

(1)	Valores da sociedade	% de participação	Valores a imputar ao sujeito passivo
Matéria coletável	2.530.437,77	15,53 %	393.090,88
Dupla tributação internacional	278.970,37	15,53 %	43.324,10
Retenções na fonte	2.533,50	15,53 %	397,76

Em face do exposto, considerando os valores mencionados no quadro supra, o valor total da dedução à coleta a considerar será no montante de 43.721,86 € (43.324,10 € + 397,76 € = 43.721,86 €), pelo que se propõe a correção aos valores declarados pelo sujeito passivo no anexo D da declaração de rendimentos Mod. 3, relativos às deduções à coleta no valor de 4.986,22 € ...”.

...

Após o exercício do direito de audição pelos Requerentes, referiu a AT nos três RIT: “Nas alegações referidas pelo sujeito passivo ..., é referido que a AT tem defendido que a prova do requisito da dedução à coleta por dupla tributação jurídica internacional— i.e. a prova do pagamento do imposto no estrangeiro - terá de ser realizada mediante a apresentação de certificados emitidos pela autoridade fiscal do país da fonte comprovativos de que o imposto retido foi efectivamente entregue (...), e que “a não Impõe um regime de prova vinculado (...).”

Ora, é certo que a apresentação de documento emitido pela autoridade fiscal do país da fonte comprova sem dúvida alguma que os montantes de imposto foram efetivamente pagos, sendo essa a prova que detém primazia aquando do pedido de comprovação dos montantes em causa, e que se encontra mencionado no Ofício-Circular 0 20030 de 18/12/2000 (que estipula quais os documentos que servem de prova no caso de crédito de imposto por dupla tributação internacional).

No entanto, em momento algum se exigiu apenas esse meio de prova, foram sempre solicitados os documentos comprovativos do pagamento de imposto no estrangeiro, sem exigir prova vinculada. contrariamente ao alegado pelo sujeito passivo ..., nem tão pouco foi afastada a apreciação de qualquer outro meio de prova trazido pelo sujeito passivo ao procedimento inspetivo ...

Com efeito, e conforme já referido acima, 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 de dedução à coleta por dupla tributação internacional, no entanto nada impede que sejam aceites quaisquer meios de prova que demonstrem o pagamento efetivo de imposto no estrangeiro ...

Sucedem porém, que os elementos trazidos pelo sujeito passivo ao procedimento inspetivo em sede de direito de audição, nomeadamente os elementos mencionados no ponto 29 (declarações emitidas pelo cliente F... INC, e G...) SA, nas quais referem a relação das faturas d D... pagas, montantes retidos e declaração em como os mesmos foram entregues às autoridades fiscais, bem como as faturas e recibos, demonstrando que o valor recebido é inferior ao faturado), não comprovam que foi efetivamente pago imposto no estrangeiro.

Veja-se que no acórdão citado pelo sujeito passivo, serviu como meio de prova não só a declaração da entidade patronal os valores das retenções, mas também as guias de pagamento de imposto, ou seja, foi feita prova que os montantes retidos foram entregues junto das autoridades fiscais do país da fonte”.

- conforme Documento nº 3 em anexo ao PPA;

- D)** As quotas dos Requerentes face à sociedade transparente são de: (1) Requerente B... € 458,48; (2) Requerente A... € 594,79 (3) e Requerente C... € 508,86 – **conforme artigo 27º do PPA e falta de impugnação especificada apreciada nos termos do nº 7 do artigo 110º do CPPT**
- E)** Na sequência das correções resultantes dos RIT, a Autoridade Tributária procedeu à emissão das seguintes liquidações adicionais de IRS que refletem o imposto que foi considerado em falta nos RIT:
- 1 n.º 2019 ... e 2019..., que refletem um valor de imposto devido de € 3 685,22, relativamente à Requerente A...;
 - 2 n.º 2019..., que reflete um valor de imposto devido de € 4 773,21, relativamente ao Requerente B...;

3 n.º 2019 ... e 2019 ..., que refletem um valor de imposto devido € 4986,22, relativamente ao Requerente C... .

- **conforme artigo 28º do PPA e falta de impugnação especificada apreciada nos termos do n.º 7 do artigo 110º do CPPT**

F) Em data não apurada os Requerentes procederam ao pagamento dos valores que lhe foram liquidados – **artigo 29º do PPA e falta de impugnação especificada apreciada nos termos do n.º 7 do artigo 110º do CPPT**

G) Contra as liquidações foram interpostas reclamações graciosas que vieram a ser indeferidas e destas decisões foram interpostos recursos hierárquicos, que também foram indeferidos, constando a seguinte fundamentação:

“12 - A decisão em causa teve por base os seguintes fundamentos:

- i. a apresentação de documento emitido pela autoridade fiscal do país da fonte comprova sem dúvida alguma que os montantes de imposto foram efetivamente pagos, sendo essa a prova que detém primazia aquando do pedido de comprovação dos montantes em causa, e que se encontra mencionado no Ofício-Circulado 20030, de 18/12/2000 (que estipula quais os documentos que servem de prova no caso de crédito de imposto por dupla tributação internacional).*
- ii. No entanto, em momento algum se exigiu apenas esse meio de prova, foram sempre solicitados os documentos comprovativos do pagamento de imposto no estrangeiro, sem exigir prova vinculada, nem tão pouco foi afastada a apreciação de qualquer outro meio de prova trazido pelo sujeito passivo ao procedimento inspetivo.*
- iii. 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 de dedução à coleta por dupla tributação internacional, no entanto nada impede que sejam aceites quaisquer meios de prova que demonstrem o pagamento efetivo de imposto no estrangeiro.*
- iv. Sucede porém, que os elementos trazidos pelo sujeito passivo ao procedimento inspetivo em sede de direito de audição, nomeadamente, declarações emitidas*

pelo cliente F..., INC, e G... SA, nas quais referem a relação das faturas da D... pagas, montantes retidos e declaração em como os mesmos foram entregues às autoridades fiscais, bem como as faturas e recibos, demonstrando que o valor recebido é inferior ao faturado), não comprovam que foi efetivamente pago imposto no estrangeiro.

13 - Ora, para efeitos de eliminação da dupla tributação jurídica internacional dispõe o artº 81º do CIRS (redação vigente à data dos factos):

1-Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos nas alíneas c) a e) do nº 1 do artigo 72º, 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 nº 6 do artigo 22º, 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.

14-Neste contexto, quando exista convenções para eliminar a dupla tributação(CDT), bem como, Acordos sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal, Convenção relativa à Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, e outros Acordos bilaterais e multilaterais, as autoridades competentes dos Estados (no caso de Portugal a AT), poderá 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.

15-E, como já foi referido anteriormente, o Ofício-Circulado 20030, de 18/12/2000, vem informar, para uniformidade de procedimentos e esclarecimento dos serviços, 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 tratasse.

16-Assim, importa agora analisar se os documentos apresentados pela recorrente estão aptos a demonstrar as retenções na fonte efetuadas por clientes da D... residentes em Angola, Camarões, Congo, Gabão e Guiné Equatorial, e como tal, dedutíveis à coleta por dupla tributação internacional.

17-Para tal, foi solicitado à DSRI (Direção de Serviços Relações Internacionais), informação sobre a validade dos documentos apresentados pelo recorrente, para fazerem prova do imposto retido no estrangeiro, para efeito de crédito de imposto por dupla tributação internacional, uma vez que não foi emitido documento pelas autoridades fiscais dos estados envolvidos.

18-A DSRI veio emitir informação a qual obteve despacho concordante do Diretor de Serviços em 2022/07/09, no sentido dos documentos apresentados não serem válidos para fazerem prova do imposto retido no estrangeiro, para efeito de crédito de imposto por dupla tributação internacional, mantendo-se o entendimento preconizado pelo Ofício-Circulado 20030, de 18/12/2000 (documentos originariamente emitidos pelas autoridades fiscais do Estado onde o imposto foi pago, ou fotocópias autenticadas por essas mesmas autoridades fiscais).

19-Mais foi dito, que "importa sublinhar que independentemente da forma da prova que possa vir a ser aceite no tocante ao imposto pago no estrangeiro para efeitos de 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).".

20-Nos termos expostos, os documentos apresentados não comprovam que foi efetivamente pago imposto no estrangeiro, pelo que não podem ser aceites para efeitos de crédito de imposto por dupla tributação internacional.

21- Por fim, relativamente ao relatório final de inspeção referente ao exercício de 2016 da sociedade D..., no âmbito do qual estavam em causa o mesmo tipo de correções daquelas aqui em apreço, ter sido reconhecido aceitar os valores contabilizados a título de retenção na fonte efetuada em Angola, o mesmo não está em flagrante contradição com a não aceitação para o ano de 2015, porquanto, relativamente ao ano de 2016, os documentos apresentados que servem de prova dos valores retidos, é possível estabelecer relação direta entre o pagamento e a fatura em causa (uma vez que o número da fatura consta do documento emitido pela entidade bancária através da qual foi efetuado o pagamento, o que não se verifica em relação aos valores não aceites relativos ao ano de 2015” – conforme artigos 30º e 31º do PPA e Documentos em anexo ao PPA (Doc 1 Decisões; Decisões RPC, Decisões DXC e 2015 – CCT compactado)

H) A Sociedade “D...”, enquanto entidade imputadora de rendimentos e retenções na fonte aos Requerentes, tem um sistema de registo de “controlo das retenções efectuadas pelos clientes” onde constam os seguintes elementos:

- Entidade/nome;
- Número, data e tipo de factura/documento;
- Moeda e câmbio;
- Valor total e retenção na fonte;
- Data da transferência bancária e número da transferência bancária.

O banco destinatário das transferências emite, por cada operação, um “detalhe transferência recebida” onde constam a data, a referência do pagamento, a referência o ordenador, a conta de destino, o código do ordenante e o montante – **conforme documentos juntos pelos Requerentes na reunião de partes (1ª parte da acta – páginas 19 a 23 e 2ª parte da Acta) e Documento junto em 02.11.2023 pelos Requerentes;**

- I) A Sociedade “D...” enquanto entidade imputadora de rendimentos e retenções na fonte, aos Requerentes, dispõe de uma director financeiro que superentende no registo e “controlo das retenções efectuadas pelos clientes”. – **conforme resulta do depoimento da testemunha E...**;
- J) Os Requerentes apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral em 2023.05.08 – **conforme registo no SGP do CAAD.**

Factos não provados

Não há factos não provados que possam ser considerados relevantes para a decisão da causa.

Motivação da fixação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos factos articulados no PPA e na Resposta da AT que estão em conformidade com a posição assumida por ambas as partes e bem assim com base nos documentos juntos com o PPA que não mereceram reparo das partes.

Relativamente à testemunha ouvida, dados os especiais cuidados em processo tributário que devem existir na valoração deste tipo de prova – que é apreciada segundo a prudente convicção do julgador – apenas foi relevante para a fixação da alínea I) dos factos assentes, sobretudo na confirmação de que o sistema de controlo interno da Sociedade “D...” foi, no caso, o único meio possível de controlo dos recebimentos e as retenções na fonte de imposto nos países indicados.

A testemunha ouvida, muito embora sendo director financeiro da Sociedade “D...”, evidenciou conhecimento directo dos factos e objectividade.

A Requerida não coloca em causa que tenham sido feitas retenções na fonte aos rendimentos de fonte estrangeira. Apenas não valorou a prova produzida pelos Requerentes nos procedimentos, no sentido de que era prova suficiente.

Matéria de direito

Quanto à prova em processo tributário

13. Verifica-se que na alínea G) dos factos provados, no ponto 19 da decisão de indeferimento dos recursos hierárquicos dos Requerentes, a AT refere o seguinte:

“19-Mais foi dito, que "importa sublinhar que **independentemente da forma da prova que possa vir a ser aceite no tocante ao imposto pago no estrangeiro para efeitos de 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)".**

Segundo v.g. do que é referido no acórdão do TRC P. 171/10.8TBSAT.CI de Setembro de 2013 in www.dgsi.pt:

“No julgamento da matéria de facto não se **visa o conhecimento ou apreensão absoluta de um acontecimento**, tanto mais que intervêm, irremediavelmente, inúmeras fontes possíveis de erro, quer porque se trata de conhecimento de factos situados no passado, quer porque assenta, as mais das vezes, em meios de prova que, pela sua natureza, se revelam particularmente falíveis.

A prova de um facto não visa, pois, obter a **certeza absoluta, irremovível**, da verificação desse facto.

A prova tem, por isso mesmo, atenta a inelutável precariedade dos meios de conhecimento da realidade de contentar-se com certo grau de probabilidade do facto: a **probabilidade bastante**, em face das circunstâncias concretas, para convencer o decisor,

conhecer das realidades do mundo e das regras de experiência que nele se colhem, da verificação da realidade do facto.

As provas não têm forçosamente que criar no espírito do juiz **uma certeza absoluta acerca do facto a provar**, certeza essa que seria impossível ou geralmente impossível: o que elas devem é determinar um **grau de probabilidade tão elevado que baste para as necessidades da vida**.

Nestas condições, uma prova, considerada de per se ou criticamente conjugada com outras, é suficiente para demonstrar a realidade – não ontológica, **mas jurídico-prática** – de um facto quando, em face dela seja de considerar **altamente provável a sua veracidade ou, ao menos, quando essa realidade seja mais provável que a ausência dela**”.

E isto independentemente do princípio do inquisitório que visa a aquisição processual com vista à obtenção da verdade material.

No texto do CEJ “A prova no direito tributário” no opúsculo de Nuno Bastos “O princípio do inquisitório no processo tributário” refere-se:

“O n.º 1 do artigo 99.º da LGT diz-nos então qual é o objetivo prosseguido com o princípio do inquisitório: **o conhecimento da verdade**. Daqui deriva, desde logo, que o propósito fundamental do processo judicial tributário não é o de resolver um litígio entre os contribuintes e a administração tributária e de alcançar, por esta via, a pacificação social e a consolidação das relações jurídico-tributárias (ainda que seja um resultado alcançado com a decisão) mas o de chegar à verdade dos factos relevantes para a decisão e de neles apoiar a solução jurídica para o litígio.

Mas que verdade é essa? A doutrina observa que, em certo sentido, se pode aludir a duas verdades: uma verdade exclusivamente formal ou processual (a que se provou no processo) e uma verdade empírica, histórica ou **material (a que converge com o que efetivamente sucedeu)**. Ora, a natureza pública dos interesses tributários, a inderrogabilidade das normas tributárias e a indisponibilidade dos direitos que as normas de direito material tributário consagram apontam inequivocamente para o objetivo de **apurar a verdade material** (Neste sentido, referindo-se embora ao princípio do inquisitório no que se designa agora por

procedimento tributário, ver XAVIER, Alberto Pinheiro, in «Conceito e Natureza do Ato Tributário», Almedina 1972, pág. 147).

Ao nível do procedimento tributário o princípio do inquisitório - com vista ao apuramento da verdade material – consta do artigo 58º da LGT.

Como o Código do IRS português regula o tipo de documento a entregar a não residentes em Portugal que aqui prestam serviços e auferem rendimentos.

14. Partindo do princípio que os Estados, nas suas legislações tributárias, tratam os rendimentos auferidos no seu território pelos *seus não residentes*, tal como entendem que os *seus residentes* devem ser tratados, em reciprocidade, noutros Estados em situações similares, parece adequado que se recorra ao nº 7 do artigo 119º do CIRS, para se ter em conta a forma que o Estado Português entende adequada a documentação dos rendimentos pagos aos seus não residentes e bem assim os impostos retidos, visando, nomeadamente, a prova documental perante terceiros.

Resulta do nº 7 do artigo 119º do CIRS que, tratando-se de rendimentos devidos a sujeitos passivos não residentes em território português as entidades devedoras são obrigadas a:

- Entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao fim do 2.º mês seguinte àquele em que ocorre o ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos, uma declaração de modelo oficial relativa àqueles rendimentos;
- Possuir registo actualizado das pessoas credoras desses rendimentos, ainda que não tenha havido lugar a retenção do imposto, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número fiscal e respectivo código, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos;
- **Entregar aos sujeitos passivos, até 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior**, incluindo, quando for caso

disso, as *correspondentes aos rendimentos em espécie que lhes hajam sido atribuídos, do imposto retido na fonte* e das deduções a que eventualmente haja lugar.

Ora, se a Autoridade Fiscal Portuguesa (ou seja, a lei portuguesa), quanto a não residentes, considera documento bastante para provar, perante terceiros um “*documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, ... do imposto retido na fonte...*”, ou seja, um documento particular emitido pelas entidades devedoras, configura-se adequado não se exigir aos seus residentes, em situação idêntica inversa, mais do que exige aos *seus não residentes*.

15. No caso, a AT parece reconhecer que a prova das retenções na fonte do imposto, efectuadas pelos clientes da sociedade “D...” de Angola, Camarões, Congo, Gabão e Guiné Equatorial, poderia fazer-se por documento diferente do emitido pelas autoridades fiscais do país da fonte dos rendimentos, conforme pontos 16, 17 e 18 da fundamentação da decisão de indeferimento dos recursos hierárquicos (alínea G) dos factos provados).

Se esses documentos, por si só, não foram considerados como prova suficiente, em alguns casos, tal como refere no ponto 19 da fundamentação da decisão de indeferimento dos recursos hierárquicos (alínea G) dos factos provados), “**subsistindo dúvidas do ponto de vista material**”, as mesmas foram aqui dissipadas pela consideração da prova aqui produzida, tal como consta nas alíneas H) e I) dos factos assentes, ou seja, a existência na sociedade “D...” de um sistema de controlo interno das retenções efectuadas por clientes, de recebimentos e da sua reconciliação com os lançamentos a crédito registados em conta bancária, a cargo de um director financeiro.

Entende-se, pois, que os Requerentes, perante a presunção de verdade dos elementos declarados (que a AT em boa verdade nunca colocou em causa), cumpriram o ónus de “**comprovar**” as retenções na fonte que foram efectuadas no estrangeiro, nos termos dos n.ºs 1 do artigo 128.º do CIRS, dado existir o aludido sistema de controlo na sociedade de

transparência fiscal, a cargo de um director financeiro e cuja estrutura e documentação de suporte é sindicável e, no caso, configura-se ser fiável.

Nos RIT e nas decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos refere-se que as “*declarações emitidas pelo cliente F... INC e G... SA nas quais referem a relação das faturas da D... pagas, montantes retidos e declaração em como os mesmos foram entregues às autoridades fiscais, bem como as faturas e recibos, demonstrando que o valor recebido é inferior ao faturado*), não comprovam que foi efetivamente pago imposto no estrangeiro”.

Ora, constatando-se que existe o aludido sistema de controlo interno no âmbito da sociedade transparente em termos fiscais, seria de apurar perante o responsável por esse sistema (face ao princípio do artigo 58º da LGT), a razão da divergência entre o valor facturado e o valor recebido, uma vez que é de senso comum que é frequente a divergência com clientes a quem são facturados valores de prestações de serviços. É que apenas se apontam estes dois casos de entre vários clientes estrangeiros da aludida sociedade.

Procede, pois, o PPA, porquanto as liquidações padecem de desconformidade com a lei face ao nº 1 do artigo 75º da LGT e ao nº 1 do artigo 128º do CIRS.

Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não

é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pelos Requerentes.

Reembolso de importâncias pagas a mais e juros indemnizatórios

16. Os Requerentes pedem ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

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 Administração Tributária, 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 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.

Revertendo o que se referiu para o caso concreto deste processo, será de considerar o que refere v.g. o acórdão do STA de 8 de Março de 2017, proferido no proc. 01019/14, em sintonia com jurisprudência constante do mesmo Tribunal, o seguinte:

“Sobre o denominado “erro imputável aos serviços” tem a jurisprudência desta secção uniforme e reiteradamente afirmado que o respectivo conceito compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, e que essa imputabilidade é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na liquidação afectada pelo erro (vide, entre outros, os seguintes Acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: de 12.02.2001, recurso n.º 26.233, de 11.05.2005, recurso 0319/05, de 26.04.2007, recurso 39/07, de 14.03.2012, recurso 01007/11 e de 18.11.2015, recurso 1509/13, todos in www.dgsi.pt.)”

Esclarece o artigo 43.º, n.º 1, da LGT que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

No caso em apreço, a ilegalidade dos actos de liquidação é imputável à AT, porque por sua iniciativa procedeu às liquidações impugnadas, pelo que os Requerentes têm direito, em conformidade com os artigos 24.º, n.º 1, al. b) do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do imposto pago em excesso e aos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do Código do Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), calculados sobre os valores pagos a mais e desde a data do seu pagamento, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

17. Decisão

De harmonia com o exposto, este TAS decide:

- a) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular as liquidações de IRS
 - (1) n.º 2019 ... e 2019..., que refletem um valor de imposto devido de € 3 685,22, relativamente à Requerente A...;
 - (2) n.º 2019..., que reflete um valor de imposto devido de € 4 773,21, relativamente ao Requerente B...;
 - (3) n.º 2019... e 2019..., que refletem um valor de imposto devido € 4 986,22, relativamente ao Requerente C....

- b) Anular as decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos referidas em G) dos factos assentes;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso dos valores liquidados e aqui impugnados e o pedido de juros indemnizatórios a contar das datas do pagamento.

Valor da causa

Os Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 13 444,65, que não foi contestado pela Requerida, pelo que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.ºA do CPPT, fixa-se em € 13 444,65 o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 918,00, ficando a cargo da Requerida em função do decaimento.

Notifique.

Lisboa, 13 de Dezembro de 2023
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira