

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 556/2020-T

Tema: IRS - Crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional; artigos 81.º e 128.º do CIRIS; CDT Portugal-França e CDT Portugal-Suíça; meios de prova admissíveis.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A. As Partes e a Constituição do Tribunal Arbitral

1. No dia 19 de Outubro de 2020, A... (doravante designada por “Requerente”), herdeira universal e cabeça de casal da herança do seu tio B... (sujeito passivo com residência fiscal em Portugal, contribuinte n.º ..., falecido a 14-11-2019 e a cuja herança foi atribuído o NIF ...), portadora do passaporte n.º ..., emitido a 31-01-2012 pela República Francesa, válido até 30-01-2022, e do NIF ..., residente no ... Bairro (...) ..., Rue ..., ..., França, apresentou um pedido para a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, a alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”).
2. Dirige a Requerente a este Tribunal Arbitral um pedido de declaração da ilegalidade do acto de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2019 ... e dos respectivos juros compensatórios no valor global de € 45.568,75 referente ao ano de 2015, e, por conseguinte, que lhe seja reconhecido o direito à devolução pela Autoridade Tributária e Aduaneira do imposto pago adicionalmente acrescido de juros indemnizatórios calculados nos termos legais.
3. No dia 20-10-2020, foi o pedido de constituição do Tribunal Arbitral aceite e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT ou “Requerida”).

4. Tendo a Requerente optado por não proceder à designação de árbitro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, designou em 12-11-2020 o ora signatário como Árbitro singular deste Tribunal Arbitral, tendo a aceitação do encargo sido comunicada no prazo aplicável.
5. Assim, em conformidade com o disposto na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, foi este Tribunal Arbitral constituído em 14-01-2021.
6. A 29-01-2021, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, foi proferido despacho arbitral para que a AT, apresentar resposta no prazo legal.
7. A 04-05-2021, a Requerida veio apresentar a sua resposta e o respetivo Processo Administrativo (PA), a que juntou documentos e respetivo índice, os quais se consideram integralmente reproduzidos.
8. A 15-09-2021 foi proferido despacho arbitral a dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e a fixar a data de 23-11-2021 para a prolação da decisão arbitral, atento o disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.
9. A 22-11-2021, foi por este TA proferido despacho determinando a prorrogação do prazo para emissão da decisão arbitral, nos termos do artigo 21º, nº 2 do RJAT, por motivos de doença, fixando-se a nova data de 15-12-2021 para prolação da decisão final. Neste mesmo despacho reiterou-se ainda o entendimento de que os termos do processo estariam fixados, e o princípio do contraditório respeitado, não subsistindo razões para ouvir as partes antes de conhecer do pedido ou para as convidar a aperfeiçoar as suas peças processuais, dispensando-se igualmente as alegações finais escritas; não obstante, deu-se às partes a possibilidade de, querendo, se pronunciarem sobre aquela dispensa no prazo de 10 dias.
10. As partes não fizeram uso daquele prazo, nada mais tendo trazido ao processo.

B. Pressupostos Processuais

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2 e 6.º, n.ºs 1, 3 e 4 do RJAT.
12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas, de acordo com o artigo 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
13. O processo não enferma de nulidades.
14. Deste modo, não existem obstáculos à apreciação da presente causa.

C. Do Pedido formulado pela Requerente

15. A Requerente formula o presente pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade da liquidação adicional de IRS, com referência ao ano de 2015, no valor de €45.568,75 determinada oficiosamente após desconsideração do crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, inicialmente aplicado, resultante do montante de imposto pago por retenção na fonte operada nos países de origem dos rendimentos em causa (França e Suíça).
16. A liquidação adicional de imposto emitida pela AT foi paga pela Requerente no prazo legal.
17. A Requerente apresentara Reclamação Graciosa com os argumentos que constam do processo administrativo, tendo esta sido indeferida pela AT.
18. Em síntese, alega a Requerente que a liquidação adicional de imposto emitida pela AT deve ser anulada com a consequente devolução do imposto pago adicionalmente acrescido de juros indemnizatórios calculados nos termos legais. Considera a Requerente que os documentos particulares emitidos a seu pedido por entidades estrangeiras (uma sociedade comercial francesa e duas instituições financeiras suíças) permitem fazer prova do imposto pago em França e na Suíça – sendo idóneos para a aceitação do crédito de imposto em Portugal –, pelo que não será devido o pagamento desses montantes, sob pena de violação da proibição da dupla tributação internacional. Considera, assim, que “inexistindo qualquer norma que imponha uma prova legal, poderá ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito”.

D. Da Resposta da Requerida

19. A Requerida AT, após ter sido devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, na qual alegou que “à requerida não assiste qualquer razão, decaindo *in totum* os argumentos expendidos”.
20. A Requerida reitera a fundamentação de direito prolatada em sede de reclamação graciosa, de acordo com a qual o pedido foi indeferido com base no artigo 9.º, n.º 2 do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, na parte em que prevê que “(...)se os juros recebidos por um beneficiário efetivo tiverem sido sujeitos a qualquer tipo de imposto ou retenção na fonte, para além da prevista no presente acordo, e o estado membro da residência fiscal conceder um crédito fiscal em relação a esses impostos ou retenções na fonte, segundo o seu direito interno ou convenções destinadas a prevenir a dupla tributação, devem ser aceites os certificados emitidos pelos agentes pagadores suíços, como prova bastante do imposto ou da retenção na fonte, desde que a autoridade competente do estado membro de residência fiscal possa obter da autoridade competente suíça a verificação das informações contidas nesses certificados emitidos pelos agentes pagadores suíços.”
21. Mantendo as conclusões apresentadas pela Direcção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI), a Requerida transcreve o entendimento deste serviço, nestes termos: “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.”
22. Sobre a atribuição de juros indemnizatórios peticionados pela Requerente, a Requerida considera que “não se mostra verificado o preenchimento do requisito que exige a existência de um erro na liquidação imputável aos serviços, pois não foi cometida, por aqueles, qualquer ilegalidade”, considerando “irrelevante, pelas razões expostas, continuar a apreciar os demais requisitos – cuja necessidade de verificação é cumulativa – para o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios”.

23. Conclui a Requerida, pugnando pela manutenção das liquidações mencionadas e pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e pela consequente absolvição da Requerida, com as devidas e legais consequências.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

a) Factos dados como provados

1. Em 2016, o sujeito passivo B..., contribuinte fiscal n.º ..., residente para efeitos fiscais em Portugal, apresentou a sua declaração de IRS relativa ao ano de 2015, dentro do prazo legal, tendo reportado os rendimentos por si auferidos em Portugal e no estrangeiro.
2. Em 2015, os rendimentos do sujeito passivo incluíam uma pensão, rendimentos prediais; rendimentos de dividendos distribuídos pela sociedade C..., SE, da qual era accionista, e rendimentos de dois portfólios financeiros à data detidos em duas instituições financeiras sediadas na Suíça, o D... e o E....
3. O sujeito passivo faleceu a 14-11-2019, tendo instituído sua herdeira universal a sua sobrinha, ora Requerente, assumindo esta a posição de cabeça de casal da herança do seu tio.
4. Pelo ofício de 12-07-2018, a Divisão de Liquidação do Imposto sobre o Rendimento e Despesa, da Direcção de Finanças de Lisboa, notificou o sujeito passivo para comprovar documentalmente os valores de crédito de imposto por dupla tributação internacional incluídos na declaração de IRS e considerados na liquidação n.º 2016 ..., referente ao ano de 2015, no valor de € 44.979,25 (linha 19 – “deduções à colecta” – da nota demonstrativa da liquidação do imposto).
5. Por esta via ficou o sujeito passivo notificado:
“(...) nos termos do artigo 128.º, n.º 1, do Código do IRS (obrigação de comprovar os elementos das declarações), para remeter a esta Direcção de Finanças, no prazo de 15

dias, os seguintes documentos originais ou cópias autenticadas (sempre que não se encontrem em português, espanhol, francês inglês ou alemão deverão ser acompanhados de tradução autenticada):

a) Declaração emitida ou autenticada pela autoridade fiscal do(s) respetivo(s) Estado(s), contendo a discriminação da natureza e dos montantes ilíquidos dos rendimentos obtidos nesses(s) Estados(s), bem como do montante de imposto total e final pago para o ano de 2015;

b) Liquidação final de 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.

(...)”

6. A 30-07-2018, com vista a provar o valor do crédito de imposto deduzido, o sujeito passivo remeteu àquela Direcção de Finanças os seguintes documentos:

- Declaração da sociedade C... com o valor dos rendimentos obtidos no montante de € 185.540,00 e o valor de imposto retido à taxa de 15%, no montante de € 27.081,00 nos termos da Convenção para evitar a dupla tributação concluída entre Portugal e França;
- Declaração da C... a atestar que procedeu à entrega do imposto retido no Estado francês;
- Documento carimbado emitido pelo D..., com a indicação dos rendimentos e das retenções de imposto, atestando a veracidade destes;
- Documento original emitido pelo E... para a preparação da declaração (sendo que o Requerente pedira neste momento à AT uma prorrogação de 10 dias com vista a obter deste Banco documento análogo ao obtido pelo D...).

7. A 12-02-2019, o sujeito passivo foi notificado para, no prazo de 15 dias, a contar da data da notificação, exercer, querendo, o direito de audição prévia, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária, o que fez por escrito e tempestivamente.

8. Neste seguimento, a AT informou o sujeito passivo de que iria emitir uma liquidação adicional de imposto com vista a corrigir o valor do crédito de imposto por dupla

tributação internacional em face da não apresentação pelo sujeito passivo dos documentos solicitados.

9. O sujeito passivo procedeu ao pagamento, dentro do prazo legal, do valor de € 45.568,75 referente ao imposto apurado na liquidação adicional do IRS de 2015.
10. O montante de € 45.568,75 resulta da diferença entre o novo montante de imposto apurado na liquidação adicional acrescido de juros compensatórios (ou seja: € 93.261,81 + € 3567,25) e o montante de € 51.260,33 referente ao estorno da liquidação de IRS de 2015 (Liquidação n.º 2016 ...).
11. Todavia, a 05-11-2019, não se conformando com aquela decisão de emissão da liquidação adicional de imposto, apresenta o sujeito passivo reclamação graciosa, nos termos do artigo 68.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
12. Com a reclamação graciosa, foram juntas cópias dos seguintes documentos adicionais:
 - a. E-mails trocados entre a sua Il. Mandatária e a C... a solicitar o envio de documentos comprovativos das retenções na fonte e impostos pagos e onde aquela refere que o “pagamento é um pagamento global a favor da Administração Francesa” e que “não é possível distinguir cada um na declaração que efetuamos”;
 - b. Acta de assembleia geral da C... com a deliberação do valor dos dividendos pagos por acção, o montante pago e o valor do imposto retido;
 - c. Declaração emitida pela C... com indicação de que o imposto retido sobre os dividendos pagos ao contribuinte, no valor de € 27.081,00 foi entregue ao Estado francês;
 - d. Documentos emitidos pela C... com a indicação de que, à data 31 de Dezembro de 2014 e de 31 de Dezembro de 2015, o sujeito passivo era titular de 8.024 acções nominativas dessa sociedade;
 - e. Documento emitido pela C... com o valor pago ao sujeito passivo e o montante do imposto pago;

- f. Documentos emitidos e assinados pelos bancos D... e E... com a discriminação dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo e dos impostos sujeitos a retenção.
13. Pelos ofícios de 26-02-2020, foram o Reclamante e a sua Il. Mandatária notificados do projecto de decisão da reclamação graciosa apresentada, tendo sido concedido um prazo para exercerem o direito de participação na decisão, na modalidade de audiência prévia, o qual esteve suspenso até 03-07-2020 em virtude da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março.
14. O Reclamante não exerceu o direito de audiência prévia nesta sede.
15. Pelo ofício de 17-07-2020, foi a Il. Mandatária do Reclamante notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa.
16. Perante tal decisão de indeferimento por parte da AT, inconformada, a ora Requerente apresentou o presente pedido de constituição de Tribunal arbitral, em 19-10-2020.
17. A AT desencadeou o mecanismo de troca de informações com as autoridades fiscais francesas, as quais responderam à solicitação a 27-04-2021.

b) Factos dados como não provados

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

c) Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, devendo, sim, seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias

soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (Cf. artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima mencionados.

B. DO DIREITO

Discute-se no presente litígio a legalidade da liquidação adicional de IRS referente aos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo em 2015, na medida em que a Autoridade Tributária, ora Requerida, terá desconsiderado um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, alegando que a Requerente não terá logrado apresentar a prova documental que lhe era exigida.

Sustenta a Requerente que o sujeito passivo (SP) “*envidou todos os esforços no sentido de obter os documentos solicitados pela ATA, no sentido de comprovar o imposto pago fora de Portugal sobre os rendimentos auferidos*”, sendo este quem tinha o maior interesse nessa prova na medida em que por referência ao ano de 2015 sobre um total de rendimento de investimento declarado de €342.819,89 sofreu uma retenção na fonte de €54.486,28, pagou em Portugal imposto no montante de aproximadamente €93.000,00 pois viu-lhe negado o crédito ao imposto inicial obtido de €44.979,25.”

Mais refere a Requerente que a documentação exigida pela AT se revelou “impossível” de obter, considerando mesmo estar em causa um pedido de “*probatio diabolica*”, devendo a AT abster-se de “*pedir aos sujeitos passivos documentação extra legem, como aquela que pediu*”, sustentando ainda que “*a prova a realizar, inexistindo qualquer norma que imponha uma prova legal, pode ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito*” e a sua força probatória “*apreciada livremente*”, concluindo “*que se encontram amplamente reunidas as condições para a aceitação do crédito de imposto*”

Por seu turno, a Requerida remete para a decisão proferida em sede de reclamação graciosa e considera não ser de aceitar como prova válida os documentos emitidos pelas instituições estrangeiras em causa. Como fundamento, invoca um Acordo celebrado, em 2004,

entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça¹, o qual, no seu artigo 9.º, n.º 2 dispõe: “*devem aceites 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.*” Dado tratar-se, no seu entendimento, de “*legislação internacional que permite – com carácter excepcional – que sejam aceites como prova válida documentos emitidos por instituições financeiras suíças e no que respeita exclusivamente a juros pagos*”, conclui a Requerida que “*nas restantes situações (outras naturezas de rendimento e outros Estados) este regime não se aplica*”.

Em suma, sustenta a Requerida, aplicando directamente ao caso este Acordo, que os documentos apresentados pelo sujeito passivo apenas poderiam fazer prova de rendimentos com a natureza de juros obtidos na Suíça, e já não de qualquer outra categoria de rendimentos auferidos noutra qualquer país. Procede a AT a uma interpretação restritiva dos meios de prova admissíveis para dedução de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, considerando terem sido incumpridos pelo sujeito passivo os deveres de apresentação dos documentos comprovativos da sua declaração (Cfr. artigo 128.º do CIRS). Restará saber se tal interpretação é legítima no quadro jurídico vigente.

Como se vê, a divergência em causa consiste, em síntese, na admissibilidade de determinados meios de prova para que haja lugar a dedução do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional.

Refira-se, para enquadramento do problema, que constitui dupla tributação jurídica internacional “*a incidência, em mais do que um Estado, (i) de impostos equiparáveis, relativamente (ii) ao mesmo sujeito passivo, (iii) ao mesmo facto gerador de imposto, e (iv) ao mesmo período de tributação do rendimento. Entende-se que são impostos equiparáveis os impostos vigentes em vários Estados que, embora podendo ter denominações distintas, tenham uma natureza semelhante*”. Refira-se, ainda, que a dupla tributação internacional pressupõe “*a existência de uma situação tributária internacional, ou seja, uma situação que tem conexão com os ordenamentos jurídico-tributários de diferentes Estados e,*

¹ *Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça que prevê medidas equivalentes às previstas na Directiva 2003/48/CE do Conselho relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros*, publicado no Jornal Oficial da União Europeia a 29-12-2004.

*adicionalmente, a relevância da conexão com o ordenamento jurídico-tributário de cada Estado, para efeitos de incidência, de acordo com a respetiva lei tributária”.*²

O ordenamento jurídico português dispõe de diferentes mecanismos que prevêm a eliminação da dupla tributação jurídica internacional. Por um lado, consagra um mecanismo unilateral aplicável aos rendimentos obtidos no estrangeiro por sujeitos passivos residentes. Tratando-se de sujeitos passivos singulares, é aplicável o regime constante do artigo 81.º do CIRS, que passamos a citar na parte que releva para este caso:

“Artigo 81.º - Eliminação da dupla tributação jurídica internacional

1 - Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos no 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.

(...)”

O mecanismo previsto no artigo 81.º do CIRS funciona como um complemento dos mecanismos bilaterais existentes, as Convenções para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebradas por Portugal, e revela-se especialmente importante quando não exista uma CDT celebrada entre Portugal e o estado da fonte do rendimento.

² PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010 (reimpresso em 2016), p. 24.

Com efeito, no caso presente, devemos conjugar necessariamente o disposto no artigo 81.º do CIRS com os mecanismos bilaterais para evitar a dupla tributação resultantes das Convenções celebradas entre Portugal e a França e entre Portugal e a Suíça.

Recorde-se que o sujeito passivo, residente em Portugal, obteve nesses países estrangeiros, em 2015, parte do seu rendimento, tendo-o declarado como tal em Portugal.

Ora, tendo sido celebradas CDT entre Portugal e França³ e entre Portugal e a Suíça⁴, não podemos dispensar a sua interpretação e aplicação ao caso *sub judice*, particularmente na medida em que prevêem mecanismos de troca de informações entre os Estados Contratantes. Transcrevemos, de seguida, as passagens mais significativas de ambas as CDT, de resto, com disposições muito semelhantes.

Com especial relevo para o caso, na CDT celebrada entre Portugal e a França pode ler-se:

“CAPÍTULO IV

Disposições para eliminar as duplas tributações

Artigo 24.º

A dupla tributação será evitada do modo seguinte:

(...)

2. No que diz respeito a Portugal:

Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, podem ser tributados em França, Portugal deduzirá do imposto sobre tais rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto francês sobre tais rendimentos.

A importância reduzida não poderá, contudo, exceder a menor das duas importâncias seguintes:

³ Constante do Decreto-Lei n.º 105/71, de 26 de Março (“Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação e Estabelecer Regras de Assistência Administrativa Recíproca em Matéria de Impostos sobre o Rendimento”, assinada em 14-01-1971, recentemente alterada por Protocolo ratificado a 03-04-2017).

⁴ Constante do Decreto n.º 716/74, de 12 de Dezembro (“Convenção entre Portugal e a Suíça para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital”, assinada em 26-09-1974, com as alterações introduzidas pelo Protocolo modificativo, ratificado a 27-06-2013).

- a) *A fracção do imposto francês correspondente à parte do rendimento tributado em Portugal;*
- b) *A fracção do imposto português sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados em França.”*

Quanto aos mecanismos que prevêem a troca de informações entre as Partes Contratantes, releva o artigo 27.º da CDT (introduzido pelo artigo 4.º do Protocolo Modificativo de 2017), que dispõe o seguinte:

“Artigo 27.º

1 — As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações que sejam previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente Convenção ou para a administração ou a aplicação das leis internas relativas aos impostos de qualquer natureza ou denominação cobrados em benefício dos Estados Contratantes ou das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais ou territoriais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à presente Convenção.

A troca de informações não é restringida pelo disposto nos artigos 1.º e 2.º.

(...)”

O mecanismo de troca de informações aqui previsto aplica-se desde 1 de Janeiro de 2018 (Cf. art. 7.º, n.º 4 do Protocolo Modificativo).

Quanto à CDT celebrada entre Portugal e a Suíça, destaquem-se as seguintes normas:

“CAPÍTULO V

Disposições para eliminar as duplas tributações

Artigo 23.º

Método

1. Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto desta Convenção, possam ser tributados na Suíça, Portugal deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago na Suíça. A importância deduzida não poderá, contudo,

exceder a fracção do imposto português, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados na Suíça.

(...)”

No que diz respeito ao mecanismo de troca de informações entre os dois Estados, veja-se a norma seguinte, adicionada pelo artigo XV do Protocolo modificativo da CDT, ratificado em 2013:

Artigo 25.º bis

Troca de informações

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações que sejam previsivelmente relevantes para a aplicação do disposto na presente Convenção ou para a administração ou a aplicação da legislação interna relativa aos impostos abrangidos pela presente Convenção, na medida em que a tributação nela prevista não seja contrária à presente Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto no artigo 1.º

(...)”

De acordo com o artigo XVIII, n.º 2, alínea c) do Protocolo modificativo, este mecanismo entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2014: “2. O disposto no presente Protocolo Modificativo produz efeitos (...) c) quanto ao artigo 25.º bis da Convenção, para os pedidos de troca de informações efetuados em ou após a data de entrada em vigor (...)”.

Tal como resulta provado nos autos, a AT accionou o mecanismo de troca de informações com as autoridades fiscais francesas, tendo obtido resposta a esta solicitação a 27-04-2021. Relativamente à Suíça, não consta que tenha desencadeado tal mecanismo, apesar de o mesmo ter sido proposto internamente, como também resulta provado; se eventualmente o fez, não chegou a este Tribunal Arbitral qualquer documento nesse sentido.

De resto, a informação que é prestada à AT pelas autoridades fiscais francesas não vem acrescentar novos elementos à que foi recolhida pela Requerente junto da sociedade C.... Foram então remetidos pelas autoridades francesas os seguintes documentos: 1) documento da Assembleia Geral da C... com a discriminação dos dividendos auferidos por cada accionista e das respectivas retenções na fonte, de onde constam os dados referentes ao Sr. B...; 2) certificado de residência fiscal do Sr. B... emitido a 02-03-2015 pelas autoridades

portuguesas; 3) declaração da sociedade C..., de 08-02-2016, com a discriminação das acções nominativas detidas pelo mesmo accionista a 31-12-2015; 4) comprovativo do Banco F... da transferência para a conta do Sr. B... da quantia de € 153.459,00 [correspondente à diferença entre € 180.540,00 (montante bruto auferido) e € 27.081,00 (retenção na fonte)]; 5) declaração da C... a informar o Sr. B... sobre o n.º de acções nominativas por ele detidas, o montante bruto auferido, a taxa de retenção na fonte (15%), o montante de retenção na fonte (€ 27.081,00) e o montante líquido auferido (€ 153.459,00).

Não obstante a obtenção desta informação através dos mecanismos jurídicos previstos, certo é que a AT não extrai daí qualquer consequência de que tenha dado conhecimento a este Tribunal Arbitral. No seguimento desta troca de informações não foi feita qualquer alteração à liquidação de imposto objecto do presente litígio, mantendo a Requerida a posição que assumida no processo administrativo.

Na sua Resposta ao pedido de pronúncia arbitral, a AT apenas refere que obteve informações das autoridades fiscais francesas. Aliás, a este propósito, a Requerida afirma: *“Em face da suprarreferida informação cedida pela DSRI, na qual nos informa que procedeu à troca de informações com a França, reiteramos a fundamentação de direito prolatada em sede de reclamação graciosa (...).”*

Torna-se assim pertinente recordar o conteúdo da informação prestada pela Direcção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI), transcrita pela Requerida na sua Resposta: *“Comunicado o PPA à DSRI, atento o que consta dos artigos 17.º a 60.º, fomos informados do seguimento procedimento que passamos a transcrever:*

- «3. Ora da leitura dos argumentos e dos elementos probatórios apresentadas, não se afigura possível confirmar a pretensão do requerente, quer seja no tocante à natureza do rendimento, quer seja com referência ao montante do imposto pago no estrangeiro.*
- 4. Todavia, porque o requerente demonstrou a sua vontade em comprovar as suas alegações, sustentando-as com as provas que conseguiu obter, e justificando os motivos que não lhe permitem apresentar outros elementos,*
- 5. E porque, como também é referido pelo requerente, e reconhecido pela DSRI como resultado da experiência obtida em situações similares, a obtenção de um documento emitido pela autoridade fiscal do Estado da fonte do rendimento, para comprovar o*

imposto pago no estrangeiro, quando o mesmo é suportado por retenção na fonte a título definitivo pode revelar-se extremamente difícil,

6. Afigura-se pertinente despoletar o mecanismo de troca de informações com as autoridades fiscais dos Estados da fonte dos rendimentos com o objetivo de esclarecer de forma inequívoca quais os rendimentos obtidos pelo requerente (natureza e montantes), bem como o respetivo imposto pago.

7. Nessa medida, e no seu seguimento, propõe-se que a pronúncia requerida fique suspensa até que seja recebida a informação solicitada.»

Saliente-se, desde excerto, que a DSRI reconhece expressamente que *o requerente demonstrou a sua vontade em comprovar as suas alegações, sustentando-as nas provas que conseguiu obter e justificando os motivos que não lhe permitem apresentar outros documentos; e que a obtenção de um documento emitido pela autoridade fiscal do Estado da fonte do rendimento, para comprovar o imposto pago no estrangeiro, quando o mesmo é suportado por retenção na fonte a título definitivo pode revelar-se extremamente difícil.*

Perante este conjunto de informações, cumpre averiguar se os documentos apresentados são idóneos a fazer prova dos rendimentos auferidos no estrangeiro e das respectivas retenções na fonte mencionadas no anexo J da declaração de IRS de 2015 do sujeito passivo.

Primeiramente, atentemos no disposto no n.º 1 do artigo 128.º do CIRS, no qual se refere:

«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.»

Como se pode constatar, a lei nada refere, quer neste quer noutros preceitos, quanto ao tipo de documento exigido para efeitos de prova dos rendimentos auferidos, factos ou situações referidas na declaração de IRS, limitando-se a uma referência genérica a “documentos comprovativos”.

A exigência de que aquela prova seja feita exclusivamente por documentos provenientes das autoridades fiscais estrangeiras não se encontra plasmada na lei, mas apenas tem sido seguida em algumas orientações administrativas, as quais não têm valor legal e apenas vinculam os serviços internamente, mas não os tribunais nem os particulares.

Refere ainda a Requerida na sua Resposta:

“(...) reiteramos a fundamentação de direito prolatada em sede de reclamação graciosa, segundo a qual,

“propõe-se o indeferimento do pedido, quanto à consideração de crédito de imposto no que respeita às retenções na fonte provenientes dos rendimentos, código E11, provenientes de França (250), Alemanha (276) e Itália (380) declarados na declaração n.º ...-2015-...-... nomeadamente, no Anexo J, Qd. 7 B – Campos 801, 802 e 804, com os fundamentos da presente informação.”.

Com base na seguinte fundamentação:

«21. Sendo que no referido processo de análise foi solicitada informação à Direção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI), tendo esta Direção elaborado duas informações, em 01.02.2019 e em 02.05.2019, no sentido do indeferimento do pedido, com base no n.º 2 do art.º 9.º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça.

22. Este Acordo, prevê medidas equivalentes às previstas na Diretiva 2003/48/CE do Conselho (Diretiva da Poupança): “... se os juros recebidos por um beneficiário efetivo tiverem sido sujeitos a qualquer tipo de imposto ou retenção na fonte, para além da prevista no presente acordo, e o estado membro da residência fiscal conceder um crédito fiscal em relação a esses impostos ou retenções na fonte, segundo o seu direito interno ou convenções destinadas a prevenir a dupla tributação, devem ser aceites 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...).

23. Concluindo a DSRI, conforme transcrição:

“Ora, se está em vigor legislação internacional que permite – com carácter excepcional – 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.”» (sublinhados da Requerida).

A fundamentação apresentada pela AT na sua Resposta é a mesma que já tinha sido avançada na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, limitando-se a Requerida, nesta sede, a reproduzir esse entendimento e a manifestar a sua concordância.

Comece-se desde já por referir que a única base legal ali invocada – o artigo 9.º, n.º 2 do Acordo CE-Suíça – como justificação para a desconsideração do crédito de imposto por dupla tributação não se afigura adequada a fundamentar a sua posição.

Entende este Tribunal Arbitral que a chave para decidir se os documentos apresentados podem constituir prova das situações tributárias em causa deverá ser encontrada na interpretação conjugada das normas do sistema fiscal sobre meios de prova e nas demais normas do ordenamento jurídico sobre o tema, não numa norma avulsa de direito comunitário sem aplicação directa ao caso.

No fundo, o Acordo CE-Suíça é entendido pela Requerida como uma excepção à regra segundo a qual apenas são aceites como prova bastante documentos comprovativos emitidos pelas autoridades fiscais estrangeiras. Mas esta pretensa regra não tem acolhimento no nosso ordenamento jurídico, nem tem sido acolhida pela jurisprudência.

Repare-se que o Acordo, no referido n.º 2 do artigo 9.º, apenas consagra que “*devem ser aceites os certificados emitidos pelos agentes pagadores suíços, como prova bastante do imposto ou da retenção na fonte (...)*”. E tendo este Acordo por objecto a tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, evidentemente que esta disposição se aplica a este tipo de rendimentos e não a outros, dado ser este o seu âmbito de aplicação material. E apenas se aplica directamente aos referidos rendimentos auferidos na Suíça, precisamente pelo facto de o acordo ser celebrado entre a CE e a Suíça. No fundo, a AT faz uma

interpretação *a contrario sensu* deste preceito, a qual tem um resultado incompatível com o direito vigente.

Não se afigura juridicamente correcto invocar esta norma para dela extrair a conclusão de que todos os rendimentos que não sejam juros obtidos na Suíça terão de ser obrigatoriamente comprovados por documentos emitidos por autoridades fiscais e não por instituições financeiras (como os Bancos) ou sociedades comerciais. Mas este acordo não tem, nem poderia ter como pretensão, dado serem o seu objecto e contexto bem delimitados, regular negativamente as provas admissíveis no universo dos casos por ele não regulados.

Na verdade, seria também possível fazer exercício hermenêutico diferente e aplicar o artigo 9.º, n.º 2 do Acordo a rendimentos de outra natureza. Na verdade, nada neste instrumento de direito internacional nos leva a concluir que disposições como a citada tenham carácter excepcional e não possam ser aplicadas, por analogia, a casos semelhantes.

Curiosamente, tal como sinalizado pela Requerente nos autos, e não contraditado pela Requerida, a própria DSRI já se pronunciou, numa outra situação, a favor da aplicação, por analogia, dessa disposição do Acordo CE-Suíça a rendimentos de capitais como os dividendos, invocando razões de justiça material, e aceitando a prova por documentos emitidos por uma instituição financeira. Pela sua relevância, passamos a citar um excerto: “(...) 11. *No que concerne aos rendimentos declarados no campo 420 (dividendos) (...) – foi apresentada uma declaração emitida pelo agente pagador suíço (Banco E...).*

12. Pese embora tal declaração não tenha sido emitida ou autenticada pelas autoridades fiscais suíças, tal não se afigura, do ponto de vista formal, como impedimento à sua aceitação.

13. Com efeito, nos termos do n.º 2 do artigo 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 por um beneficiário efetivo (...)

14. Ora, sem prejuízo da disposição acima indicada se referir exclusivamente aos rendimentos com a natureza de juros, afigura-se, por razões de justiça material, também para o caso dos dividendos devem ser aceites como comprovativo os documentos emitidos pelas entidades bancárias suíças, dada a similitude quanto à forma de pagamento de ambos os

tipos de rendimento (o agente pagador é normalmente um Banco), devendo, por conseguinte, aceitar-se para os dividendos, o mesmo tipo de prova exigível para os juros (...)”

Ora, deste excurso concluímos que tal interpretação feita pela Requerida do n.º 2 do artigo 9.º do Acordo CE-Suíça não pode colher como argumento para impedir que tais documentos particulares emitidos por instituições bancárias e sociedades comerciais estrangeiras sejam utilizados como prova bastante para efeitos de dedução de um crédito de imposto para evitar a dupla tributação jurídica internacional.

De resto, sublinhe-se que foram estes mesmos documentos que serviram de prova do rendimento auferido no estrangeiro pelo sujeito passivo, circunstância que nunca foi posta em causa pela AT, que os aceitou como bons para efeitos de prova da existência do rendimento, mas já não para efeitos de prova do imposto retido, o que revela uma dualidade de critérios sem sustentação no direito aplicável.

Vejamos agora se, não obstante o fundamento jurídico não ser o adequado, é ainda legítima ou legal a rejeição dos concretos documentos apresentados pelo sujeito passivo. Instado pela AT a apresentar documentos comprovativos do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional constante da sua declaração de IRS, o sujeito passivo remeteu documentos particulares emitidos pela sociedade C..., sediada em França, e pelos Bancos D... e E..., sediados na Suíça.

Recordemos, agora pormenorizadamente, o conteúdo de tais documentos juntos aos autos:

1. Documento particular, assinado, emitido pelo Banco E..., assinado, de 18 de Fevereiro de 2019, com a discriminação dos activos financeiros detidos e rendimentos de capitais auferidos pelo Sr. B... e dos montantes de imposto sujeito a retenção na fonte, referentes ao ano de 2015, em francos suíços; são aqui igualmente discriminados os montantes de imposto pago, em 2015, às autoridades fiscais suíças a partir da conta detida pelo sujeito passivo naquele Banco suíço (junto como documento 14);
2. Documento particular, com a data de 25 de Julho de 2018, carimbado e assinado, emitido pelo Banco D..., instituição financeira na qual o sujeito passivo era titular de uma conta bancária, contendo a discriminação dos activos financeiros detidos e rendimentos de capitais auferidos pelo mesmo titular (relativo a empréstimos e outros

títulos, acções e participações) bem como das retenções na fonte referentes ao ano de 2015, em francos suíços (junto como documento 13);

3. Documentos particulares emitidos pela sociedade C..., com sede em Paris, França, a saber:
 - a. Declaração da C..., de 16-06-2015, assinada pelo seu Secretário Geral, com a distribuição de dividendos decidida em Assembleia Geral de 10-06-2015, indicando o n.º de acções nominais (8.024) detidas pelo acionista, sujeito passivo, o montante bruto em euros (€ 180.540,00), a taxa de retenção na fonte (15%), o montante da retenção na fonte (€ 27.081,00), o montante líquido (€ 153.459,00) e o Banco e NIB para onde foi feita a transferência desse montante líquido – junto como Documentos n.º 8;
 - b. Certificado emitido pela mesma sociedade francesa, e assinado pelo seu Director Geral Delegado, de 18-07-2018, com a indicação do pagamento ao Estado francês (“Trésor Public Français”), em 15-07-2015, do montante de € 27.081, referente à retenção na fonte dos mencionados dividendos do sujeito passivo – junto como Documento n.º 9;
 - c. Acta da Assembleia Geral da C..., de 10-06-2015, na qual consta, entre outras indicações, como ponto 3 da ordem do dia a afectação de resultados e a fixação de dividendos – junto como documento n.º 10;
 - d. Certificado (“inscription en compte”) de 8.736 acções nominativas da C... detidas pelo sujeito passivo à data de 13 de Abril de 2016 – junto como documento n.º 11;

Posto isto, só a interpretação conjugada de princípios e regras fundamentais do nosso sistema permitirá decidir sobre a (in)admissibilidade dos meios de prova apresentados pela Requerente, e conseqüente (i)legalidade da liquidação adicional de imposto. É aqui que reside a chave para a resolução do problema *sub judice*.

Ora, nos termos do disposto nos artigos 72.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 50.º do CPPT é admissível durante o procedimento tributário a utilização pelo órgão instrutor de todos os meios de prova admitidos em direito. A mesma regra de admissibilidade dos meios

gerais de prova se aplica ao processo de impugnação (Vd. artigo 115.º, n.º 1 do CPPT), a qual permite que os interessados façam valer em juízo direitos que indevidamente lhes tenham sido negados pela Administração.

Ademais, veja-se que a LGT contempla regras sobre a distribuição do ónus da prova, na esteira das regras gerais do Código Civil (artigos 342.º, 346.º, 347.º, CC), que não podem deixar de ser tidas em consideração num caso como o que nos ocupa.

No artigo 74.º, n.º 1 da LGT pode ler-se: *“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”* Na situação em apreço, o ónus da prova recai sobre a Requerente, pelo que é esta que tem o ónus de demonstrar o direito a deduzir à colecta o imposto pago no estrangeiro.

Acresce que, não existindo, como já mencionado, uma norma no nosso sistema que impunha, *in casu*, uma concreta prova legal, a prova a realizar pode ser feita por qualquer meio admitido em direito, tal como resulta especialmente evidente da interpretação conjugada das normas dos artigos 50.º e 115.º, n.º 1 do CPPT e 72.º da LGT.

Convém ainda referir que, entre estes meios de prova, se encontra, como refere a Requerida recorrendo a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça⁵, a “figura da prova por presunção”. Este meio de prova também tem consagração em matéria fiscal, no artigo 75.º da LGT, nos termos do qual: *“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstas 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.”*

A lei estabelece, deste modo, uma presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, pelo que, de acordo com as regras sobre o ónus da prova, sobre a AT recai o ónus da prova de qualquer falsidade declarativa dos contribuintes, o que é uma decorrência de uma outra presunção, a da actuação de boa fé do contribuinte (59.º, n.º 2, LGT – também aplicável à AT). Presunção esta que apenas cessa no caso de recusa ilegítima de prestação de informação (59.º, n.º 4, LGT), o que não sucedeu no caso *sub judice*, como resulta provado dos autos. Pelo contrário: o sujeito passivo sempre colaborou com a AT na prestação da informação solicitada.

⁵ Acórdão do STJ de 31-03-1987, proferido no processo n.º 074462.

Ora, seguindo a lógica subjacente à prova por presunção, devendo presumir-se verdadeira a declaração atempadamente apresentada pelo sujeito passivo, Sr. B..., desta mesma declaração (facto conhecido) deve extrair-se e dar-se como provado o pagamento de imposto no estrangeiro (facto desconhecido). Esta presunção deixaria de ter aplicação caso se verificasse alguma das circunstâncias previstas no n.º 2 do referido artigo 75.º da LGT; mas a verdade é que nenhuma delas foi demonstrada nem mesmo alegada pela Requerida.

Posto isto, mesmo que não se aceitasse a aplicação ao caso da prova por presunção, designadamente no que diz respeito ao crédito de imposto, poderia a AT, legitimamente, ter rejeitado, como fez, os documentos que lhe foram apresentados como meios de prova? Consideramos que não, e continuaremos a explicitar porquê.

A Administração Tributária encontra-se vinculada ao princípio do inquisitório, de acordo com o qual “deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido” (Vd. artigo 58.º da LGT). Este princípio é, de resto, um corolário da prossecução do interesse público a que toda a Administração se encontra constitucional e legalmente vinculada (Cf. artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa e artigo 55.º da LGT).

Daqui resulta para a AT o dever de, no caso de subsistirem dúvidas fundadas sobre a veracidade das situações declarativas em presença, recorrer a todos os meios que tiver ao seu alcance com vista à descoberta da verdade, no respeito pelos princípios da legalidade, da verdade material e da prossecução do interesse público.

Sucedem que a Requerida, embora não se tenha considerado esclarecida, não empreendeu todas as diligências probatórias que estavam ao seu dispor. Vejamos. Relativamente às dúvidas sobre os rendimentos e retenções na fonte provenientes da Suíça, não desencadeou o mecanismo de troca de informações com este Estado, como o permitia a CDT aplicável. Por seu turno, em relação aos rendimentos auferidos em França pelo sujeito passivo, a AT recorre ao mecanismo de troca de informações com a França, tal como previsto pela CDT, e, em resposta, recebe das autoridades francesas documentos que atestam as

retenções na fonte e o imposto pago. Contudo, não altera a decisão administrativa já tomada, nem avança nos autos qualquer justificação para tal.

Logo na sua decisão de indeferimento da reclamação graciosa, sem que tenha previamente investigado tanto quanto podia, a Requerida procede a uma limitação desproporcional dos meios de prova admissíveis em direito. E, por conseguinte, veda a possibilidade de a Requerente ver reconhecido um crédito de imposto quando as provas documentais por si apresentadas seriam já idóneas a fazer prova do seu direito. Mas mesmo que assim não entendesse, era dever da AT ter desencadeado uma investigação mais aprofundada de modo a dissipar quaisquer dúvidas fundadas que subsistissem. Trata-se de uma exigência decorrente do princípio do inquisitório.

Sobre esta matéria existe jurisprudência pacífica emanada dos tribunais portugueses, da qual destacamos, a título meramente exemplificativo, excertos das seguintes decisões:

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 25-05-2018 (Processo n.º 01079/06.7BEVIS): *“É sobre a Administração Tributária que recai o ónus de demonstrar que existem indicadores fundados que legitimam a sua atuação de proceder a correções às declarações dos contribuintes e provar os factos constitutivos do direito à liquidação adicional.”*
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 06-08-2013 (Processo n.º 06883/13): *“(…) O princípio do inquisitório justifica-se pela prossecução do interesse público imposta à Administração Tributária (art. 266.º, n.º 1 da C.R.P, e art. 55.º da L.G.T) e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da C.R.P, e art. 55.º da LGT). Este dever de imparcialidade reclama que a Fazenda Pública procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração.”*

Quanto à concreta questão da admissibilidade de certos documentos como prova do direito à dedução do crédito de imposto por dupla tributação internacional, vd., a título ilustrativo, as seguintes decisões do CAAD, onde se procedeu à análise de situações com manifesta similitude com a presente, todas elas concluindo pela suficiência probatória dos documentos emitidos por instituições (financeiras) estrangeiras:

- Processo n.º 552/2016-T, decisão de 13 de Abril de 2017:

“Mal se compreende que a AT não tenha tido qualquer dúvida no que toca ao montante e origem do rendimento a tributar mas venha por em causa a veracidade do declarado quanto ao imposto retido, quando essa declaração é efetuada pelas mesmas entidades bancárias que fornecem as informações para o sistema, apenas e só, para retirar o direito à dedução do imposto retido na fonte pelo país de origem, pondo em causa o próprio direito internacional consagrado na CDT.

(...)

Se a AT tinha alguma dúvida séria então cabia-lhe proceder à troca de informações com a autoridade fiscal estrangeira, por forma a esclarecer ou confirmar qualquer valor em causa. Mas o certo é que se aceitou como verdadeira a informação que o sistema lhe forneceu a partir das informações prestadas pelas entidades bancárias não pode, sem mais, vir pôr em causa a sua veracidade quanto (apenas) ao imposto retido. Aliás, tinha o dever, face aos princípios resultantes da própria CDT de esclarecer qualquer dúvida que subsistisse, com o fim de evitar a dupla tributação internacional, usando o mesmo veículo que lhe permitiu chegar ao rendimento auferido. Sob pena de manifesta violação do direito internacional e o direito interno.

(...) sempre se teria de decidir a favor da Requerente, porquanto cumpriu o ónus da prova quanto aos montantes de retenção na fonte no estado de origem e a impossibilidade de obter o documento que lhe foi exigido pela AT. (...) recorde-se que esta exigência se afigura abusiva, por questionar a validade da declaração das entidades bancárias quanto ao imposto retido quando as considerou válidas para a aceitação do rendimento auferido, sujeito a tributação.”;

- Processo n.º 99/2018-T, decisão de 22-10-2018:

“(…) não tendo suporte na lei a exigência probatória que a AT considerou ser necessária para atribuir efeito probatório aos documentos apresentados, terá que proceder o pedido de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e de anulação das liquidações adicionais aqui impugnadas, porquanto não estão de acordo com o artigo 81.º do Código do IRS, nem com o regime jurídico que resulta do artigo 440.º CPC e dos artigos 365.º e 366.º do Código Civil.”;

• Processo n.º 799/2019-T, de 29-11-2020:

“(…) os Requerentes, contribuintes residentes em território português, no ano de 2015, declararam oportunamente os valores constantes dos extractos emitidos pelas instituições financeiras pagadoras dos rendimentos, quer no que diz respeito ao rendimento bruto, quer ao imposto retido e entregue aos Estados de fonte do rendimento. (...) Todas as Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas entre a República Portuguesa e os Estados nos quais os Requerentes obtiveram rendimentos – (...), Suíça, França (...) – contêm uma disposição que prevê que as autoridades competentes dos Estados Contratantes troquem entre si as informações necessárias para aplicar a Convenção e as leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos pela Convenção.”

Cumprir mencionar que, naquilo que de essencial releva para o presente caso, se adere plenamente a estas decisões, cuja clareza dispensará demais considerações sobre o seu conteúdo.

Resta acrescentar que para a prova dos montantes a deduzir em sede de crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, à luz das CDT celebradas entre Portugal e França e entre Portugal e a Suíça, demais normas tributárias e regras gerais do direito citadas, vale o princípio da livre apreciação da prova pelo julgador, atendendo ao caso concreto.

Em face da prova produzida, das regras da experiência e dos demais elementos de que se dispõe, não restam dúvidas a este Tribunal Arbitral de que o sujeito passivo cumpriu com o seu dever de colaboração insito no artigo 59.º da LGT, bem como com a regra do ónus da prova do artigo 74.º da mesma Lei. Assim, procurou obter junto das entidades estrangeiras

mencionadas todos os documentos que pudessem provar o seu direito à dedução de crédito de imposto por dupla tributação internacional, tendo logrado apresentar à AT documentos particulares com a discriminação dos rendimentos e do imposto retido nos países da fonte. Não seria exigível, atento o enquadramento jurídico citado, proceder a demais diligências probatórias, o mesmo não se aplicando à Requerida.

Por todo o exposto, procedem os argumentos da Requerente no sentido de lhe ser reconhecido o direito à anulação da liquidação adicional de IRS e ao reembolso do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional.

Deste modo, não se pode deixar de concluir que o acto de liquidação adicional a que se refere o presente processo incorreu em erro sobre os pressupostos de facto e em consequente erro de direito, devendo como tal ser anulado. Tal liquidação adicional é, assim, inválida por vício de violação de lei, por ofensa ao crédito de imposto, em virtude da dupla tributação ocorrida.

Por conseguinte, de harmonia com o disposto no artigo 24.º, alínea b) do RJAT (em conformidade com o estabelecido no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do artigo 29.º do RJAT), deve a AT “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”. Assim, tal como peticionado pela Requerente, caberá à AT proceder ao reembolso do imposto indevidamente pago pelo sujeito passivo.

A Requerente peticiona ainda a condenação da AT no **pagamento de juros indemnizatórios** sobre a quantia por si indevidamente paga. Refere o artigo 24.º, n.º 5, do RJAT que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, assim reconhecendo o direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

A atribuição de juros indemnizatórios pressupõe que o erro em que laborou a AT lhe seja imputável. Neste caso, a ilegalidade do acto de liquidação de imposto é directamente imputável à Requerida, que o praticou em violação da lei, havendo assim lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que o sujeito passivo pagou indevidamente. Tais juros serão

devidos desde a data do pagamento indevido pelo sujeito passivo até ao momento do seu integral reembolso pela AT, calculados à taxa legal em vigor.

C. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de liquidação adicional de IRS objecto do presente processo e a respectiva liquidação de juros compensatórios;
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago por ter sido desconsiderado o crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 45.568,75, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, ora vencida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 15 de Dezembro de 2021

O Tribunal Arbitral,

Eduardo Paz Ferreira