

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 343/2018-T**

**Tema: IRS – Ónus da prova; Diretiva da Poupança.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

- 1. A...**, titular do número de identificação fiscal..., com domicílio na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa (doravante, a “Requerente”), veio, nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, a “Requerida” ou “AT”), tendo em vista a anulação do indeferimento tácito da reclamação graciosa, bem como o ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, “IRS”) n.º 2017..., a liquidação adicional de juros compensatórios n.º 2017 ... e a respetiva nota de demonstração de acerto de contas n.º 2017..., todos relativos ao ano de 2013, que lhe estão subjacentes, da qual resulta um montante a pagar de €11.248,55.
- 2.** De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a) e 6.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitro o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 26 de setembro de 2018, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, em 29 de outubro de 2019, a Requerida apresentou resposta.
5. Em 25 de março, 24 de maio e 24 de julho, foi o prazo de decisão prorrogado por força da complexidade da questão, bem como pela necessidade de proceder à análise de documentação superveniente.
6. A Requerente invoca, em síntese, que:
  - 6.1. Foi notificada a 2 de agosto de 2017, da liquidação adicional de IRS n.º 2017..., relativa aos rendimentos auferidos no ano de 2013, bem como das correspondentes demonstrações de acertos de contas e liquidação de juros compensatórios, das quais resulta uma dívida tributária total de €11.248,55;
  - 6.2. Do montante total acima indicado, €9.860,90 reportam-se a imposto alegadamente devido e €1.387,65 corresponde aos respetivos juros compensatórios;
  - 6.3. A liquidação adicional em crise foi emitida no seguimento de uma alegada divergência entre os rendimentos declarados e aqueles que supostamente teriam sido auferidos, conforme notificado através do Ofício n.º..., de 4 de abril de 2017, da Direção de Finanças de Lisboa;
  - 6.4. No âmbito do referido Ofício, a AT veio dar conhecimento que, de acordo com a informação que lhe havia sido transmitida pela Confederação Suíça, ao abrigo da Diretiva

---

da Poupança (Diretiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho), teria auferido “*no ano de 2013, os rendimentos de juros discriminados no quadro infra, no valor total de 35.217,84 €, que não constam do anexo J da declaração Modelo 3 de IRS*”;

6.5. Em momento algum lhe foi disponibilizada a informação prestada pela Confederação Suíça;

6.6. O referido valor total decompõe-se no montante de €18.913,00, provenientes da conta bancária n.º..., e no montante de €16.304,84, provenientes da conta bancária n.º ..., sendo a entidade pagadora de ambos o B... SA.;

6.7. Exerceu o respetivo direito de audição prévia a 11 de maio de 2017, defendendo:

6.7.1. Quanto ao montante de €18.913,00, em suma que:

6.7.1.1. O mesmo era praticamente idêntico ao valor declarado inicialmente no Anexo J da sua Declaração Modelo 3 de IRS de €18.787,76, resultando a diferença existente de, sensivelmente, €125,00, das diferenças de câmbio verificadas ao longo do ano 2013;

6.7.1.2. O valor em causa, disponibilizado através da conta bancária n.º..., corresponde a juros (€10.434,72), dividendos (€19.843,18) e menos-valias mobiliárias (€11.490,14), nos termos da missiva emitida pelo C..., que intermedeia a sua relação com o B... SA, sendo este último o custo diante das contas;

6.7.1.3. Por lapso, o referido montante total não foi corretamente reportado no Anexo J da sua declaração modelo 3 de IRS do ano 2013;

6.7.1.4. Os rendimentos inicialmente declarados no Quadro 4, campo 408 deviam ter sido declarados no campo 422, na medida em que consistem em juros abrangidos pela Diretiva da Poupança, e os rendimentos declarados no Quadro 4, campo 425 deviam ter sido declarados no Quadro 4B, linhas 450 e seguintes, visto tratar-se de menos-valias mobiliárias;

- 
- 6.7.1.5. Nenhum destes lapsos teve impacto ao nível do imposto devido (é uma mera troca de um campo por outro campo).
- 6.7.2. No que concerne ao segundo montante, €16.304,84:
- 6.7.2.1. O mesmo não corresponde a qualquer valor que lhe tenha sido disponibilizado em 2013 ou em qualquer outro ano;
- 6.7.2.2. A disparidade em questão provém alegadamente – mas sem nunca ter sido efetivamente provado – do facto de terem sido reportados juros pagos dentro de determinados Fundos de Investimento nos quais a Requerente detém unidades de participação;
- 6.7.2.3. Como clarifica a própria entidade bancária em causa, a Requerente, enquanto mera titular de unidades de participação nesses Fundos de Investimento, não tem direito a receber os rendimentos em causa, uma vez que os mesmos não foram efetivamente colocados à sua disposição;
- 6.7.2.4. Não recebeu, não tinha direito a receber, nenhum rendimento se venceu;
- 6.7.2.5. Não obstante os Fundos de Investimento em questão terem auferido os rendimentos em apreço, os mesmos não foram colocados à sua disposição, nem esta cedeu, foi reembolsada ou resgatou quaisquer unidades de participação atinentes aos rendimentos em causa.
- 6.8. Não obstante já ter alegado e produzido prova do *supra* exposto, isso não impediu a AT de vir a tornar como definitivas as correções propostas, tal como notificado por via do Ofício n.º..., de 17 de julho de 2017, tendo, posteriormente, sido emitida a liquidação e demais documentação aqui em crise;
- 6.9. Procedeu ao pagamento tempestivo do montante de imposto adicionalmente liquidado e dos respetivos juros compensatórios apesar de não se conformar com a sua ilegalidade;

- 6.10. Apresentou reclamação graciosa da aludida liquidação de imposto, juros compensatórios e demonstração de acerto de contas no passado dia 22 de dezembro de 2017;
- 6.11. Vovidos mais de 4 meses não logrou obter qualquer decisão quanto à sua justa pretensão, razão pela qual reagiu contra o indeferimento tácito que, entretanto, se formou.
- 6.12. Ainda quanto ao montante de €18.913,00:
- 6.12.1. A troca de informações que deu origem à liquidação ora em crise foi efetuada ao abrigo da então vigente Diretiva da Poupança relativa à tributação dos rendimentos de poupança sob a forma de juros, transposta para o ordenamento jurídico nacional pelo Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março, e sucessivas alterações;
- 6.12.2. Existe um lapso da sua autoria em sede declarativa, contudo, o montante foi declarado e sujeito ao mesmo nível de tributação a que teria sido sujeito (28%, nos termos do artigo 72.º, n.º 1 do Código do IRS), caso tivesse sido inicialmente declarado nos termos devidos;
- 6.12.3. A única diferença material em termos de tributação que se verificou nesta sede prende-se com o facto de entre o valor declarado e o valor apontado pela AT existir uma diferença de cerca de €125,00, a qual se deve, como exposto *supra*, às variações cambiais registadas ao longo do ano 2013, não se opondo a Requerente a que seja liquidado imposto sobre este remanescente, até porque incidindo sobre o mesmo a taxa de 28%, em conformidade com o disposto no artigo 72.º, n.º 1, alínea d) do Código do IRS, sempre se mostraria respeitado o limite mínimo de cobrança previsto no artigo 95.º do Código do IRS;
- 6.12.4. A AT, desconsiderando que os rendimentos em questão já haviam sido declarados e tributados, limita-se a corrigir a sua declaração modelo 3 de IRS de 2013, adicionando o montante de €18.913,00, não se conformando com tal atuação por tal consubstanciar uma duplicação de coleta;

- 6.12.5. A duplicação de coleta é fundamento de impugnação já que a duplicação de coleta constitui um vício da liquidação, uma vez que a segunda liquidação foi feita depois de ter sido paga a primeira;
- 6.12.6. A duplicação de coleta registada consubstancia uma violação dos mais basilares princípios sobre os quais o sistema fiscal e a atuação da AT se fundam, tais como o princípio da tributação do rendimento acrescido, o princípio da legalidade, o princípio da proporcionalidade, o princípio da justiça e, em última análise, o princípio da capacidade contributiva com tudo o que o mesmo importa.
- 6.13. Relativamente ao montante de €16.304,84:
- 6.13.1. Não se contesta a qualificação dos rendimentos em causa como “juros”, ao abrigo do disposto no artigo 4.º, n.º 1, alínea i) do Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março, configurando os mesmos rendimentos de capitais, nos termos da disposição acima mencionada, em conjugação com o artigo 5.º do Código do IRS;
- 6.13.2. O que importa aferir é se os rendimentos em causa podem considerar-se auferidos no ano em apreço e se, conseqüentemente, deviam ter sido declarados, retirando-se tais elementos das normas de incidência presentes no Código do IRS;
- 6.13.3. Nos termos do artigo 7.º, n.ºs 1 e 3, alínea a), parágrafo 2) do Código do IRS, os rendimentos de capitais consideram-se obtidos no momento da colocação à disposição;
- 6.13.4. Os rendimentos em causa foram auferidos por fundos nos quais detém unidades de participação, mas que, em momento algum, muito menos em 2013, foram tais rendimentos colocados à sua disposição ou foram objeto de qualquer cedência, reembolso ou resgate, razão pela qual não impedia sobre esta qualquer obrigação declarativa referente aos mesmos;
- 6.13.5. Não tendo os rendimentos sido colocados à sua disposição, nunca poderia esta ser sujeita a tributação com referência aos mesmos, razão pela qual incorre a liquidação ora em crise em violação de lei, mais concretamente do disposto no artigo 7.º, n.º 1 do

Código do IRS, nos termos do qual os rendimentos aqui subjacentes “*ficam sujeitos a tributação*” quando “*são colocados à disposição do seu titular*”, o que claramente não se verificou;

- 6.13.6. A liquidação em questão ser parcialmente anulada na parte correspondente ao imposto liquidado sob o montante de €16.304,84, por violação de lei.
- 6.14. Os factos *supra* alegados e provados não foram levados ao conhecimento da AT apenas em sede judicial, já havendo sido sobejamente expostos a partir do momento em que foi notificada para exercer o direito de audição prévia no âmbito do projeto de correção referente ao seu IRS de 2013.
- 6.15. A AT encontra-se abrangida pelo princípio da veracidade das declarações do sujeito passivo, tal como consagrado no artigo 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (doravante, “LGT”), em conformidade com o qual se presumem “*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, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*”, cabendo à AT fazer a prova dos factos constitutivos do seu direito, prova que em momento algum logrou fazer.
- 6.16. Ao abrigo do Acordo celebrado entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça com referência à Diretiva da Poupança, mais concretamente do seu artigo 2.º, é especificamente estabelecido o conteúdo mínimo das informações a serem comunicadas pelo agente pagador.
- 6.17. A AT encontra-se igualmente vinculada ao princípio do inquisitório em observância do disposto no artigo 58.º da LGT, pelo que tendo sido carreados para o procedimento elementos que demonstram que a Requerente procedeu à declaração dos rendimentos auferidos no ano 2013, em face deste princípio, não pode a AT cingir-se a um princípio utilitarista e conveniente de, por um lado, aceitar sem questionar os rendimentos declarados no âmbito da Modelo 3 e, por outro lado, procurar liquidar imposto adicional

sobre falsos rendimentos não declarados quando existem elementos probatórios que demonstram claramente que os rendimentos em questão foram declarados.

6.18. Em face de tudo o exposto, é absolutamente claro que: (1) a AT em momento algum ilidiu a presunção de veracidade do conteúdo da declaração Modelo 3 de IRS da Requerente; e (2) a AT, perante os elementos de prova apresentados pela Requerente, não tomou qualquer diligência adicional no sentido de descoberta da verdade material, em clara contradição com o princípio do inquisitório, tendo-se limitado a emitir uma liquidação adicional sem ter provado cabalmente os factos constitutivos da mesma.

7. Por seu turno, a AT defende que:

7.1. A declaração de rendimentos Modelo 3 – IRS 2013, com o n.º..., dos sujeitos passivos A (marido da Requerente) e B (ora, Requerente) foi selecionada para efeitos de análise dos rendimentos sob a forma de juros obtidos no estrangeiro.

7.2. De acordo com a informação que foi transmitida à AT, ao abrigo da Diretiva da Poupança, verificou-se que o sujeito passivo B – ora Requerente - auferiu rendimentos de juros obtidos no estrangeiro (Suíça) no valor de €35.217,84 e, que embora a ora Requerente tenha declarado rendimentos no seu Anexo J, aquele montante de juros não foi declarado no Campo 422 – Quadro 4.

7.3. Relativamente aos termos da troca de informação celebrada entre Portugal e a Suíça, a mesma efetua-se por disponibilização duma palavra chave (“*password*”), que permite à AT aceder a um ficheiro em formato Excel disponibilizado no sítio oficial (“*site*”) das autoridades fiscais daquele país, no qual consta uma listagem com todos os rendimentos de juros auferidos por residentes fiscais portugueses naquele Estado.

7.4. Na sequência da análise efetuada procedeu-se à notificação da ora Requerente, através do Ofício n.º..., de 4 de abril de 2017, para, querendo, exercer o direito de audição prévia, de acordo com o estipulado no artigo 60.º da LGT.

- 7.5. A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia em 11 de maio de 2017 (tendo este sido devidamente analisado), tendo a Requerente sido notificada por despacho de 27 de junho de 2017 que a declaração Modelo 3 de IRS n.º..., do ano de 2013, iria ser corrigida oficiosamente nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 65.º do Código do IRS, que daria, assim, origem às liquidações ora impugnadas em sede arbitral.
- 7.6. As liquidações foram emitidas com estrita obediência à lei.
- 7.7. De acordo com a legislação em vigor, verifica-se que de acordo com o artigo 5.º, n.º 1, alínea h), subalínea iv) do Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março, “*consideram-se rendimentos da poupança sob a forma de juros ... i) os rendimentos obtidos aquando da cessão, do reembolso ou do resgate de partes ou unidades de participação nas entidades referidas na alínea anterior, quando estas tenham investido, directa ou indirectamente, por intermédio das mesmas entidades, mais de 40% do respectivo activo em créditos e outras aplicações que gerem rendimentos previstos nas alíneas a) a e)*”. Consta ainda no n.º 3 do mesmo artigo que “*estão excluídos... os rendimentos provenientes dos organismos ou entidades, aí referidos cujos investimentos em créditos e outras aplicações que gerem rendimentos previstos nas alíneas a) a e) do mesmo número não excedem 15% do respectivo activo*”.
- 7.8. Não foi apresentada qualquer justificação referente às percentagens dos investimentos realizados pela Requerente e desconhecendo a AT, por falta de elementos, os montantes de rendimentos que possam ser excluídos de acordo com os números 3 e 4 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março, aplica-se o estipulado nos números 5 e 6 (“*sempre que não seja possível determinar a parte dos rendimentos provenientes de juros e outras vantagens económicas referidas nas alíneas a) a e) do n.º1, considera-se que corresponde ao montante total dos rendimentos.*”) do mesmo diploma legal.
- 7.9. Assim, bem andaram os serviços da AT ao elaborar o DCU com as seguintes correções aos valores inscritos na declaração Modelo 3:

Sujeito Passivo	Anexo	Quadro	Campo	Valor Declarado	Valor a Corrigir
B	J	4	408	10.434,72 €	0,00 €
			420	19.843,18 €	0,00 €
			425	- 11.490,14 €	0,00 €
			422 - Rendimentos da Diretiva da Poupança 2003/48/CE	0,00 €	35.217,50 €

Sujeito Passivo	Anexo	Quadro	Linha	Código do País	Montante do Rendimento
B	J	6	601	756	35.217,50 €

7.10. Resulta expressamente do processo administrativo, que a Requerente é titular das contas bancárias constantes da notificação remetida pela AT com o projeto de correções e alega ter declarado um montante idêntico (€18.787,76) ao constante daquele projeto (€18.913,00), valor esse que corresponde à conta bancária n.º ... da instituição financeira B... S.A.

7.11. Contudo, o montante diverge em €125,24, tendo sido declarado em campos distintos daquele que seria o correto, nomeadamente, nos campos 408, 420 e 425 em vez de ter sido inscrito no campo 422.

7.12. Relativamente ao valor de €16.304,84, associado à conta bancária n.º ... da mesma instituição financeira, o contribuinte alega não ter recebido aquele montante nem em 2013 nem em qualquer outro ano, sendo que, afirma ser titular de unidades de participação de Fundos de Investimento que pagam juros dentro dos mesmos, mas refere não ter direito a receber esses rendimentos e que não foram efetivamente colocados à sua disposição, pelo que considera que não são rendimentos tributáveis para efeitos de IRS.

- 7.13. A entidade bancária C... com domicílio na Suíça entregou à Requerente uma declaração de rendimentos que inclui juros, dividendos e mais-valias, a qual serviu de base à preparação da declaração de IRS dos seus clientes.
- 7.14. Os valores constantes da declaração de rendimentos do C... foram inscritos no Anexo J apresentado pela ora Requerente e refletem os montantes de juros (€10.434,72) e dividendos (€19.843,18) e mais-valias (-11.490,14€) auferidos em 2013, tendo por base as taxas cambiais à data das operações e cujo somatório corresponde ao valor declarado de €18.787,76.
- 7.15. A entidade bancária B... S.A., na qualidade de custodiante, prestou informações à Requerida, as quais serviram de base ao reporte ao abrigo da Diretiva da Poupança (European Savings Directive – ESD), sendo esse reporte sempre feito na moeda de origem dos títulos.
- 7.16. Foi apresentado documento comprovativo da “Declaração de Relatório do Cliente” emitida pela entidade financeira acima indicada, correspondente aos rendimentos associados à conta bancária n.º... e comunicados, em 2013, à Autoridade Suíça ao abrigo da referida Diretiva, valores esses que são coincidentes com os valores do projeto de correções constante da notificação remetida à ora Requerente, tendo por base a taxa de câmbio em 31 de dezembro de 2013 (1.3791USD).
- 7.17. Da análise e justificação apresentada pelo C... à Requerente, aquela instituição identifica um lapso no reporte de mais-valias pela venda de obrigações da D... em 18 de novembro de 2013, considerando que aquele valor deveria ter sido classificado como Juro Corrido, no montante de €4.158,90.
- 7.18. Relativamente aos juros do mesmo título, pagos em 18 de fevereiro de 2013 os valores da Declaração de Rendimentos C... (€5.500,00) e da ... (€5.334,70) divergem, sendo que, o C... justifica a diferença pelo facto de terem sido pagos juros corridos aquando da aquisição do referido título.

7.19. O lapso verificado pelo C... originou a elaboração de uma nova Declaração de Rendimentos, da qual se apurou que os novos montantes seriam:

- Juros €14.582,32;
- Dividendos €19.843,18;
- Mais (menos)-valias €15.649,04.

7.20. Todos auferidos em 2013, tendo por base as taxas cambiais à data das operações e cujo somatório corresponde ao valor a declarar de €18.776,46.

7.21. Ora, a Requerente em momento algum, apresentou prova de que não auferiu os rendimentos que lhe foram imputados, em resultado da troca de informações prestadas pelas autoridades tributárias suíças.

7.22. Perante as informações prestadas pela administração tributária suíça à AT, competia ao Requerente provar o contrário, ou seja, ilidir a prova.

7.23. A AT em momento algum violou os artigos mencionados pela Requerente, nomeadamente os artigos 74.º e 75.º da LGT, uma vez que esteve sempre na posse de elementos apresentados pelas autoridades fiscais suíças que comprovam o alegado, não tendo por sua vez o Requerente apresentado prova em sentido contrário ou diverso.

7.24. As correções levadas a cabo pelos serviços da AT não padecem de nenhum dos vícios que a Requerente lhes pretende assacar, o que determina a legalidade das subsequentes liquidações de IRS.

## **II. MATÉRIA DE FACTO**

### **A.1. Factos dados como provados**

---

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considerada provada a seguinte factualidade:

8. A Requerente foi notificada, a 2 de agosto de 2017, da liquidação adicional de IRS n.º 2017..., referente aos rendimentos do ano 2013, da qual resultou uma dívida tributária total de €11.248,55;
9. Do montante total de €11.248,55, €9.860,90 reportam-se a imposto alegadamente devido e €1.387,65 corresponde aos respetivos juros compensatórios;
10. De acordo com o Ofício n.º..., de 4 de abril de 2017, através do qual a AT veio dar conhecimento que, de acordo com a informação que lhe havia sido transmitida pela Confederação Suíça, ao abrigo da Diretiva da Poupança (Diretiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho), teria auferido *“no ano de 2013, os rendimentos de juros discriminados no quadro infra, no valor total de 35.217,84 €, que não constam do anexo J da declaração Modelo 3 de IRS”*;
11. Dos documentos juntos aos autos, não consta a informação transmitida à Requerida pelas Autoridades Suíças e da qual constaria, segundo a AT, que a Requerente teria obtido o montante de €35.217,84, no ano de 2013.
12. No exercício em análise, a Requerente declarou os seguintes rendimentos:
  - i. Juros no valor de €10.434,72;
  - ii. Dividendos no valor de €19.843,18;
  - iii. Menos-valias imobiliárias no valor de €11.490,14.

## **A.2. Factos dados como não provados**

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

### **A.3. Fundamentação na matéria de facto provada e não provada**

2. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante, “CPPT”) e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (doravante, “CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).
3. 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 das questões de Direito.
4. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

### **III. DO DIREITO**

5. Conforme o disposto no artigo 74.º, n.º 1 da LGT “[o] *ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*” (no mesmo sentido, o artigo 342.º, n.º 1 do Código Civil).
6. Sobre o ónus da prova, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA afirmam que “(...) *em regra, a administração tributária terá o ónus da prova dos pressupostos dos factos constitutivos dos direitos que pretender exercer no procedimento, enquanto os sujeitos passivos terão o ónus de provar os factos que possam servir de suporte à concretização desses direitos.*” (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária. Anotada e comentada*, encontro da escrita: Lisboa, 4.ª ed., 2012, p. 656).

7. Neste sentido, decide, igualmente, a jurisprudência: *“em princípio, à AT cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável) e, em contrapartida, cabe ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos, solução hoje fixada pelo art. 74.º, n.º 1 («O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque».), da LGT e que à data se devia já considerar aplicável porque correspondente à regra geral do art. 342.º do Código Civil (CC), de que quem invoca um direito tem o ónus da prova dos factos constitutivos, cabendo à contra-parte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos.”* (cfr. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0951/11, de 26 de fevereiro de 2014, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)) (**negrito e sublinhado nossos**) (Veja-se, ainda, os acórdãos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 64/2018-T, de 22 de agosto de 2018 e 25/2018-T, de 21 de fevereiro de 2014).
8. Do acima exposto conclui-se que tendo a AT tomado conhecimento - de acordo com informação transmitida ao abrigo da Diretiva da Poupança - de que a Requerente auferiu rendimentos de juros obtidos no estrangeiro (SUÍÇA) no valor de €35.217,84, numa primeira linha, que caberia à Requerente provar que não auferiu os referidos montantes.
9. Em todo o caso, por um lado, a AT nunca chegou a apresentar prova suficiente de que a Requerente obteve rendimentos de fonte Suíça no referido valor, já que não apresentou o ficheiro *excel* disponibilizado no site da administração tributária Suíça, ou quaisquer outros documentos.
10. Ou seja, não apresentou prova *“suscetível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respetivos documentos de suporte”* momento em que passa *“a competir ao contribuinte o ónus de prova”* (Cfr. Acórdão proferido no processo n.º 01424/05.2BEVIS 0292/18, de 27 de fevereiro de 2019).
11. Mas sobretudo, considera este Tribunal que o Requerente fez prova de que a informação a que teve acesso a administração fiscal suíça não altera, no essencial, o montante da liquidação primária de IRS (sem prejuízo do que abaixo se dirá quanto a uma divergência resultante de flutuações cambiais).

12. Com efeito, como se explica abaixo, a Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos do C...) e explicou a razão para existir uma divergência entre os valores constantes dessa declaração, e a informação enviada pelo Custo diante à administração fiscal Suíça e que deverá ter servido de base à informação disponibilizada à AT.
13. Em regra, as declarações dos contribuintes devem ter-se por verdadeiras e de boa-fé: *“[p]resumem-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, sem prejuízos dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”* (cfr. artigo 75.º, n.º 1 da LGT).
14. Presunção essa de veracidade que é afastada quando *“as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo”* ou *“o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações”* (cfr. artigo 75.º, n.º 2, alínea a) da LGT) (**sublinhados e negritos nossos**).
15. Posto isto, conclui-se que a presunção de veracidade é ilidível, na medida em que admite prova em contrário.
16. Ora, de forma a provar a omissão por si suscitada, a AT invocou, no essencial, a existência de uma comunicação que lhe foi transmitida à luz da Diretiva da Poupança pelas autoridades Suíças, respeitante a contas da Requerente no valor de €35.217,84,
17. Considerando o referido montante omissivo no Anexo J da declaração Modelo 3 de IRS.
18. Relativamente ao valor probatório das informações prestadas por outras administrações tributárias ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua fazem, em regra, fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos.
19. Com efeito, nos termos do disposto no artigo 76.º, n.º 1 da LGT *“[a]s informações prestadas pela inspeção tributária fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei.”*, acrescentando o número 4 do mesmo artigo que a regra do n.º 1 se aplica às *“informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado*

*Português esteja vinculado, sem prejuízo da prova em contrário do sujeito passivo ou interessado.”.*

20. Ora, no acórdão arbitral proferido no processo n.º 181/2017-T, de 14 de novembro de 2018, e cuja tese perfilhamos, determina-se que “[r]ecai assim sobre a AT a obrigação de carrear para o procedimento tributário elementos que permitam afastar a presunção legal, sendo que, neste contexto, a actividade da AT está conformada pelo princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da LGT, o que lhe impõe o dever de praticar todos os actos e diligências instrutórias que se revelem necessários à reconstituição da realidade material.”, acrescentando, ainda, que “[n]esta medida, **a AT não poderia, sem mais, proferir decisão final no procedimento tributário apenas com base nas informações recebidas no âmbito do mecanismo de troca de informações, sem atestar a realidade material que se lhes encontra subjacente, designadamente face aos elementos carreados pelo próprio contribuinte para o procedimento tributário.**” (cfr. acórdão arbitral proferido no processo n.º 181/2017-T, de 14 de novembro de 2018, disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=181&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=3042](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=181&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3042)) (**negrito e sublinhado nossos**).
21. Salienta-se, ainda, que apesar de existir a presunção de que as informações fornecidas pelas Administrações Tributárias estrangeiras (ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua) gozam da mesma força probatória que as informações da autoridade portuguesa, esta presunção admite prova em contrário por parte do sujeito passivo, nomeadamente se essas informações gerarem dúvidas sobre os factos nelas afirmados.
22. A respeito referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA que “(...) para contrariar a força probatória das informações oficiais fornecidas pela administração tributária portuguesa, não é necessário fazer a prova do contrário, pois a lei não lhes atribui força probatória plena, bastando gerar dúvidas sobre os factos nelas afirmados, como resulta do preceituado no art. 346.º do CC. Sendo esta força probatória atribuída às informações oficiais produzidas pela administração tributária portuguesa, será de reconhecer a mesma às informações das administrações tributárias estrangeiras, já que seria incompreensível que se atribuísse maior força probatória a estas que àquelas.” (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES

e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária. Anotada e comentada*, encontro da escrita: Lisboa, 4.<sup>a</sup> ed., 2012, p. 672)

23. Contudo, o que está em causa nos presentes autos é sobretudo a divergência de qualificação de um determinado rendimento tributável.
24. Com efeito, é o próprio C... - que reportou à administração tributária Suíça a informação sobre a Requerente que terá sido, posteriormente, transmitida à AT -, que confirma que informação reportada ao abrigo da Diretiva da Poupança se encontra correta.
25. Ou seja, a informação que serviu de base à Declaração de Rendimentos afasta-se da declaração em que se terá baseado a AT não por falta de idoneidade desta ou daquela, mas sobretudo por força de uma diferença na qualificação do rendimento ao abrigo da Diretiva Poupança e do Código do IRS.
26. Assim, os €35.217,84, que a AT considerou não constarem do Anexo J, podem ser explicados nos termos abaixo descritos.
27. Quanto ao montante de €18.913,00, €18.787,76, foram declarados, embora no campo errado. A este respeito, a AT parece até ter aceite a justificação apresentada pela Requerente, já que nos artigos 22.º a 24.º da sua Resposta afirma que *“como resulta expressamente do processo administrativo, a ora Requerente é titular das contas bancárias constantes da notificação remetida pela AT com o projecto de correcções e alega ter declarado um montante idêntico (18.787,76€) ao constante daquele projecto (18.913,00€),”* acrescentando que esse valor *“corresponde à conta bancária n.º ... da instituição financeira B... S.A”* e que *“o montante diverge em 125.24€, tendo sido declarado em campos distintos daquele que seria o correcto, nomeadamente, nos campos 408, 420, e 425 e vez de ter sido inscrito no campo 422”*.
28. Em todo o caso, face à prova apresentada, considera-se que, quando ao referido montante, já que este foi declarado e liquidado o correspondente imposto, a liquidação é ilegal (com exceção do valor de €125,24, nos termos que se passam a explicar).
29. No que respeita ao valor de €125,24, não foi este devidamente declarado, nem pago o respetivo imposto, pelo que, quanto a este montante é a liquidação legal.

30. Quando ao remanescente, €16.304,84, resulta este de uma divergência na qualificação do rendimento resultante de unidades de participação de Fundos de Investimento que pagam juros dentro dos mesmos.
31. Começa por se clarificar que é aplicável ao caso concreto o Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça que estabelece medidas equivalentes às previstas na Diretiva da Poupança, com um conteúdo semelhante à referida legislação (disponível em [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a5bb0db0-ab46-43f7-a73f-cc75781a232b.0016.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a5bb0db0-ab46-43f7-a73f-cc75781a232b.0016.02/DOC_1&format=PDF)).
32. Neste sentido, decidiu o Tribunal Central Administrativo Sul no acórdão proferido no processo n.º 3/13.5BELRS, de 23 de fevereiro de 2017: “[n]o caso vertente, estão em causa os juros auferidos pelos Impugnantes que lhes foram pagos pelo Banco ..., instituição bancária com morada em ..., na Confederação Suíça (cf.ponto 3 do probatório), país terceiro à União Europeia (EU) e por essa razão não se mostra aplicável Directiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003 (Directiva da Poupança), uma vez que esta apenas vincula os Estados-Membros destinatários. Importa, portanto, chamar à colação o Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça que prevê medidas equivalentes as previstas na Directiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003 (...).” (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/626beae87ab14cb9802580d1005d7925?OpenDocument>).
33. Resulta do artigo 7.º, n.º 1, alínea d) do referido Acordo que os “[p]ara efeitos do presente acordo entende-se por «pagamento de juros»: [r]endimentos realizados na altura da cessão, reembolso ou resgate de partes ou unidades de participação nos organismos e entidades seguintes, caso tenham investido, directa ou indirectamente, por intermédio de outros organismos de investimento colectivo ou das entidades abaixo referidas, mais de 40 % do seu activo em créditos referidos na alínea a):
- i) organismos de investimento colectivo domiciliados num Estado-Membro,
  - ii) entidades domiciliadas num Estado-Membro que exerçam a opção prevista no n.º 3 do artigo 4.º da directiva e informem desse facto o agente pagador,

- iii) *organismos de investimento colectivo estabelecidos fora do território das partes contratantes,*
  - iv) *fundos de investimentos suíços que, à data de entrada em vigor do presente acordo ou numa data posterior, estejam isentos do imposto antecipado suíço relativamente aos seus pagamentos a pessoas singulares residentes num Estado-Membro.”.*
- 34.** Assim, os rendimentos (juros) obtidos por fundos (no caso concreto, a C... dá o exemplo dos Fundos E... e F...) são incluídos na comunicação a efetuar ao abrigo do Referido Acordo.
- 35.** Em todo o caso, conforme resulta da documentação apresentada pela Requerente, em particular das comunicações do C..., os referidos montantes não foram colocados à disposição da Requerente.
- 36.** Ora, nos termos do Código do IRS, a mera a obtenção de juros por fundos cujas unidades de participação sejam detidas por pessoas singulares residentes em Portugal, não configura um facto tributário para efeitos de IRS na redação vigente à data dos factos.
- 37.** Desta feita, a liquidação é ilegal, igualmente, no que respeita à segunda parcela, no montante de €16.304,84.

#### **Da (i)legalidade da liquidação de juros compensatórios**

- 38.** A Requerente pede a anulação dos juros compensatórios associados ao ato tributário de liquidação adicional de IRS por entender que houve “*erro grosseiro sobre os pressupostos de facto*”.
- 39.** Nos termos do artigo 35.º, n.º 1 da LGT “*[s]ão devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.*”.
- 40.** Com efeito, para que sejam devidos juros compensatórios é necessário que, por facto imputável ao sujeito passivo, tenha ocorrido um atraso na liquidação ou pagamento do imposto.

- 41.** No entanto, a liquidação adicional de IRS posta em crise no presente processo padece de uma ilegalidade parcial por existir, ainda que a título parcial, culpa do sujeito passivo.
- 42.** Por conseguinte, deve ser declarada a ilegalidade parcial da liquidação dos juros compensatórios vertida no n.º 2017... e consequente anulação parcial.

#### **IV. DA DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) julgar parcialmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS n.º 2017..., relativa ao ano de 2013, considerando-se legal apenas a parte da liquidação na parte que incidiu sobre €125,24;
- b) Anular parcialmente a liquidação de IRS n.º 2017..., quanto ao valor de €9,825.93;
- c) Anular parcialmente a liquidação adicional de juros compensatórios n.º 2017..., quanto ao valor de €1.382,72;
- d) Condenar a Requerida parcialmente nas custas do processo, nos termos que abaixo de detalham.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em €11.248,55, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea 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.

#### **VI. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €918,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, 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, a cargo da Requerente na percentagem de 0,4% e a cargo da Requerida na percentagem de 99,6%.

Notifique-se.

Lisboa, 11 de setembro de 2019

O Árbitro,

(Leonardo Marques dos Santos)