

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 552/2016-T

Tema: IRS – Dupla Tributação Internacional (CDT Portugal/Bélgica); Crédito de Imposto; art.º 22º e seguintes da CDT e art.º 81º CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A) AS PARTES E A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

- 1.** A..., contribuinte fiscal n.º..., presentemente com domicílio fiscal na, ..., ... – ... Bruxelles, Bélgica (doravante designada por “Requerente”), apresentou pedido para a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, a alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado por “RJAT” e da Portaria n.º 112 – A/2011, de 22 de março, para impugnação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente e consequente impugnação e declaração de ilegalidade da liquidação de IRS, com o n.º de documento 2015..., referente ao ano de 2011, no montante de €1.830,72, pretendendo a sua anulação. O montante de imposto liquidado foi integralmente pago pela Requerente.
- 2.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado pela Requerente em 12-09-2016, foi aceite em 13-09-2016 pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 26-09-2016. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, designou em 10-11-2016, a ora signatária como árbitro para constituir o Tribunal Arbitral singular. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1,

do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, **o Tribunal Arbitral foi constituído em 29-11-2016**. Em 02-12-2016 foi proferido despacho arbitral, para a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.

3. Em 16-01-2017 a Requerida AT veio juntar aos autos a sua resposta e o respetivo Processo Administrativo (PA), que se consideram por integralmente reproduzidos. Considerando que a questão em discussão nos autos se afigura ser exclusivamente de direito, foi proferido despacho arbitral, em 28-01-2017, para as partes se pronunciarem sobre a possibilidade de dispensa de realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT. Notificadas para o efeito, ambas se pronunciaram favoravelmente, pelo que 15-02-2016, foi proferido despacho arbitral a dispensar a reunião e a fixar o prazo de 10 dias, igual e sucessivo, para alegações. Foi indicada data provável para proferir a decisão, a qual veio a ser prorrogada até 15-04-2017, e notificada a Requerente para efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente. Requerente e Requerida juntaram as suas alegações, respetivamente, em 27-02-2017 e 01-03-2017.

B) DO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE:

4. A Requerente formula o presente pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade da liquidação de IRS, com referência ao ano de 2011, determinada oficiosamente, após desconsideração do crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, resultante do montante de imposto pago por retenção na fonte operada no país de origem (Bélgica). A liquidação adicional emitida foi paga pela Requerente.

A Requerente apresentou Reclamação Graciosa com os argumentos que constam do PA, em tudo muito semelhantes aos que agora invoca em sede de impugnação junto do Tribunal Arbitral, tendo a mesma sido indeferida. Foi no seguimento desta decisão de indeferimento que a Requerente apresentou o presente pedido arbitral.

5. **Em síntese**, para fundamentar o seu pedido alega a Requerente que é ilegal o indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação de imposto emitida, por violar o disposto no Acordo sobre Dupla Tributação (ADT) celebrado entre Portugal e Bélgica, nomeadamente o seu artigo 22º, nº2, que impõe que o Estado de residência (Portugal) deduza ao seu imposto uma importância igual ao imposto pago no país de origem (Bélgica), bem assim como a violação do disposto no artº 81º do CIRS, que consagra um crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional. Alega ainda que os documentos juntos para esse efeito são os adequados e os únicos que lhe foi possível juntar já que a Autoridade Belga não emite uma declaração nos termos pretendidos pela AT Portuguesa, sendo certo que ao ser aceite o valor do rendimento auferido, para efeitos de englobamento, também tem de ser aceite o valor a deduzir. Alega por último que não pode ficar prejudicada pelo facto das respetivas Autoridades Tributárias terem procedimentos diferentes e formas diferentes de documentar os elementos relevantes para efeitos fiscais. Conclui peticionando a anulação da liquidação adicional do IRS, que impugna no seguimento de reclamação graciosa que veio indeferida e que juntou aos autos, com todas as consequências legais, nomeadamente, o processamento do reembolso do montante pago acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (LGT).

C – A RESPOSTA DA REQUERIDA

6. A Requerida AT, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual alegou, em síntese, que as liquidações impugnadas não padecem que qualquer ilegalidade, por terem obedecido a aos normativos legais em vigor, incluindo os que se encontram consagrados no ADT. Alega que o ónus da prova dos valores pagos no país de origem do rendimento cabe à Requerente, que para o efeito juntou documentos que não obedecem ao exigido legalmente, por não serem emitidos pela própria Autoridade Tributária belga nem estarem

convenientemente autenticados por esta. Invoca diversas orientações emitidas pelos serviços da AT, as quais são claras ao exigir um documento emitido pela autoridade correspondente do país de origem do rendimento. Nesta conformidade, alega a AT que a liquidação cumpriu apenas com a aplicação das normas internas e, por isso não é ilegal. Conclui pela improcedência do pedido arbitral e manutenção da liquidação impugnada.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

7. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos do artigo 2.º, nº1, alínea a) do RJAT. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º nº2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
8. O processo não padece de vícios que o invalidem.
9. Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junto aos autos, cumpre fixar a matéria de facto relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como segue.

III – Matéria de facto

A) Factos Provados

10. Como **matéria de facto relevante**, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:

- a. No âmbito do controlo dos rendimentos sob a forma de juros abrangidos pela Diretiva 2003/48/CE do Conselho, de 3 de junho, a Direção de Serviços das Relações Internacionais (CSRI) da AT, remeteu à Direção de Finanças de ..., uma relação de sujeitos passivos que, no ano de 2011, obtiveram aquele tipo de rendimentos.
- b. Nessa relação constava o nome da Requerente, com um rendimento de €13.574,00, com origem na Bélgica.
- c. A Requerente não apresentou, em Portugal, declaração de IRS para o ano em causa, embora ao tempo do facto tivesse a sua residência fiscal em Portugal.
- d. Pelos ofícios n.º..., de 3-3-2015, e ..., de 20-3-2015, a Direção de Finanças de ..., Divisão de Tributação e Cobrança, notificou a Requerente para apresentar a declaração de rendimentos relativos a 2011, porque, à data dos factos, era fiscalmente residente em Portugal, em virtude do seu estatuto de funcionária titular na ..., embora residisse de facto na Bélgica.
- e. A Requerente apresentou declaração modelo 3 de IRS referente a 2011, por via eletrónica (Portal das Finanças) a 25-3-2015, sendo que desta declaração faz parte o Anexo J, referente a rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro, no caso concreto, na Bélgica.
- f. Em 1 de Abril de 2015 a Requerente entregou no Serviço de Finanças de Almada – ..., os documentos comprovativos dos rendimentos de 2011 indicados no anexo J ao modelo 3 do IRS e nos quais se indica igualmente o montante do respetivo imposto pago na Bélgica em 2011.
- g. No modelo 3 de IRS em causa, no seu Anexo J, a Requerente declarou no campo 422 (Rendimentos da Diretiva da Poupança, n.º2003/48/CE) o montante de rendimentos de capitais obtidos na Bélgica, em 2011, no valor de €14.065,32 Euros, assim como o montante de €1.613,89 de imposto pago na Bélgica relativamente a esse rendimento;

- h. A demonstração de liquidação de IRS emitida determinou o quantitativo de €1.029,26 a pagar, que a Requerente pagou;
- i. Através do ofício n.º..., datado de 22-4-2015, a Autoridade Tributária, Direção de Finanças de ..., Divisão de Tributação e Cobrança, notifica a Requerente para que remeta os documentos originais comprovativos dos rendimentos e do correspondente imposto pago no estrangeiro emitidos pela Autoridade Fiscal do Estado de onde são provenientes os rendimentos;
- j. Neste contexto e na sequência desta interpelação, em 18-5-2015, a Requerente exerceu por escrito o direito de audição previsto pelo artigo 60 de Lei Geral Tributária.
- k. Em 3-6-2015 e em complemento da audição prévia exercida, a Requerente apresentou como documentos a juntar aos autos, o requerimento que dirigiu ao Ministério de Finanças Federal da Bélgica, solicitando a emissão de documento comprovativo dos valores de imposto retido sobre os juros, e o respetivo email de resposta, enviado à Requerente em 29 de maio de 2015, através do qual lhe era comunicado que os serviços belgas não emitiam tal tipo de declaração e que **são as entidades bancárias que comprovam a declaração de imposto retido na Bélgica** – (Doc. junto aos presentes autos).
- l. A Requerente apresentou documentos emitidos pela entidade bancária (B... ..), comprovativos da retenção efetuada, certificado de trabalho (funcionário titular) na ... e Protocolo (n.º7) relativo aos privilégios e imunidades da União Europeia.
- m. Do certificado emitido pela Direção Geral dos Recursos Humanos e da Segurança da ..., consta que a Requerente exerce funções como funcionária titular da ..., desde 01/09/1987, sujeito a imposto comunitário, consagrando a isenção de impostos nacionais por força do disposto no art.º 12º (ex 13º) do protocolo (n.º 7 relativo aos privilégios e imunidades da União Europeia, assinado em Lisboa em 13/12/2007, aplicável na ordem interna portuguesa ao abrigo do disposto no n.º 4, do art.º 8º da Constituição da República Portuguesa (C.R.P.), nos termos do qual se estabelece que os funcionários e

outros agentes da União ficam isentos de impostos nacionais que incidam sobre vencimentos, salários e emolumentos pagos pela União.

- n. A Requerente, à data dos factos tributários, tinha residência fiscal em Portugal, e auferiu rendimentos de capital (juros) de uma entidade financeira Belga.
- o. Por ofício ... de 30-10-2015, a AT comunicou à Requerente que tinha procedido à correção oficiosa da declaração de IRS 2011, desconsiderando o crédito de imposto retido na fonte (no país de origem – Bélgica), por não ter apresentado documentos emitidos pela entidade tributária Belga;
- p. A demonstração de liquidação de IRS junta aos autos determina que o montante total de imposto devido (a que foram adicionados os juros compensatórios) é de €2.859,98, o qual, após abatimento da quantia de €1.029,26 anteriormente paga pela requerente, importa o pagamento adicional de imposto no valor de €1.830,72, a pagar até 02-02- 2015.
- q. A requerente procedeu ao pagamento deste valor em 15-11-2015.
- r. A 1 de Março de 2016, apresentou reclamação graciosa contra a liquidação efetuada, tendo o respetivo exercício do direito de audição sido exercido em 30 de maio de 2016.
- s. O indeferimento da reclamação, datado de 30-06-2016, foi notificado a 12-07-2016.
- t. No seguimento deste indeferimento a Requerente apresentou o pedido de constituição arbitral, com registo de entrada a 12/09/2016.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

- 11.** Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

12. Os factos dados como provados têm base na prova documental que as partes juntaram ao presente processo. O Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, devendo seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e art.º 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* art.º 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 [cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT]. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes.

IV – DO DIREITO

13. Fixada, nos termos sobreditos, a matéria de facto, importa conhecer da questão de direito suscitada pela Requerente, a qual consiste em apreciar a (i)legalidade do indeferimento da reclamação graciosas e decidir se a liquidação adicional de IRS, do ano de 2011, que desconsiderou o crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos previstos nos artigos 22º e 23º, nº1 da Convenção para eliminação da dupla tributação (CDT) Portugal-Bélgica, e do disposto no art.º 81, nº2 do CIRS, é ilegal. Relacionada com esta questão surge, por consequência, a de saber se os documentos apresentados para comprovar o imposto retido e pago na Bélgica, são suficientes para fazer operar a dedução do crédito por dupla tributação internacional e se cabia à AT acionar o mecanismo de troca de informações, através da sua DSRI, para eventualmente confirmar (caso tivesse dúvidas) a veracidade dos elementos declarados pelas instituições bancárias e a informação transmitida pelo Ministério das Finanças Belgas.

14. Como resulta da matéria assente nos presentes autos discute-se a tributação de rendimentos de capital, juros, ao abrigo da Diretiva poupança, os quais não se

encontram abrangidos pelo Protocolo nº7 relativo aos privilégios e imunidades da União Europeia. A Requerente, por ser assim, instada pela AT veio apresentar a declaração de IRS referente ao ano de 2011, declarando na Modelo 3 – Anexo J, reconheceu a necessidade de declarar, em Portugal, os rendimentos de capital auferidos em 2011, na Bélgica. A divergência em causa nos autos reduz-se, assim, à desconsideração do crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional.

15. Sobre esta questão há que atender ao disposto no artigo 11º da CDT (Portugal-Bélgica)¹ no qual se prevê a possibilidade dos juros serem tributados no estado da residência (Portugal) podendo ser igualmente tributados no Estado da fonte (Bélgica), desde que seja reconhecido o competente crédito de imposto, como resulta do art.º 23º, nº1, alínea a) da referida CDT. Dispõe este ultimo o seguinte:

“CAPÍTULO IV

Disposições preventivas da dupla tributação

ARTIGO 23

1. No que diz respeito aos residentes de Portugal, a dupla tributação será evitada do seguinte modo:

a) Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados na Bélgica, Portugal deduzirá do imposto sobre tais rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto belga sobre os mesmos rendimentos. (...)

Por Convenção Adicional celebrada em 06-03-1995, aprovada por Resolução da Assembleia da República nº 82/2000, publicada em Diário da República (DRE) de 14-12-

¹ Convenção para eliminação de Dupla Tributação entre Portugal e Bélgica, assinada em Bruxelas em 16 de Julho de 1969, publicada por Decreto-Lei n.º 619/70: “*Convenção entre Portugal e a Bélgica para Evitar a Dupla Tributação e Regular Algumas Outras Questões em Matéria de Impostos sobre o Rendimento.*” Ao texto original foram efetuadas alterações nos termos da Convenção Adicional de 6 de março de 1995, conforme Resolução da AR nº 82/2000, publicada em DRE – I Série – A, de 14-12-2000.

2000, o artigo 22.º da Convenção foi suprimido e o artigo 23.º da Convenção foi substituído por um novo artigo 22.º, com a seguinte redação:

“Artigo 22.º

1 — No que diz respeito à Bélgica, a dupla tributação será evitada do seguinte modo:

(...)

2 — No que diz respeito a Portugal, a dupla tributação será evitada, em conformidade com o disposto na legislação portuguesa (na medida em que tais disposições não derroguem os princípios gerais constantes deste número), do seguinte modo:

1.º Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados na Bélgica, Portugal deduzirá do imposto sobre tais rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago na Bélgica. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Bélgica; (...)” (sublinhados nossos)

Por sua vez, o artigo 24º da Convenção, sob a epígrafe “Não discriminação”, passou a artigo 23.º, por força da Convenção Adicional, sendo que o seu nº 1 manteve a redação anterior sem qualquer alteração, a saber:

“ARTIGO 23.º

Não discriminação

- 1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação.*
- 2. (...)*

Ao regime decorrente da Convenção supra descrito, acresce o disposto na legislação portuguesa aplicável, ou seja, no art.º 81.º, nº 1 e 2 do Código do IRS, na versão em vigor para o ano de 2011, o qual contém as regras destinadas à eliminação da dupla tributação internacional. Nos termos deste dispositivo legal, confere-se ao sujeito passivo, residente em Portugal, o direito a deduzir à coleta o montante do imposto pago no estrangeiro.

Nesse sentido, dispunha o artigo, 81.º, nºs 1 e 2 do CIRS, com a epígrafe “Eliminação da dupla tributação internacional”, na versão vigente à data dos factos, que:

“1. Os titulares de rendimentos das diferentes categorias, obtidos no estrangeiro, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até à concorrência da parte da colecta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos da alínea a) do n.º 6 do art. 22.º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;*
- b) (...)*

2. Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.”.

16. Retornando ao caso dos autos, a Requerente, no ano de 2011, tinha a sua residência fiscal em Portugal embora residisse de facto em Bruxelas onde exercia funções de funcionária da ..., e auferiu rendimentos de capital, como resulta da matéria assente nos autos. Tais rendimentos de capital (juros) não se encontravam abrangidos pelo protocolo que concede a isenção de imposto aos funcionários da ..., pelo que, se afiguram sem mais duas conclusões, sobre as quais, aliás, não subsiste controvérsia entre as partes, a saber:

- a. A Requerente devia declarar esses rendimentos na sua declaração de IRS a apresentar em Portugal, o que fez, após notificação pela AT para esse efeito, regularizando a situação;

b. Assim, declarado em Portugal o rendimento não isento de imposto, não restam dúvidas de que assiste à Requerente, residente em Portugal, e nas condições previstas no art.º 22º e 23º da CDT (Portugal-Bélgica), bem assim como no art.º 81.º, 1 e 2, do CIRS, deduzir o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro por retenção na fonte, efetuada pelas entidades bancárias tal como previsto na legislação Belga.

17. Não há dúvida, pois, que a Requerente tem direito a deduzir o imposto retido no país de origem, questão que não é, sequer, controvertida nos presentes autos. Porém, a AT desconsiderou tal dedução e operou a liquidação oficiosa impugnada nos autos apenas e só porque o documento comprovativo apresentado pela Requerente não é emitido pela autoridade tributária da Bélgica, nem se encontra autenticado por esta.

Assim, a questão que verdadeiramente opõe as partes intervenientes neste processo é uma questão de exigência de forma para emissão e consideração do documento comprovativo e, no fim de contas, uma questão processual de relevância probatória do mesmo. Resta saber, pois, se a prova documental carreada para os autos é suficiente para o exercício desse direito de dedução.

Esta é a questão controvertida que se impõe conhecer, já que a Requerida (AT) não questiona o direito à dedução do imposto retido, mas considerou que os documentos juntos para comprovar os valores retidos no Estado da fonte (Bélgica) não são suficientes como meio de prova, por não revestirem a forma que, segundo as orientações genéricas dos serviços da AT portuguesa, é exigida para esse efeito.

18. Ora, no que tange a esta questão, há que referir, antes de mais, que orientações genéricas não são lei mas meras instruções internas dirigidas aos serviços. Por outro lado, a decisão sobre esta questão sempre terá de atender prioritariamente aos princípios estabelecidos na Convenção (instrumento de direito internacional que se sobrepõe ao direito interno em caso de conflito) e na lei interna, ou seja no CIRS e na LGT.

19. Mas, não há dúvida alguma sobre a retenção efetuada no país de origem e atestada pelas entidades bancárias, nem podia haver, sob pena de por em dúvida o próprio rendimento auferido. É que, se a AT teve acesso à informação sobre o valor de juros auferidos pela Requerente na Bélgica, essa informação só chegou até si, por força do sistema de troca de informações o qual, por sua vez, assenta nas informações divulgadas pelas entidades bancárias. Ora, estas informações não podem nem devem ser fidedignas para os efeitos de tributação dos rendimentos auferidos (por si declarados às entidades competentes) e não o ser para o reconhecimento do direito à dedução do imposto pago no Estado de origem.

Mal se compreende que a AT não tenha tido qualquer dúvida no que toca ao montante e origem do rendimento a tributar mas venha por em causa a veracidade do declarado quanto ao imposto retido, quando essa declaração é efetuada pelas mesmas entidades bancárias que fornecem as informações para o sistema, apenas e só, para retirar o direito à dedução do imposto retido na fonte pelo país de origem, pondo em causa o próprio direito internacional consagrado na CDT. Mas, admitindo por hipótese, que alguma dúvida séria subsistiria, então teria de ser a própria AT a usar dos mecanismos de troca de informações e das obrigações estabelecidas entre os Estados contratantes e, pela mesma via que obteve a informação sobre o montante a tributar, confirmar (ou pedir a confirmação oficial) o montante a deduzir. Custa admitir que um sistema de informações, com evidentes objetivos de controlo e de fiscalização, não proceda a uma informação completa, da qual conste, como seria de esperar, os valores retidos na fonte sobre os rendimentos comunicados. Se assim não é, há uma clara falha no sistema de informações que não é da responsabilidade exclusiva dos Estados contratantes e que não pode prejudicar, por isso, os sujeitos passivos.

Diga-se que a informação trocada não se encontra integralmente documentada nos presentes autos, já que do PA junto pela AT só é possível consultar uma lista de nomes da Direção de Finanças de ..., onde consta o nome da Requerente pelo que o Tribunal não pode aferir verdadeiramente se a AT estava ou não em posse dessa

informação, pois se assim fosse nenhuma legitimidade tinha para exigir à Requerente a prova desses valores.

20. Posto isto, a questão é que a Requerente apresentou documentos comprovativos dos montantes retidos e do esforço efetuado junto do Ministério das Finanças Belga para obter o tal documento autenticado pela autoridade do país de origem. Estaria obrigada a fazer algo mais? A resposta é obviamente negativa. Não dependia nem depende da vontade da Requerente a emissão de tal documento. Ao que acresce que é a própria CDT a mencionar claramente que, Portugal deduzirá do imposto sobre tais rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago na Bélgica, em conformidade com as normas em vigor no seu país mas que não ponham em causa os princípios consagrados na Convenção. (vd. art. 22º transcrito supra)

21. A requerida AT vem alegar que a prova dos valores retidos e pagos no país da fonte cabe ao sujeito passivo, uma vez que é este que pretende exercer o direito à dedução, claramente escudando-se na regra geral do ónus da prova. Alega, ainda que nos termos da Portaria 1303/2010, de 22/12, no que toca à informação contida no anexo J, *“deve ser apresentada pelo sujeito passivo, documento que comprove o montante de rendimento, a sua natureza e o pagamento do imposto no estrangeiro, emitido ou autenticado pela Autoridade Tributária do país da fonte dos rendimentos”* (Bélgica).

Ora, no caso dos autos, os documentos apresentados pela Requerente para fazer valer o seu direito à dedução para eliminação da dupla tributação internacional foram os seguintes:

- documentos emitidos pelas instituições bancárias que pagaram os juros (B... ..), liquidaram e retiveram o respetivo montante de imposto na Bélgica;
- um email do Ministério das Finanças da Bélgica, em resposta ao requerimento apresentado pela Requerente, no qual expôs o assunto e solicitou a emissão de documento comprovativo para efeitos de crédito de imposto, do qual

resulta como resposta que não emitem tal documento por caber às entidades bancárias a emissão do mesmo. Ou seja, a Requerente apresentou à AT portuguesa os documentos que tinha e apenas os que podia apresentar, pois que não dependia dela (requerente) apresentar qualquer outro. Resulta provado que o Ministério das Finanças da Bélgica lhe respondeu negativamente ao solicitado documento. O que poderia fazer a Requerente? E o que poderia fazer a AT, ora requerida?

É claro que a Requerente não podia fazer mais nada. Não tinha poder nem competência para obrigar um Estado (Bélgica) a emitir um documento na forma pretendida pelo outro Estado (Portugal). Mas ambos os Estados contratantes dispõem de um sistema de troca de informações, por via do qual foi a Requerente advertida e “obrigada” a cumprir a sua obrigação fiscal em Portugal. Logo, a ora requerida AT, através da sua DSRI, seguramente poderia ter solicitado alguma informação adicional, para esclarecimento de alguma dúvida sobre a veracidade da declaração contida nos documentos apresentados pela Requerente para efeitos de dedução do crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional. O que não pode é, pura e simplesmente negar-lhe esse direito, violando o disposto no art.º 22º da CDT e no art.º 81º do CIRS.

22. Acresce que, em matéria de prova do imposto pago no estrangeiro, a lei não exige um determinado tipo específico de prova, além do que, as declarações do sujeito passivo se presumem verdadeiras, nos termos do disposto no artigo 75º da LGT.

A prova também resulta, pois, por presunção. E, apesar do que vem expresso na Portaria 1303/2010 de 22/12, daí não se pode concluir que exista um tipo específico de prova ou que essa exigência possa, sequer, manter-se face à impossibilidade de obter o documento na forma aí prevista, por não ser essa a prática do Estado de origem do rendimento (Bélgica). A CDT é clara quanto a este entendimento, como se expôs supra, pelo que não pode uma Portaria afastar a aplicação do disposto na CDT (instrumento de direito internacional que se sobrepõe ao direito interno) ou no próprio código do IRS e na LGT (diplomas de hierarquia superior).

Ora, o artigo 22º da CDT dispõe que a dupla tributação será evitada, em conformidade com o disposto na legislação portuguesa **na medida em que tais**

disposições não derroguem os princípios gerais constantes deste número, e o seu art.º 23º estipula, claramente, um princípio de não discriminação no tratamento, ao estipular que os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas diferentes ou mais gravosas do que aquelas a que estejam ou possam estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação. Deste princípio se extrai, também, que não devem os Estados contratantes exigir aos nacionais do outro Estado requisitos de prova diferentes dos que exigem para os cidadãos seus nacionais. Pelo que, se a autoridade tributária belga não emite tal documento e se basta com os documentos emitidos pelas instituições bancárias, não pode exigir-se ao sujeito passivo um documento de prova impossível de obter. Mas, mais ainda, sabendo que em Portugal, para os cidadãos aqui residentes e que aqui obtêm os seus rendimentos, são também as instituições bancárias que emitem os documentos com base nos quais se exercem as deduções contempladas na lei fiscal, não pode a AT exigir, no caso dos autos, um documento de prova mais exigente (e impossível de obter) do que aquele que exige aos seus nacionais, por força do mesmo princípio de não discriminação. Aliás tal princípio de não discriminação é, ainda, um imperativo que decorre da aplicação das garantias decorrentes do TFUE.

23. Em suma, para a prova ou demonstração dos montantes a deduzir em sede de crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, à luz da CDT e do CIRS, vale um princípio da livre apreciação das provas, as quais devem ser apreciadas pelo julgador e, necessariamente, em função do caso concreto. O art.º 128.º do CIRS dispõe que *“incumbe às pessoas sujeitas a IRS o dever de apresentar 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.”*

Por seu turno, sobre o ónus da prova, dispõe o art. 342.º do Código Civil, bem como o art. 74.º da LGT, que incumbe a quem invocar um direito fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado, cabendo à outra parte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos. Por sua vez, o art.º 58º da LGT, impõe à

AT um dever de investigação oficiosa, nomeadamente, quando exista dúvida razoável sobre a realidade dos factos declarados (o que não é o caso) ou quando o sujeito passivo alegue a existência de dificuldades comprovadas na obtenção do documento para produção de prova, como sucede no caso dos autos.

24. No caso dos autos, face à prova efetuada pela Requerente, entregando os documentos emitidos pelas respetivas entidades bancárias (Doc 5. Junto à PI), bem assim como a prova de ter solicitado o documento pretendido pela AT junto da autoridade tributária belga, sem sucesso, obtendo a resposta que consta do documento nº 10 junto com o pedido arbitral, não resta outra conclusão que não seja a de que a Requerente cumpriu com o ónus da prova nos termos legalmente exigíveis. Se a AT tinha alguma dúvida séria então cabia-lhe proceder à troca de informações com a autoridade fiscal estrangeira, por forma a esclarecer ou confirmar qualquer valor em causa. Mas o certo é que se aceitou como verdadeira a informação que o sistema lhe forneceu a partir das informações prestadas pelas entidades bancárias não pode, sem mais, vir por em causa a sua veracidade quanto (apenas) ao imposto retido. Aliás, tinha o dever, face aos princípios resultantes da própria CDT de esclarecer qualquer dúvida que subsistisse, com o fim de **evitar a dupla tributação internacional**, usando o mesmo veículo que lhe permitiu chegar ao rendimento auferido.² Sob pena de manifesta violação do direito internacional e o direito interno.

25. A este propósito, adere-se integralmente à jurisprudência vertida na decisão arbitral proferida no processo nº 383/2014 -T, de 26-01-2015, sobre idêntica questão de valoração da prova, no qual se decidiu o seguinte:

² Neste sentido, vd. entre outros, os Acórdãos TCA Norte de 14/04/2005 e de 20/04/2005, disponíveis in www.dgsi.pt. A este propósito, refere o Ac. de 14-04-2005 que “aquele entendimento da AT, aliás, tem subjacente uma 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 não 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.”

“Conforme admitem expressamente os Requerentes, “nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), o ónus da prova no caso sub judice recai sobre os Requerentes, ou seja, são, pois, os Requerentes que têm o ónus de demonstrar o direito a deduzir à coleta o montante do imposto pago no estrangeiro. A prova a realizar pelos requerentes, inexistindo – e nem sendo, sequer, invocada – qualquer norma que imponha uma prova legal, poderá ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito. Ora, e desde logo, entre tais meios, como se escrevia já no Ac. do STJ de 31-03-1987, proferido no processo 074462, “figura a prova por presunção”. (...)

26. Adere-se, sem necessidade de mais considerandos a esta jurisprudência, por clara, concisa e adequada à questão controvertida no caso dos presentes autos.

Assim, nos termos do artigo 75.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 na sua declaração para efeitos de IRS – Anexo J - a Requerente fez constar, devidamente e no local próprio, o crédito de imposto ora em litígio.

Deve presumir-se verdadeira tal declaração, e da mesma (facto conhecido), por presunção, em obediência ao referido artigo 78.º, nº 1 da LGT, dever-se-á ter como provado o facto (desconhecido) relativo pagamento de imposto no estrangeiro, originando o respetivo crédito de imposto.

Citando, ainda, a mesma decisão arbitral, “*não tendo sido demonstrado – ou, sequer, alegado – qualquer das circunstâncias descritas nas diversas alíneas do n.º 2 daquele artigo 78.º, a presunção em questão terá plena aplicação, sendo certo, de resto, que quanto ao montante de rendimentos auferidos, a AT não duvida da veracidade da declaração em questão. (...) Mesmo que assim se entendesse, o certo é que sempre se deverá considerar como suficiente a documentação apresentada pelos Requerentes. Com efeito, estes, no cumprimento do seu dever de colaboração (cujo incumprimento, de resto, poderia legitimar o afastamento da presunção*

acima referida, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º da LGT), apresentaram declarações de duas empresas multinacionais – uma, europeia e do sector financeiro, sujeita, como tal, a apertada supervisão, e outra do sector petrolífero – notoriamente enquadradas, para além do mais, em estritos padrões contabilísticos, a discriminar quer os rendimentos auferidos, quer o imposto retido aos Requerentes. Note-se, que a AT não coloca em causa nem a autenticidade nem a veracidade daqueles documentos, aceitando-os como bons no que concerne ao montante de rendimentos pagos ao Requerente, e não duvidando, fundadamente, de que a retenção declarada haja sido, efectivamente, feita.” (...)

27. No caso dos autos, a Requerente colaborou e apresentou os documentos possíveis, emitidos por entidades bancárias credíveis, as mesmas que declararam os rendimentos auferidos pela Requerente sem que isso tivesse suscitado dúvidas à AT ou à sua DSRI. A declaração apresentada pela Requerente presume-se verdadeira, e não subsiste qualquer dúvida ou suspeita sobre a veracidade das declarações emitidas pelas instituições bancárias e a credibilidade da informação emanada pelo Ministério das Finanças Belga. Pelo que, mesmo que se entendesse de modo diferente a matéria relativa à prova sempre se teria de decidir a favor da Requerente, porquanto cumpriu o ónus da prova quanto aos montantes de retenção na fonte no estado de origem e a impossibilidade de obter o documento que lhe foi exigido pela AT. Por último, recorde-se que esta exigência se afigura abusiva, por questionar a validade da declaração das entidades bancárias quanto ao imposto retido quando as considerou válidas para a aceitação do rendimento auferido, sujeito a tributação.

28. Deste modo, e face a todo exposto, incorreu o ato de indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação adicional que vem impugnada, padecem de ilegalidade, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito, devendo, como tal, ser anulados.

V - Juros Indemnizatórios

- 29.** Cumula a Requerente com o pedido anulatório objeto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia por si indevidamente paga.
- 30.** É pressuposto da atribuição de juros compensatórios que o erro em que laborou a AT lhe seja imputável. No caso dos autos, o erro é manifesto, ao que acresce que, na sequência da ilegalidade do ato de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, há lugar a reembolso do imposto pago pela Requerente, por força do disposto nos referidos 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 o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.
- 31.** No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro nos autos que a ilegalidade da liquidação de imposto impugnado é diretamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada apreciação dos factos juridicamente relevantes e consequente aplicação das normas jurídicas ao caso concreto. Assim, a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios são devidos à Requerente desde data em que efetuou o pagamento da prestação do imposto em causa nos autos, até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal.

VI - DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e a liquidação de imposto objeto dos presentes autos;
- b) Condenar a AT a restituir à Requerente o valor de imposto indevidamente pago por ter sido desconsiderado o crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, acrescido de juros indemnizatórios, a contar da data em que foi efetuado o pagamento até integral restituição;
- c) Condenar a AT nas custas do processo, no montante de €306,00.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€1.830,72**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€306,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela parte vencida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 13 de abril de 2017

O Tribunal Arbitral,

(Maria do Rosário Anjos)