

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 747/2024-T

Tema: IRS; Duplicação de tributação de rendimentos; Vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto; erro imputável aos serviços.

SUMÁRIO:

- I- Tendo o impugnante trabalhado nos Países Baixos para uma empresa portuguesa, entre Maio e Dezembro de 2018, cujas remunerações foram objeto de recibos emitidos pela entidade patronal, quer em língua Neerlandesa, quer em língua Portuguesa, e tributados em Portugal, em sede de IRS, na sequência de declarações fiscais da entidade patronal e do contribuinte, não pode o mesmo rendimento voltar a ser tributado pela administração fiscal portuguesa, em sede do mesmo imposto, na sequência de comunicação da administração tributária dos Países Baixos.**
- II- A liquidação adicional que não tomou em consideração que se tratavam de rendimentos já previamente declarados à Requerida e tributados na primitiva liquidação, e procedeu a nova tributação dos mesmos, padece de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, que configura erro imputável aos serviços.**

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. No dia 11.06.2024, o Requerente, A..., contribuinte fiscal número..., residente em Rua ..., ..., ..., Lisboa, requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em

1.

Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação parcial da liquidação adicional de imposto sobre o rendimentos das pessoas singulares com o n.º 2022..., da qual resultou um imposto final a pagar no valor de 9.102,14 € (nove mil, cento e dois euros e catorze cêntimos), acrescido de juros compensatórios no valor de 1.102,01 € (mil, cento e dois euros e um cêntimo) e que deu origem a um acerto de contas no valor de 11.106,15 € (onze mil, cento e seis euros e dezasseis cêntimos), correspondendo ao imposto officiosamente corrigido e ao retorno do reembolso que havia recebido anteriormente.

A Requerente peticiona, ainda, a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 21.08.2024.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

- a. No ano de 2018 o Requerente trabalhou nos Países Baixos para a empresa portuguesa B..., Lda, tendo declarado à Requerida os respetivos rendimentos na sua declaração de IRS, que foram considerados na respetiva liquidação do imposto.
- b. Posteriormente, a Requerida, notificada pelos Países Baixos em virtude do mecanismo de troca automática internacional de informação dos rendimentos auferidos pelo Requerente naquele país, procedeu a nova liquidação, acrescendo à matéria tributável tais rendimentos, que já haviam sido considerados na primeira liquidação na sequência

2.

da declaração de IRS do sujeito passivo e da declaração emitida para efeitos de retenção na fonte pela sua entidade patronal, havendo, assim, uma dupla tributação económica dos mesmos rendimentos geradora de ilegalidade da liquidação.

- c. No mesmo ano, antes de trabalhar para a empresa Portuguesa, o Requerente havia também trabalhado, no mesmo país, durante três meses, para uma empresa Holandesa mas, por desconhecimento, não declarou os rendimentos obtidos desta à Administração Tributária Portuguesa.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, no essencial, com os fundamentos seguintes:

- a. Os elementos de prova apresentados pelo requerente não são suficientes para concluir que exista uma duplicação de rendimentos, ou seja, que nos rendimentos declarados à administração fiscal dos Países Baixos pela empresa portuguesa se encontrem incluídos os rendimentos que esta declarou à AT, relativos a trabalho prestado em Portugal.
- b. Por conseguinte, não tendo sido realizada prova cabal que contrarie os valores dos rendimentos e correspondente imposto comunicados à AT no âmbito da troca internacional de informações fiscais, nem os valores declarados pela B., Lda nas DMR, respeitantes a trabalho prestado em Portugal, terá de concluir-se que a liquidação controvertida não enferma de qualquer ilegalidade.

5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

As partes apresentaram alegações, nas quais reiteraram as posições já apresentadas nos articulados.

6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

7. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Ilegalidade da liquidação objeto do processo e anulação parcial da mesma.
- 2) Direito do Requerente à restituição do imposto indevidamente pago.
- 3) Direito do Requerente a juros indemnizatórios.

II – A matéria de facto relevante

8. Consideram-se provados os seguintes factos:

8.1.O Requerente, apresentou junto da Requerida declaração de rendimentos de IRS, relativamente ao período de tributação de 2018, reportando um valor de rendimento global de 8.668,16 € (oito mil, seiscentos e sessenta e oito euros e dezasseis cêntimos) que auferiu como trabalhador da empresa portuguesa B..., Lda em consonância com a declaração de rendimentos para efeitos do disposto no artigo 119º do CIRS, processada pela referida entidade patronal, datada de 2019/02/13, na qual esta entidade atesta que o SP auferiu durante o ano de 2018 um rendimento bruto de € 8.668,16, sobre o qual foram efetuados os descontos de IRS no montante de € 902,00 e de Segurança Social no valor de € 953,51 e declara ainda, que foram pagos ao contribuinte rendimentos isentos de IRS, a título de ajudas de custo, no valor de € 16.722,84 (Cfr. documento junto com o pedido de pronuncia arbitral como doc. 1, igualmente constante do processo administrativo no documento designado por “RG”).

8.2. Com base nesta declaração foi emitida a Nota de Liquidação com o n.º 2019..., com um valor a reembolsar ao Requerente de 902,00 € (novecentos e dois euros).

8.3. No âmbito da troca automática de informações fiscais internacionais, a administração fiscal dos Países Baixos comunicou à AT os rendimentos que o requerente obteve nesse país, que resultam de trabalho prestado a duas entidades e que totalizam € 32.320,00, bem como o imposto aí suportado que ascendeu a € 4.319,00, discriminado da seguinte forma:

a) B... Lda, com sede em Portugal

Rendimento - € 24.433,00;

Imposto - € 2.636,00;

b) C... B V, com sede nos Países Baixos.

Rendimento - € 7.887,00;

Imposto - € 1.683,00.

(cfr. Documento comprovativo dados recebidos AEoI ..._2018, constante do PA)

8.4. A Requerida officiosamente elaborou documento de correção do Modelo 3 de IRS do ano de 2018, tendo no respetivo anexo J sido indicados a totalidade dos valores indicados no ponto que antecede.

8.5. A correção referida no ponto anterior deu origem à nota de Liquidação com o n.º 2022..., onde é imputado ao requerente um rendimento global no valor de 40.988,16 € (quarenta mil, novecentos e oitenta e oito euros e dezasseis cêntimos), o que determinou um imposto final a pagar no valor de 9.102,14 € (nove mil, cento e dois euros e catorze cêntimos) acrescido de juros compensatórios no valor de 1.102,01 € (mil, cento e dois euros e um cêntimo) e deu origem a um acerto de contas no valor de 11.106,15 € (onze mil, cento e seis euros e dezasseis cêntimos), correspondendo ao imposto officiosamente corrigido e o retorno do reembolso que havia recebido anteriormente.

8.6. O Requerente pagou os valores em causa.

8.7. O Requerente apresentou reclamação graciosa a 20 de junho de 2022 contra a liquidação, que foi indeferida pela Requerida. (Cfr. documento designado por “RG” constante do processo administrativo).

8.8. O Requerente apresentou pedido de revisão officiosa do ato tributário, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, a 22 de Dezembro de 2023.

8.9. Até à data Requerida da propositura do pedido de pronuncia arbitral a Requerida não decidiu o pedido de revisão oficiosa.

8.10. A categoria profissional do Requerente como trabalhador da empresa B..., Lda, é de “soldador de 1^a” (Cfr. recibos de vencimento do Requerente em língua portuguesa constantes do processo administrativo no documento designado por “RG”).

8.11. A empresa B..., Lda, emitiu recibos de vencimento ao Requerente em língua Holandesa e outros em língua Portuguesa, constando nestes a titulo de desconto a rubrica “*imposto holandês*”. (Cfr. documento designado por “RG” constante do processo administrativo).

8.12. Quer os recibos de vencimento emitidos em língua Holandesa, quer os recibos emitidos em língua portuguesa reportam-se igualmente aos meses de Maio a Dezembro de 2018 (Cfr. recibos emitidos pela B..., Lda, integrantes do documento designado por “RG” constante do processo administrativo).

Com interesse para a decisão da causa não se provou que no ano de 2018 entre os meses de maio a Dezembro o impugnante tenha exercido atividade laboral em Portugal para a empresa B..., Lda.

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto, no que se refere aos pontos 8.1., 8.3, 8.7, 8.10, 8.11 e 8.12 do probatório alicerçou-se nos documentos constantes do processo, indicados por referência a cada um dos diversos pontos do probatório.

Quanto aos demais factos, a convicção do tribunal resulta da ausência de controvérsia das partes relativamente aos mesmos.

-III- O Direito aplicável

10. É de concluir resultar da matéria de facto provada que o Requerente trabalhou em 2018 entre os meses de maio a Dezembro para a empresa B..., Lda, mas que trabalho se realizou nos Países Baixos e não em Portugal, embora a referida empresa tenha emitido simultaneamente recibos na língua dos dois países.

Neste sentido, apontam vários factos.

Em primeiro lugar, o facto de os recibos se referirem aos mesmos meses e ser altamente improvável, à luz das regras da experiência, que o Requerente, com a categoria profissional de “soldador de 1^a” pudesse exercer, no mesmo período, tais funções em Portugal e na Holanda.

Em segundo lugar, o facto de nos recibos emitidos em Língua Portuguesa se mencionar expressamente na rubrica “descontos” o “**imposto holandês**”, o que só é explicável pela circunstância do trabalho em causa ter sido executado no território dos Países Baixos.

De resto, a Requerida, que não ponderou nas suas posições este elemento, não apresentou qualquer elemento probatório donde pudesse decorrer que no período em causa o Requerente tenha trabalhado para a empresa B..., Lda, também em território português. E, decisivamente, não se provou que o Requerente tenha, no ano em causa, exercido atividade laboral em Portugal para a empresa B..., Lda, apontando a prova produzida, como referido, no sentido de que tal não ocorreu.

Assim sendo, não pode deixar de se concluir que os rendimentos de trabalho declarado pelo Requerente à AT na sua declaração de IRS e que deram origem à primitiva liquidação correspondem a trabalho prestado nos Países Baixos, coincidindo com o rendimento também declarado naquele país, embora naturalmente com configuração jurídico-fiscal não inteiramente coincidente, atentas as particularidades da legislação de cada país.

Consequentemente, sem estar em questão a veracidade da informação prestada pela administração fiscal Holandesa, é de concluir que os rendimentos a que se refere, já haviam sido declarados pelo Requerente à administração fiscal portuguesa e objeto de tributação.

Ainda que se não considerasse provada a duplicação de tributação sobre os mesmos rendimentos, sempre seria de concluir que da prova produzida resultaria, pelo menos, a fundada dúvida sobre se os rendimentos a que se refere a informação prestada pela administração fiscal Holandesa já haviam sido declarados pelo Requerente à administração fiscal portuguesa e objeto de tributação, com a consequente aplicação do artigo 100º do Código de procedimento e Processo Tributário, do que sempre resultaria a anulação da liquidação de acordo com o peticionado.

Não podendo o mesmo rendimento ser tributado em IRS mais do que uma vez (não se trata sequer de dupla tributação jurídica uma vez que não se trata de concurso de norma, mas de mera dupla tributação fáctica resultante de erro) por clara ofensa ao princípio da capacidade

contributiva e aos 1º e 2º, nº 1, al. a) do CIRS, não pode a liquidação objeto do presente processo deixar de ser declarada ilegal, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, na parte referente aos rendimentos auferidos pelo Requerente pela prestação de trabalho à empresa B... Lda, sendo o erro juridicamente imputável aos serviços.

Como se refere no acórdão do STA de 30 de Janeiro de 2019, proc. 0436/18.0BALSb:

“não obsta à anulação parcial da liquidação a necessidade de um ulterior accertamento por parte da AT, de modo a conformar a parte remanescente do acto com os termos da decisão judicial anulatória. Tendo esta declarado ilegais apenas uma parte das correcções à matéria colectável efectuadas na sequência de acção inspectiva, deve anular o acto de liquidação apenas na parte que decorre dessas correcções que foram julgadas ilegais pelo tribunal, devendo a liquidação manter-se quanto às correcções que se mantêm intocadas.”

Transcreve-se, ainda, o seguinte excerto do acórdão do STA de 23-10-2019 (Proc. 01532/10.8BEbRG), com manifesto interesse para o caso dos autos: *“Com interesse para a análise do tema da divisibilidade e conseqüente anulação parcial do acto tributário transcreve-se excerto do discurso de doutrina qualificada:*

Desta norma [art.100º LGT] infere-se a possibilidade de anulação parcial dos actos tributários. (...)

Porém, tal anulação parcial só poderá ser juridicamente admissível quando o fundamento da anulação valha apenas em relação a uma parte do acto, isto é, quando haja uma ilegalidade apenas parcial.

Será o que acontece quando um acto de liquidação se baseia em determinada matéria colectável e se vem a apurar que parte dela foi calculada ilegalmente, por não dever ser considerada. Nestes casos não há qualquer obstáculo a que o acto de liquidação seja anulado relativamente à parte que corresponda à matéria colectável cuja consideração era ilegal, mantendo-se a liquidação na parte que corresponde a matéria colectável que não é afectada por qualquer ilegalidade.

(...)Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume II pp.342/343).”

Assim, sem prejuízo de ulterior *accertamento* por parte da AT, não pode deixar de ser anulada parcialmente a liquidação, na parte referente aos rendimentos auferidos pela prestação de trabalho à empresa B... Lda, mantendo-se a liquidação adicional na parte referente aos rendimentos da categoria A auferidos pela prestação de trabalho à empresa C... B V.

Pedido de restituição das quantias indevidamente pagas e juros indemnizatórios

11. Veio ainda o Requerente pedir a condenação da Requerida no reembolso das quantias indevidamente arrecadadas.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade e anulação parcial do ato de liquidação, é procedente a pretensão do Requerente à restituição, na parte da liquidação anulada, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade em causa não tivesse sido praticada.

A par do pedido de anulação das liquidações de CSR, e do conseqüente reembolso da importância que indevidamente pagaram em excesso, o Requerente pedem ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios.

Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT que *“[S]ão 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”*. Na al. c) do n.º 3 do mesmo preceito pode ler-se o seguinte: *“São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) c) Quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”*.

A liquidação agora parcialmente anulada assentou em erro imputável aos serviços, da qual resultou o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Tendo havido um pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação, os juros indemnizatórios são devidos desde da data em que se se tenha completado um ano sobre a formulação do pedido, de acordo com o disposto na al. c) do n.º 3 do mesmo preceito, conforme jurisprudência firmada (cf., entre outros, os acórdãos do STA de 20.05.2020, processo 05/19.8BALSb, prolatado pelo pleno da Secção de contencioso tributário; e de 03.06.2020, processo n.º 018/10.5BELRS 095/18).

Alicerça o STA este entendimento na circunstância de o contribuinte, podendo ter obtido anteriormente a anulação do ato de liquidação, se ter temporariamente desinteressado da recuperação do que foi liquidado em excesso pela administração tributária, até à apresentação do pedido de revisão oficiosa «(...) *A reposição da legalidade poderia ter sido provocada por iniciativa do contribuinte que a não desenvolveu, o que justifica que o direito a juros indemnizatórios haja de ter uma extensão mais reduzida por contraposição à situação em que o contribuinte suscita a questão da ilegalidade do acto de liquidação imediatamente após o desembolso da quantia em questão, nomeadamente nos três meses seguintes ao termo do prazo de pagamento voluntário usando o processo de impugnação do acto de liquidação*» – cf. acórdão do STA de 11.12.2019, processo 058/19.9BALSb.

Assim, uma vez que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em a 22 de Dezembro de 2023, conclui-se que são devidos juros indemnizatórios a partir de 23.12.2024.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral:

- a) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, decretando-se a ilegalidade e anulação parcial do ato tributário impugnado, na parte referente aos rendimentos auferidos pela prestação de trabalho à empresa B... Lda, nos termos supra referidos.

- b) Condenar a Requerida a devolver ao Requerente o montante do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios a partir de 23.12.2024, até à data de processamento da nota de crédito, nos termos legais.

Valor da ação: € 11.106,15 € (onze mil, cento e seis euros e quinze cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida, no valor de 918.00 €, nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 11.02.2025

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro