

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 279/2021-T

Tema: IRS – Dupla Tributação Internacional – Crédito de Imposto – Meios de prova

Sumário:

O legislador não estipula, para efeitos de comprovação dos elementos declarados em sede de IRS, no âmbito do artigo 128º, quer especificamente no que concerne ao direito ao crédito de imposto a que se refere o artigo 81º, ambos do CIRS, qualquer regime de prova vinculada.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., titular do número de identificação fiscal ... (“Requerente”), e B..., titular do número de identificação fiscal ..., ambos residentes na ..., ... Cascais, submeteram ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), a constituição e pedido de pronúncia arbitral (PPA) ao abrigo dos nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”) e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), com vista à anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (“IRS”) de 2015 com o n.º 2019..., no valor adicionado (face à anterior liquidação emitida) de € 22.332,14 a título de imposto e de € 3.159,52 a título de juros compensatórios, totalizando assim € 25.491,66 e, bem assim, requerendo a anulação da decisão de indeferimento proferida no âmbito do processo de Reclamação Graciosa n.º ...2020... sobre a referida liquidação.

Os Requerentes fundamentam a ilegalidade da decisão de indeferimento e do ato tributário de IRS que lhe subjaz, assente, em termos sintéticos, no seguinte:

- A Liquidação Contestada é, desde logo, ilegal por violação do direito ao crédito de imposto dos Requerentes, previsto no artigo 81.º, n.º 1 do Código do IRS e na CDT celebrada entre Portugal e o país de origem dos rendimentos, que atribuem a Portugal a competência para a eliminação da dupla tributação sobre rendimentos auferidos no estrangeiro por residentes fiscais em Portugal, através do mecanismo do crédito de imposto (cf. pontos 36 e 37 da reclamação graciosa junta como Doc. n.º 15).

- O entendimento propugnado pela AT - de que, para efeitos de prova do imposto pago no estrangeiro apenas são admitidos documentos emitidos pelas Autoridades Fiscais do Estado de origem dos rendimentos - , não tem qualquer assento na lei, nem tão pouco na vasta jurisprudência existente sobre a matéria.

- De facto, a lei estabelece um princípio de liberdade da prova, não cabendo à AT “determinar, segundo o seu entendimento, que documentos são aptos a fazer prova do pagamento de imposto no estrangeiro, na medida em que a admissibilidade dos documentos como meios de prova é determinada pelas normas legais aplicáveis” que, reiterar-se, não estabelecem quaisquer limitações aos documentos aptos a fazer prova dos rendimentos auferidos no estrangeiro.

- Não podia a AT ter desconsiderado os meios de prova apresentados pelos Requerentes - a saber, os extratos bancários fornecidos pela entidade que procedeu à retenção na fonte no estrangeiro -, negando, conseqüentemente, o crédito de imposto pago no estrangeiro, motivo pelo qual requereram a anulação da Liquidação Contestada e dos juros compensatórios, com todos os efeitos legais.

-No seguimento da apresentação da reclamação graciosa, foram os Requerentes notificados pela AT do projeto de decisão da reclamação graciosa (cf. Doc. n.º 16 que se junta e dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais), mantendo integralmente o seu entendimento de que os documentos apresentados pelos Requerentes não eram aptos a fazer prova do imposto pago no estrangeiro, motivo pelo qual não poderia ser concedido aos Requerentes o direito ao crédito de imposto.

- Não obstante todos os argumentos alegados pelos Requerentes e a sua tentativa de solucionar este tema pela via graciosa, demonstrando aliás que a sua posição é suportada na

jurisprudência e doutrina na matéria, a AT concluiu que “após análise dos documentos remetidos pelos Reclamantes ao abrigo do disposto no artigo 128.º do CIRS, os mesmos se consubstanciam em meras declarações emitidas por instituições financeiras não residentes que pagaram os rendimentos, sem qualquer certificação por parte das autoridades fiscais dos Estados em causa, não se mostrando idóneas a comprovar o imposto suportado” (cfr. página 7 da Decisão de Indeferimento).

- Assim, confirmou a AT a sua decisão, já anteriormente proposta no projeto de decisão da reclamação graciosa, emitindo, em 4 de dezembro de 2020, a Decisão de Indeferimento, nos termos do qual indeferiu a pretensão dos Requerentes, mantendo na ordem jurídica a Liquidação Contestada.

- Apesar de a AT ter entendido que a documentação apresentada para comprovação do imposto retido no estrangeiro (leia-se, os documentos bancários), quanto ao ano de 2015 aqui em causa, não era suficiente, a mesma AT concluiu (e bem), no âmbito dos procedimentos de verificação de outras declarações de IRS, nomeadamente dos anos de 2016, que essa mesma documentação seria suficiente.

- Efetivamente, os Requerentes também foram notificados pela AT para apresentarem documentação comprovativa do imposto pago no estrangeiro, e reportado no quadro 8 do Anexo J, daquela declaração de IRS de 2016.

- Em resposta a essa notificação, os Requerentes apresentaram documentação emitida pelos bancos onde estão custodiados os valores mobiliários geradores de rendimentos (à semelhança dos documentos apresentados para o ano de 2015 – cf. Docs n.ºs 9 a 12 juntos).

- E, contrariamente ao que se verificou no ano de 2015 aqui em causa, a AT aceitou a documentação apresentada pelos Requerentes como boa, aceitando a dedução do imposto anteriormente pago no estrangeiro e assim eliminando a dupla tributação (cf. Doc. n.º 18 que se junta e dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

Nesse ofício da AT pode ler-se que “se encontram devidamente esclarecidas as questões submetidas a apreciação, pelo que se procederá de imediato ao encerramento do processo e consequente desbloqueio da sua declaração de IRS” (cf. Doc. n.º 18).

- Ou seja, em outros anos de que o ano de 2016 acima referido é exemplo, a AT (diferentemente do que faz no caso dos presentes autos) aceitou (e bem) a documentação apresentada pelos

Requerentes (e que consistia apenas em documentos bancários) e concedeu o crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional.

- O que está em causa no presente pedido arbitral é a dissonância entre a AT e os Requerentes relativamente à suficiência da documentação apresentada (cf. docs. n.ºs 9 a 12) para comprovação do direito ao crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, num montante que ascende aos € 22.332,15.

- O objeto do presente pedido arbitral está, assim, limitado à questão de saber se os documentos apresentados pelos Requerentes, emitidos pela entidade pagadora dos rendimentos, a saber, os extratos bancários emitidos pela entidade que procedeu à retenção na fonte, dos quais consta o montantes de rendimento auferido no estrangeiro, assim como o montante de imposto retido na fonte-, são suscetíveis de fazer a prova bastante não apenas dos rendimentos auferidos, como além disso - e aqui assenta a discórdia dos Requerentes face à posição da AT - do imposto pago no estrangeiro, nos termos do artigo 81.º do CIRS e dos artigos 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º do Código Civil (“CC”).

- Entende a AT - salvo o devido respeito, erradamente - que o único meio idóneo para a comprovação do imposto pago no estrangeiro são documentos emitidos ou autenticados pelas autoridades fiscais do Estado da Fonte dos rendimentos, não admitindo como prova qualquer outro elemento ou documento.

- Há desde logo uma manifesta e incompreensível contradição de critério da AT, ao entender que os documentos apresentados são prova suficiente e válida dos rendimentos obtidos (que tributa e não questiona), considerando, porém, que os mesmos documentos não são válidos para a prova das retenções na fonte sofridas.

- Tal resulta do artigo 81.º, n.ºs 1 e 2 do Código do IRS, que, na redação em vigor em 2015, dispunha do seguinte modo:

“1 - Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 72.º, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponde à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.

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

- De salientar ainda que, precisamente nos casos em que o país de origem dos rendimentos celebrou com Portugal uma CDT, e os rendimentos em causa se encontram abrangidos por essa convenção, o direito ao crédito de imposto dos contribuintes não resulta apenas do direito interno (em especial do artigo 81.º do Código do IRS), mas também (e antes de mais, pela primazia do direito internacional consagrada no art.º 8º da CRP) do direito internacional, ou seja, do disposto nessas convenções, que, regra geral, atribuem a Portugal a competência para a eliminação da dupla tributação sobre rendimentos obtidos por residentes em Portugal, que tenham como fonte essas jurisdições, mediante o método do crédito de imposto.

- Assim, destes dispositivos legais resulta que, uma vez feito o cálculo do imposto a pagar sobre os dividendos com origem no estrangeiro, obtido pelos Requerentes, na Liquidação Contestada, caberia deduzir a esse valor o montante correspondente ao crédito de imposto por imposto pago no estrangeiro.

- E tal direito depende do simples facto de os Requerentes provarem que suportaram imposto no estrangeiro.

- De facto, o artigo 81.º do Código do IRS não contém qualquer norma sobre os meios de prova a apresentar pelos contribuintes para efeitos de demonstração dos rendimentos obtidos no estrangeiro e respetivo imposto pago na fonte.

- Não constando do referido preceito qualquer regime de prova vinculada, não pode a AT (sob pena de ilegalidade) exigir um elemento ou documento específico quando a lei não o faz, antes sendo admitido qualquer meio de prova idóneo, como o são os documentos bancários, emitidos por entidades idóneas e altamente reguladas e cujo conteúdo não é questionado (nem poderia).

-
- Tendo em conta que Portugal celebrou com todas as jurisdições em que tal imposto foi pago uma CDT, o crédito a reconhecer aos Requerentes deverá ter por limite o imposto que, nos termos dessas convenções, poderia ter sido pago na jurisdição da fonte.
 - Ora, não sendo reconhecido aos Requerentes este crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional (apesar de, inclusivamente, ter sido apresentada documentação comprovativa do imposto retido no estrangeiro), a Liquidação Contestada é ilegal e não pode manter-se por violação do disposto no artigo 81.º do Código do IRS e nas CDTs celebradas por Portugal, pelo que se requer a sua anulação.
 - Por tudo isto, deverão os documentos apresentados ser aceites para efeitos de demonstração dos rendimentos obtidos no estrangeiro e respetivo imposto pago na fonte, reconhecendo-se aos Requerentes o crédito por esse imposto, nos termos acima referidos e anulando-se a Liquidação Contestada que assim não faz.
 - Adicionalmente, importa referir que as orientações genéricas da AT devem ser revistas, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 4 da LGT, atendendo à jurisprudência dos tribunais superiores, parece resultar claro que o ofício – circulado nº 20.124 de 09.05.2007 (no qual a AT ancora totalmente a sua posição) carece de uma revisão.
 - Em conclusão, demonstrados documentalmente (e por documentos emitidos pela entidade pagadora ou pelas autoridades fiscais respetivas) os rendimentos auferidos no estrangeiro, assim como o imposto suportado, por retenção na fonte, e admitindo a lei que esta prova seja feita por qualquer documento suscetível de comprovar os rendimentos auferidos, a sua natureza e o imposto suportado nos Estados da Fonte dos referidos rendimentos, não se exigindo qualquer meio probatório especial, não pode deixar de reconhecer-se, como de resto tem vindo a ser reiteradamente decidido pelos tribunais, o direito à dedução do imposto suportado no estrangeiro, como mecanismo de eliminação da dupla tributação – obrigação que impende sobre o Estado português, enquanto Estado da residência dos ora Requerentes, nos termos dos CDTs.
 - Assim, em coerência com a posição da própria AT em anos anteriores e também em coerência com a posição dos tribunais, não se vislumbra nenhuma alternativa à procedência do presente pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a anulação, por ilegal, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e em consequência da liquidação adicional de IRS n.º

2019..., da qual resultou um montante adicional de IRS a pagar de € 22.332,14 e € 3.159,52 de juros compensatórios, perfazendo um total de € 25.491,66.

- Por tudo o que ficou exposto nos pontos anteriores, é evidente que:

(i) Os documentos apresentados pelos Requerentes, emitidos pela entidade pagadora dos rendimentos, a saber, os extratos bancários emitidos pela entidade que procedeu à retenção na fonte, dos quais consta o montante de rendimento auferido no estrangeiro, assim como o montante de imposto retido na fonte, são suscetíveis de fazer a prova bastante não apenas dos rendimentos auferidos, como do imposto pago no estrangeiro, nos termos dos artigos 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º do CC.

(ii) Deste modo, a Decisão de Indeferimento e, por conseguinte, a Liquidação Contestada, são ilegais, devendo ser anuladas, por violação do direito ao crédito de imposto para eliminação da dupla tributação jurídica internacional prevista no artigo 81.º do CRS.

(iii) A Decisão de Indeferimento e, por conseguinte, a Liquidação Contestada, são ilegais, devendo ser anuladas, por violação do direito ao crédito de imposto para eliminação da dupla tributação jurídica internacional prevista em cada uma das CDTs celebradas entre Portugal e cada um dos respetivos países da fonte dos dividendos em apreço (a saber, Brasil, Canadá, França, Alemanha, Holanda, Espanha, Suíça e Estados Unidos da América).

(iv) Uma vez que a Liquidação Contestada consubstanciou-se no pagamento indevido de imposto e juros compensatórios num montante total de € 25.491,66, a Impugnante deverá ver reconhecido o seu direito ao reembolso daquele montante, acrescidos dos devidos juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, e de juros de mora, se a eles houver lugar.

Em 04.05.2021 foi aceite o pedido do PPA apresentado pelos Requerentes.

O árbitro único foi designado em 08.07.2021.

Nesta decorrência, foi este Tribunal Arbitral constituído em 27.07.2021.

Por despacho de 28.07.2021 da Sr.^a Subdiretora Geral da Direção de Serviços de Relações Internacionais, por delegação e competências, veio a ser a liquidação de IRS objeto destes autos alvo de revogação parcial.

Notificada a Requerida para, querendo, apresentar Resposta, veio esta a exercer esse mesmo direito, pugnando pela improcedência do PPA, defendendo por impugnação.

Assim, nos termos da Resposta aduzida pela Requerida, esta fundamenta o seu posicionamento, assente na formulação que igualmente aqui sinteticamente se sumariza:

- O objeto do presente pedido arbitral está, assim, limitado à questão de saber se os documentos apresentados pelos Requerentes, emitidos pela entidade pagadora dos rendimentos - os extratos bancários emitidos pela entidade que procedeu à retenção na fonte, dos quais consta o montantes de rendimento auferido no estrangeiro, assim como o montante de imposto retido na fonte - são suscetíveis de fazer a prova bastante não apenas dos rendimentos auferidos, como além do imposto pago no estrangeiro, nos termos do artigo 81.º do CIRS e dos artigos 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º do Código Civil (“CC”).

- Conforme amplamente explanado na informação n.º 1278 da Direção de Serviços das Relações Internacionais (DSRI), já junta ao presente processo, foram aceites os documentos relativos às entidades bancárias suíças G..., D... e E..., pelo que foi proferido despacho de revogação parcial do ato contestado.

- Relativamente à restante documentação, a qual foi emitida pela entidade F... (Bahamas), Ltd, sedeadada nas Bahamas, a mesma não é aceite como fazendo prova do valor do imposto pago a final, com os fundamentos constantes na Informação da DSRI.

Assim, em termos práticos, não são aceites os seguintes montantes, a título de dedução à coleta, na forma de um crédito de imposto, a inscrever no anexo J, em concreto no quadro 8 (rendimentos de capitais – categoria E):

- Linha 801 – Brasil (076) – Rendimento: €7.061,66 / Imposto pago no estrangeiro. €793,34 (desconsiderando o valor de €214,98 constantes no documento emitido pelo F... (Bahamas), Ltd)
- Linha 808 – EUA (840) – Rendimento: €32.621,40 / Imposto pago no estrangeiro

€8.701,83 (desconsiderando o valor de €913,50 constantes no documento emitido pelo F... (Bahamas), Ltd.

- Não se põe em causa que o imposto tenha sido pago, o que se põe em causa é o imposto a final e quem tem competência para atestar o valor deste é a Autoridade Fiscal de cada país, neste caso do Brasil e dos EUA.

- Ora, não tendo os Requerentes apresentado documento comprovativo emitido pela Autoridade Fiscal respetiva ou a liquidação do imposto que foi pago/reembolsado, deve ser mantido o ato, ora impugnado, com a ressalva da revogação parcial constante na Informação da DSRI.

- O artigo 43º da Lei Geral Tributária (LGT), sob a epígrafe ‘pagamento indevido da prestação tributária’, tem como pressuposto a intenção de compensar o sujeito passivo pela privação da quantia que pagou indevidamente.

- O mesmo determina no seu n.º 1 que são «...devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido».

- Tais juros enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual, com fundamento constitucional no artigo 22º da Constituição da República portuguesa, que reconhece aos cidadãos o direito de serem indemnizados pelo Estado e as demais entidades públicas por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício pelos seus órgãos, funcionários e agentes, que lhes causem prejuízos.

- Sendo que, o direito a juros indemnizatórios previsto no n.º1 do artigo 43ºda LGT, derivado de anulação judicial de um ato de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse ato está afetado por erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

- Atendendo a que a liquidação efetuada, o foi com base na lei aplicável, à qual a Administração está vinculada, visando a Administração tributária, nos termos do artigo 55º da LGT e no seguimento do princípio vertido no artigo 266º n.º 1 e 2 da Constituição da República Portuguesa, «... a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos» e estando os seus «... órgãos e agentes administrativos ... subordinados à Constituição e à lei ...» e devendo «... actuar, no exercício das suas funções,

com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé».

Estando assim, a Administração Tributária vinculada ao princípio da legalidade, não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador ordinário criou e que estejam em vigor no ordenamento jurídico e também por força do disposto no artigo 55º da LGT.

- O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43º da LGT, derivado da anulação judicial de um acto de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse facto está afetado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração tributária.

- O erro que suporta o direito a juros indemnizatórios não é qualquer vício ou ilegalidade mas aquele que se concretiza em defeituosa apreciação de factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais.

- Uma vez que, à data dos factos, a Administração tributária fez a aplicação da lei nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não se pode falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT.

Assim, deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronuncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica o ato tributário de liquidação impugnado, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.

Em 30.09.2021. veio a ser junto processo administrativo a estes autos.

Vieram os Requerentes apresentar requerimento, no qual sustentam que, no seguimento da revogação parcial do ato tributário, foram notificados da liquidação de IRS para o ano de 2015 o n.º 2021..., da demonstração da liquidação de juros com o n.º de compensação 2021... e da demonstração de acerto de contas n.º 2021..., a que apelidam de “Nova Liquidação”, tendo no processado em referência sustentado, sumariamente, o seguinte:

- A Nova Liquidação resulta da concretização (de que a Requerida – AT – deu nota nestes autos no dia 6 de agosto de 2021) da revogação parcial do ato de liquidação em crise.

- Em consequência dessa decisão de revogação parcial, a Requerida reconheceu que os Requerentes tinham direito a parte do crédito de imposto cuja dedução lhes havia sido negada pela liquidação contestada nestes autos, e emitiu por isso a Nova Liquidação.

- Importa, pois, trazer ao conhecimento destes autos a Nova Liquidação (que se traduziu num reembolso total de €25.246,29 (cf. documento n.º 1 junto) porque a mesma vem substituir na ordem jurídica a Liquidação Contestada (cf. documento n.º 2 da petição inicial), o que é feito nos seguintes termos:

(i) Uma vez que a Nova Liquidação não anula totalmente a Liquidação Contestada, deve o presente pedido de pronúncia arbitral manter-se integralmente para conhecimento de todos os vícios invocados, e que novamente se invocam, quanto à Nova Liquidação, na parte em que esta mantém as correções que resultavam já da Liquidação Contestada;

(ii) Uma vez que a Nova Liquidação reconhece o direito dos Requerente ao crédito de imposto, no montante de €22.117,13 e ao reembolso de juros compensatórios no montante de €3.129,13, daí resulta uma inutilidade superveniente parcial da lide, nos termos melhor descritos infra, totalmente imputável à Requerida.

- Dispõe o artigo 64.º, n.º 1 do Código do Processo dos Tribunais Administrativos (“CPTA”), aplicável ex vi artigo 20.º, n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) que “[q]uando, na pendência do processo, o ato impugnado seja objeto de anulação administrativa acompanhada ou sucedida de nova regulação, pode o autor requerer que o processo prossiga contra o novo ato com fundamento na reincidência nas mesmas ilegalidades, sendo aproveitada a prova produzida e dispondo o autor da faculdade de oferecer novos meios de prova.” (realçado dos Requerentes).

- Assim, e na medida em que a Nova Liquidação mantém a desconsideração de parte do crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, que os Requerentes reputam ilegal e vem sindicada nestes autos, os Requerentes pretendem que o processo prossiga contra a Nova Liquidação com fundamento na reincidência das mesmas ilegalidades.

- Pelo que, pelo presente, os Requerentes requerem a este douto tribunal arbitral a modificação objetiva da instância nos termos do artigo 64.º do CPTA e a apreciação da ilegalidade da Nova Liquidação referente ao ano de 2015 emitida em substituição da liquidação anterior, mantendo-se quanto àquela todos os fundamentos de ilegalidade invocados.

-
- Em qualquer caso, atendendo à nova liquidação de IRS emitida para o exercício de 2015, o pedido dos Requerentes que se baseava num erro por desconsideração do crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional no montante de €22.332,15 reduz-se, naturalmente, para €214,98.
 - Também se reduz o pedido de anulação dos juros compensatórios, no montante de €3.159,52, para €30,39.
 - Há, pois, inutilidade superveniente da lide no remanescente, gerada pela substituição do ato aqui contestado, e que é exclusivamente imputável à Requerida, o que também deverá ser devidamente considerado para efeitos de repartição final de custas, nos termos dos artigos 527.º e 536.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29.º do RJAT, devendo o presente pedido de pronúncia arbitral prosseguir contra a Nova Liquidação e ser considerado inteiramente procedente, por provado, devendo, em consequência, ser anulada a Nova Liquidação, com base nos mesmos fundamentos invocados relativamente à Liquidação Contestada.

Em 25.01.2021 foi proferido Despacho Arbitral no qual se prorrogou o prazo para prolação de decisão e convidadas as partes a, querendo, formular Alegações escritas.

Requerentes e Requerida vieram a apresentar as suas respetivas Alegações, através das quais, no essencial, secundaram as posições já inicialmente expendidas em sede de PPA e de Resposta, respetivamente.

Os Requerentes vieram a proceder ao pagamento da taxa de justiça subsequente.

2. Saneamento

1. O tribunal arbitral singular foi regularmente constituído em 27 de Julho de 2021, nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro;

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

4. O processo não padece de vícios que o invalidem;

5. A questão relativa à revogação parcial do ato tributário objeto deste PPA e da emissão de ato tributário de liquidação, na sequência da revogação parcial e após a constituição deste tribunal arbitral singular será apreciada a final.

3. Fundamentação de Facto:

3. 1. Factos Provados:

Analisada a prova documental produzida e o posicionamento das partes, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. Os Requerentes apresentaram declaração Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2015, na qual fizeram constar, entre outros, Anexo J referente a rendimentos obtidos no estrangeiro.
2. Nesta sequência, veio a AT a abrir procedimento de divergência quanto ao imposto pago no estrangeiro sobre esses mesmos rendimentos – no caso dividendos – declarados como sendo de fonte estrangeira, tendo os Requerentes sido notificados para Audição Prévia, o que estes vieram a apresentar.
3. Os Requerentes, na sequência de tal procedimento de divergência, vieram a detetar imprecisões na declaração anteriormente submetida, razão pela qual vieram a 27.09.2019 a submeter declaração Modelo 3 e demais anexos.
4. Na referida declaração de substituição, os Requerentes fizeram constar no quadro 8A do Anexo J, os seguintes montantes a título de rendimentos e de imposto pago no país da

fonte, de dividendos – código E11 – de Juros sem retenção em Portugal – código E21 – e outros rendimentos de capitais sem retenção – código E22;

| 8 RENDIMENTOS DE CAPITAIS (CATEGORIA E) | | | | | | | | |
|---|----------------|---------------|------------------|-----------------------------|---------------------------------|-----------|----------------------------|-------------------|
| A | Código rendim. | País da fonte | Rendimento bruto | Imposto pago no estrangeiro | | | Imposto retido em Portugal | |
| | | | | No país da fonte | País do agente pagador | | NIF da entidade retentora | Retenção na fonte |
| | | | | | Diretiva da poupança 2003/48/CE | Cód. país | | |
| 801 | E11 | 76 | 7.061,66 | 1.008,32 | | | | |
| 802 | E11 | 124 | 3.451,82 | 860,60 | | | | |
| 803 | E11 | 250 | 22.506,00 | 6.751,80 | | | | |
| 804 | E11 | 276 | 44.502,25 | 8.091,13 | | | | |
| 805 | E11 | 528 | 1.504,44 | 225,67 | | | | |
| 807 | E11 | 724 | 5.550,00 | 1.110,00 | | | | |
| 808 | E11 | 756 | 32.524,42 | 6.384,23 | | | | |
| 809 | E11 | 840 | 32.621,40 | 9.615,33 | | | | |
| 810 | E22 | 756 | 47.860,00 | | | | | |
| 811 | E11 | 136 | 11.528,10 | | | | | |
| 812 | E21 | 76 | 15.375,00 | | | | | |
| 813 | E21 | 136 | 39.822,62 | | | | | |
| 814 | E21 | 840 | 5.320,82 | | | | | |
| 815 | E21 | 442 | 4.000,00 | | | | | |
| 816 | E21 | 276 | 27.660,00 | | | | | |
| 817 | E21 | 250 | 13.687,50 | | | | | |
| 818 | E21 | 826 | 9.000,00 | | | | | |
| 819 | E21 | 887 | 7.019,00 | | | | | |
| 820 | E21 | 528 | 18.518,76 | | | | | |
| 821 | E11 | 826 | 53.502,94 | | | | | |
| 822 | E22 | 702 | 101.885,94 | | | | | |
| 823 | E22 | 392 | 5.494,42 | 841,47 | | | | |

5. Resultando assim do teor de tal quadro, um total de imposto pago no país da fonte a título de dividendos de € 34.047,08 e de outros rendimentos de capitais de € 841,47, totalizando um imposto de € 34.888,55;
6. Através do ofício n.º..., de 17 de Dezembro de 2019, veio a AT a desconsiderar o montante do imposto - € 34.888,55 - declarado pelos Requerentes como suportado no país da fonte.
7. A AT veio a emitir Liquidação de IRS de 2015, com o n.º 2019..., no valor de € 234.982,26 – cfr. Doc. 8 do PPA, apurando assim um diferencial de IRS e juros compensatórios de € 25.491,66 face à anterior liquidação;
8. A liquidação de IRS melhor identificada no ponto que antecede veio a ser paga pelos Requerentes;

9. Os Requerentes vieram a apresentar Reclamação Graciosa, à qual coube o n.º ...2020..., no qual solicitavam a anulação parcial da liquidação vinda de identificar no ponto que antecede, no montante de € 22.332,14 a título de IRS e de € 3.159,52 a título de juros compensatórios;
10. A Reclamação Graciosa em referência veio a ser indeferida.
11. Os Requerentes procederam, também em sede administrativa, à junção de documentos emitidos por entidades bancárias estrangeiras, nos quais é mencionado o imposto retido na fonte sobre as aplicações de capital referidas no ponto 4:
 - a. Documento emitido pelo Banque D... SA, doravante também designado por «D...», (cf. Doc. n.º 9 junto com o PPA)
 - b. Documento emitido pelo E..., doravante também designado por «E...», (cf. Doc. n.º 10 junto com o PPA)
 - c. Documento emitido pelo F... (Bahamas) Ltd., doravante também designado por «F...» (cf. Doc. n.º 11 junto com o PPA)
 - d. Documento emitido pelo G... AG, doravante também designado por «G... » (cf. Doc. n.º 12 junto com o PPA);
12. Do teor dos documentos bancários identificados no ponto que antecede resulta que os Requerentes auferiram, por data, jurisdição e denominação dos respetivos títulos, os seguintes rendimentos, sujeitos ou não a retenção na fonte, nos termos que melhor constam no quadro infra, cfr. Documento n.º 13 junto com o PPA:

| Pais | Título | Data | Rendimento bruto | Retenção na fonte (€) | Documento | |
|------------------|----------------|------------|--------------------|-----------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|
| Brasil (76) | L... | 08/07/2015 | € 5.288,90 | € 793,34 | Pág. 2 do documento emitido pelo E... | |
| | H... | 11/12/2015 | € 53,05 | € - | | |
| | H... | | 13/08/2015 | € 52,53 | € - | Pág. 5 do documento emitido pelo F... |
| | | | 04/09/2015 | € 1.129,52 | € 169,43 | |
| | | | 11/09/2015 | € 54,04 | € - | |
| | | | 13/10/2015 | € 49,89 | € - | |
| | | | 13/11/2015 | € 52,27 | € - | |
| | | | 11/12/2015 | € 77,78 | € - | |
| | Banco I... | | 10/08/2015 | € 65,76 | € 9,86 | Pág. 8 do documento emitido pelo F... |
| | | | 09/09/2015 | € 61,72 | € 9,26 | |
| | | | 08/10/2015 | € 56,87 | € 8,53 | |
| | | | 10/11/2015 | € 60,18 | € 9,03 | |
| | | | 14/12/2015 | € 59,15 | € 8,87 | |
| Sub-total | | | € 7.061,68 | € 1.008,32 | | |
| Canadá (124) | Restaurant ... | 02/04/2015 | € 2,39 | € - | Pág. 3 do documento emitido pelo E... | |
| | | 02/04/2015 | € 1,48 | € - | | |
| | | 02/04/2015 | € 0,27 | € - | | |
| | | 21/10/2015 | € 5,28 | € - | | |
| | | 02/04/2015 | € 409,47 | € 102,37 | | |
| | K... Inc. | 03/07/2015 | € 445,99 | € 111,50 | Pág. 5 do documento emitido pelo G... | |
| | | 02/10/2015 | € 526,88 | € 131,72 | | |
| | | 25/03/2015 | € 530,96 | € 132,74 | | |
| | | 25/06/2015 | € 524,57 | € 131,14 | | |
| | | 25/09/2015 | € 507,92 | € 126,98 | | |
| Sub-total | | | € 3.451,82 | € 860,60 | | |
| França (250) | M... | 08/05/2015 | € 7.000,00 | € 2.100,00 | Pág. 5 do documento emitido pelo D... | |
| | | 25/03/2015 | € 3.050,00 | € 915,00 | | |
| | N...SA | 01/07/2015 | € 3.050,00 | € 915,00 | Pág. 4 do documento emitido pelo E... | |
| | | 21/10/2015 | € 3.050,00 | € 915,00 | | |
| | O... | 28/05/2015 | € 4.000,00 | € 1.200,00 | | |
| | P... SA | 03/07/2015 | € 1.178,00 | € 353,40 | | |
| 03/07/2015 | | € 1.178,00 | € 353,40 | | | |
| Sub-total | | | € 22.506,00 | € 6.751,80 | | |
| Alemanha (276) | E...AG | 22/05/2015 | € 11.250,00 | € 2.967,19 | Pág. 5 do documento emitido pelo E... | |
| | Q... AG | 16/06/2015 | € 10.000,00 | € - | | |
| | R... AG | 08/05/2015 | € 1.425,00 | € 375,84 | | |
| | S... | 13/05/2015 | € 2.661,75 | € 702,04 | | |
| | T... AG | 06/05/2015 | € 4.860,00 | € 1.281,83 | | |
| | U... | 07/05/2015 | € 10.480,50 | € 2.764,23 | | |

| | | | € | € | |
|---------------|------------------|------------|-------------|--------|----------|
| | <i>Sub-total</i> | | 40.677,25 | € | 8.091,13 |
| Países Baixos | V... a NV | 21/07/2015 | € 1.504,44 | € | 225,67 |
| | <i>Sub-total</i> | | € 1.504,44 | € | 225,67 |
| Espanha (724) | W... J.A. | 08/05/2015 | € 1.800,00 | € | 360,00 |
| | X... | 12/05/2015 | € 2.550,00 | € | 510,00 |
| | Y... S.A. | 08/05/2015 | € 1.200,00 | € | 240,00 |
| | <i>Sub-total</i> | | € 5.550,00 | € | 1.110,00 |
| Suiça (756) | Z... ,td. | 17/04/2015 | € 2.531,65 | € | - |
| | AA... | 07/05/2015 | € 2.654,44 | € | - |
| | BB... | 22/04/2015 | € 6.167,23 | € | 2.158,53 |
| | CC... | 05/03/2015 | € 4.401,23 | € | 1.540,43 |
| | DD... | 22/04/2015 | € 7.672,19 | € | 2.685,27 |
| | <i>Sub-total</i> | | € 23.426,74 | € | 6.384,23 |
| EUA (840) | EE... | 27/03/2015 | € 500,18 | € | 150,06 |
| | | 26/06/2015 | € 489,25 | € | 146,77 |
| | | 25/09/2015 | € 487,80 | € | 146,34 |
| | | 24/12/2015 | € 497,38 | € | 149,21 |
| | FF... | 02/02/2015 | € 902,29 | € | 270,69 |
| | | 01/05/2015 | € 912,02 | € | 273,61 |
| | | 03/08/2015 | € 932,80 | € | 279,84 |
| | GG... | 02/11/2015 | € 927,51 | € | 278,26 |
| | | 11/09/2015 | € 195,01 | € | 58,50 |
| | HH... | 14/12/2015 | € 10,88 | € | 3,27 |
| | | 27/02/2015 | € 44,65 | € | 13,40 |
| | | 22/05/2015 | € 226,70 | € | 68,01 |
| | | 28/08/2015 | € 222,86 | € | 66,86 |
| | II... | 25/11/2015 | € 235,85 | € | 70,75 |
| | | 13/03/2015 | € 893,71 | € | 268,11 |
| | | 12/06/2015 | € 869,45 | € | 260,83 |
| | JJ... | 11/09/2015 | € 673,67 | € | 202,10 |
| | | 14/12/2015 | € 689,31 | € | 206,79 |
| | | 02/01/2015 | € 636,25 | € | 190,87 |
| | | 01/04/2015 | € 782,70 | € | 234,81 |
| 02/07/2015 | | € 758,24 | € | 227,47 | |
| KK... | 01/10/2015 | € 751,40 | € | 225,42 | |
| | 07/01/2015 | € 418,90 | € | 125,67 | |
| | 31/03/2015 | € 460,56 | € | 138,17 | |
| | 30/06/2015 | € 475,77 | € | 142,73 | |
| | 30/09/2015 | € 475,13 | € | 142,54 | |
| LL... | 03/03/2015 | € 2.277,75 | € | 683,32 | |
| | 02/06/2015 | € 2.290,23 | € | 687,07 | |

| | | | | |
|-------|------------------|-------------|---|----------|
| LL... | 02/09/2015 | € 2.269,02 | € | 680,71 |
| | 01/12/2015 | € 2.402,19 | € | 720,66 |
| J... | 26/10/2015 | € 3.105,00 | € | 931,50 |
| MM... | 02/02/2015 | € 1.278,96 | € | 383,69 |
| | 01/05/2015 | € 1.289,79 | € | 386,94 |
| | 03/08/2015 | € 1.320,88 | € | 396,27 |
| | 02/11/2005 | € 1.346,95 | € | 404,09 |
| | <i>Sub-total</i> | € 32.051,04 | € | 9.615,33 |

13. Inconformados, os Requerentes vieram a submeter PPA, ao qual coube a distribuição que corresponde aos presentes autos arbitrais.
14. O presente Tribunal Arbitral singular veio a ser constituído em 27.07.2021,
15. Na sequência do versado PPA, através de Despacho exarado em 28.07.2021, pela Sr. Subdiretora Geral ..., veio a Direção de Serviços de Relações Internacionais a proceder à revogação parcial a liquidação melhor identificada no ponto 7.
16. Revogação parcial essa assente na informação cujo segmento de apreciação e proposta que veio a ser sancionada, cujo teor se passa a citar:

2. Da leitura cruzada dos argumentos e das provas apresentadas pelo requerente, com os valores por si declarados na declaração de substituição entregue em 27/09/2019, afigura-se que lhe assiste parcialmente razão.
3. Desde logo, nos termos do nº1 do artº9 do Acordo celebrado entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, em conformidade com a Diretiva nº2003/48/CE (Diretiva Poupança, ao abrigo da qual foi remetida a informação relativa aos rendimentos aqui em causa), com vista à aplicação de medidas equivalentes às constantes na mesma, o Estado-Membro da residência fiscal (no presente caso Portugal) deve aceitar os certificados emitidos pelos agentes pagadores suíços, como prova bastante do imposto ou da retenção na fonte, desde que a autoridade competente no Estado-Membro de residência fiscal possa obter da autoridade competente suíça a verificação das informações contidas nesses certificados emitidos pelos agentes pagadores suíços, o que aqui acontece.
4. Nesses termos, devem ser aceites os documentos relativos às entidades bancárias suíças G... , D... e E...
5. Já não sendo possível aceitar a documentação emitida pela entidade F... (Bahamas), Ltd, sedeada nas Bahamas, pelas razões anteriormente defendidas pela AT, que aqui se dão por reproduzidas.
6. Assim, em termos práticos, devem ser aceites os seguintes montantes, a título de dedução à coleta, na forma de um crédito de imposto, a inscrever no anexo J, em concreto no quadro 8 (rendimentos de capitais – categoria E):
Linha 801 – Brasil (076) – Rendimento: €7.061,66 / Imposto pago no estrangeiro. €793,34 (desconsiderando o valor de €214,98 constantes no documento emitido pelo F... (Bahamas), Ltd)
Linha 802 – Canadá (124) - Rendimento: €3.451,82 / Imposto pago no estrangeiro €860,60
Linha 803 – França (250) - Rendimento: €22.506,00 / Imposto pago no estrangeiro €6.751,80
Linha 804 – Alemanha (276) - Rendimento: €44.502,25 / Imposto pago no estrangeiro €8.091,13
Linha 805 – Países Baixos (528) - Rendimento: €1.504,44 / Imposto pago no estrangeiro €225,67
Linha 806 – Espanha (724) - Rendimento: €5.550,00 / Imposto pago no estrangeiro €1.110,00
Linha 807 – Suíça (756) - Rendimento: €32.524,42 / Imposto pago no estrangeiro €6.384,23
Linha 808 – EUA (840) - Rendimento: €32.621,40 / Imposto pago no estrangeiro €8.701,83 (desconsiderando o valor de €913,50 constantes no documento emitido pelo F... (Bahamas), Ltd)
7. De notar que todos os outros valores constantes no quadro 8 (e nos restantes quadros) do anexo J devem ser mantidos.
8. Concluindo, e em face do exposto, afigura-se que deve ser parcialmente aceite a pretensão do requerente, devendo ser revogado o ato contestado e considerados os valores indicados no ponto 6 da presente informação, devendo manter-se inalterados os restantes.

17. Nos termos desta revogação parcial do ato tributário, veio a AT a considerar o imposto suportado a título de retenção na fonte pelos Requerentes, constante dos documentos bancários apresentados por estes, no que concerne às entidades bancárias com sede na Suíça, isto é, veio a considerar a retenção na fonte evidenciada nos documentos 9, 10 e 12 juntos com o PPA, a saber bancos E..., G... e D... .
18. Não obstante a revogação (parcial), a AT continua a desconsiderar, no entanto, os valores de retenção na fonte evidenciados no documento de reporte de operações comunicadas pelo F... (Bahamas) Ltd – Doc. 11 do PPA – que infra se explanam, os quais respeitam a rendimentos oriundos do Brasil, de títulos «H... » e «Banco I...» e dos Estados Unidos da América, através de títulos da «J... » :

| Pais | Título | Data | Rendimento bruto | Retenção na fonte (€) | Documento |
|-------------|------------|------------|------------------|-----------------------|--|
| Brasil (76) | H... | 13/08/2015 | € 52,53 | € . | Pág. 5 do documento emitido pelo F... |
| | | 04/09/2015 | € 1.129,52 | € 169,43 | |
| | | 11/09/2015 | € 54,04 | € . | |
| | | 13/10/2015 | € 49,89 | € . | |
| | | 13/11/2015 | € 52,27 | € . | |
| | | 11/12/2015 | € 77,78 | € . | |
| | Banco I... | 10/08/2015 | € 65,76 | € 9,86 | Pág. 8 do documento emitido pelo F... |
| | | 09/09/2015 | € 61,72 | € 9,26 | |
| | | 08/10/2015 | € 56,87 | € 8,53 | |
| | | 10/11/2015 | € 60,18 | € 9,03 | |
| | | 14/12/2015 | € 59,15 | € 8,87 | |
| | J... | 26/10/2015 | € 3.105,00 | € 931,50 | Pág. 19 do documento emitido pelo F... |

19. No seguimento da aludida revogação parcial, a AT veio a emitir nova liquidação de IRS de 2015, n.º 2021..., na qual se apura um valor de € 209.735,97, sendo € 3.888,39 respeitantes a juros compensatórios.
20. Com a emissão e tal liquidação de IRS, vieram os Requerentes a ser reembolsados no montante de € 25.246,29.

21. Nesta sequência, vieram os Requerentes a pugnar pela modificação objetiva da instância, por força da emissão desta nova liquidação, considerando existir inutilidade superveniente da lide relativamente à liquidação que está na base do PPA submetido.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

3.2. Factos Não Provados:

Inexistem factos não provados com relevância para a decisão da causa.

3.3. Fundamentação da matéria de facto:

O árbitro não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e da envolvência.

No caso, o Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos apresentados pela parte, e que não foram impugnados e na cópia do processo administrativo instrutor, apresentado pela AT.

Assim, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, o que prevê o artigo 110.º do CPPT, a prova documental produzida e o Processo Administrativo junto, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

4. Do Direito:

4.1. Da Revogação Parcial do ato tributário e da emissão de nova liquidação (na pendência desta instância arbitral):

A inutilidade superveniente da lide decorre da verificação de um facto, na pendência da instância judicial ou arbitral, mediante a qual a solução do litígio deixa de ter interesse e utilidade, designadamente por ter sido satisfeita, por meios extrajudiciais, a pretensão deduzida pelo autor.

Conforme resulta da factualidade dada por provada nos pontos 15. A 18., a AT veio, após a constituição deste tribunal arbitral singular, a proceder à revogação parcial do ato tributário objeto deste PPA.

Tendo presente a factualidade vinda de dar como provada, manteve a entidade Requerida, na ordem jurídico-tributária as correções levadas a efeito e que desencadearam a constituição deste PPA, designadamente no que concerne à não aceitação dos valores invocadamente suportados pelos Requerentes a título de retenção na fonte, no tocante aos títulos mobiliários custodiados no banco F..., aceitando, no entanto, a consideração fiscal de tal retenção na fonte no que se refere aos valores mobiliários sob custódia dos bancos E..., D... e G... .

Do cotejo desta factualidade, extrai-se que a liquidação identificada no ponto 19. se limita a dar cumprimento à decisão revogatória parcial, não dimanando dela qualquer regulação verdadeiramente inovatória, antes se limitando a admitir, parcialmente, a argumentação expendida pelos Requerentes no que à ilegalidade do ato impugnado respeita.

Impõe-se igualmente verificar que a causa de pedir e o conseqüente pedido formulado pelos Requerentes não se mostram totalmente satisfeitos pela entidade Requerida, dado remanescer uma apontada ilegalidade que não foi objeto de supressão no ato tributário sindicado (retenção na fonte relativa aos títulos custodiados pelo banco F...)

No caso dos autos aqui em apreço, resulta que tal revogação apenas adveio ao conhecimento deste tribunal arbitral singular em momento posterior à constituição do mesmo, quanto a esta decisão e ao tempo em que a mesma teve lugar.

A este respeito, pela sua clareza e correção de entendimento que dele dimana, o qual acompanhamos, não podemos deixar de aqui citar trecho da decisão proferida pelo CAAD, no âmbito do processo n.º 60/2019-T:

“A questão que primeiramente poderia colocar-se é a de saber - atendendo ao disposto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT - se é possível proceder, na pendência do processo arbitral, à anulação administrativa dos actos tributários impugnados.

O citado artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, sob a epígrafe “Efeitos do pedido de constituição do tribunal arbitral”, dispõe o seguinte:

Nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º

O prazo previsto a alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º a que essa disposição se refere é o que respeita à comunicação às partes da constituição do tribunal arbitral, o que permite concluir que esse é um prazo procedimental, inserido no procedimento de constituição do tribunal, e que decorre ainda antes de ter início o processo arbitral (cfr. artigo 15.º).

Tal não significa, no entanto, que à Administração esteja vedado a anulação administrativa do acto impugnado já na pendência do processo arbitral.

A Autoridade Tributária, enquanto entidade administrativa, encontra-se subordinada às disposições do Código de Procedimento Administrativo (artigo 2.º, n.º 1), e, por outro lado, como resulta do disposto no artigo 29.º do RJAT, são de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza do caso omissivo, entre outras, as normas sobre o processo nos tribunais administrativos.

O artigo 168.º do CPA, que define os condicionalismos aplicáveis à anulação administrativa, no seu n.º 3, estabelece que “quando o ato tenha sido objecto de impugnação jurisdicional, a anulação administrativa só pode ter lugar até ao encerramento da discussão”. Deve entender-se como encerramento da discussão, em correspondência com o estabelecido no artigo 604.º, n.º 3, alínea e), do CPC, o momento em que as partes produzam alegações orais ou o termo do prazo para alegações escritas ou o termo da fase dos articulados quando as partes tenham dispensado as alegações finais e o estado do processo permita sem necessidade de mais indagações a apreciação do pedido.

Haverá de concluir-se, por conseguinte, que o CPA alargou os poderes de disposição da Administração na pendência do processo, permitindo, na linha do que já vinha sugerido pela doutrina, que a anulação administrativa, quando o acto tenha sido objecto de impugnação jurisdicional possa ter lugar até ao encerramento da discussão, e não apenas até à resposta, como estava previsto no artigo 141.º, n.º 1, do CPA de 1991.

Seja como for, nada obsta a que a Administração, ao abrigo do citado artigo 168.º, n.º 3, possa anular o acto tributário impugnado na pendência do processo, desde que dentro do limite temporal definido nessa disposição, e essa faculdade nada tem a ver com o regime específico a que se refere o artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, que confere a possibilidade de a Administração anular o acto impugnado ainda no âmbito do procedimento de constituição do tribunal arbitral.

Dito isto, não pode deixar de reconhecer-se que a anulação administrativa é tempestiva, visto que a Autoridade Tributária praticou o acto anulatório ainda dentro prazo para a

apresentação da resposta, havendo de atribuir-se à anulação, nesse condicionalismo, os correspondentes efeitos de direito.”

Ante o exposto, dúvidas não subsistem quanto ao direito da AT em proceder à revogação parcial nos termos que o efetuou e no tempo em que veio a ser operada.

No decurso desta instância arbitral, vieram os Requerentes a pugnar pela modificação objetiva da instância, por força do advento de nova liquidação de imposto, emitida na sequência da versada revogação parcial, entendendo assim ocorrer inutilidade superveniente da lide quanto ao ato tributário (originário) objeto de PPA.

Importa, ante este posicionamento, dirimir a questão atinente ao surgimento na ordem jurídico-tributária da liquidação de IRS decorrente da decisão de revogação parcial (a que se refere o facto provado 19.).

Sobre esta temática, tem vindo a pronunciar-se a jurisprudência dos tribunais superiores de forma unívoca e no âmbito da qual cremos não existir um racional jurídico para de tal entendimento nos afastarmos.

Assim, acordou o Tribunal Central Administrativo - Sul, proferido no processo n.º 01772/07, 10-07-2015, entendeu-se que *«a liquidação correctiva limita-se a revogar parte de anterior liquidação, não possuindo natureza de acto substitutivo porque não cria um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta, tratando-se antes de um acto que se limita a expurgar uma parte do acto primitivo e que, por isso, não inovando na ordem jurídica na parte não revogada, tem natureza meramente confirmativa que não admite impugnação autónoma»*

Para o TCA-Sul, *«estamos, assim perante uma nova liquidação, que se limita a revogar parte de anterior liquidação, não possuindo natureza de acto substitutivo porque não cria um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta, tratando-se antes de um acto que se limita a expurgar uma parte do acto primitivo e que, por isso, não inovando na ordem jurídica*

na parte não revogada, tem natureza meramente confirmativa que não admite impugnação autónoma». <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/E4060F4CA394650580257E900042D00A>

Em idêntico sentido, o Supremo Tribunal Administrativo, em 18-02-2010, proferido no processo n.º 01195/09, veio a sufragar entendimento segundo o qual «*a liquidação correctiva opera a sanção por reforma da liquidação inicial, retroagindo os seus efeitos à data do acto reformado*»

«[...] a revogação parcial de uma liquidação e a substituição do montante da mesma pelo novo montante não se traduz na revogação da liquidação e sua substituição por outra: a liquidação continua a ser a mesma, se bem que corrigida ou expurgada da parte revogada.

Ou seja, o que se extrai do discurso jurídico da sentença recorrida não é que a liquidação efectuada em 2001, em resultado da anulação parcial da primeira liquidação inicial efectuada em 1999 por virtude do deferimento parcial de reclamação graciosa, não produza quaisquer efeitos jurídico-tributários inovadores mas apenas que esta segunda liquidação não tem autonomia em relação à liquidação inicial, sendo antes uma liquidação correctiva que se traduz na anulação parcial da primeira, expurgando esta dos vícios que a afectavam.

Na verdade, a liquidação correctiva opera a sanção por reforma da liquidação inicial, retroagindo os seus efeitos à data do acto reformado (artigo 137.º, n.º 4 do CPA).

Como referem Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e Pacheco Amorim, no seu Código de Procedimento Administrativo comentado, a pág. 663, “em vez de se revogar o acto que está ferido de ilegalidade, ele é depurado das suas imperfeições iniciais e mantido (total ou parcialmente) na ordem jurídica, técnica que deve ser considerada como manifestação do princípio do aproveitamento do acto administrativo”.

Também em idêntico sentido e mais recentemente, decidiu o Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo n.º 2064/11.2BELRS, de 16.09.2021 que “*Um ato de liquidação de imposto na parte em que é emitido para dar execução a uma decisão judicial que anulou*

parcialmente uma liquidação, não tem conteúdo inovatório, por conseguinte, a liquidação, nessa parte, é impugnável nos termos do disposto no art. 89.º, n.º 4, alínea i) do CPTA.”

Igualmente em 2021, mais concretamente por decisão de 7 de Abril, no processo n.º 02965/15.9BEPRT, veio o Supremo Tribunal Administrativo a sumariar o seguinte entendimento: *“Não é impugnável o acto de liquidação emitido na sequência de um deferimento parcial de uma reclamação graciosa se o impugnante já havia impugnado aquela decisão, seja porque este acto de liquidação não substituiu o acto de liquidação impugnado no processo que está pendente, na parte que está sob escrutínio judicial, seja porque esta liquidação também não enferma de qualquer vício próprio.”*

Por último, e ainda tendo presente a decisão arbitral já parcialmente vinda de supra referir, atente-se no decidido no processo n.º 60/2019-T:

“No que concerne às consequências processuais da anulação administrativa interessa a norma do artigo 64.º do CPTA, subsidiariamente aplicável, que, entre outros dispositivos, se refere às situações em que, na pendência do processo impugnatório, o ato impugnado é objeto de anulação administrativa acompanhada ou seguida de nova definição da situação jurídica, caso em que se admite que o processo impugnatório prossiga contra o novo ato com fundamento na reincidência nas mesmas ilegalidades. Prevê-se aí a hipótese típica de ampliação do objecto do processo quando, na pendência de um processo impugnatório, a Administração anule o acto impugnado praticando um novo acto em sua substituição contra o qual o impugnante poderá ter ainda interesse em reagir.

É patente, no entanto, que não é essa a situação do caso.

A Administração anulou os actos sem instituir uma qualquer nova regulação da situação jurídica, limitando-se a determinar o pagamento de juros indemnizatórios. Essa é, no entanto, uma consequência da anulação administrativa, tal como resulta do disposto no artigo 172.º do CPA, que impõe à Administração o dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse praticado (...)

Ora, a anulação do ato impugnado pela própria Administração, na pendência do processo, satisfazendo a pretensão impugnatória do autor, conduz à impossibilidade superveniente da lide, que constitui causa de extinção da instância (artigo 277.º, alínea e), do CPC).”

Em face do que vem de se assentar, considera este tribunal arbitral que a liquidação emitida no decurso da presente instância arbitral mais não consubstancia do que uma mera correção à anteriormente emitida e objeto de Reclamação Graciosa e subsequente PPA, na medida em que aquela se limita a expurgar da liquidação anterior a ilegalidade pela administração (Requerida AT) assumida em sede de decisão e revogação parcial,

razão pela qual constituiu manifestamente uma liquidação meramente corretiva e não uma nova liquidação, no sentido em que não aportou ao segmento do ato tributário não objeto de revogação uma qualquer outra e nova regulação, inovatória face ao primitivo ato tributário, ao contrário do enquadramento regulado pelo n.º 1 do artigo 64º do CPTA.

Em suma, a liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral não possui, assim, a natureza de acto substitutivo da liquidação anterior, porque não criou um novo quadro jurídico regulador de uma situação concreta quanto à parte não revogada, tratando-se antes de um acto que se limitou a expurgar segmento do acto primitivo e que, por isso, não inovando na ordem jurídica na parte não revogada, tem natureza meramente confirmativa e não admite impugnação autónoma - Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul, processo n.º 01772/07, 10-07-2015, já citado.

Ante o exposto e considerando que a revogação operada o foi apenas de forma parcial face àquele que é o âmbito da dissonância demonstrada pelos Requerentes face à liquidação de IRS e não trazendo ao segmento não revogado do ato tributário qualquer regulação diversa e inovatória face à liquidação impugnada, está-se perante uma situação de impossibilidade superveniente da lide, por falta de objeto, quanto ao segmento do ato tributário reclamado e arbitralmente impugnado objeto de revogação administrativa.

No entanto, a pretensão dos Requerentes não se mostra totalmente satisfeita, ante o facto de a revogação operada, o ter sido apenas sobre parte da pretensão anulatória arbitralmente suscitada.

Questão distinta seria a de os Requerentes virem, ante a revogação parcial promovida pela AT, a conformar-se com o ato tributário arbitralmente impugnado na parte não afetada pela revogação operada e a assim desistir quanto ao remanescente do pedido formulado, o que não sucedeu no caso dos autos.

Não tendo ocorrido essa mesma desistência quanto à parte não revogada, dado os Requerentes continuarem a pugnar pela sua apreciação e conseqüente anulação, não poderá deixar de se conhecer e apreciar da questão de fundo que remanesce nos presentes autos – segmento do ato tributário não objeto de revogação - não podendo, ainda assim, deixar de improceder, por carência de fundamentação jurídica para o efeito, a pretendida modificação objetiva da instância promovida pelos Requerentes, atentas as razões vindas de expor tangentes à natureza meramente corretiva e de não impugnabilidade autónoma da liquidação constante do ponto 19.dos factos provados.

Destarte e em suma, ocorre impossibilidade superveniente da lide (artigo 277.º, al. e) do CPC) relativamente ao segmento do ato tributário revogado, porquanto o mesmo acarreta um esvaziar do objeto de apreciação arbitral que havia sido suscitado pelos Requerentes, vazio esse de objeto que inviabiliza a apreciação de qualquer matéria acessoriamente aduzida por estes relativamente à parte revogada, devendo a apreciação do PPA e do respetivo ato tributário que lhe está subjacente, prosseguir, nos termos em que o PPA se mostra deduzido (considerando a liquidação corretiva entretanto emitida), relativamente ao segmento não sujeito a revogação.

4.2. Do direito ao crédito de imposto:

A questão objeto do litígio centra-se dar resposta à questão de saber se a liquidação adicional de IRS do ano de 2015 dos Requerentes, que desconsiderou o crédito de imposto por dupla tributação internacional, previsto no artigo 81.º do Código do IRS vigente à data, relativamente

ao imposto sobre o rendimento retido no âmbito de dividendos auferidos pelos Requerentes sobre títulos custodiados pelo F... (Bahamas) LTD é, ou não, legal, atentos os meios probatórios coligidos pelos Requerentes.

Assim, preceitua o artigo 81.º, n.º 1, do Código do IRS:

“1 - Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 72.º, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

b) fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.

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

No caso dos rendimentos em apreço, com origem no Brasil e Estados Unidos (ponto 18.dos Factos Provados), verifica-se que Portugal celebrou Convenção sobre a Dupla Tributação com estas jurisdições e mantinha hoje e à época dos factos tributários, disposição que atribui a Portugal a competência para eliminar a dupla tributação sobre os rendimentos dos seus residentes, por via do método do crédito de imposto.

Desta conjugação resulta pacífico e objetivamente que sobre os rendimentos em apreço – dividendos auferidos com origem no Brasil e Estados Unidos (EUA) – caberá o direito aos titulares desses mesmos rendimentos, pelo menos em abstrato, de deduzir ao imposto apurado

em Portugal, o montante correspondente ao crédito de imposto pelo imposto pago no estrangeiro.

Sendo que, se bem entendemos e interpretamos o posicionamento da Requerida AT, não se afigura que esta dissinta da posição dos Requerentes relativamente ao mecanismo de funcionamento do crédito de imposto com vista a evitar a dupla tributação internacional e muito menos que os Requerentes tenham suportado a retenção na fonte declarada (vide artigo 15. da Resposta).

Isto é, a Requerente AT não questiona o imposto suportado, nem a aplicabilidade deste mecanismo legal de mitigação da dupla tributação internacional, mas antes entende que, no caso em concreto e face aos elementos disponibilizados pelos Requerentes, não podiam estes pretender beneficiar de tal crédito de imposto, a menos que apresentassem documento emitido ou certificado pelas autoridades fiscais do Estado de origem dos rendimentos em causa, o que, no caso dos rendimentos dos Requerentes, não se mostra verificado.

Para tal entendimento, estriba-se a Requerida no argumento segundo o qual ao Estado de cada um dos países – Brasil e EUA – competia atestar o efetivo imposto a final pago pelos Requerentes, de onde não tendo vindo estes a apresentar qualquer documento emitido pelos respetivos Estados, inviabilizado se encontra o direito ao respetivo crédito de imposto.

Em perspetiva contrária, invocam os Requerentes ter apresentado perante o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, os necessários documentos comprovativos do imposto suportado relativamente aos rendimentos auferidos e que subsistem em apreço nesta instância arbitral, relevando a circunstância do legislador não fazer depender, para efeitos do direito ao crédito de imposto em causa, a apresentação de determinado e específico documento em detrimento de outros.

Vejamos pois o quadro legal tributária em que gravita a questão a decidir.

Preceitua o artigo 128º do CIRS:

Artigo 128.º

Obrigação de comprovar os elementos das declarações

1 – As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo de 15 dias, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e de outros factos ou situações mencionadas na respetiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija.

2 – O prazo previsto no número anterior é alargado para 25 dias quando o sujeito passivo invoque dificuldade na obtenção da documentação exigida.

3 – A obrigação estabelecida no n.º 1 mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

4 – O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.

Da leitura da versada norma legal, é possível estabelecer e assentar que o legislador exige aos sujeitos passivos de IRS a obrigação de apresentar junto da AT da documentação comprovativa dos elementos por aqueles declarados nas suas declarações de IRS.

Sendo que, da referido normativo, não se colhe qualquer limitação quanto à natureza do ou dos documentos comprovativos dos valores declarativamente expressos.

De resto e como bem apontam os Requerentes, o legislador, no seu n.º 4, prevê igualmente a possibilidade dos contribuintes, ante a impossibilidade de apresentação dos documentos a que se reporta o n.º 1, não impedir que estes possam efetuar essa mesma prova por outros elementos probatórios, o que deixa bem evidenciado o propósito legislativo em não limitar do ponto de vista probatório o leque de prova a apresentar em ordem a suportar o teor do declarado em sede de Modelo 3 e respetivos anexos.

Se da referida norma vinda de citar, não se vislumbra qualquer indício sobre a versada limitação legislativa quanto aos meios de prova suscetíveis de confirmar os elementos declarados e tendo

presente que no caso em apreço se está sempre perante prova documental, idêntica conclusão não poderá deixar de se efetuar da leitura do artigo 81º do CIRS, o qual igualmente se já deixou citado e no âmbito do qual o legislador não procede a qualquer densificação sobre qual ou quais os elementos de prova suscetíveis de comprovar o direito ao crédito de imposto, como aquele que se encontra em apreciação nestes autos.

Neste mesmo sentido, anote-se o acordado pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 01254/04, de 20.04.2005, segundo o qual a ***“lei não estipula um regime de prova vinculada. Pelo contrário, nesta matéria, o n.º 3 do art.º 128º, do CIRS aponta até em sentido diverso”***

Isto é, também aqui o legislador não procedeu a qualquer distinção ou diferenciação, sendo que, pela sua pertinência e aderência em matéria de interpretação da norma legal, acompanha-se o acordado pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no âmbito do processo 01901/10.3BERG, 08.06.2012, segundo o qual ***“Prescreve o n.º 1, do art.º 9º do CC que à actividade interpretativa não basta o elemento literal das normas e que é essencial a vontade do legislador, captável no quadro do sistema jurídico, das condições históricas da sua formulação e, numa perspectiva actualista, na especificidade do tempo em que são aplicadas.***

No n.º 2 estabelece-se, por seu turno, que a determinação da vontade legislativa não pode abstrair da letra da lei, isto é, do significado da sua expressão verbal. Finalmente, no n.º 3, dispõe-se, por apelo a critérios de objectividade, que o intérprete, na determinação do sentido prevalente da lei, deve presumir o acerto das soluções consagradas e a expressão verbal adequada (Pires de Lima e Antunes Varela, CC Anotado, vol. I, 3ª ed., págs. 58 e 59).

No fundo, o referido normativo expressa os princípios doutrinários consagrados ao longo do tempo sobre a interpretação das leis, designadamente o apelo ao elemento literal, por um lado, e aos de origem lógica - mens legis ou fim da lei, histórico ou sistemático - por outro. Interpretar uma lei não é mais do que fixar o seu sentido e o alcance com que ela deve valer, ou seja, determinar o seu sentido e alcance decisivos; o escopo final a que converge todo o

processo interpretativo é o de pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei (Manuel de Andrade, Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis, págs. 21 a 26). Interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentro das várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva (Pires de Lima e Antunes Varela, Noções Fundamentais do Direito Civil, vol. 1º, 6ª ed., pág. 145).

Daí que, perante as regras de interpretação da lei que resultam do artº 9º do Código Civil, a regra é a de que onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir; mesmo que se possa entender que onde a lei não distingue deve o intérprete distinguir sempre que dela resultem ponderosas razões que o imponham,”

Ora, no caso dos vertentes autos, é insofismável concluir que o legislador não pretendeu, ante o teor das normas vindas de citar, tratar de forma diferente o crédito de imposto a que respeita o artigo 81º do CIRS face a todos os demais elementos, valores, rendimentos e deduções constantes de uma declaração de IRS.

Não cabendo assim ao intérprete destrinçar e no caso, diferenciar, limitando nos casos do crédito de imposto a que se refere o artigo 81º do CIRS, a existência de uma prova vinculada a determinados concretos documentos de prova, enquanto os únicos aptos ou idóneos a suportar o teor do declarado pelos contribuintes.

Acrescendo ainda, não se vislumbrar quaisquer ponderosas razões subjacentes para que tal distinção, por via de limitação dos elementos suscetíveis de comprovar o direito ao crédito de imposto do artigo 81º do CIRS quando comparados com o regime geral de comprovação do teor declarativo que dimana do artigo 128º do CIRS.

Sendo que, aliás, da leitura quer da Resposta e bem assim do teor quer da decisão da Reclamação Graciosa, quer da decisão de revogação parcial produzida, não se coligir qualquer ensaio que fosse sobre a eventual existência de tais razões ponderosas.

Por outro lado, importa ter em consideração o disposto no n.º 1 do artigo 75º da Lei Geral Tributária, segundo o qual: ***“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”***

Sendo que tal presunção de veracidade cessa quando os contribuintes declarantes, não cumprirem os deveres que lhes cabem no esclarecimento da sua situação tributária, como flui do n.º 2 do referido preceito legal.

Isto é, conjugando os artigos 128º do CIRS e n.º 1 e 2 do artigo 75º da LGT, é pacífico concluir que o legislador pretendeu, inequivocamente, estabelecer uma presunção de veracidade do teor declarativo, a qual cessará sempre que o sujeito passivo não lograr efetuar a prova dos elementos por si declarados.

Ora, no caso dos autos, importa ter presente que os Requerentes não só declararam os rendimentos de capitais e respetivas retenções na fonte que sobre aqueles recaíram, beneficiando assim de presunção de veracidade sobre tais valores, como igualmente vieram, quando instados pelo sujeito ativo da relação tributária para o efeito, a apresentar os reportes da entidade bancária que custodiava os títulos que estão na origem desses rendimentos – o banco F... .

Reporte bancário esse, cujo teor secunda os valores objeto de declaração para efeitos de IRS.

Ante o exposto e sendo certo e seguro que sobre a veracidade do reporte da entidade bancária F... apresentado não foi sequer levantada qualquer nébula, dúvida ou suspeita que pudesse ter levado a AT do seu teor duvidar.

De resto, aceitando a AT como bons e corretos os valores relativos aos rendimentos de capitais constantes do referido reporte bancário e que estão na base do crédito de imposto em apreciação,

não pode deixar de se concluir que os Requerentes deram correto cumprimento da obrigação que legalmente se lhes impunha: a de comprovarem o teor do por si declarado.

Não tendo, por contraponto, a Requerida sido capaz de abalar a presunção de veracidade, muito menos questionando a veracidade ou credibilidade do teor do reporte bancário apresentado pelos Requerentes, o qual valida o teor da sua declaração.

Fica assim por descortinar qual o fundamento legal, com o devido apoio na legislação aplicável à data dos factos tributários em análise, para que pudesse a AT deixar de admitir o crédito de imposto relativo ao imposto suportado pelos títulos custodiados no F... .

Destarte, inexistindo qualquer normativo legal que determine que o direito a tal crédito de imposto apenas se consubstancia se e quando comprovado através de um específico e determinado documento, como fosse, por exemplo, o aludido pela Requerida: documento emitido ou autenticado pelas autoridades fiscais do Estado de origem em que se ateste o imposto a final suportado,

não pode deixar de se concluir pela ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e da liquidação de IRS subjacente, no segmento em que não admitiu a dedução do crédito do imposto adveniente do imposto suportado com rendimentos de capitais oriundos do Brasil e EUA, tal qual foram declarados e confirmados através da apresentação do reporte do banco F..., enquanto entidade em que os títulos que estão na base do rendimento e do imposto suportado, se encontravam custodiados.

4.3. Dos juros indemnizatórios

Os Requerentes solicitam o reembolso das quantias pagas, aí incluindo os juros compensatórios, e peticiona, também, o pagamento de juros indemnizatórios por parte da Requerida.

A LGT estabelece, no seu artigo 43.º, n.º 1, que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável*

aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

O direito à perceção de juros indemnizatórios assenta num conjunto de pressupostos de verificação cumulativa, quais sejam: a existência de um erro imputável aos serviços, em função do qual resulte pagamento de imposto em montante superior ao devido, sendo a *ratio* subjacente ao artigo 43.º da LGT consubstanciada na imputabilidade do erro aos serviços, como reflexo da não atuação em conformidade com a lei, ao arrepio, desde logo, do disposto no art.º 266.º, n.ºs 1 e 2, da CRP.

No caso concreto, não há dúvida de que o erro que inquina de ilegalidade a liquidação de IRS e juros compensatórios é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, porquanto praticou o ato de liquidação, sem ter levado em consideração que os Requerentes reuniam os requisitos legais para beneficiar do crédito de imposto ao abrigo do artigo 81º do CIRS e das Convenções sobre Dupla Tributação vigentes entre Portugal e o Brasil e Portugal e os EUA.

Nessa medida, reconhece-se aos Requerentes o direito a juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento da prestação tributária indevida até ao seu integral reembolso.

5. DECISÃO:

Nestes termos e com a fundamentação que se deixa exposta, decide este tribunal arbitral singular:

- a) Julgar extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, no concreto segmento objeto de revogação (parcial);**
- b) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente, determinando-se:**
 - i) a anulação, por ilegal, da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2020...;**
 - ii) a anulação parcial, por ilegalidade, da liquidação de IRS de 2015 e dos respetivos juros compensatórios com o n.º 2019... (com as**

inerentes implicações para a subsequente liquidação corretiva), no segmento em que o ato tributário arbitrariamente sindicado desconsiderou o crédito de imposto que aos Requerentes assiste relativo ao imposto suportado sobre os rendimentos de capitais constantes do ponto 18. dos factos Provados;

- iii) **Condenar a Requerida a proceder ao reembolso aos Requerentes dos valores por estes indevidamente pagos a título de IRS e Juros Compensatórios, nos termos e na medida da anulação parcial da liquidação tributária que ora supra se decidiu.**
- c) **Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido do ato tributário até ao seu integral reembolso, condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira ao seu pagamento.**
- d) **Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo;**

6. Valor do Processo:

Nos termos do artigo 299.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT e no artigo 6.º, alínea a), do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, *«na determinação do valor da causa, deve atender-se ao momento em que a acção é proposta, excepto quando haja reconvenção ou intervenção principal»*.

Assim, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 25.491,66 (vinte e cinco mil quatrocentos e noventa e um euros e sessenta e seis cêntimos)

7. Custas:

Como decorre do supra alinhado, a Requerida procedeu à revogação parcial do pedido arbitral, na parte em que admitiu o direito ao crédito de imposto com base no imposto suportado a título de retenção na fonte, em conformidade com os reportes bancários das entidades G..., E... e D... considerando-se, assim, que os resultados que a Requerente visava com o presente pedido se encontram parcialmente atingidos.

Nos termos do disposto no artigo 536.º, n.º 3, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, nos casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide (excetuados os previstos nos números anteriores), a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas; o n.º 4 do mesmo artigo estatui, no que aqui importa atentar, que se considera, designadamente, que é imputável ao réu ou requerido a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do autor ou requerente.

No caso dos presentes autos arbitrais, como flui incontestadamente, a pretensão dos Requerentes foi parcialmente satisfeita voluntariamente pela AT, por esta ter revogado parcialmente o ato tributário impugnado, mas a prática do ato impugnado e que deu origem ao presente pedido arbitral não deixa de ser da responsabilidade da Requerida, quer quanto à parte revogada e como bem assim, relativamente ao decaimento resultante da presente decisão.

De acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último, fixam-se as custas no montante de € 1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros), as quais vão a cargo da Requerida.

*

Notifique-se esta decisão arbitral às Requerentes e à Requerida e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 18 de Março de 2022.

O árbitro singular

(Luís Ricardo Farinha Sequeira)

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 131º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.