

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 529/2020-T

Tema: IRS. Rendimentos de capitais auferidos no estrangeiro por residentes fiscais em Portugal. Directiva da Poupança / Acordo UE-Confederação Suíça. Art.º 78.º, n.º 2, *in fine*, do CIRS. Retenções efectuadas e Prova.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A... (“Requerente marido”) e B... (“Requerente mulher”), doravante em conjunto designados “Requerentes”, “Sujeitos Passivos” ou simplesmente “SPs”, contribuintes fiscais números ... e ..., respectivamente, casados entre si e residentes na Rua ..., n.º ..., ...-... Vila Nova de Famalicão, vieram, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticionam, assim, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, mais concretamente de IRS, reportado ao ano de 2015.

À liquidação em crise, com o n.º 2019 ..., de 16.08.2019, e respectivas demonstração de liquidação de juros e acerto de contas, corresponde um valor total a pagar de € 15.171,13 (*cf.* doc. n.º 7 junto pelo SP).

A liquidação (doravante também “a Liquidação”) foi efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sequência da apresentação, pelos Requerentes, da sua Declaração Modelo 3.

Os Requerentes não se conformam com a Liquidação, que aqui colocam em crise, por, em suma, tendo obtido, nesse ano, rendimentos no estrangeiro, a saber, na Suíça e nos EUA, e tendo, relativamente aos mesmos, sido sujeitos a retenção na fonte e, assim, pago imposto sobre esses rendimentos, não ter a Requerida reconhecido o crédito de imposto por dupla tributação internacional que entendem devido. O que sucedeu por a Requerida não ter aceite como suficientes os documentos que juntaram para comprovar o imposto assim pago no estrangeiro.

Referem que na sua Declaração Modelo 3 (doravante também “a Declaração”) inscreveram a totalidade dos rendimentos obtidos no estrangeiro – rendimentos de “Dividendos ou lucros – sem retenção em Portugal” (código E11) no campo 801, Anexo J, e, por lapso, apenas colocaram o código de país correspondente à Suíça, quando deviam ter colocado também o correspondente aos EUA. Mas que, em todo o caso, o total dos rendimentos assim auferidos no estrangeiro está correcto tal como preenchido na Declaração (€ 93.155,89), como assim também o total de imposto pago no estrangeiro (€13.453,52). Havendo apenas que distinguir, nesses montantes totais, as parcelas referentes à Suíça / aos EUA, a saber, respectivamente, € 55.450,94 / € 37.704,86 (rendimento), e € 7.092,38 / € 6.361,14 (retenção na fonte). Como se comprova pela documentação entretanto também junta.

Na sequência da apresentação da Declaração, referem, a Requerida solicitou que apresentassem determinados documentos comprovativos dos rendimentos obtidos no estrangeiro e do imposto pago. O que fizeram, na medida do que lhes foi possível. Após o que a Requerida de novo os notificou para apresentação da documentação já antes solicitada. Tendo os Requerentes pedido então prazo adicional para o efeito, viriam depois a informar da impossibilidade de obtenção da mesma.

E a Requerida veio, na sequência, a confirmar as conclusões que constavam já da sua anterior Informação no caso. Na qual, e nas palavras dos Requerentes, considerou que “estando em causa rendimentos provenientes de dividendos, a prova junta pelos Requerentes não seria

suficiente para comprovar o montante de imposto pago no estrangeiro e, em consequência, a atribuição do crédito de imposto por dupla tributação internacional.”

Emitida, após, a Liquidação, e não obstante se não conformarem com a mesma, procederam ao respectivo pagamento, a 30.09.2019. Após o que interpuseram, a 28.01.2020, Reclamação Graciosa (doravante também “a RG”), que viria a ser indeferida - por Despacho da Requerida de 08.07.2020.

Os Requerentes aceitam que é sobre si que recai o ónus da prova dos rendimentos obtidos e imposto suportado no estrangeiro, mas entendem ser admissíveis para o efeito quaisquer meios de prova, entre eles prova por presunção e prova documental. Em conformidade, defendem, deve presumir-se verdadeira a Declaração e, conseqüentemente, dar-se como provado o facto relativo ao pagamento de imposto no estrangeiro.

Mais, referem, em qualquer caso sempre a prova documental que apresentaram deve ser aceite pela AT para demonstração dos factos inscritos na Declaração. E, assim, válida para efeitos de atribuição do crédito por dupla tributação internacional.

Ainda procuraram obter documentação adicional. No que aos rendimentos auferidos na Suíça se refere, obtiveram documentação do Banco agente pagador dos mesmos, contendo os elementos que consideram necessários. E no que aos obtidos nos EUA se refere, na impossibilidade de o custodiante do Banco em questão identificar o cliente final (tratando-se de títulos custodiados em *conta omnibus* do Banco em nome dos Requerentes, referem) obtiveram um documento emitido pelo Banco, do qual igualmente constam os elementos que entendem bastantes para o efeito.

Na impossibilidade prática de obtenção de outra documentação, os documentos *supra* devem ser aceites para o efeito (crédito de imposto), defendem. Considerando que a respectiva autenticidade não foi posta em causa pela AT, que também não questionou os documentos

comprovarem existir imposto pago por si no estrangeiro. Nem existe limitação legal dos meios de prova para o efeito.

Acresce que, referem, caso entendesse subsistirem dúvidas quanto ao montante do imposto pago, a AT sempre poderia socorrer-se dos mecanismos de troca de informações.

E acresce ainda que, notam, pelo menos quanto ao imposto retido na Suíça aos Requerentes, a Requerida está obrigada, por um Acordo Internacional, a aceitar a documentação emitida pelos agentes pagadores – *cf.* art.º 9.º, n.º 2, 2.ª parte, do Acordo UE-Confederação Suíça.

Entendem ter comprovado o montante de imposto que suportaram no estrangeiro, estando em causa rendimentos auferidos na Suíça e nos EUA e não constando seja da CDT PT-Suíça, seja da CDT PT-EUA (que adoptam, notam, o método do crédito de imposto), seja também da legislação nacional, qualquer limitação aos meios de prova admissíveis para o efeito. Pelo que a Liquidação - ao desconsiderar o crédito de imposto a que deveriam ter direito - é ilegal.

Os Requerentes não se conformam com a Liquidação, pelo que vêm agora peticionar: (i) a anulação do despacho de indeferimento da RG, (ii) a anulação da Liquidação, (iii) a devolução das quantias pagas, e (iv) juros indemnizatórios.

*

As posições das Partes são divergentes, desde logo, quanto à suficiência da prova carreada nos autos (e, antes, no procedimento administrativo) no que se refere a imposto pago/suportado no estrangeiro. Melhor, quanto ao que entendem ter resultado provado e sua suficiência para efeitos de reconhecimento do direito a um crédito de imposto (que, expõem, seria de reconhecer ao abrigo do art.º 81.º do CIRS).

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, e foi notificado à AT a 19.10.2020.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

A 02.12.2020 as Partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar, *cf.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 05.01.2021.

Notificada para o efeito, a AT apresentou Resposta, pugnando pela total improcedência do Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante “PPA”), e pela consequente manutenção da liquidação em crise na Ordem Jurídica.

A Requerida entende, em síntese, que a Liquidação não padece de qualquer vício.

Esclarece que a Liquidação surge na sequência de uma anterior liquidação baseada na Declaração inicialmente apresentada pelos Requerentes, referente ao ano de 2015, na qual havia sido considerada uma dedução por dupla tributação internacional (doravante também “DTI”) no valor de € 13.453,52. Nesse contexto os Requerentes apresentaram uma Declaração de substituição, sem alterações no campo 801 do Anexo J, mantendo-se, na nova liquidação, emitida na sequência, o valor da dedução. E nesta liquidação veio a AT a proceder a correcções - desconsiderando o valor (€ 13.453,52), declarado pelos Requerentes, de imposto pago no estrangeiro. Daqui tendo então, e assim, resultado a Liquidação, com um valor de imposto a pagar superior ao inicialmente apurado.

Antes de emitida a Liquidação, nota, ao seu (da Requerida) pedido de apresentação de documentação os Requerentes vieram juntar documentos, desde logo declarações de Bancos. Porém, uma aparentando constituir mera parcela de correspondência, e outra um ficheiro excell impresso, sem *logo*, carimbo ou assinatura. Entre a documentação junta se incluindo também, refere, documento das autoridades fiscais Suíças de onde se pode concluir os Requerentes terem solicitado, e ter-lhes sido concedido, um reembolso de imposto, aparentemente sem intermediação da entidade financeira, evidenciando que a retenção na fonte pela entidade financeira não é a título definitivo e final.

Emitida a Liquidação e notificados da mesma, os Requerentes, aquando da apresentação da RG, refere, juntaram novos documentos. Duas cartas de uma Instituição Financeira (C...), uma de 2016, e uma de 2019. A primeira referindo expressamente ser emitida em conformidade às práticas administrativas Suíças e indicando valores de rendimento - e de retenções na fonte (“RF”) - com origens diversas (França, Jersey, Holanda Suíça, UK, EUA), referentes a dividendos. E ainda, na mesma, se identificando mais e menos-valias referentes a títulos, também com origem em diversas Jurisdições. E a segunda carta, assinada pelos responsáveis da Instituição Financeira confirmando que os impostos aí referidos foram retidos na fonte em 2015, e indicando os valores de RF subdivididos por diversas Jurisdições. Mais anexaram, refere: (i) cópia de um Cupão D... (“Composite Tax Certificate – Income from Savings Abroad”) declarando um rendimento auferido pelos Requerentes e retenção na fonte, aparentando revelar não constar do respectivo original (do qual constitui cópia) nem data, nem carimbo, ou assinatura, e (ii) outros documentos nos quais igualmente se constata os rendimentos terem origens diversas.

Mesmo que a Requerida solicitasse troca de informações às autoridades fiscais da Suíça, estas não seriam as competentes para aferir do imposto pago a final nos outros Estados. A documentação junta pelos Requerentes não comprovará o imposto pago naquele primeiro Estado - Suíça. São ali referidos rendimentos de diversos países, e as autoridades Suíças não estão habilitadas (não são as autoridades habilitadas) a emitir certificação quanto aos mesmos.

E o mesmo se passa quanto aos rendimentos obtidos nos EUA, nota. Os rendimentos e retenções na fonte detalhados no “Composite Tax Certificate – Income from Savings Abroad” (*cf. supra*) pela respectiva Instituição Financeira (D...) incluem diversas fontes que não os EUA.

Perante o que foi proposto, e depois decidido, o indeferimento da RG.

Continuando a reportar-se ao explanado no PA e no que à análise de crédito de imposto respeita, a Requerida, considerando os documentos juntos serem emitidos por Instituições Financeiras, refere o art.º 9.º, n.º 2 do Acordo entre a UE e a Confederação Suíça, para concluir o regime em questão não ter aplicação ao caso. Ali não estão abrangidas outras naturezas de rendimentos que não juros, nem também outros Estados.

Inexistem documentos emitidos por autoridade fiscal, ou que obedeçam ao disposto nas instruções de preenchimento do Anexo J. Aos Requerentes cabe, para efeitos de eliminação de dupla tributação, comprovar o imposto suportado no estrangeiro. E a documentação facultada não o comprova.

Mais, as CDTs não se bastam com a mera retenção na fonte por uma dada entidade. A dedução por DTI pressupõe o pagamento do imposto no outro Estado. E é a autoridade fiscal respectiva quem tal pagamento pode certificar.

Faz notar que os Requerentes aceitam ter o ónus da prova, mas que se escudam na presunção de veracidade das Declarações e no valor da prova que apresentaram.

No caso, mais do que em outras situações já analisadas na Jurisprudência, os documentos são claramente insuficientes para prova do valor de imposto retido na fonte a título definitivo e final. Nos documentos, o montante auferido pelos Requerentes não levanta dúvidas pois que foi pago pelas entidades declarantes, assim legítimas para tanto atestarem. Já não assim para atestarem quanto ao imposto retido na fonte a título final e definitivo, prova que só se obtém

mediante certificado das autoridades fiscais do respectivo Estado. E o mecanismo de troca de informações nem permitiria ultrapassar a falta de prova, pois na maioria dos casos - pelas diversas origens dos rendimentos e retenções na fonte - as autoridades fiscais Suíças nem são as legítimas para a respectiva certificação.

Não são devidos juros indemnizatórios, a Liquidação é legal e deve manter-se na Ordem Jurídica, conclui.

Por despacho de 28.04.2021 o Tribunal notificou as Partes dispensando a reunião do art.º 18.º do RJAT e para alegações escritas facultativas.

Os Requerentes vieram, em tempo, apresentar alegações. Reiteram o já afirmado no PPA. Corroboram o seu entendimento no sentido de que resultou provado estarem reunidos todos os pressupostos constantes das normas convocáveis para efeitos de lhes ser reconhecido o crédito de imposto por DTI. O formalismo exigido para o efeito pela Requerida - documentos emitidos ou autenticados pelas autoridades fiscais dos países em causa, Estados da fonte dos rendimentos, não tem suporte legal. Acrescentam que interpretar o art.º 81.º do CIRS nesse sentido implica violação do disposto no art.º 8.º, n.ºs 1 e 4 da CRP.

Mais requerem a condenação da Requerida em litigância de má-fé, com condenação em multa e indemnização, com referência à posição pela mesma manifestada quanto ao pedido de juros indemnizatórios.

A Requerida não apresentou alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cf.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O Processo não enferma de nulidades, não existe matéria de excepção, e o PPA é tempestivo, apresentado que foi dentro do prazo legal de 90 dias - *cf.* últimas duas al.s dos factos

provados, *infra*, e ao abrigo do art.º 10.º, n.º 1 al. a), primeira parte, do RJAT (v. art.º 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT).

Pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de Fevereiro – *cf.* respectivos art.ºs 2.º e 4.º – ficou suspenso, com efeitos a 22.01.2021, o prazo do art.º 21.º, n.º 1 do RJAT. Pela Lei n.º 13-B/2021, de 5 de Abril, com entrada em vigor a 6 de Abril - *cf.* respectivos art.ºs 6.º e 7.º -, o mesmo prazo retomou a contagem.

Por despachos de 17.09.2021, 17.11.2021 e 17.01.2022 o Tribunal determinou, nos termos do n.º 2 do art.º 21.º do RJAT, a prorrogação, sempre por dois meses e por motivos justificados, do prazo para prolação da Decisão.

Por despacho de 24.01.2022 o Tribunal notificou as Partes para, querendo, exercerem o seu contraditório quanto ao eventual enquadramento e qualificação jurídica dos factos ao abrigo do art.º 78.º, n.º 2, parte final do CIRS.

Por requerimento de 07.02.2022 os Requerentes pronunciaram-se no sentido de o art.º 78.º, n.º 2, parte final do CIRS não ter aplicação no caso por a Directiva 2003/48/CE, de 3 de Junho e, bem assim, o Acordo UE-Confederação Suíça, segundo entendem, apenas dizerem respeito a rendimentos qualificáveis como juros e que sejam provenientes ou de Estados-Membros (doravante também “EM” / “EMs”), ou da Suíça. Notam que estão em causa dividendos e não juros, por um lado. E que, por outro lado, parte dos rendimentos em questão (no valor de € 37.704,86) é proveniente dos EUA. Que tanto constitui facticidade que deve, expõem, considerar-se como assente, por acordo entre as Partes. A facticidade em causa nos autos respeita tão só à aplicação do crédito de imposto por DTI previsto no art.º 81.º do CIRS. Mais o *thema decidendum* consiste tão só em determinar se a documentação junta pelos Requerentes é idónea para demonstrar o imposto suportado no estrangeiro.

Rematam expondo que, em qualquer caso, mesmo que se aplicasse (o que assim não entendem) o art.º 78.º, n.º 2 (CIRS)¹, o tema sempre se manteria o mesmo, também aí se devendo considerar a documentação junta como suficiente para comprovar os rendimentos auferidos e o imposto suportado no estrangeiro. Documentação que a Requerida considerou idónea para prova dos rendimentos auferidos mas questionou para efeitos do imposto suportado.

Concluem, assim, que, seja ao abrigo do art.º 81.º, seja ao abrigo do art.º 78.º, n.º 2, o Pedido deve ser julgado procedente.

Decorrido o prazo, a Requerida não se veio manifestar.

¹ Sempre que na presente referirmos artigos sem indicação do Diploma respectivo estaremos a referir-nos ao CIRS. Como também quaisquer sublinhados e/ou negritos na Decisão serão nossos, salvo se indicado em contrário.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

- a) No ano de 2015 os Requerentes qualificavam como residentes fiscais em Portugal;
- b) A 26.05.2016 os Requerentes apresentaram, na qualidade de residentes fiscais, a sua Declaração de rendimentos Modelo 3, referente ao ano de 2015, tendo aí declarado rendimentos auferidos em Portugal e no estrangeiro, e incluindo, entre outros, o Anexo J;
- c) No Anexo J à sua Modelo 3 os Requerentes declararam, no que aos autos releva, no Quadro 8 A – “Rendimentos de capitais (Categoria E)”, Campo 801, como segue: “Código rendim.” - E 11; “País da fonte” – 756; “Rendimento bruto” - € 93.155,80; “Imposto pago no estrangeiro”, “No país da fonte” - € 13.453,52;
- d) O rendimento que os Requerentes inscreveram como auferido no estrangeiro (*cf.* al. anterior) - Código E 11 - corresponde assim a “Dividendos ou lucros - sem retenção em Portugal”, e o Código do país da fonte inscrito - 756 - corresponde à Suíça; (*cf.* posições das Partes e *cf.* instruções de preenchimento da Modelo 3)
- e) Após submissão da Declaração pelos Requerentes, a Requerida emitiu, com data de 05.08.2016, uma liquidação na qual se apurou um valor a pagar de € 18.743,03, aí se tendo considerado uma dedução por DTI no montante de € 13.453,52;
- f) Por Ofício da Requerida de 17.04.2018, com o n.º ..., os Requerentes foram notificados para apresentar documentos comprovativos dos rendimentos obtidos no estrangeiro e do imposto aí pago, no mesmo Ofício se lendo, entre o mais: “(...) beneficiou de um crédito de imposto por dupla tributação internacional na liquidação de imposto (...). / (...) fica por este meio notificado, nos termos do art.º 128.º, n.º 1, do Código do IRS (...) para remeter (...) os

seguintes documentos (...): / a) Declaração emitida ou autenticada pela autoridade fiscal do(s) respectivo(s) Estado(s), contendo a discriminação da natureza e dos montantes líquidos dos rendimentos obtidos nesse(s) Estado(s), bem como do montante de imposto total e final pago para o ano de 2015. / b) Liquidação final do imposto obtida no outro Estado, bem como, sendo o caso, prova do reembolso recebido/imposto pago relativo a essa liquidação final. O envio dos documentos enunciados nesta alínea anula o envio dos mencionados na alínea anterior, desde que contendo todos os elementos aí referidos.”; (*cf.* doc. 2 junto pelos SPs)

g) Em resposta ao solicitado pela Requerida - *cf.* al. anterior - os Requerentes enviaram dois documentos, um emitido pelo Banco C..., com a referência “Income Statement” e data de 12.02.2016 - em que constam rendimentos obtidos pelos Requerentes no período compreendido entre 01.01.2015 e 31.12.2015 -, e outro emitido pela E..., com a referência “Declaração de Retenções – Mapa Explicativo” e data de 25.05.2016 – em que se referem rendimentos obtidos em nome do Requerente marido em datas compreendidas entre 01.01.2015 e 31.12.2015; no primeiro documento com a indicação de um total de rendimento bruto (“Gross income in EUR”) de € 55.450,94, e de retenção na fonte (“Tax withheld at source in EUR”) de € 7.092,38 – tudo reportado a acções (“Description – Summary – Shares”) e sem discriminação isoladamente rendimento a rendimento -, e no segundo documento com a indicação de um rendimento total (“EUR / Rendimento”) de € 18.852,43, e retenção na fonte (“EUR / Retenção”) de € 3.180,57 - com discriminação isoladamente rendimento a rendimento, por datas, sendo a Operação indicada em todos “Dividendo”, com curta identificação dos Activos caso a caso, e respectiva Moeda (USD); (*cf.* doc. 3 junto pelos SPs)

h) Por Ofício de 05.02.2019, com o n.º ..., a Requerida notificou os Requerentes para apresentarem a documentação já antes solicitada, e por email de 20.02.2019 os Requerentes pediram prazo adicional para o efeito;

i) Por carta de 15.04.2019 os Requerentes comunicaram à Requerida a impossibilidade de obter a documentação solicitada, aí se lendo, entre o mais: “(...) contactamos os

intermediários financeiros responsáveis pela colocação à disposição dos rendimentos declarados (...) os quais nos garantiram não ser possível emitir os documentos comprovativos dos rendimentos e do respectivo imposto emitidos pelas autoridades fiscais do estado de onde são provenientes os rendimentos. Foi ainda explicado que a retenção do imposto é efectuada pela própria entidade pagadora, a qual procede à entrega ao estado agregadamente, ou seja, sem individualização por acionista, o que inviabiliza a emissão da referida declaração. / (...) e na impossibilidade material de obter os exactos documentos solicitados no ofício de V. Exas. (...) anexamos:

- i) Anexo I - Declaração do Banco " C... "**
- Rendimento Bruto -> 55.450,94€; Retenções -> 7.092,38€
- ii) Anexo II - Declaração do Banco " E... "**
- Rendimento Bruto -> 18.852,43€; Retenções -> 3.180,57€ (SP A)
- Rendimento Bruto -> 18.852,43€; Retenções -> 3.180,57€ (SP B)
- iii) Totalizando 93.155,80€ de rendimento bruto e 13.453,52€ de imposto pago no estrangeiro, conforme declarado no anexo J, Quadro 8.**

(cont.) Os anexos I e II são emitidos por instituições financeiras idóneas, sujeita a supervisão, reconhecidas pelos padrões contabilísticos. Aliás tal como a proveniência dos dividendos, cuja origem reside em empresas de elevada notoriedade cotadas nos mercados principais.”; (*cf.* doc. 5 junto pelos SPs)

j) Os rendimentos declarados pelos Requerentes na Modelo 3 como tendo sido por si obtidos no estrangeiro, e embora aí inscritos, na totalidade, *i. e.*, no valor de € 93.155,80, como tendo por País da fonte (*cf.* Códigos - formulário da Modelo 3) a Suíça, correspondem numa parte aos referidos no documento emitido pelo Banco C... (a saber, € 55.450,94) e, noutra, aos referidos no documento emitido pela E... (a saber, € 18.852,43 x 2); (*cf.* posições das partes nos articulados, documentos juntos pelos SPs com o PPA – doc. 1, doc. 3, doc. 5, e PA)

k) A 10.05.2019 foi apresentada pelos Requerentes, com referência ao mesmo período de tributação (ano de 2015), Declaração de substituição, na qual não foram alterados os elementos inscritos no Anexo J, e após a qual a Requerida emitiu nova liquidação, com o n.º 2019 ..., onde se manteve quer o valor a pagar, quer a dedução (e seu valor) por DTI;

l) Por ofício de 11.07.2019 a Requerida notificou os Requerentes da Informação n.º .../2019, de 26.06.2019, aí se lendo, entre o mais: “Assim tornam-se definitivas as conclusões contidas na Informação n.º .../2019 de 30.01.2019, estando reunidos os pressupostos legais do n.º 4 do art.º 65.º do CIRS para alterar a(s) declaraç(ões) de rendimentos do(s) ano(s) acima indicado(s)”; e na Informação, anexa, entre o mais, assim: “(...) foram enviados documentos emitidos por instituições financeiras internacionais. 6. Verifica-se que, nos termos do n.º 2 do art.º 9.º do Acordo entre a comunidade europeia e a confederação Suíça, que prevê medidas equivalentes às previstas na Diretiva 2003/48/CE do Conselho (Diretiva da poupança), se os juros recebidos (...), devem ser aceites os certificados emitidos pelos agentes pagadores suíços, como prova bastante do imposto ou da retenção na fonte (...). 7. Ora, se está em vigor legislação internacional que permite – com carácter excecional – que sejam aceites como prova válida documentos emitidos por instituições financeiras suíças no que respeita exclusivamente a juros pagos, nas restantes situações (outras naturezas de rendimento ou outros Estados) este regime não se aplica. 8. Como tal, é de manter o que havíamos proposto na informação anterior. (...)”; e na Informação anterior, também anexa ao Ofício, assim, entre o mais: “(...) declarou ter auferido rendimentos de capitais com o código E 11 (...) provenientes da Suíça. (...) Assim sendo, foram enviados vários documentos de entidades bancárias Suíças. 5. Contudo, não foram enviados documentos emitidos por uma autoridade fiscal, nem documentos que obedeçam ao disposto nas instruções de preenchimento do anexo J (...). 6. Como tal, propõe-se por isso, que seja retirado o valor de 13.453,52 €, indicado no anexo J. (...)”; (*cf.* doc. 6 junto pelos SPs)

m) A liquidação com o n.º 2019 ... (v. al. k), *supra*) foi corrigida pela Requerida, desconsiderando o montante declarado pelos Requerentes a título de imposto pago no estrangeiro (€ 13.453,52), e desta correcção resultou a liquidação em crise (“**a Liquidação**”),

de **16.08.2019**, com o n.º 2019 ..., imposto a pagar no valor de € 32.196,54 e juros compensatórios no valor de € 1.717,61; (*cf.* posições das Partes nos articulados e PA - Demonstração de liquidação de IRS e demonstração de liquidação de juros)

n) Na Liquidação (*cf.* al. anterior) o valor dos rendimentos declarados pelos Requerentes como tendo sido por si auferidos no estrangeiro, de € 93.155,80, foi mantido (v. al. j) *supra*);

o) Com referência à Liquidação (v. al. anterior) foi emitida a Demonstração de acerto de contas com o n.º 2019 ..., com o valor a pagar de € 15.171,12, e data limite de pagamento 30.09.2019;

p) Os Requerentes foram notificados da Liquidação e demonstração de acerto de contas;

q) Os Requerentes procederam ao pagamento da Liquidação a 30.09.2019; (*cf.* doc. 12 junto pelos SPs com as Alegações)

r) A 28.01.2020 os Requerentes apresentaram Reclamação Graciosa (“RG”), que tramitou com o n.º de processo ...2020..., UGC, na qual pugnaram pela ilegalidade e consequente anulação da Liquidação, com fundamento, em síntese, na suficiência da prova por si feita do imposto suportado no estrangeiro referente aos rendimentos aí auferidos e, assim, na ilegalidade do não reconhecimento do direito a crédito de imposto por DTI;

s) Com a interposição da RG os Requerentes juntaram documentação adicional à que tinham junto até então, a saber:

- A) do Banco C... (i) uma carta, de 23.09.2019, assinada e dirigida aos Requerentes, na qual se indicam valores de imposto retidos na fonte - agregados e subdivididos por quatro países distintos (a saber, Suíça, França, Holanda e EUA) - sobre os rendimentos pagos/creditados em 2015, pelo Banco, na conta da titularidade dos Requerentes, e (ii) extractos (“summary documents”) - antecedidos de uma carta a acompanhá-los datada de Fevereiro de 2016 – com os rendimentos e ganhos

auferidos pelos Requerentes em 2015 com a intervenção do Banco (C...), e bem assim incluindo, no que a rendimentos, com origem em acções, se refere (“Description – Shares”), e que são identificados discriminadamente no extracto “Income statement” (composto por 6 páginas) por sucessivas datas ao longo do ano, com indicação, entre o mais e caso a caso, do país na origem, valor bruto do rendimento (“Gross income”) e respectivos montantes retidos na fonte (“Tax withheld at source”); sendo que no *item* crédito de imposto (“Tax credit”) nunca existem valores preenchidos; e,

- B) do F.. um documento com o título “Composite Tax Certificate – Income from Savings Abroad – 01 January 2015 to 31 December 2015”, “Copy of Original Voucher”, no qual se indica, (i) na primeira página/folha de rosto, num quadro/tabela, o montante de rendimento bruto recebido pelos Requerentes nesse período com intervenção do F.. (“Gross Amount”), o respectivo montante de imposto *estrangeiro* pago (“Foreign Tax Paid”), e o valor líquido recebido pelos Requerentes (“Net Received”), - existindo ainda um *item* – “UK Tax Paid”, preenchido a zeros; este documento constituindo, como aí atestado por “Relationship Manager”, fotocópia a partir do original do Certificado sem data e assinatura, e (ii) nas páginas seguintes/anexas – “attached schedule” - (6 páginas, todas do mesmo Portfolio, que vem igualmente identificado na folha de rosto, no canto superior direito), discriminadamente os montantes de rendimento pagos por sucessivas datas ao longo do ano, com identificação, entre o mais, caso a caso, dos Títulos (“Security Title”) e respectivo país, do imposto retido (“Foreign Tax [Rate]”) e do valor líquido recebido; (*cf.* doc. 8 - seus anexos - junto pelos SPs com o PPA; *cf.* também doc.s 10 e 11 juntos pelos SPs com o PPA, e doc. 13 junto por Requerimento dos SPs)

t) No documento referido na alínea anterior em A) - (ii), na carta que antecede e acompanha os extractos (C...), lê-se, depois de entre o mais se referir que os documentos foram preparados de acordo com a prática administrativa Suíça, “Por favor leia também a nota explicativa anexa (...)” e, nesta nota explicativa, entre o mais, e com referência ao “Income

Statement – Rendimentos creditados na sua conta durante o ano fiscal (dividendos, juros, distribuição de mais valias, dividendos em acções)², assim: “*Rendimento bruto*: Montante recebido do nosso custodiante antes da dedução de qualquer retenção na fonte”³ / “*Imposto retido na fonte*: Montante deduzido pelo nosso custodiante no pagamento de dividendos e/ou juros”⁴ / “*Crédito de imposto*: Montante pago directamente pela empresa às autoridades fiscais no pagamento de dividendos. Este montante não está incluído no rendimento bruto.”⁵ / “Taxa de câmbio: Taxa de câmbio na data de pagamento do cupão”⁶;

u) No documento referido na al. s) em B), na página inicial do documento (F...) lê-se, entre o mais: “Pelo presente certificamos que os dividendos ou juros tal como discriminados no extracto anexo e abaixo sumariado, menos impostos se indicado, foram recebidos por nós, ou pelos nossos *nominees*, em nome de diversas partes, e que parte dos mesmos, tal como especificados na tabela anexa, foram pagos por nós ou creditados a: A... e B... / que era uma das pessoas a favor de quem o investimento era detido na data em que os dividendos ou juros se tornaram pagáveis. (...)”⁷;

v) Os valores agregados de rendimentos brutos / de retenções na fonte são, respectivamente, nos termos dos documentos *cf.* al. s) *supra*: em A) – C... - € 55.450,94 / € 7.092,38, e em B) – F... - £ 27.889,91 / £ 4.813,60 (montantes estes, últimos, que são o correspondente com ligeiras diferenças, atribuíveis ao câmbio da libra esterlina para euros, aos montantes de € 37.704,86 / € 6.361,14);

² No original: “Income statement: Income credited to your account during the fiscal year (dividends, interest, capital gain distributions, stock dividends)”

³ No original: “Gross income: Amount received from our custodian before deduction of any withholding tax”;

⁴ No original: “Tax withheld at source: Amount deducted by our custodian upon payment of dividend and/or interest”;

⁵ No original: “Tax credit: Amount paid directly by the company to fiscal authorities upon payment of dividend. This amount is not included in the gross income”;

⁶ No original: “Exchange rate: Exchange rate on coupon payment date”;

⁷ No original: “WE HEREBY CERTIFY that the dividends or interest as specified on the attached schedule and summarized below, less tax if shown, were received by us or our nominees on behalf of sundry parties and further, that part of these dividends or interest as specified on the attached schedule were paid or credited by us to: A... AND B... / who was one of the persons for whom the investment was held on the date at which the dividends or interest were payable. (...)”

w) Nos extractos com a discriminação rendimento a rendimento identificam-se vários países de origem de rendimentos, a saber (v. al. s) *supra*): em A) – C... - França, Jersey, Holanda, Suíça, Reino Unido, e USA, e em B) – F.. - EUA na quase totalidade, Portugal, Alemanha e Coreia do Sul - casos pontuais;

x) Na documentação junta pelos Requerentes e emitida pelo Banco C... consta a identificação deste com, entre outros, os seguintes elementos: G..., SA, Rue, ..., Suíça;

z) Na documentação junta pelos Requerentes e emitida pelo D... consta a identificação deste com, entre outros, os seguintes elementos: F..., ..., London, Company N.º (...) Registered in ... and ...;

aa) Já na pendência do procedimento de RG, a 11.02.2020, os Requerentes solicitaram a junção ao mesmo de uma carta, de 29.01.2020, do F..., a si dirigida e subscrita por “Relationship Manager”, na qual se informa, em resposta a solicitação dos mesmos (“Following your recent request (...)), que os pagamentos de dividendos com origem nos EUA creditados na sua conta no ano de 2015 foram tributados a uma taxa de 15% aplicável aos dividendos das sociedades Americanas (“US Corporations”), que o imposto foi deduzido pelo custodiante do F..., e que foi creditado na conta dos Requerentes o rendimento líquido; mais que, ao abrigo de um Acordo entre si – F.. - e a Autoridade Fiscal Americana, a comunicação dos rendimentos originados nos EUA é feita para múltiplos clientes agregadamente; (PA, pp. 71-74)

bb) Por ofício da Requerida de 11.03.2020, os Requerentes foram notificados do projecto de indeferimento da RG e para o exercício do direito de audição e não o vieram a exercer;

cc) A RG foi indeferida por despacho da Requerida de 08.07.2020, notificado aos Requerentes pelo Ofício n.º ... de 09.07.2020, aí se lendo, entre o mais, que decorrido o prazo para exercício do direito de audição nem os reclamantes vieram “acrescentar outros elementos que não tivessem sido já dirimidos no *Projecto de Decisão*, nem esta UGC, por outro lado, descortinou, também, quaisquer outros elementos susceptíveis de colocar em causa as

conclusões anteriormente propostas”, e da Informação, a que o Despacho adere, consta, entre o mais: “(...) 10. Alegam ter obtido, nesse ano, rendimentos de capitais, concretamente rendimentos de dividendos ou lucros (sem retenção em Portugal): na Suíça, no valor de € 55.450,94; nos EUA, no valor de € 37.704,86; / 11. Sendo que, sobre esses rendimentos alegam o pagamento de imposto: na Suíça, no valor de € 7.092,38; nos EUA, no valor de € 6.361,14. / (...) é sobre aquele que alega factos constitutivos de um direito que recai o ónus da prova (...) é sobre si que recai o dever de comprovação do imposto suportado no estrangeiro. / 15. Importa, por isso, examinar a documentação que possa comprovar o imposto alegadamente pago na Suíça e nos EUA: (...) / 16. Da análise dos documentos enviados, ressalta um denominador comum: nenhum foi emitido pelas autoridades fiscais da Suíça e dos EUA. / 17. Mais, em nenhum dos documentos, ainda que provenientes de instituições financeiras, há qualquer menção à confirmação do seu teor pela autoridade fiscal do país da fonte dos rendimentos (...). / 18. Estando em causa (...) factos subsumíveis no anexo J (...), a Portaria (...) que aprovou os modelos de impressos da declaração modelo 3 de IRS e seus anexos com as respectivas instruções de preenchimento (...) impõe que “os documentos originais comprovativos dos rendimentos e do correspondente imposto pago no estrangeiro, emitidos pela autoridade fiscal do(s) Estado(s) de onde são provenientes os rendimentos (...) devem ser conservados para que possam ser disponibilizados à (...) (AT) sempre que esta os solicite”. / 19. Decorre quer da CDT Portugal/Suíça, quer da CDT Portugal/EUA, que a dedução por dupla tributação internacional a levar a cabo por Portugal, enquanto Estado da residência, pressupõe o pagamento de imposto no outro Estado. / 20. As CDT em causa não se bastam, assim, com a mera retenção na fonte efectuada por uma determinada entidade. / (...) 25. (...) a ausência de prova terá necessariamente por consequência decisão contra os reclamantes, por ser sobre si que recaía, no caso, o ónus da prova (...). / 26. (...) por outro lado (...) a presunção de verdade das declarações dos contribuintes cessa quando estes não cumprem os deveres de esclarecimento da sua situação tributária (cf. alínea b) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT) / 27. (...) não merece censura a correção da declaração de rendimentos (...) em que se retirou o valor do imposto que foi inscrito como tendo sido suportado no estrangeiro. (...)”

cc) Os Requerentes foram notificados do despacho de indeferimento da RG a 12.07.2020;

dd) A 12.10.2020 os Requerentes deram entrada no sistema do CAAD ao Pedido que dá origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

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

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos pelos SPs e no Processo Administrativo (“PA”) - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos - e, bem assim, nas posições manifestadas pelas Partes nos articulados.

Relativamente à prova documental referida na al. s) A), segunda parte, e novamente referida na al. t) (carta da C... a acompanhar os extractos), refira-se que os Requerentes vieram aos autos juntá-la devidamente assinada (*cf.* doc. 13).

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 596.º do CPC⁸), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cf.* art.s 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e art.ºs 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC⁹).

Não se deram como provadas ou não provadas alegações das Partes apresentadas como factos mas consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja validade será de aferir em face da matéria de facto considerada assente.

3. Matéria de Direito

⁸Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

⁹Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT (e assim sempre que para qualquer deles - ou para outros Diplomas quando nos referirmos à aplicabilidade no caso dos respectivos artigos - se remeter na presente Decisão).

3.1. Questões a decidir

As questões a decidir nos presentes autos são de Direito e de facto, assim:

- a) Os Requerentes lograram provar que foram sujeitos a tributação, no estrangeiro, sobre os rendimentos aí auferidos em 2015?**

Caso se responda afirmativamente à questão que antecede:

- b) A prova de sujeição a tributação no estrangeiro tal como resulta dos autos confere aos Requerentes o direito a um correspondente crédito de imposto?**

E caso se responda afirmativamente à última questão:

- c) É ilegal, por erro de direito e/ou de facto, a Liquidação, ao ter desconsiderado o valor da dedução por crédito de imposto declarado pelos Requerentes? Houve vício de violação de lei?**

Quanto à questão de constitucionalidade suscitada pelos Requerentes, haverá ou não que conhecer da mesma dependendo de vir a decidir-se, ou não, ser de aplicar o art.º 81.º do CIRS na interpretação que os Requerentes repudiam (e que, defendem, violaria o art.º 8.º, n.ºs 2 a 4 da CRP). A saber, a de que não é de reconhecer crédito de imposto por DTI senão mediante apresentação pelos sujeitos passivos de documentos emitidos ou autenticados pelas autoridades fiscais dos Estados da fonte dos rendimentos com discriminação da natureza e montantes líquidos dos rendimentos obtidos e, ainda, do montante de imposto total e final aí pago.

Por fim, haverá que decidir quanto a:

- (i) condenação da Requerida em multa e indemnização aos Requerentes por litigância de má-fé, e
- (ii) reembolso de quantias pagas e, decidindo-se pelo reembolso, juros indemnizatórios.

Como segue.

Começando por recapitular brevemente.

Os Requerentes entendem que estão reunidos os pressupostos legais para que lhes deva ser reconhecido um crédito de imposto. Pelo montante correspondente ao que lhes foi retido *na fonte* no estrangeiro aquando do recebimento de rendimentos aí. Rendimentos que qualificaram, na sua Modelo 3, como rendimentos de capitais, Categoria E do CIRS, Código E11 na Modelo 3, *i.e.* “Dividendos ou lucros - sem retenção em Portugal”. Rendimentos que auferiram, como também declararam na Modelo 3, na Suíça e, como entretanto melhor clarificaram em sede de procedimento administrativo e nos presentes autos, nos EUA.

Em seu entender, é suficiente para o efeito a prova que fizeram, prova dos montantes de retenção *na fonte* que lhes foram deduzidos aquando da obtenção dos rendimentos no estrangeiro. E prova essa que entendem ter ficado assente, a saber, com base na documentação, que juntaram, emitida pelas Instituições Financeiras envolvidas nas operações em causa (as operações de que resultaram os rendimentos de capitais). Defendem não existir base legal para não aceitar tal documentação como prova bastante para o efeito do reconhecimento do crédito de imposto. Mais que se acaso duvidasse do valor das retenções em questão, poderia a Requerida socorrer-se dos meios ao seu dispor para o efeito, no âmbito dos mecanismos de troca de informações entre Autoridades Fiscais. Mais ainda, e sem que prescindam do antedito, defendem, não exige a nossa lei, nem as CDTs aplicáveis, um meio de prova específico ou especial e, por isso, sempre será de aplicar a regra geral de que são admissíveis para o efeito todos meios de prova admitidos em Direito.

As exigências formais de prova que a Requerida lhes fez, defendem, não só carecem de apoio na lei como, ademais, revelam-se de impossível concretização. Seria praticamente impossível a sujeitos passivos obterem a documentação que a Requerida lhes solicitou a eles Requerentes. Mais, as próprias Instituições Financeiras em questão revelaram desconhecer tal obrigação documental. Foi-lhes mesmo informado por uma delas (*F..*) não se conseguir obter o solicitado por ao custodiante da Instituição Financeira ser impossível identificar o Cliente final uma vez que os Títulos em questão ficam custodiados numa *conta omnibus* daquela.

A documentação facultada, a única que lhes é possível obter, emitida que foi por Instituições Financeiras independentes e não tendo a Requerida sobre ela levantado questões de autenticidade ou de veracidade, deverá ter-se por suficiente e assim ser aceite para efeitos de reconhecimento do crédito de imposto, defendem. Também a presunção de veracidade das Declarações dos contribuintes deverá entender-se conduzir ao mesmo resultado. Se o declarado foi tido por verdadeiro relativamente aos rendimentos, igualmente o deverá ser quanto às retenções na fonte.

A Requerida, ao invés, - não questionando o montante dos rendimentos declarados como auferidos no estrangeiro pelos Requerentes, nem, na medida que veremos, o respectivo enquadramento tal como declarado -, defende ter resultado insuficiente a prova do imposto suportado. Por entender, além do mais, e sobretudo, se bem entendemos a sua defesa em toda a abrangência, que apesar de as Instituições Financeiras poderem ter retido na fonte os montantes que declaram ter retido aos Requerentes, ainda assim nada prova que tais retenções tenham tido correspondência no imposto pago a final, a título definitivo. Ou seja, que mesmo que tenha havido retenções como declarado na documentação junta pelos Requerentes, tal não garante/certifica que os montantes em causa tenham correspondido ao pagamento efectivo do imposto a final, no país da fonte dos rendimentos. Certificação essa que só poderia advir de quem de direito, a saber, das Autoridades Fiscais destes mesmos países. E que nem os mecanismos de troca de informações lhe seriam de auxílio no caso, uma vez que não serão, assim, as Autoridades Fiscais da Suíça - não obstante os rendimentos aí terem sido auferidos, através de Instituições Financeiras - as competentes para tal certificação (na grande maioria dos casos, que é de rendimentos com origem em outros Estados).

As CDTs exigem, para efeitos de concessão de crédito de imposto pelo Estado da Residência (“ER”), a prova de que o imposto tenha sido pago no estrangeiro. Não será para o efeito bastante uma declaração de retenção na fonte por dada entidade. Nada impede, acresce, que os Requerentes (ou as próprias Instituições Financeiras em nome dos Clientes) possam vir depois a solicitar e obter das Autoridades Fiscais dos EUA/da Suíça reembolso, total ou parcial, do imposto retido na fonte, refere. Como também se poderá inferir de documento junto aos autos

em que aparentemente se refere um reembolso de imposto feito aos Requerentes pelas autoridades Fiscais Suíças.

Por outro lado, também entende, como também na fundamentação constante do PA¹⁰, por estarem em causa dividendos, e, ademais, rendimentos com origem em diversos países, a situação não cabe no disposto no art.º 9.º, n.º 2 do Acordo entre a UE e a Confederação Suíça, que, refere, prevê medidas equivalentes às previstas na Diretiva 2003/48/CE. E que interpreta no sentido de ser exclusivamente aplicável quando em causa estiverem rendimentos qualificáveis como juros. E rendimentos que tenham por Estado da fonte (“EF”) a Suíça.

*

Vejamos, então.¹¹

Estamos perante um invocado direito a uma dedução, por crédito de imposto. Independentemente agora de maiores qualificações, retenhamo-nos aqui.

Sempre se dirá que caberia aos Requerentes, SPs que invocam tal direito, a uma dedução, a prova dos factos constitutivos do direito que invocam, assim a prova de terem, já, como alegam, pago imposto sobre aqueles mesmos rendimentos (v. art.º 74.º, n.º 1 da LGT – “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”). Não obstante o declarado beneficiar de uma presunção de veracidade, ainda assim, não deixarão os contribuintes de poder, como se sabe, ser convocados a comprovar, de forma bastante, o declarado. Pense-se, se necessário fosse, num paralelo. Se um contribuinte que declara ter auferido rendimentos de mais-valias imobiliárias num determinado ano declara também um determinado montante de despesas e encargos conexos¹², será assim absolutamente determinante o respectivo montante que o mesmo inscrever na declaração, e que será de contabilizar para efeitos de apuramento do

¹⁰ *Cfr. supra* factos provados al. l).

¹¹ Por referência ao acto tributário de primeiro grau, e assente que é a competência deste Tribunal (como Tribunal Arbitral que é e como decorre, entre o mais, do disposto no art.º 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT em conjugação com o art.º 132.º do CPPT) também para o conhecimento da impugnação dos actos de segundo (e terceiro) grau, do que se retirará as devidas consequências mais adiante na Decisão.

¹² *Cfr.* art.º 51.º do CIRS

ganho de mais-valias, sem que assista à Requerida AT a possibilidade de aferir da sustentação na realidade desse montante? Bem se compreende que não. *V.*, a respeito, entre o mais, e a par do art.º 74.º, n.º 1¹³ da LGT, o art.º 128.º do CIRS, onde, desde logo no n.º 1, se lê: “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 respectiva declaração, quando a Autoridade Tributária e Aduaneira os exija.” Isto sem prejuízo, como bem se compreende, da já referida presunção de veracidade de que beneficiam as declarações dos contribuintes (*cf.* art.º 75.º, n.º 1 da LGT).

Com efeito e sem prejuízo da razão de ser da consagração legal de tal presunção (em benefício dos contribuintes, que à partida não estarão em igualdade de posição com a parte activa da relação jurídico-tributária em matéria de reunião de informação pertinente), por força da qual desde que apresentadas nos termos previstos na lei as declarações dos contribuintes se presumem verdadeiras e de boa fé, ainda assim tal terá que ser compatibilizado, como bem se compreende, com o princípio da verificação. Ou seja, não só a presunção resulta afastada desde logo em circunstâncias determinadas, previstas expressamente pelo legislador desde logo no n.º 2 do mesmo dispositivo legal, como, ademais, a mesma há-de operar sem perder de vista a, sempre pretendida, verdade material. “Sem prejuízo, como é evidente, do controlo pela administração e das excepções legais.”¹⁴

A declaração dos Requerentes, pois, e retornando ao caso, beneficia, como bem os mesmos observam, da presunção legal de veracidade. Porém até prova em contrário. Pois que a presunção de veracidade das declarações tem como pressuposto de aplicação efectiva o princípio da verificação. Princípio que constitui consequência directa, como a respeito observava Saldanha Sanches, do princípio da justiça na distribuição dos encargos tributários.¹⁵

¹³ Que dispõe: “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”

¹⁴ José Maria Fernandes Pires e outros, *in* LGT Comentada e Anotada, Almedina, 2015, p. 820

¹⁵ Saldanha Sanches, *in* Manual de Direito Fiscal, 3.ª Ed., Coimbra Editora, 2007, p. 243

Isto dito, não deixa, quanto a nós, de ter sustentação o argumento expendido pela Requerida no sentido de que não obstante a declaração, para os devidos efeitos, pelas próprias entidades pagadoras, do *quantum* dos rendimentos por si pagos/creditados aos Requerentes ser de entender aderir à realidade, já a prova do direito que os Requerentes invocam a uma dedução por crédito de imposto poderá à partida, e em abstracto, exigir maior sustentação. Não obstante ser o mesmo o documento daquelas entidades.

Sucedo porém que, no caso, estamos em sede de Mercado de Capitais.

Vejamos.

Dispõe o art.º 59.º, n.º 2 do CPPT, no que aos autos releva, que o apuramento da matéria tributável se faz com base nas declarações dos contribuintes desde que apresentadas nos termos previstos na lei e desde que os contribuintes “forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.” Dispondo, por sua vez, o art.º 75.º, n.º 1 da LGT (como vimos), que tais declarações - apresentadas nos termos previstos na lei - se presumem verdadeiras e de boa-fé.

Mantemo-nos no Princípio da verificação.

Sendo que a verificação da situação tributária dos contribuintes, ou o que há-de ser considerado como elementos a ter por necessários e suficientes para essa verificação, facilmente se revestirá de contornos muito particulares no meio em que nos movemos na situação *sub judice*. Mercado de Capitais. Como mais adiante com maior desenvolvimento veremos.

Vejamos. Começando pelo princípio.

E antecipando a apreciação por se recordar que também em sede de processos tributários arbitrais, como não poderia deixar de ser, vigora o princípio da livre apreciação da prova pelo

jugador. Como se lê, desde logo, no art.º 16.º, al. e) do RJAT, constitui, entre outros, Princípio processual arbitral o da “livre apreciação dos factos (...) de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros.” Em coerência com o que também dispõe o legislador no art.º 607.º, n.º 5 do CPC (que dispõe que o juiz “aprecia livremente as provas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto; a livre apreciação não abrange os factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, nem aqueles que só possam ser provados por documentos (...).”)

Contextualizado o modo pelo qual se fará o juízo probatório, avancemos.

Alegam os Requerentes que não tendo a Requerida questionado a autenticidade nem a veracidade dos documentos que juntaram, e tendo-os aceite para prova dos rendimentos (e respectivos montantes) auferidos por si Requerentes no estrangeiro, mais não tendo apresentado fundadas dúvidas quanto à efectivação da retenção na fonte declarada – “deve a documentação ser aceite como válida para efeitos de atribuição do crédito por dupla tributação internacional.” Ainda vieram, em qualquer caso, juntar documentação adicional, notam, sempre das Instituições Financeiras envolvidas nas operações, note-se, – *cf.* tudo constante do probatório, *supra* – a qual, defendem, comprova não só os rendimentos como também “o montante de imposto pago”.¹⁶

Alegam, antes de mais e também, que não lhes foi possível obter declarações certificadas ou autenticadas pelas autoridades fiscais da Suíça e dos EUA ou liquidações finais de imposto naqueles Estados – como lhes fora solicitado pela Requerida. E referem: “Considerou a AT que, estando em causa rendimentos provenientes de dividendos, a prova junta pelos Requerentes não seria suficiente para comprovar o montante de imposto pago no estrangeiro e, em consequência, a atribuição do crédito de imposto por dupla tributação internacional.”¹⁷

¹⁶ *V.*, entre o mais, artigos 48.º e 51.º do PPA.

¹⁷ *V.* artigos .º 14.º e 22.º do PPA.

A Requerida, de seu lado, entende que a documentação junta, mesmo a admitir-se fazer prova de uma retenção, não pode entender-se prova bastante de que tenha havido um pagamento efectivo de imposto. No Estado da Fonte dos rendimentos. Sendo que para efeitos do direito ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, refere, se exige a prova desse pagamento.

*

Neste ponto abra-se um parêntesis apenas para deixar referido, com o devido respeito, que o argumento invocado pela Requerida, em conexão também com o que vem de se percorrer, no sentido de que poderá haver lugar a reembolso de imposto aos Requerentes constitui, como vem apresentado, mera consideração de uma situação hipotética. Com efeito, e não obstante a referência a um documento constante dos autos em que é efectivamente referido um pedido/reclamação dos Requerentes e um reembolso, nada nos autos se esclarece, acresce ou é mais referido a respeito. Não só não se entende tal referência como constituindo uma questão a decidir, como não poderá o julgador tomá-lo, essa hipótese, como nos autos, para efeitos da situação actual e concreta, sob apreciação. Nem uma tal situação sequer hipotética vem, de todo, mencionada ou sequer aproximada na fundamentação do acto (PA), nem vem também alegada qualquer situação eminente de correcção por eventuais discrepâncias.

Fechando o parêntesis.

*

Retornando ao ponto em que estávamos.

Refere a Requerida, também, e assim também no PA, que não foram emitidos documentos por autoridade fiscal, ou qualquer certificação por parte das mesmas, e que consta das instruções de preenchimento da Modelo 3 anexo J precisamente a exigência, para o efeito, de documentos comprovativos dos rendimentos e do correspondente imposto pago no estrangeiro emitidos pela autoridade fiscal de onde são provenientes os rendimentos.¹⁸

¹⁸ V. factos provados al. l)

E apreciando.

Estamos perante documentos particulares, simples (não autenticados), os que foram juntos pelos Requerentes. Como facilmente se conclui, sendo as entidades em questão particulares, e *cfr.* dispõe o nosso legislador, entre o mais, no Código Civil (“CC”) – *v.* art.º 363.º.

Pelo que desde logo o argumento de não ter sido questionada a autenticidade dos mesmos, invocado pelos Requerentes, não colhe (*v.* art.º 369.º e *ss.* *versus* art.º 373.º e *ss.* do CC). No mais, refira-se, e quanto também ao pelos Requerentes convocado – não ter sido questionada a veracidade dos documentos – sempre se refira que não será por uma declaração existir que o que está declarado está, sem mais, provado. Está desde logo provado, sim, que foram proferidas tais declarações. Novamente, *v.* os referidos artigos. Mas vejamos.

Estamos, voltemos ao ponto, porém, em sede de Mercado de Capitais. Instrumentos financeiros, de poupança/investimento. A documentação junta, além do mais que consta dos autos, não deixará dúvidas a respeito de que assim é. Atente-se, no probatório, ao constante, em especial e entre o mais, no probatório – das alíneas g), i), s), t), u), e w).

Mercado de Capitais que é um mercado regulamentado, e actualmente globalizado, onde o legislador Português (e não só, como se sabe), transferiu para as entidades aí actores principais – as Instituições Financeiras – responsabilidades por demais acrescidas ao aí actuarem¹⁹. Certamente que ao transferir tais responsabilidades – e são conhecidas em geral as regras apertadas de supervisão a que se encontram estas entidades sujeitas, bem como, por seu lado, os deveres de cumprimento de obrigações particularmente específicas e de enorme relevância que sobre as mesmas recaem – o legislador revela entender estarem as mesmas apetrechadas e melhor habilitadas que os consumidores/depositantes para se relacionarem com a Autoridade Tributária.

¹⁹ *V.*, desde logo, o constante a respeito no CVM.

E pensamos aqui, desde logo, no que aos autos releva, no que diz respeito a deveres de procederem a retenções na fonte aquando do pagamento de rendimentos. Se dúvidas houvesse, não deixa de ser pertinente atentar, no que ao nosso Ordenamento Jurídico-Tributário respeita, entre o mais, ao disposto seja nos art.s 98.º n.ºs 1 e 2, 101.º, n.ºs 2 e 3, 103.º, 119.º, n.ºs 1, 11 e 12, 120.º, 125.º, n.ºs 1 e 2. Seja, entre o mais, no art.º 94, n.ºs 7 e 9. Tudo a comprovar a relevância das responsabilidades atribuídas às entidades intervenientes no Mercado Financeiro para os efeitos pertinentes à matéria dos autos – as obrigações por parte das entidades – no caso, pagadoras – de dar cumprimento a obrigações tributárias de retenção na fonte e posteriores obrigações conexas na sua relação com a Autoridade Tributária.

No caso dos autos, estamos em sede de rendimentos pagos por entidades financeiras em contas bancárias dos Requerentes no estrangeiro. Ainda assim sempre o que fica exposto deverá ser tido em consideração num contexto que é global, de Mercado de Capitais.

Mas mais.

Antes de mais deixe-se dito desde já – por um lado, (i) quanto às exigências referidas nas instruções de preenchimento como referidas pela Requerida, que exigências de forma, como deverá entender-se, não poderão ser impostas extra-territorialmente. Com as consequências daí advenientes. Não podendo o Estado em causa, que não o nosso, considerar-se obrigado com exigências de forma determinadas sendo o caso pelo Ordenamento Jurídico Português. Por outro, (ii) o princípio geral no nosso Ordenamento Jurídico é, efectivamente, o de que são admitidos todos os meios de prova. Sem prejuízo de situações em que vigorem exigências específicas de prova. Que não é o caso, como referem os Requerentes, não se verifica a consagração, pelo nosso legislador, de uma exigência de prova legal para o efeito do que está em questão nos presentes autos, como já de seguida melhor se verá.

Vejamos então se no contexto em que nos movemos se justificariam exigências de prova acrescidas e mais exigentes do que a que resulta da documentação junta pelos Requerentes. Documentos cuja admissibilidade como meios de prova se não questiona (v. art.ºs 115.º, n.º 1 do CPPT, 72.º da LGT).

O Mercado de Capitais, global, como referido, até mesmo e entre o mais pela própria forma, que lhe é própria, de circulação das transacções, títulos escriturais, numa base universal, desmaterializada tem que ser colocado em perspectiva quando se pretenda aferir da questão que ora nos prende. É quanto a nós claro de ver que não havendo desde logo exigência de prova legal, sendo o funcionamento do Mercado como se conhece, sendo o último interveniente no circuito financeiro em questão o agente pagador, estará este em privilegiada posição para poder atestar o que, de outro modo, muito mais dificilmente se poderia atestar. Diga-se, sem mais delongas, e sucintamente, não se poderá exigir uma prova legal de algo que é impossível. Teremos que ver, no caso, o que será uma prova razoável exigível. Aferir se a prova carreada, nos autos, afinal deve ser entendida como satisfazendo as exigências necessárias para o efeito. Tendo presentes, como é bom de ver, Princípios como os da razoabilidade e o da praticabilidade.

Conferia a documentação junta elementos de informação suficientes para que sendo necessário a Requerida AT aferisse com maior amplitude dos elementos das operações e sua conexa realidade tributária? Cremos que sim. Não obstante dificuldades da própria natureza do Mercado de Capitais que possam encontrar-se, como também se compreende, não vemos como não entender que sim, que os documentos facultados eram de molde a cumprir com o exigível. Com efeito e desde logo não se trata de uma informação em bloco, só com um valor global, e sem subdivisão e identificação detalhada de elementos das operações – *cf* supra, factos provados, as mesma alíneas para que atrás em último já também remetemos. *V.*, aí, o que detalhadamente consta dos diversos documentos, emitidos, como nos autos não se questiona, por aquelas que são, no caso, as entidades pagadoras dos rendimentos aos Requerentes.

Apesar de a lei não prever a inversão do ónus da prova nestes casos em que a prova em termos mais exigentes se torna impraticável ou impossível mesmo, não deixa de ter que se entender, assim o vemos, mitigada a exigência de prova. Desde que satisfeitos, sempre, requisitos necessários indispensáveis de comprovação. Como, no caso, entendemos estavam reunidos.

Acrece que é já de conhecimento em certa medida assente que, como também nestes autos os Requerentes alegam, e na correspondência de entidades carreada nos autos se informa (v. factos provados), a emissão por autoridades fiscais dos Estados da Fonte de cada um dos diversos elementos dos rendimentos gerados neste seio de investimentos financeiros, da poupança se assim os quisermos denominar, é de prática tendencialmente inexistente. Com a realidade da situação, se bem nela atentarmos, levará, diga-se, a concluir. Com referência a tais dificuldades/impossibilidades pode ver-se, por exemplo, o que se relata no processo arbitral 552/2016-T²⁰ a respeito (no caso com referência a outro Estado mas, mais uma vez, Mercado Global).

Tenha-se em mente, ainda e sempre, o princípio da legalidade e os corolários que do mesmo decorrem em matéria tributária desde logo para a Administração²¹. Como bem assim outros princípios vigentes no procedimento tributário, tais como, antes de mais, os da proporcionalidade e da justiça²².

Mas mais.

Estabelece o art.º 8.º da CRP os termos em que vigoram na Ordem Interna as normas e princípios de Direito Internacional geral e, bem assim, as disposições dos tratados que regem a EU e as normas emanadas das suas instituições, como se conhece. Por sua vez estabelece o legislador tributário na LGT, art.º 1.º, n.º 1 assim: “A presente lei regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem directamente na ordem interna (...).”

As Partes invocam os dispositivos das CDTs PT-EUA e PT-Suíça que tratam dos métodos de atenuação/eliminação da dupla tributação apelando à sua aplicação ao caso, os Requerentes

²⁰ Disponível em www.caad.org.pt

²¹ V. art.º 266.º, n.º 2 da CRP e art.º 55.º da LGT

²² V. art.º 266.º, n.º 2 da CRP, art.º 55.º da LGT e art.º 46.º do CPPT

para defenderem que são de aplicar baseados na prova carreada, e a Requerida entendendo que não resultou provado o necessário para o efeito.

Sucedem que ambas as Partes, também, a certo passo se debruçam sobre a aplicação, ou não, ao caso, de Directiva (Directiva da Poupança – Directiva 2003/48/CE, depois revista e substituída pela Directiva 2014/48/EU, do Conselho, de 24 de Março de 2014) e, ainda, de Acordo entre a EU e a Confederação Suíça que ambas reconhecem reflectir a regulamentação daquela Directiva para o caso das relações entre EM e a Confederação Suíça.

Os Requerentes entendem que no caso dos rendimentos que lhe foram pagos na Suíça deve entender-se aplicável o Acordo – assim se aplicando a norma constante do art.º 9.º, n.º 2 do mesmo, que determina que o ER aceita os certificados emitidos pelos agentes pagadores Suíços como prova bastante.

A Requerida defende que o Acordo não é aplicável ao caso por duas razões. Uma o facto de se tratar, no caso, de dividendos, outra o facto de em muitos dos rendimentos em questão o Estado da Fonte ser não a Suíça mas outros Estados. Assim, por força da natureza dos rendimentos e ainda da identidade do EF. Ainda assim, diga-se, ponderou-o de aplicar, ao fundamentar o acto.

Mais uma vez, vejamos.

E antes de mais sumariamente se diga. O julgador não está sujeito ao enquadramento normativo invocado pelas Partes – pode indagar, interpretar e aplicar as normas que considerar adequadas à solução do caso – *jura movit curia*. Desde que se contenha no âmbito do efeito prático-jurídico pretendido. E desde que as Partes não sejam surpreendidas por uma eventual decisão surpresa. Tudo conforme devidamente acautelado nestes autos pelo Tribunal – *cf* supra Relatório.

Assim avançando.

A Directiva da Poupança (DP) existe tendo por objectivo, em face da inexistente harmonização normativa tributária em tributação directa, permitir evitar - em palavras simples - a não declaração, por parte das pessoas individuais que auferem rendimentos de aplicação de poupanças, rendimentos de investimentos no mercado de capitais, diremos, a não declaração, no seu Estado da Residência, desses rendimentos. E assim a perda de receita fiscal associada. Que, como bem se compreende, não fora esta iniciativa e outras a par, se revelava por demais relevante. Os objectivos visados - seja na DP, seja igualmente, já se deixou aflorado, no referido Acordo, são pois distintos, bem se vê, dos objectivos visados pelas CDTs. Não confundíveis.

Sem maiores desenvolvimentos, referiremos, A DP/Acordo pretendem, em protecção do Estado da Residência na sua metodologia, pelo sistema que implementado, levar a que as pessoas individuais, pois, declarem às Autoridades Fiscais os rendimentos assim obtidos no estrangeiro. Como é o caso, nos autos.

Será a DP / o Acordo - serão - aplicáveis no nosso caso?

Pois bem, entendemos que sim. Com efeito, todo o normativo daí constante nos conduz a esta conclusão. E o método que aí se estabelece, tendo também em vista que as pessoas individuais, assim, não fiquem sujeitas a uma tributação acrescida, é distinto, pelo menos no caso Português tal como o nosso legislador tratou a matéria, é distinto, dizíamos, do método adoptado nas CDTs - do método, que seria o convocável, do crédito de imposto (cfr CDTs referidas, art.ºs 25.º - ref EUA, e 23.º - ref Suíça). V., a respeito, e no confronto, desde logo, o constante por um lado do art.º 81.º, n.ºs 1 e 2, e o disposto no art.º 78.º, n.º 2 parte final e n.º 3. E o paralelo se podendo identificar também em sede de CIRC. Para dizer que enquanto que nas CDTs e respectivos métodos, nunca devolverá ao contribuinte excessos que eventualmente tenham por ele sido pagos no PF (por razões que ora não nos é dado desenvolver) já o mesmo não sucede, muito pelo contrário, no método de retenção *na fonte* estabelecido na DP/Ac. Suíça. E, em conexão, colocamos em itálico “na fonte” precisamente pela especificidade que é a destes Diplomas neste aspecto também, pois que estamos perante

um critério específico de conexão (mais uma vez não confundível com o que se passa em sede de CDTs) – o Estado da entidade pagador, o interveniente último da cadeia da intermediação financeira. Que não se confundirá em regra com a fonte de produção do rendimento/origem do rendimento. Mercado de Capitais. A retenção de que ali (DP/Ac) se cuida é, afinal, uma retenção por conta do imposto pago no Estado da Residência. Sendo, como expresso naqueles diplomas, seja no preâmbulo, seja no articulado, de aplicar, sempre e afinal, a legislação do Estado da Residência – a tributação conforme esta legislação.

Sendo que havendo aplicabilidade, terá que aplicar-se. Se dúvidas houvesse, v. como escreve Paula Rosado Pereira²³: “(...) mediante a aplicação de uma retenção na fonte (...) ainda que se trate de uma tributação exigida pelo estado da origem dos juros *por conta do Estado da Residência*. (...) Note-se (...) que as diversas disposições da Directiva da Poupança deverão prevalecer sobre as CDT aplicáveis.”

Por fim refira-se. A natureza dos rendimentos vir genericamente referida nestes dois Diplomas como “Juros” não é – nos termos que assim ficam ditos – rigorosa. Desde logo o conceito ali definido não é propriamente o de Juros, em bom rigor, mas sim o de pagamento de Juros. Como se conclui atentando nos diversos Diplomas conexos também, mas decorre do próprio articulado destes dois Diplomas. Mais ao longo dos artigos que tratam o conceito é patente o conceito ser amplo e permeável a mais realidades que não só apenas o conceito estrito de juros. Mais, e tal como nas CDTs, o conceito é relevante, tão só, a nível de aplicação da própria DP/Ac.

Cabendo depois ao aplicador no ER o devido enquadramento ao nível dos conceitos do seu PJ interno. Como assim ademais também já vem sendo decidido em Decisões Arbitrais – V. Proc. 68/2019-T. Aliás, como se sabe, a revisão e aditamentos de que a DP foi alvo esteve também relacionada com a necessidade de flexibilização do dito conceito. Sempre se dê nota, sem delongas, aliás, que também as acções são, afinal, valores mobiliários. E permitem a utilização precisamente, além do mais, como meros instrumentos de aplicação financeira. V. CVM, art.º 1.º, e v. art.º 5.º do CIRS, entre o mais n.º 2, al. c).

²³ Princípios do Direito Fiscal Internacional, Almedina, 2011, p. 458

Por outro lado, sendo a lógica *in totum* destes dois Diplomas a de ser relevante, para os efeitos do aí estabelecido, não o Estado origem dos rendimentos mas o Estado da residência do agente pagador, falece também o argumento da Requerida de que assim não seria aplicável o Acordo no caso dos rendimentos dos Requerentes “da Suíça”.

Temos que – resume-se – parte dos rendimentos são (foram) pagos por instituição financeira residente na Suíça. E outra parte por instituição financeira residente no Reino Unido. (F... Tudo conforme factos provados. E sendo que ao tempo dos factos /2015) o RU era, ainda, EM da UE²⁴.

Do que antecede também, já se vê, a questão do eventual reembolso a que faz apelo a Requerida, bem como a questão de não ter sido provado o pagamento final e definitivo do imposto ficarem, no contexto que vem de se expor, prejudicadas – não colhem.

E nem se diga, a terminar este ponto, como fazem os Requerentes, que o se tratar de Juros e o se tratar de aplicação do art.º 81.º (crédito de imposto por DTI) deve ser considerado como factos assentes. Estamos perante qualificações e aplicação de lei.

*

Antecipando a decisão, conclui-se que a Liquidação padece de vício de violação de lei, por erro de direito, determinante da respectiva anulabilidade.

A qualquer uma das três Questões supra identificadas havia que responder afirmativamente – mas especificamente – no sentido em que sim, ficou provado o suficiente para ser devido reconhecer aos Requerentes o direito à dedução – a dedução - pelo valor – cfr. declarado - que lhes foi retido no Estado dos agentes pagadores – cfr. toda a documentação junta, em conexão e criticamente apreciada, e por aplicação do art.º 78.º, n.º 2 do CIRS.

Ademais se aplicando, sempre se diga, o art.º 5.º do CIRS.

²⁴ 31.01.2020 é a data oficial de saída do RU da UE, *Brexit*.

*

Vieram ainda os Requerentes, em sede de Alegações, pedir a condenação da Requerida em multa e indemnização por litigância de má-fé. Referem ter a mesma insinuado a falta de pagamento da Liquidação, propositadamente, e assim dever ser condenada em litigância de má fé, nos termos e para os efeitos do disposto nos art.ºs 542.º e 543.º do CPC.

Vejamos.

É certo que a Requerida, na sua Resposta, ao pugnar pela não condenação em juros indemnizatórios por entender se não verificar qualquer ilegalidade, faz, a concluir, notar que os Requerentes não apresentaram comprovativo de pagamento do imposto. O que, então refere, obsta ao deferimento do pedido de juros indemnizatórios e à definição da data a partir da qual se conta o prazo de eventuais juros.

E é também certo que nos termos do art.º 542.º do CPC se determina que a parte que tenha litigado de má-fé será condenada em multa e indemnização à parte contrária que o peticone, sendo que se considera litigante de má-fé quem - com dolo ou negligência grave - haja conduzido a sua conduta processual em alguma das formas que o legislador especificamente entendeu, e aí identificou, de censurar.

Ora, não só desde logo a conduta, *supra*, em questão, não se nos revelaria viciada por dolo ou negligência grave - estamos em Juízo e com efeito quem alega ter pago deverá juntar prova - como o legislador tributário no art.º 104.º, n.º 1 da LGT veio tratar da matéria. Aí se dispendo que “a administração tributária pode ser condenada numa sanção pecuniária a quantificar de acordo com as regras sobre a litigância de má-fé em caso de actuar em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adoptado em situações idênticas”.

Prevê-se, pois, nos termos deste último normativo, aplicável *cf.* art.º 29.º, n.º 1 do RJAT, a possível condenação da AT - em sanção pecuniária -, sendo que tanto só poderá ocorrer quando se verifique alguma daquelas duas situações ali elencadas.²⁵ O que, como é manifesto e não carece de maiores desenvolvimentos, se não verifica nos presentes autos. Além de que, desde logo, nem tanto foi alegado pelos Requerentes ter ocorrido.

Pelo que, por inexistir fundamento legal, necessariamente improcede o pedido nesta parte.

*

Por fim, refira-se, não se tendo aplicado o art.º 81.º do CIRS, não cabe conhecer da questão de constitucionalidade que os Requerentes haviam suscitado e que se reportava à interpretação/aplicação daquela norma num sentido que entendiam violador do art.º 8.º da CRP (como *supra*).

4. Devolução de quantias pagas e juros indemnizatórios

A Liquidação encontra-se, pois, ferida de ilegalidade, por erro sobre os pressupostos de facto e erro na aplicação do Direito. Deve em consequência ser anulada, o que pela presente se decide, e as respectivas quantias, indevidamente pagas, restituídas aos Requerentes.

Peticionam ainda os Requerentes juros indemnizatórios. Vejamos se lhes assiste razão.

Estabelece o art.º 24.º, n.º 5 do RJAT a obrigação do pagamento de juros, qualquer que seja a respectiva natureza, nos termos previstos na LGT e no CPPT. Conforme disposto no n.º 1 do art.º 43.º da LGT, a obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem lugar quando se determine ter havido erro, imputável aos Serviços, do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. E vimos já que houve erro, do que resultou pagamento em quantia superior à devida. No caso, não devida. O erro é de considerar imputável aos Serviços, que praticaram o acto de Liquidação em violação da lei, ao não reconhecerem, no caso, o direito à dedução por retenção ao abrigo da Directiva da Poupança/Acordo EU- Confederação Suíça – *cf.* art.º 72.º, n.º 2 do CIRS.

²⁵ Sobre este regime especial de litigância de má-fé *v.* Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, Áreas Ed., 6.ª Edição, 2011, Vol. II, p. 313

Para efeitos da consideração do erro de direito como sendo imputável aos Serviços não se requer, em regra, a verificação de culpa²⁶. No caso dos autos, a liquidação em crise foi efectuada (*rectius* - a Requerida procedeu a correções à mesma) pela Requerida AT com base numa interpretação/aplicação da lei que entendeu ser a correcta. E que não corresponde, quanto a nós, ao que de si seria exigível. Houve erro de direito, que não poderá deixar de considerar-se como sendo a si Requerida imputável, pelo que se defere o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios, como *infra*.

5. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Declarar ilegal e consequentemente anular a liquidação de IRS melhor identificada nos autos;
- b) Consequencialmente anular o despacho de indeferimento da RG melhor identificados nos autos e que manteve a Liquidação na Ordem Jurídica;
- c) Condenar a Requerida na devolução das quantias pagas (€ 15.171,13), acrescidas de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido (30.09.2019) até emissão da respectiva nota de crédito (*cf.* art.º 61.º, n.º 5 do CPPT e art.º 43.º da LGT);
- d) Absolver a Requerida do pedido de condenação em multa e indemnização por litigância de má-fé.

6. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em **€ 15.171,13**

7. Custas

²⁶ A respeito da questão da culpa escreve Jorge Lopes de Sousa, in “Código de Procedimento e de Processo Tributário”, Áreas Ed., 6.ª Edição, 2011, Vol. I, p. 537 - “*Fora dos casos em que é o contribuinte a determinar o montante do imposto a pagar, a liquidação é feita pelos serviços e, por isso, os erros de direito, consubstanciados na aplicação da lei a determinados factos, serão imputáveis à Administração tributária.*”

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, a cargo da Requerida.

Lisboa, 21 de Março de 2022

O Árbitro
(Sofia Ricardo Borges)