

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 249/2020-T

Tema: IRS – Revisão oficiosa por duplicação de coleta – Art. 78.º, n.º 6 da LGT
Contitularidade de rendimentos de capitais (juros) – Diretiva da Poupança.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Rita Guerra Alves e José Coutinho Pires, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 6 de agosto de 2020, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte número ..., nacional do Reino Unido, atualmente residente em..., ..., ... Londres, portador do passaporte n.º..., emitido em 28 de janeiro de 2015, válido até 28 de outubro de 2025, e **B...**, contribuinte número ..., nacional do Reino Unido, residente na mesma morada, portadora do passaporte n.º ..., emitido em 20 de novembro de 2013, válido até 19 de novembro de 2023, doravante designados, em conjunto, por “Requerentes”, requereram a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e deduziram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com as alterações subsequentes.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Os Requerentes pretendem que seja declarada a ilegalidade e anulada a liquidação adicional de **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”)** e juros compensatórios emitida em 7 de outubro de 2015, sob o **n.º 2015...**, referente ao ano **2011, no montante de € 79.945,35** (€ 73.295,83 de imposto e € 6.649,52 de juros compensatórios), com o consequente reembolso das quantias pagas, acrescidas de juros indemnizatórios, contados desde o pagamento até ao reembolso efetivo.

O pedido arbitral é deduzido na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do ato tributário acima identificado (liquidação adicional de IRS n.º 2015...).

Alegam os Requerentes ter ocorrido duplicação de coleta em relação aos rendimentos de capitais corrigidos pela AT (juros), que têm origem em contas bancárias de titularidade conjunta dos Requerentes. Assim, em relação a cada titular só poderia ser imputada a parte correspondente do rendimento obtido relativo à mesma conta bancária, *i.e.*, 50%, tendo, diversamente, sido imputado, a cada um, a totalidade do rendimento das contas bancárias, originando a dupla tributação dos mesmos factos tributários [rendimentos de capitais auferidos], no mesmo imposto [IRS] e período [2011].

Entendem ainda os Requerentes que os rendimentos corrigidos pela AT incluem juros respeitantes ao período de 6 de abril de 2011 a 5 de abril de 2012, conforme informação fornecida pelas Autoridades do Reino Unido e de Jersey ao abrigo da Diretiva da Poupança, e apenas podiam ser acrescidos aqueles que respeitassem ao ano (civil) de 2011, período a que se reporta o cômputo anualizado do IRS.

Consideram, por fim, que o pedido de revisão do ato tributário foi apresentado em tempo, porque dentro do prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 6 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Em 7 de maio de 2020, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, com a notificação da AT em 19 de maio de 2020.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação em 7 de julho de 2020, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 6 de agosto de 2020.

Em 29 de setembro de 2020, notificada para o efeito, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação.

Por exceção, a Requerida suscita a extemporaneidade da ação com fundamento na inexistência de qualquer duplicação de coleta, nos termos do artigo 78.º, n.º 6 da LGT, pelo que considera o pedido de revisão oficiosa intempestivo e, em consequência, também o pedido arbitral. Em qualquer caso, propugna, sem prescindir, que a tempestividade do pedido arbitral sempre dependeria de uma verificação dos requisitos e pressupostos de aplicabilidade do artigo 78.º da LGT, para afastar a dúvida de que não se tratou apenas de um meio para reabrir um prazo de reação já expirado (de reclamação graciosa, recurso hierárquico e impugnação judicial). Segundo a Requerida a extemporaneidade constitui exceção perentória, de acordo com o artigo 576.º do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável subsidiariamente pelo artigo 29.º do RJAT, e impede o efeito jurídico dos factos articulados pelos Requerentes, importando a absolvição da AT do pedido.

Por impugnação, a Requerida alega que os rendimentos de juros dos Requerentes foram identificados e transmitidos pela Autoridade de Jersey e pela Autoridade Fiscal do Reino Unido, no âmbito do mecanismo de troca automática previsto na Diretiva da Poupança (Diretiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho de 2003). Rendimentos esses que os Requerentes não declararam em Portugal, como estavam obrigados.

Tais informações, na origem da correção dos valores declarados com referência a 2011, têm o valor probatório que lhes é conferido pelo artigo 76.º, n.º 4 da LGT, “*sem prejuízo de prova em contrário do sujeito passivo ou interessado*”, e são omissas quanto à (con)titularidade das contas bancárias.

Acrescenta que os Requerentes, em sede de revisão oficiosa, não apresentaram documentação daquelas Autoridades ou dos agentes pagadores com vista a provar a alegada duplicação de coleta por contitularidade de rendimentos. Apesar disso, a Requerida ainda desencadeou uma troca de informação prevista no artigo 25.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação, para que fosse clarificado pelas Autoridades de origem o montante de juros abrangidos pela Diretiva da Poupança [2003/48/CE], auferidos em 2011, sem que, contudo, tenha obtido resposta.

Afirma a Requerida que só agora, no contencioso arbitral, os Requerentes vêm juntar a documentação disponibilizada pelos agentes pagadores dos rendimentos. A referida documentação evidencia, contudo, várias incongruências, não constituindo prova idónea e suficiente que contrarie as informações oficiais prestadas à AT, ónus que, de acordo com o artigo 74.º, n.º 1 da LGT, recaía sobre os Requerentes.

Sobre os juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da LGT, a Requerida sustenta que os mesmos não são devidos, em virtude de não se verificar erro dos serviços, tendo a liquidação sido efetuada de acordo com a lei. Conclui pela verificação da exceção de caducidade do direito de ação e, caso assim não se entenda, pela improcedência do pedido

arbitral, por não provado, com a absolvição do pedido. Juntou, na mesma data, o processo administrativo (“PA”) ¹.

Por despacho de 1 outubro de 2020², os Requerentes foram notificados para se pronunciar sobre a matéria de exceção, tendo exercido o contraditório em 9 de outubro de 2020.

Foram ainda notificadas ambas as Partes da intenção de dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Por despacho de 9 de outubro de 2020³, o Tribunal Arbitral dispensou, por desnecessária, a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, relegou o conhecimento da exceção para a decisão final e determinou a notificação das Partes para apresentação de alegações facultativas e sucessivas, fixando como prazo para prolação da decisão arbitral o previsto no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT. Os Requerentes foram ainda advertidos em relação ao pagamento prévio da taxa arbitral subsequente.

Os Requerentes apresentaram alegações finais em 22 de outubro de 2020, reiterando a argumentação exposta no pedido de pronúncia arbitral e na resposta à exceção.

Em 29 de outubro de 2020, a Requerida apresentou as suas alegações, mantendo os fundamentos e conclusões constantes da Resposta.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer do ato de liquidação de IRS impugnado, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1,

¹ *I.e.*, em 29 de setembro de 2020.

² Cujas notificação foi remetida às Partes em 2 de outubro de 2020.

³ Cujas notificação foi remetida às Partes em 12 de outubro de 2020.

alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A Requerida suscita a exceção de intempestividade da presente ação, para cuja apreciação interessa proceder à fixação da matéria de facto, após o que essa questão será apreciada e decidida por este Tribunal.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão,¹ \ importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A.** A... e B..., aqui Requerentes, são cidadãos de nacionalidade britânica, casados entre si, que em 2011 estavam enquadrados como residentes, para efeitos fiscais, em Portugal – *cf.* Documento 5 junto pelos Requerentes e provado por acordo.
- B.** Em 31 de maio de 2012, os Requerentes entregaram a declaração de rendimentos modelo 3, de IRS, referente ao ano 2011, no âmbito da qual declararam rendimentos provenientes do estrangeiro, nomeadamente € 21.900,37 referentes a pensões e € 106.497,04 a dividendos ou lucros, omitindo os rendimentos recebidos em 2011 a título de juros (ou equiparados) pagos pelo banco britânico C... (agente pagador) – *cf.* Documento 5 junto pelos Requerentes.

C. Em 4 de fevereiro de 2015, os Requerentes foram notificados pela AT para exercerem o direito de audição prévia com referência ao projeto de decisão de alterações à sua declaração de IRS para o ano 2011, uma vez que, de acordo com a informação disponibilizada pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido e pela Autoridade Competente de Jersey ao abrigo da Diretiva da Poupança (2003/48/CE, do Conselho, de 3 de junho de 2003), transposta para o ordenamento jurídico interno pelo Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março, aqueles auferiram rendimentos sob a forma de juros, “*nos valores de Euro 95 012,64, Euro 22 418,51, Euro 89 654,02 e Euro 24 811,74, que não foram indicados na declaração modelo 3 de IRS*” desse ano (no respetivo anexo J), nos termos sintetizados no quadro *infra*:

Anexo	Quadro	Campo	S.P.	Valor Declarado	Valor Corrigido
J	4	422	A – A...	€ 0,00	€ 117.431,15
J	4	422	B – B...	€ 0,00	€ 114.465,76
Total					€ 231.896,91

– cf. Documentos 6, 7 e 8 juntos pelos Requerentes.

D. Na comunicação recebida pela AT, ao abrigo da citada Diretiva, a Direção de Serviços das Relações Internacionais (“DSRI”) indica que os “*rendimentos provenientes do Reino Unido e da Ilha de Man respeitam ao ano fiscal que tem*

início em 06-04-2011 e final em 05-04-2012” – cf. Documento 8 junto pelos Requerentes.

- E.** A maioria dos rendimentos de juros que a AT imputou, com base na informação remetida pelas Autoridades do Reino Unido e de Jersey, a cada um dos Requerentes provém das mesmas contas bancárias, como consta da informação partilhada ao abrigo da Diretiva da Poupança ilustrada nos quadros seguintes, com realce (a negrito) das contas bancárias que são conjuntas:

B...

REINO UNIDO

AGENTE PAGADOR MOE MONTA EUROS IDENTIFICAÇÃO BANCÁRIA
DA NTE

C... Bank PLC	GBP	31.500	37.711,0	UK_Account_Number ...
			0	
C... Bank PLC	GBP	14.962	17.912,1	UK_Account_Number ...
			3	
C... Bank PLC	GBP	14.962	17.912,1	UK_Account_Number ...
			3	
C... Bank PLC	GBP	2.603	3.116,25	UK_Account_Number ...
C... Private Bank	GBP	2.357	2.821,74	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	1.531	1.832,87	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	1.448	1.733,51	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	1.448	1.733,51	UK_Account_Number ...
C... Private Bank (UK) Ltd	GBP	1.150	1.376,75	UK_Account_Number ...
C... Private Bank	GBP	1.044	1.249,85	UK_Account_Number ...
C... Private Bank	GBP	1.044	1.249,85	UK_Account_Number ...
C... Private Bank (UK) Ltd	GBP	839	1.004,43	UK_Account_Number ...

TOTAL 89.654,0

2

JERSEY

AGENTE PAGADOR MOE MONTAN EUROS IDENTIFICAÇÃO
DA TE BANCÁRIA

C... Private Bank (Jersey) Limited	GBP	14.333,5	17.159,8	...
		8	0	

C... Private Bank (Jersey) Limited	USD	6.804,25	5.258,71	...
C... Private Bank (Jersey) Limited	SEK	21.328,4 4	2.393,23	...
TOTAL			24.811,7	4

A...

REINO UNIDO

AGENTE PAGADOR **MOE** **MONTA** **EUROS** **IDENTIFICAÇÃO BANCÁRIA**
DA **NTE**

C... Bank PLC	GBP	31.500	37.711,0 0	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	14.962	17.912,1 3	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	14.962	17.912,1 3	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	2.603	3.116,25	UK_Account_Number ...
C... Private Bank	GBP	2.357	2.821,74	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	1.531	1.832,87	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	1.448	1.733,51	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	1.448	1.733,51	UK_Account_Number ...
C... Private Bank	GBP	1.044	1.249,85	UK_Account_Number ...
C... Private Bank	GBP	1.044	1.249,85	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	962	1.151,68	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	962	1.151,68	UK_Account_Number ...
C... Private Bank (UK) Ltd	GBP	915	1.095,42	UK_Account_Number ...

C... Private Bank (UK) Ltd	GBP	667	798,52	UK_Account_Number HS ...
C... Bank PLC	GBP	439	525,56	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	439	525,56	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	404	483,66	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	GBP	404	483,66	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	USD	589	455,21	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	USD	589	455,21	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	USD	397	306,82	UK_Account_Number ...
C... Bank PLC	USD	397	306,82	UK_Account_Number ...

TOTAL **95.012,6**

4

JERSEY

AGENTE PAGADOR	MOE DA	MONTANTE	EUROS	IDENTIFICAÇÃO BANCÁRIA
C... Private Bank (Jersey) Limited	GBP	14.333,58	17.159,80	...
C... Private Bank (Jersey) Limited	USD	6.804,25	5.258,71	...

TOTAL **22.418,5**

1

– cf. Declarações do Diretor de Serviços da Direção de Serviços de Relações Internacionais, de 24 de setembro de 2020, constantes do PA, e Documento 12 e 12-A juntos pelos Requerentes.

- F.** Em 7 de outubro de 2015, foi emitida a liquidação adicional de IRS n.º 2015..., relativa ao ano 2011, **no valor global a pagar de € 79.945,35**, decomposto em:

-
- a) € 73.214,61, relativo a IRS;
- b) € 81,22, referente à sobretaxa; e
- c) € 6.649,52, de juros compensatórios
– cf. Documento 1 junto pelos Requerentes.
- G.** Em 9 de outubro de 2015, os Requerentes foram notificados da alteração aos elementos por si reportados na declaração modelo 3 de IRS, relativa ao ano 2011, que acresceu rendimentos de € 231.896,91 a título de juros, e bem assim da liquidação adicional de IRS acima identificada – cf. Documentos 1 a 3 juntos pelos Requerentes.
- H.** Os Requerentes procederam ao pagamento desta liquidação de IRS, conforme resulta dos registos informáticos da AT – cf. informação elaborada pela DSRI, em 6 de dezembro de 2019, ponto 3, constante do PA.
- I.** O banco britânico C... – agente pagador dos juros e rendimentos equiparados – emitiu, em agosto de 2019, listagens/extratos com os rendimentos obtidos pelos Requerentes reportados ao ano 2011, nos quais identificou dividendos, juros e outros rendimentos de capitais equiparados associados às seguintes contas bancárias conjuntas dos Requerentes nesse banco:
- a) Conta ... – cf. Documento 12-A junto pelos Requerentes;
- b) Conta ... – cf. Documentos 12-B e 12-C juntos pelos Requerentes;
- c) **Conta ... – cf. Documentos 12-D e 12-E juntos pelos Requerentes**
- i) **“Sub”Conta XS...,**

- ii) “Sub” Conta XS...;
- d) Conta ... – cf. Documento 12-F junto pelos Requerentes;
- e) Conta ... – cf. Documento 12-F junto pelos Requerentes;
- f) Conta ...– cf. Documento 12-F junto pelos Requerentes.

J. As contas constantes das alíneas c), d), e) e f) contém rendimentos de juros auferidos pelos Requerentes em 2011, de acordo com a informação partilhada pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido e de Jersey, discriminada no ponto E *supra*, e também de acordo com o agente pagador, o banco britânico C... . Segundo o C..., dessas contas derivaram os seguintes rendimentos de juros para os Requerentes com referência a 2011:

- a) “Sub”Conta XS..., £ 1.436,40 e £ 1.448,63 de juros, referentes ao período entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2011, para cada um dos Requerentes (na sua quota parte de 50%⁴) – cf. Documentos 12-D e 12-E juntos pelos Requerentes;
- b) “Sub” Conta XS..., £ 14.962,50 de juros, referentes ao período entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2011, para cada um dos Requerentes (na sua quota parte de 50%⁵) – cf. Documentos 12-D e 12-E juntos pelos Requerentes;
- c) Conta...: £ 63.000,00 de juros, relativos ao período entre 6 de abril de 2011 e 29 de fevereiro de 2012, valor total recebido na conta – cf. Documento 12-F junto pelos Requerentes;
- d) Conta...: £ 4.387,07 de juros, relativos ao período entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2011, valor total recebido na conta – cf. Documento 12-F junto pelos Requerentes;
- e) Conta...: £ 36,15 e € 1.173,96 de juros, relativos ao período entre 1 de

⁴ Ou seja, o total da conta é constituído pelo dobro destes valores.

⁵ O total da conta é constituído pelo dobro destes valores.

janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2011, valor total recebido na conta – cf. Documento 12-F junto pelos Requerentes.

- K.** Ainda de acordo com o referido banco britânico C..., as contas conjuntas (“*joint name*”) devem ser consideradas / repartidas de igual forma (50/50) entre os dois titulares – cf. Documento 12 junto pelos Requerentes.
- L.** Não se conformando com a referida liquidação de IRS, por considerarem terem sido alvo de duplicação de coleta e de crerem que a correção oficiosa também continha rendimentos de outro período (2012), os Requerentes submeteram um pedido de revisão deste ato tributário, em 7 de outubro de 2019, dirigido à Diretora de Serviços do IRS – cf. Documento 4 junto pelos Requerentes e PA.
- M.** Na sequência do pedido de revisão oficiosa dos Requerentes, em 26 de dezembro de 2019, foi elaborada a seguinte informação da DSRI, sobre a qual recaiu, na mesma data, despacho concordante do Diretor de Serviços, que determinou a remessa à Divisão de Cooperação Internacional para as diligências necessárias ao apuramento dos factos alegados – cf. Informação da DSRI constante do PA:

“1. A Direção de Serviços do IRS reencaminhou, em razão da matéria, o pedido de Revisão (Processo N.º ...2019...) de IRS do ano de 2011 apresentado pelos contribuintes A... (NIF...) e B... (NIF...).

2. O pedido de Revisão foi apresentado pelos Contribuintes em 2019-10-07.

3. A Liquidação Vigente do IRS de 2011 aos Contribuintes foi feita em 2015-10-07 e o imposto pago, conforme resulta dos registos informáticos ao dispor da Autoridade Tributária Portuguesa.

4. Os Contribuintes alegam a duplicação de coleta quanto aos elementos dos rendimentos sob a forma de juros visados pelo disposto na Diretiva da Poupança

e no Acordo entre Portugal e o Território Dependente da Coroa Britânica de Jersey, relativo à Tributação dos Rendimentos da Poupança, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/2006, ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 36/2006, doravante Acordo.

5. Nesta conformidade e atendendo à configuração do pedido de Revisão, há legitimidade, o meio é próprio e tempestivo, dado que apresentada a Revisão no prazo de 4 (quatro) anos contados do ato tributário, isto é, da Liquidação feita do IRS de 2011 aos Contribuintes em 2015-10-07, considerando a este propósito o disposto no número 6 do artigo 78 da Lei Geral Tributária (LGT).

6. No que respeita ainda à aferição dos pressupostos processuais, se o pedido de Revisão fosse efetuado ao abrigo do disposto na primeira parte do número 1 do artigo 78 da LGT, será intempestivo, de igual modo caso se tratasse de um pedido de Revisão excepcional ao abrigo do disposto no número 4 do aludido artigo da LGT. No entanto, o pedido se efetuado ao abrigo do disposto na segunda parte do número 1 do artigo 78 da LGT por erro imputável aos serviços da Autoridade Tributária Portuguesa, considera-se apresentado dentro do prazo legalmente estabelecido (quatro anos).

7. A Autoridade Tributária Portuguesa teve conhecimento dos aludidos rendimentos por via da Informação prestada, ao abrigo do disposto na Diretiva pela Autoridade Fiscal do Reino Unido, ao abrigo do disposto no Acordo, pela Autoridade Competente de Jersey.

8. Solicitada a recuperação da Informação relevante à Divisão de Cooperação Internacional desta Direção de Serviços, obtiveram-se vários registos respeitantes aos Contribuintes.

9. Ao contribuinte A... (NIF...) terão sido pagos pelo C... Private Bank (Jersey) Limited em 2011 rendimentos sob a forma de juros visados pelo disposto no

Acordo, com suporte na Conta N.º..., em montante total equivalente a Euro 22.418,51.

10. Por seu turno, à contribuinte B... (NIF...) terão sido pagos pelo C... Private Bank (Jersey) Limited em 2011 rendimentos sob a forma de juros visados pelo disposto no Acordo, de igual modo com suporte na Conta N.º ..., em montante total equivalente a Euro 22.418,51. Acrescem rendimentos pagos pelo mesmo Agente Pagador com suporte na Conta N.º..., em montante equivalente a Euro 2.393,23.

11. Terão ainda sido pagos aos Contribuintes pelo C... Bank no Reino Unido em 2011

rendimentos sob a forma de juros visados pelo disposto na Diretiva em montante total equivalente a Euro 184.666,66.

12. Resultam rendimentos sob a forma de juros visados pelo disposto no Acordo e na Diretiva da titularidade dos Contribuintes no montante total equivalente a Euro 231.896,91.

13. A Informação prestada ao abrigo do disposto na Diretiva pela Autoridade Fiscal do Reino Unido, ao abrigo do disposto no Acordo pela Autoridade Competente de Jersey, faz fé, salvo prova em contrário por parte dos Contribuintes, ao abrigo do disposto no artigo 76 da LGT.

14. Os Contribuintes alegam no pedido de Revisão a duplicação de coleta por motivo da contitularidade dos rendimentos com suporte em contas conjuntas.

15. Muito embora os Contribuintes não hajam apresentado com a Revisão documentação emitida pela Autoridade Competente de Jersey ou pela Autoridade Fiscal do Reino Unido ou ainda pelos agentes pagadores, verifica-se através da Informação prestada à Autoridade Tributária Portuguesa que existem contas

conjuntas de que os Contribuintes são contitulares.

16. Sucede também que a Informação prestada pela Autoridade Competente de Jersey ao abrigo do disposto no Acordo, e pela Autoridade Fiscal do Reino Unido ao abrigo do disposto na Diretiva, é omissa quanto à contitularidade dos rendimentos e, concomitantemente, se desconhece a quota imputável a cada um dos Contribuintes quanto aos rendimentos pagos com suporte em contas conjuntas.

17. Por conseguinte afigura-se constituir dúvida fundada a questão da duplicação de coleta suscitada no pedido de Revisão pelos Contribuintes com causa na alegada duplicação de registos correspondentes à titularidade dos rendimentos comunicados para cada um dos Contribuintes com suporte, no entanto, nas referidas contas conjuntas.

18. Ademais, quanto, no mínimo, aos rendimentos comunicados pela Autoridade Fiscal do Reino Unido, desconhece-se, ao certo, se estes respeitam ao ano fiscal do Reino Unido iniciado em 6 de abril de 2011 e findo a 5 de abril de 2012, ou porventura ao ano civil de 2011.

19. Nesta conformidade e atendendo à causa expressa de pedir a Revisão, por duplicação de coleta, afiguram-se esgotados os principais meios internos, pelo que se propõe o recurso à Troca de Informação a pedido com a Autoridade Competente de Jersey e com a Autoridade Fiscal do Reino Unido, quanto aos rendimentos pagos pelos agentes correspondentes, a fim de se determinar ao certo (1) se e quais deles foram pagos com suporte em contas conjuntas, a discriminar, (2) assim como no caso das contas conjuntas, a quota parte dos rendimentos imputável a cada um dos Contribuintes, apurada por conta bancária.”

N. Em 11 de dezembro de 2019, a Divisão de Cooperação Internacional pediu esclarecimentos e solicitou “a Troca de Informação a pedido com a Autoridade Competente de Jersey e com a Autoridade Fiscal do Reino Unido, quanto aos rendimentos pagos pelos agentes correspondentes, a fim de se determinar ao certo

(1) se e quais deles foram pagos com suporte em contas conjuntas, a discriminar, (2) assim como no caso das contas conjuntas, a quota parte dos rendimentos imputável a cada um dos Contribuintes, apurada por conta bancária.”, tendo sido instaurados, em 3 de janeiro de 2020, os processos de Troca de Informação com os n.ºs 96/2020 e 97/2020, que até à data se encontram pendentes – cf. Comunicação n.º ... constante do PA, e Informação da DSRI de 19 de junho de 2020, que também integra o PA.

- O.** Os Requerentes, em discordância com a liquidação adicional de IRS relativa ao ano 2011, *supra* identificada, e face à presunção de indeferimento do pedido de revisão desse ato tributário, atento o decurso do prazo de 4 meses sem que lhes tivesse sido notificada qualquer decisão da AT sobre o mesmo, apresentaram no CAAD, em 6 de maio de 2020, o requerimento de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – cf. registo de entrada do pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) no SGP do CAAD.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão não se provou o alegado nos artigos 26.º e 57.º do ppa, provando-se precisamente o oposto, ou seja, que os Requerentes não identificaram na declaração de rendimentos reportada a 2011 todos os rendimentos por si auferidos nesse período, como aliás resulta, globalmente, da sua própria argumentação, pois reconhecem ter recebido rendimentos a título de juros que não declararam, embora invoquem que só deviam ter sido considerados em 50% para cada Requerente.

Não foram identificados outros factos que devam considerar-se não provados.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em

função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se nas posições assumidas por ambas as Partes em relação aos factos essenciais e na análise crítica da prova documental junta aos autos, que está referenciada em relação a cada facto julgado assente, em particular nas listagens/extratos emitidos pelo agente pagador.

Importa realçar que estas extensas listagens juntas pelos Requerentes são omissas relativamente a diversas contas bancárias (conjuntas e não conjuntas) nas quais foram creditados rendimentos de juros daqueles, com referência a 2011, conforme reportado pelas Autoridades britânicas e de Jersey à AT. Por outro lado, a maior parte da informação constante dessas listagens respeita a dividendos, os quais não estão em discussão nestes autos.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. QUESTÕES DECIDENDAS

Constituem questões a apreciar nesta ação a respetiva tempestividade e o vício de erro nos pressupostos de facto, quer em relação à alegada duplicação de coleta, derivada da contitularidade dos rendimentos, quer no tocante à consideração, no ano 2011, de rendimentos de outros anos.

2. SOBRE A CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO. EXCEÇÃO DE INIMPUGNABILIDADE PARCIAL DO ATO TRIBUTÁRIO

Preconiza a Requerida ser inaplicável ao caso em análise o prazo de 4 anos, de que os Requerentes se prevalecem nos termos previstos no artigo 78.º, n.º 6 da LGT, por não se verificar o fundamento de duplicação de coleta, com a consequente extemporaneidade da ação arbitral.

A figura da duplicação de coleta tem as suas propriedades definidas no artigo 205.º do CPPT e constitui, em regra, fundamento de oposição à execução, como causa de inexigibilidade da obrigação tributária. Caracteriza-se pela exigência à mesma ou a diferente pessoa de um imposto, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, no pressuposto de que esse imposto já foi pago por inteiro.

Como assinala JORGE LOPES DE SOUSA, a duplicação de coleta tem três requisitos: (i) a unicidade dos factos tributários; (ii) a identidade da natureza entre o tributo pago e o que de novo se exige e (iii) a coincidência temporal do tributo pago e o que de novo se pretende cobrar. Tem por finalidade impedir que seja repetida a cobrança do mesmo tributo, por aplicação ao mesmo facto tributário do mesmo preceito legal, mais do que uma vez – cf. Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume 3, 6ª edição, 2011, p. 526.

Admite-se, além disso, que a duplicação de coleta seja objeto de impugnação judicial (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12 de outubro de 2006, processo n.º 313/04 e JORGE LOPES DE SOUSA, *op.cit.*, Volume 3, p. 494 e Volume 2, p. 113), pois acaba por se reconduzir a uma situação particular de erro de quantificação, ilegalidade que constitui um dos fundamentos previstos no artigo 99.º, alínea a) do CPPT para a ação impugnatória. De forma similar, será de acolher tal fundamento na ação arbitral, modelada como forma processual alternativa à impugnação judicial, na qual se compreende a apreciação de pretensões dirigidas

à declaração de ilegalidade dos atos tributários, por vícios próprios destes, nos termos do preceituado no artigo 2.º, n.º 1 alínea a) do RJAT.

Em geral, a duplicação de coleta requer a prática de um ato (tributário) já depois de paga uma quantia a título de prestação tributária, com base numa anterior liquidação relativa ao mesmo tributo e período de tempo.

Não obstante, na estrita perspetiva dos vícios invalidantes do ato tributário⁶, afigura-se que a mencionada duplicação pode ocorrer independentemente de o ato de liquidação estar pago em momento prévio. Do ponto de vista material e a benefício de uma tutela efetiva das posições substantivas dos contribuintes, não deve deixar de configurar como duplicação de coleta, para efeitos do disposto no artigo 78.º, n.º 6 da LGT, a aplicação de uma dada norma de incidência tributária sobre o mesmo facto tributário, de forma repetida, em relação ao mesmo período, geradora de um efetivo pagamento do imposto em valor múltiplo (por exemplo, no dobro ou triplo) daquele que seria devido. Isto, ainda que o pagamento desse valor, em dobro do que deveria (ou noutra múltiplo), venha a ocorrer contemporaneamente – no mesmo momento –, desde que os demais requisitos estejam preenchidos.

O entendimento preconizado resulta de estar em causa interesse idêntico ao tutelado na oposição à execução fiscal: impedir que seja repetida ou duplicada a liquidação (naquele caso, cobrança) do mesmo tributo, pela sua aplicação ao facto tributário mais do que uma vez, ainda que o(s) pagamento(s) seja simultâneo(s) e não necessariamente um prévio ao outro.

A situação em apreço, em que é alegada a duplicação do cômputo dos juros auferidos pelos Requerente e a consequente duplicação da base de incidência (relativa aos rendimentos de capitais qualificados como juros), com referência ao mesmo ano e ao mesmo imposto, deve beneficiar da proteção do seu enquadramento como duplicação de coleta, para efeitos de aplicação do regime de revisão dos atos tributários constante do artigo 78.º da LGT, sendo que,

⁶ Que não na da sua inexigibilidade, que se coloca noutra plano, o da cobrança.

quando o pedido de revisão foi apresentado, já tinha sido pago o imposto liquidado, pelo que se encontrava materializado o efetivo pagamento do imposto em causa, que, a assistir razão aos Requerentes (o que adiante se verá), estaria “duplicado”.

A este respeito e sobre a posição da Requerida importa não confundir os requisitos de aplicabilidade do prazo de 4 anos previsto no artigo 78.º, n.º 6 da LGT, que constitui condição de admissibilidade do processo (ou instância), com as condições de procedência (de mérito) da ação.

O n.º 6 do mencionado artigo 78.º determina que “ [a] *revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos*”, pelo que se afigura claro que a alegação de duplicação de coleta constitui um pressuposto válido para a aplicação (estatuição) do prazo de 4 anos, contrariamente ao que sustenta a Requerida.

Já saber se, efetivamente, estão reunidos os pressupostos da duplicação de coleta é outra questão, que se situa no plano do conhecimento do fundo da causa, do qual não depende a contagem do prazo para a propositura da ação, que se afere com a causa de pedir nos moldes em que esta foi modelada pelos Requerentes.

Dito de outro modo, não é necessário concluir que os Requerentes têm razão quanto ao preenchimento e verificação dos pressupostos da alegada duplicação de coleta, ou seja, decidir pela procedência da ação, para aquilatar da tempestividade da ação. É suficiente que a duplicação de coleta seja a causa de pedir invocada.

De notar que a própria Requerida se pronunciou na fase procedimental, ainda que de forma não definitiva (pois não chegou a emitir uma decisão sobre a revisão do ato de liquidação), pela tempestividade do requerimento de revisão oficiosa na Informação interlocutória prestada, em 26 de dezembro de 2019, nos seguintes moldes: “*atendendo à configuração do pedido de Revisão, há legitimidade, o meio é próprio e tempestivo, dado que*

apresentada a Revisão no prazo de 4 (quatro) anos contados do ato tributário, isto é, da Liquidação feita do IRS de 2011 aos Contribuintes em 2015-10-07, considerando a este propósito o disposto no número 6 do artigo 78 da Lei Geral Tributária (LGT)”⁷.

Assim, quanto ao alegado fundamento de duplicação de coleta, derivada da contitularidade de contas bancárias, conclui-se, ao contrário da Requerida, pela aplicabilidade do artigo 78.º, n.º 6 da LGT e do prazo de 4 anos aí previsto, sendo tempestivo o pedido de revisão [apresentado em 07.10.2019] da liquidação de IRS [notificada em 09.10.2015] e, bem assim, a ação arbitral deduzida. Com efeito, o pedido de pronúncia arbitral deu entrada [em 06.05.2020] dentro do prazo de 90 dias determinado pelo artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, a contar do indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa [07.02.2020] (artigo 57.º, n.º 1 da LGT).

Não é este, porém, o único fundamento da presente ação, arguindo também os Requerentes o erro na imputação, aos rendimentos do ano 2011, de juros relativos ao ano 2012. Este último fundamento de violação das regras de periodização do rendimento não tem enquadramento na base jurídica do artigo 78.º, n.º 6 da LGT invocada pelos Requerentes para apresentação do pedido de revisão oficiosa.

Assim, tem de concluir-se em relação a este fundamento (de consideração de rendimentos respeitantes a período diferente) que o pedido de revisão oficiosa é parcialmente extemporâneo.

Com efeito, já não se trata da duplicação de coleta, mas do conhecimento de outro vício que não tem assento na hipótese do artigo 78.º, n.º 6 da LGT, sendo inaplicável o prazo de 4 anos aí contemplado. Vigora, nesse âmbito, o prazo geral de reclamação graciosa – de 120 dias – estabelecido no artigo 70.º, n.º 1 do CPPT, que estava amplamente esgotado à data em que o

⁷ Ponto M da matéria de facto. Posição que é reiterada na Informação elaborada após ter sido notificada do pedido de pronúncia arbitral.

pedido de revisão oficiosa foi submetido (7 de outubro de 2019⁸).

O reflexo da intempestividade do pedido de revisão do ato tributário na ação arbitral não é, diferentemente do que sustenta a Requerida, a subsequente intempestividade desta ação, que só se verifica se o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos elencados no artigo 102.º do CPPT, não for respeitado. O que sucede neste caso é que a extemporaneidade do pedido de revisão impede o Tribunal Arbitral de conhecer do mérito da questão por haver “caso decidido ou caso resolvido”. Veja-se, a respeito da impugnação judicial, em que se coloca questão idêntica, o entendimento sufragado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de outubro de 2020, processo n.º 0937/02.2BTLRS 0318/15, que se pronuncia nos seguintes termos:

“Se a reclamação graciosa⁹ é intempestiva tudo se passa como se não tivesse sido apresentada, e o ato tributário (a liquidação) consolida-se na ordem jurídica.

Logo, a concluir-se pela extemporaneidade da reclamação graciosa, a posterior impugnação judicial terá de improceder por inimpugnabilidade do ato e não por caducidade do direito de deduzir impugnação judicial (cf. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31/05/2017, recurso 01609/13).”

À face do exposto, improcede a exceção de extemporaneidade do meio impugnatório, suscitada pela Requerida, relativamente à apreciação do vício de duplicação de coleta, que é passível de revisão no prazo de 4 anos (artigo 78.º, n.º 6 da LGT), pelo que quer o pedido de revisão, quer a ação arbitral foram oportunamente apresentados.

Porém, em relação ao alegado vício de erro (de facto) na imputação, ao ano 2011, de rendimentos de 2012, é procedente o argumento de que o pedido de revisão oficiosa foi deduzido fora de prazo.

⁸ De lembrar que a liquidação adicional de IRS foi notificada aos Requerentes em 9 de outubro de 2015, quase quatro anos antes da submissão do pedido de revisão oficiosa.

⁹ No nosso caso, trata-se de um pedido de revisão em que estava esgotado o prazo de reclamação graciosa (artigo 70.º do CPPT), sendo o próprio pedido de revisão também extemporâneo em conformidade com o artigo 78.º da LGT.

Nesse segmento, o ato de liquidação de IRS consolidou-se na ordem jurídica, não podendo mais ser impugnado, verificando-se a exceção de inimpugnabilidade parcial do ato tributário, enquadrada na categoria das exceções dilatórias, nos termos do artigo 89.º, n.º 2 e n.º 4, alínea i) do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), e dos artigos 278.º, n.º 1 e 608.º do CPC, aplicáveis ao abrigo do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT.

Não se trata, pois, da exceção de caducidade do direito de ação, qualificação defendida pela Requerida, mas de uma questão prévia (a mencionada inimpugnabilidade do ato) que, de todo o modo, impede que este Tribunal Arbitral conheça da questão de fundo e que importa a absolvição da Requerida da instância neste segmento.

3. DUPLICAÇÃO DERIVADA DA CONTITULARIDADE DE RENDIMENTOS

A título preliminar, convém salientar que foram os Requerentes que incumpriram os seus deveres acessórios e a obrigações declarativas a que estavam, por lei, obrigados, omitindo a declaração dos juros que auferiram em 2011 e, por essa razão, dando causa ao ajustamento corretivo dos seus rendimentos por parte da AT, concretizado na liquidação adicional de IRS e juros aqui impugnada, na sequência da partilha de informações promovida pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido e de Jersey.

O comportamento omissivo dos Requerentes consubstanciou uma violação dos seus deveres de colaboração¹⁰, enquadrando-se na previsão do artigo 75.º, n.º 2, alínea a) da LGT, com a conseqüente alteração da regra de repartição do ónus da prova contemplada no n.º 1 desse preceito. Desta forma, cessou a presunção de verdade e de boa-fé de que beneficiam as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, invertendo-se o ónus *probandi*.

¹⁰ Para além da violação da obrigação prestativa de pagamento do imposto devido.

Como atrás referido, a correção dos rendimentos de capitais tributáveis que deu origem ao ato de liquidação adicional de IRS impugnado baseou-se nas informações transmitidas à AT, pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido e pelas Autoridades de Jersey, ao abrigo do mecanismo de troca automática de informações previsto na Diretiva da Poupança (Diretiva 2003/48/CE, de 3 de junho de 2003, publicada no JOUE L 157/38, de 26 de junho de 2003), que, com relevância para a situação dos autos, dispunha, nos seus artigos 8.º e 9.º, o seguinte:

“Artigo 8.º

Comunicação de informações por parte do agente pagador

1. Sempre que o beneficiário efetivo dos juros seja residente num Estado-Membro distinto daquele em que se encontre estabelecido o agente pagador, o conteúdo mínimo das informações a comunicar pelo agente pagador à autoridade competente do seu Estado-Membro de estabelecimento é o seguinte:

- a) Identidade e residência do beneficiário efetivo, determinadas em conformidade com o artigo 3.º;*
- b) Nome ou denominação e endereço do agente pagador;*
- c) Número de conta do beneficiário efetivo ou, na sua falta, identificação do crédito gerador dos juros;*
- d) Informações relativas ao pagamento de juros, em conformidade com o disposto no n.º 2.*

2. O conteúdo mínimo das informações que o agente pagador deve comunicar em relação ao pagamento de juros deve diferenciar os juros segundo as categorias a seguir mencionadas e incluir [...]

Artigo 9.º

Troca automática de informações

1. A autoridade competente do Estado-Membro do agente pagador deve comunicar as informações referidas no artigo 8.º à autoridade competente do Estado-Membro de residência do beneficiário efetivo.

2. *A comunicação das informações deve fazer-se de forma automática pelo menos uma vez por ano, nos seis meses subsequentes ao termo do exercício fiscal do Estado-Membro do agente pagador, em relação a todos os pagamentos de juros efetuados durante esse ano.*
3. *As disposições da Diretiva 77/799/CEE aplicam-se à troca de informações prevista na presente diretiva, salvo em caso de derrogação às mesmas prevista na presente diretiva. Todavia, o artigo 8.º da Diretiva 77/799/CEE não se aplica às informações a prestar no quadro do presente capítulo.”*

Os Requerentes não contestam, antes reconhecem, que em 2011 receberam juros pagos por instituições de crédito do grupo financeiro C... no Reino Unido, incluindo juros provenientes do território de Jersey, os quais não declararam para efeitos fiscais em Portugal, país onde eram, à data, residentes. Também não questionam que deviam ter declarado esses rendimentos auferidos a título de juros, sujeitando-os a tributação em IRS, apesar de não o terem feito.

A discórdia em relação à atuação da AT prende-se com o *quantum* dos rendimentos, pois, na tese dos Requerentes, os juros acrescidos pela AT correspondem ao dobro daqueles que deviam ter sido considerados, no caso em que eram provenientes de contas conjuntas (sendo que uma parte das contas não é conjunta).

Os Requerentes partem da constatação, que é correta, de que a maioria dos rendimentos atribuídos a cada um provinha das mesmas contas bancárias – das quais eram ambos titulares em igual medida (e que se encontram devidamente identificadas na informação reportada pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido e de Jersey, conforme consta do probatório, ponto E) –, e do facto de, em relação a estas contas bancárias, os rendimentos auferidos serem exatamente do mesmo montante em relação a cada titular.

E, de seguida, afirmam a existência de duplicação de rendimentos, em virtude de os juros (das contas conjuntas) terem sido considerados na totalidade em relação a cada um deles,

quando só o deveriam ter sido na quota-parte correspondente – metade (50%) – desses rendimentos.

Porém, a prova produzida pelos Requerentes não evidencia a alegada duplicação generalizada de juros.

Desde logo, das 10 contas conjuntas que foram tidas em conta pela AT na determinação dos rendimentos de juros dos Requerentes para 2011, apenas 5 estão identificadas nas listagens/extratos bancários emitidos pelo C... que foram juntos aos autos¹¹.

Quanto às demais contas bancárias conjuntas, recetoras de juros¹², os Requerentes não carregaram meios de prova, pelo que não foi contraditada a informação objetiva transmitida pelas Autoridades Fiscais do Reino Unido sobre os montantes auferidos.

Acresce que, relativamente à prova produzida, essencialmente declarações e extratos de contas bancárias do C... juntas aos autos, as conclusões não são idênticas para todas as 5 contas conjuntas reportadas.

Efetivamente, sem prejuízo de se concluir que as contas são conjuntas (as que o são) e que, por conseguinte, nessas circunstâncias os rendimentos das contas só devem ser considerados, na esfera de cada titular [Requerente] em 50% do seu valor – argumento que este Tribunal acompanha e ao qual nada tem a opor, aliás, em linha com o disposto no artigo 19.º do Código do IRS –, o que se verifica é que, em relação à conta de maior valor constante da declaração do C..., a importância total dos juros foi efetivamente imputada pela AT em 50% ao Requerente A... e em 50% à Requerente B..., e não a cada um deles em 100% como alegam.

¹¹ As listagens do C... contêm outras contas que se referem a rendimentos de dividendos e assimilados que não estão em discussão nos presentes autos, pois não foram corrigidos pela AT, tendo-se mantido os declarados pelos Requerentes. Por não serem relevantes na matéria em discussão, não foram objeto de valoração.

¹² Pois existem outras contas bancárias conjuntas dos Requerentes reportadas pelo C... que não registaram rendimentos de juros, mas de dividendos.

Senão vejamos. O C... declarou terem sido pagos juros de £ 63.000,00 na conta..., dos quais a cada um dos contitulares caberia 50%, *i.e.*, £ 31.500,00 (ponto J, alínea c) dos factos provados). Ao olharmos para os quadros que a AT utilizou e aplicou para corrigir os rendimentos dos Requerentes (ponto E da matéria de facto), constatamos que foi reportada a importância de £ 31.500,00 para cada um dos Requerentes, com referência a essa conta. Rigorosamente metade. Não há, pois, a apontar qualquer duplicação.

Convém, por outro lado, notar que os períodos de reporte das declarações do C... e os da informação originalmente prestada à AT podem ser distintos, o que dificulta a comparabilidade.

A este propósito, as informações prestadas à AT ao abrigo da Diretiva da Poupança, e por aquela utilizadas, tiveram por referencial o ano fiscal 2011 do Reino Unido, que, ao contrário dos outros Estados-Membros da União Europeia não corresponde ao ano de calendário, e se inicia em 6 de abril do ano em causa (neste caso, de 2011) e termina em 5 de abril do ano seguinte (2012)¹³. Sendo que o C... nas declarações ora produzidas utiliza, com frequência, o ano de calendário (de 1 de janeiro a 31 de dezembro).

No que se refere à “Sub”Conta XS..., geradora, segundo o C..., de £ 14.962,50 de juros, referentes ao período entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2011, para cada um dos Requerentes (ou seja, já só tendo em conta 50% do valor), a situação é diferente da anterior e ficou demonstrada uma real duplicação, pois o mesmo número de conta contém na informação oficial (das Autoridades Fiscais) duas entradas do mesmo valor (£ 14.962) para cada um dos Requerentes (ou seja, este valor foi tido em conta 4 vezes, 2 para cada Requerente, quando devia apenas ter constado 1 vez para cada Requerente) – cf. ponto J, alínea b) e ponto E do probatório.

¹³ Conforme se confirma no portal das autoridades fiscais britânicas:

<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>. A wikipedia esclarece que o ano fiscal para efeitos de imposto sobre o rendimento pessoal (“the British personal tax year”) decorre entre 6 e 5 de abril do ano seguinte (sendo diferente para a tributação das empresas, de 1 de abril a 31 de março do ano seguinte) - https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_the_United_Kingdom#The_tax_year.

Idêntica duplicação se extrai do confronto dos valores declarados pelo agente pagador [C...] quanto à “Sub”Conta XS..., com a informação oficial, que reproduz o valor de £ 1.448 de juros 4 vezes, 2 para cada Requerente (ponto J, alínea a) e ponto E do probatório). Aqui verifica-se, contudo, que o C... declara ter sido recebido por cada Requerente o valor adicional de £ 1.436,40, em relação a esta conta, pelo que a duplicação de rendimentos apenas se verifica quanto ao diferencial de £ 12 (£ 1.448 - £ 1,436) para cada Requerente.

Quanto à conta..., com registo de juros no montante total de £ 4.387,07, que segundo o C... são atribuíveis em 50% a cada um dos Requerentes, não se apura duplicação, existindo apenas um registo para cada um dos Requerentes na informação oficial, no valor de £ 2.357 (ligeiramente superior a 50% da importância da conta, podendo a variação explicar-se pelas diferenças temporais acima assinaladas – cf. ponto J, alínea d) e ponto E da matéria de facto).

Por fim, no que se refere à conta ..., verifica-se duplicação de registos nos dois Requerentes, exatamente pelo mesmo valor (£ 1.044, 2 vezes em cada Requerente, 4 vezes no total), declarando o C... que foi recebido nessa conta, no ano de 2011 (de janeiro a dezembro) o valor de £ 36,15 e de € 1.173,96¹⁴, pelo que, também aqui se afigura ter ocorrido duplicação (cf. ponto J, alínea e) e ponto E da matéria de facto).

Atento o incumprimento dos deveres declarativos acessórios por parte dos Requerentes, cujas declarações deixaram de beneficiar da presunção de veracidade, e a simultânea observância, por parte da AT, dos procedimentos previstos na Diretiva da Poupança, cabia aos primeiros o ónus da demonstração de que os rendimentos (de juros) que auferiram em 2011 provenientes de contas conjuntas eram menores (em metade do seu valor) do que aqueles que foram corrigidos pela AT, alicerçada na troca de informações promovida pelas Autoridades do Reino Unido e de Jersey, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 75.º, n.ºs 1 e 2, 76.º,

¹⁴ De novo, a falta de correspondência exata dos valores, explicável pelas diferenças temporais referidas – na informação das autoridades fiscais britânicas de 6 de abril de 2011 a 5 de abril de 2012 (ano fiscal 2011) e do C..., em relação a esta conta, de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2011.

n.º 4 e 74.º, n.º 1, todos da LGT.

Tendo em conta a prova produzida, os Requerentes conseguiram demonstrar a consideração, em excesso, pela AT, de rendimentos de juros no valor total de € **38.352,70**, que influenciaram a liquidação adicional de IRS do ano 2011, nos seguintes moldes:

- a) € **35.824,26** – referente à “Sub”Conta XS..., duplicação do valor de £ 14.962 em cada um dos Requerentes ($£ 14.962 = € 17.912,13$; $€ 17.912,13 * 2 = € 35.824,26$);
- b) € **28,74** – relativo à “Sub”Conta XS..., duplicação do valor de £ 12 em cada um dos Requerentes ($£ 12 = € 14,37$; $€ 14,37 * 2 = € 28,74$);
- c) € **2.499,70** – referente à Conta..., duplicação do valor de £ 1.044 em cada um dos Requerentes ($£ 1.044 = € 1.249,85$; $€ 1.249,85 * 2 = € 2.499,70$).

De onde se retira que o rendimento de juros corrigido pela AT, de € 231.896,91, deve ser subtraído do excesso (€ 38.352,70) e considerado em € 193.544,21.

No mais, os Requerentes não demonstraram, como era seu ónus, a alegada duplicação. Aliás, em relação à conta ..., demonstraram inclusivamente o contrário do alegado, *i.e.*, que não ocorreu essa duplicação e que o valor de £ 63.000,00 foi tido em conta, na esfera de cada Requerente, em apenas 50%.

4. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O direito a juros indemnizatórios deriva do pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido e, nas situações de revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, tem enquadramento específico no artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT: os mesmos são devidos se a revisão do ato se efetuar mais de um ano após o pedido deste, “*salvo se o atraso não for imputável à administração tributária*”.

Deste modo, a contagem dos juros indemnizatórios reclamados pelos Requerentes

apenas poderia iniciar-se a partir de 7 de outubro de 2020 (um ano após a apresentação do pedido de revisão), e não, como estes peticionam, desde o pagamento da liquidação de IRS¹⁵.

Por outro lado, flui dos autos que a AT procedeu de acordo com as regras legais aplicáveis e a sua atuação não é merecedora de um juízo de censura. Se, em alguma medida, se concluiu que o ato de liquidação foi praticado com erro de facto, tal erro não emergiu de qualquer conduta dos Serviços da AT (não é, portanto, imputável aos serviços¹⁶), mas dos Requerentes, que não declararam corretamente os rendimentos auferidos, omitindo-os parcialmente.

A correção dos rendimentos declarados pelos Requerentes foi realizada pela AT com suporte nos elementos objetivos comunicados pelas Autoridades competentes do Estado-Membro onde se localizava a fonte desses rendimentos (juros). Este procedimento encontrava-se previsto na Diretiva da Poupança, transposta pelo Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de março. Isto, sem prejuízo da possibilidade de prova em contrário dos sujeitos passivos, conforme disposto no artigo 76.º, n.º 4 da LGT.

Adicionalmente, os Requerentes, não juntaram qualquer meio de prova ao pedido de revisão, só o tendo feito no contencioso arbitral. Ainda assim, a Requerida solicitou às Autoridades do Reino Unido informações para verificar os pressupostos da pretendida revisão (que os Requerentes não haviam facultado), e que, até à propositura da ação arbitral não tinham sido disponibilizadas.

¹⁵ Cf. o regime particular aplicável nas situações de revisão, previsto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT, distinto da regra geral do n.º 2 do mesmo preceito.

¹⁶ Neste sentido: *“O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte (por exemplo, haverá anulação por erro imputável ao contribuinte quando a liquidação assentar em errados pressupostos de facto, mas o erro ter por base uma indicação errada na declaração que o contribuinte apresentou”* – cf. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA, SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4.º Ed. 2012 Encontro da Escrita, Lisboa, pág. 342. (realce nosso)

Neste quadro, não se constata qualquer atraso “*imputável à administração tributária*” que agiu com a diligência devida, sendo que, como já referido, foram os Requerentes que, com a omissão dos seus deveres declarativos, deram azo à liquidação adicional de IRS controvertida.

Em face do exposto, improcede o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, por falta de preenchimento dos pressupostos contidos no artigo 43.º, n.º 3, alínea c) da LGT, em concreto, por não ser imputável à AT qualquer atraso na revisão do ato tributário, pois os elementos de prova que lhe permitiriam fazê-lo não foram apresentados pelos Requerentes, sobre quem recaía o respetivo ónus, no decurso do procedimento.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – *cf.* artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar verificada a exceção de inimpugnabilidade do ato, relativamente à pretensão de desconsideração dos rendimentos respeitantes a período diferente [2012], com a consequente absolvição da Requerida da instância nessa parte;
- b) Julgar improcedente a exceção de caducidade do direito de ação;
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido arbitral com a consequente anulação da liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios *supra* identificada, referente a

rendimentos do ano 2011 e emitida em 2015, por computar em excesso, como rendimento tributável, juros no valor de € 38.352,70;

d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios,

Tudo com as legais consequências

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **79.945,35** correspondente ao valor da liquidação de IRS impugnada – cf. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. CUSTAS

Custas no montante de € **2.448,00**, na proporção de € 2.044,08 (83,5%), a cargo da Requerente, e de € 403,92 (16,5%), a cargo da Requerida, em razão da sucumbência, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de novembro de 2020

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Alexandra Coelho Martins

Rita Guerra Alves

José Coutinho Pires