

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 784/2022-T

Tema: IRS; Competência do Tribunal; Aplicação ao Processo Arbitral do artigo 139.º, n.ºs 5 a 8 do CPC; Junção de documentos com as Alegações; Residência Fiscal; Pensões auferidas em Portugal por residente no Luxemburgo; Convenção entre Portugal e o Luxemburgo para afastar a Dupla Tributação Internacional;

Sumário:

I. O Tribunal Arbitral não tem competência para determinar qualquer condenação de custas de parte, nem para determinar qualquer condenação na extinção dos processos executivos, cuja competência nestes compete à ATA que é quem os instrui.

II. Os sujeitos passivos residentes em território nacional são tributados pela regra da universalidade ou de base mundial, segundo a qual, são tributadas pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo os obtidos no estrangeiro; Os sujeitos passivos não residentes em território nacional são neste tributados, de acordo com a regra da territorialidade, pelos rendimentos aqui obtidos. Para o efeito, no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS são enumeradas as diversas situações que se configuram como rendimentos obtidos em território nacional, sendo apenas estes rendimentos quando obtidos por não residentes, aqui tributados, sem prejuízo do que possam dispor Tratados Internacionais.

III. A qualificação como residente para efeitos fiscais em Portugal é determinada pelos critérios constantes do art.º 16.º do Código do IRS, sendo as noções de “residência fiscal” e de “domicílio fiscal” diferentes, pelo que o dever de comunicação, previsto no artigo 19.º, n.º 3, da LGT, não é uma formalidade ad substantiam e a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.

IV. Os rendimentos de Pensões auferidos por não Residentes em Portugal, cuja

Residência seja no Luxemburgo, podem ser tributadas no Estado da Fonte, nos termos do disposto no n.º 2.º do artigo 18.º da Convenção entre Portugal e o Luxemburgo para afastar a Dupla Tributação Internacional, sem prejuízo dos mecanismos legais de atenuação dessa mesma dupla tributação internacional.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 27 de Fevereiro de 2023, decide neste Tribunal o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., DIVORCIADO, TITULAR DO NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL..., RESIDENTE EM ... LUXEMBURGO, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo da alínea a), do artigo 99º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na sequência da notificação, da Reclamação Graciosa remetida por carta registada com aviso de receção em 18 de maio de 2022, recebida pela Autoridade Tributária de Lisboa 3 em 20 de maio de 2022, a qual se considera indeferida tacitamente em 20 de setembro de 2022, deduzida contra a Nota de Liquidação de IRS para o ano de 2020 n.º 2021..., Coleta líquida, Imposto apurado e valor a pagar na Liquidação de €1.809,50 (mil oitocentos e nove euros e cinquenta cêntimos).

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante também designada por “Requerida” ou “AT”.

O Requerente pretende:

- a) a anulação do despacho de indeferimento tácito, da Reclamação Graciosa e do ato de Liquidação nº 2021.... referente ao ano de 2020, que deu origem à Nota de Cobrança de IRS nº, 2021..., ambas no valor de €1.809,50 (mil oitocentos e nove euros e cinquenta cêntimos), pedindo ainda ser
- b) a Requerida condenada a pagar às custas do processo e de parte, ainda
- c) as quantias que vierem a ser indevidamente pagas serem restituídas, acrescidas dos juros indemnizatórios; e
- d) serem extintos os processos executivos nºs ...2021... instaurado em 24-11-2021, com a quantia exequenda de €976,91 e ...2022... instaurado em 17-02-2022, com a quantia exequenda de €832,59, com todas as legais consequências.

O Requerente deduz pedidos que não cabem nos poderes deste Tribunal Arbitral, mas não deduz o pedido de anulação da decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa que havia mencionado.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 21 de Dezembro de 2022 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 3, alínea a), do artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo.

Em 8 de Fevereiro de 2023, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 27 de Fevereiro de 2023.

Em 10 de Abril de 2023, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação, tendo junto o processo administrativo (“PA”).

Por despacho de 14 de Abril de 2023, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da proibição de actos inúteis (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT), notificando ambas as partes para deduzirem Alegações, querendo, no prazo simultâneo de 20 dias, tendo a Requerida deduzido as suas alegações em 11 de Maio e o Requerente em 16 de Maio, ambos do ano de 2023. Ambas as Partes reiteraram as respetivas posições.

Em 21 de Agosto de 2023, o Tribunal determinou a prorrogação do prazo de prolação da decisão arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, em virtude da interposição de períodos de férias judiciais.

Por despacho de 20 de Outubro 2023, foi renovada a prorrogação de prazo de prolação da decisão arbitral, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, em virtude da complexidade da matéria em discussão, prorrogação que foi novamente renovada em 19 de Dezembro do mesmo ano.

POSIÇÃO DO REQUERENTE

O Requerente invoca como causa de pedir que o IRS liquidado é ilegal por violação do artigo 18º da Convenção para evitar a Dupla Tributação Internacional entre Portugal e o Luxemburgo, porque o Requerente é não residente, não beneficia de uma pensão pública, daí não ter a obrigação de entregar declaração modelo 3 de IRS para o ano de 2020 e nos seguintes. Junta dois documentos traduzidos para Português.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Segundo a Requerida, não se verifica a ilegalidade invocada pelo Requerente.

Impugna os documentos juntos pelo requerente, no tocante à tradução realizada, relativamente à alegada prova da residência no Luxemburgo:

i. ‘Certificat de Résidence’, emitido em 2021/07/26 pelo Município do Luxemburgo, nos termos do qual o Requerente mora na morada: ‘... Luxembourg’, desde 2014/01/02, sendo que, de 2013/09/23 até 2014/01/02 viveu na morada: ‘... Mondorf-les-Bains’ (doc. n.º 2, junto com o ppa);

ii. ‘Certificat de Residence’, emitido pela autoridade fiscal do Luxemburgo (AFL), em 2022/02/21, que refere que o Sr. A..., «est un contribuable residente pleinement imposable au Grand-Duché de Luxembourg;

afirmando que no ‘Certificat de Residence’ não consta qualquer referência ao ano de 2020, ou a qualquer outro ano.

Acresce que, tal documento não foi emitido para efeitos da CDT celebrada entre Portugal e o Luxemburgo, designadamente, para efeitos do seu artigo 4.º.

Assim, o Requerente não apresentou prova da residência fiscal no Luxemburgo.

Quanto à tributação das pensões auferidas pelo Instituto da Segurança Social I.P., que são pensões de invalidez ou velhice, em virtude do disposto no art.º 18.º, n.º 2 da Convenção entre Portugal e o Luxemburgo o Requerente labora em erro.

Conclui que a competência para a sua tributação é cumulativa entre ambos os Estados, cabendo a Portugal na qualidade de Estado da residência, a eliminação da dupla tributação, deduzindo do imposto sobre o rendimento desse residente uma importância igual ao imposto pago no Luxemburgo, nos termos da alínea a), do n.º 2, do artigo 24.º da CDT Portugal Luxemburgo. Na situação sub judice, à totalidade do rendimento apurado para determinação da taxa (7.238,00), foi aplicada a taxa de 25%, em conformidade com a residência do Requerente em Portugal, não tendo sido concedido crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, uma vez que não foi apresentada prova do imposto eventualmente suportado no Luxemburgo.

Por fim, quanto à Informação Vinculativa proferida no processo n.º 1006/2018, com despacho de concordância da Sr.ª Diretora da DSIRS, de 2018/07/26, a mesma não é aplicável porque assenta em pressupostos de facto diferentes daqueles que estão em causa na presente

situação, devendo interpretar-se que a referência a pensões públicas não significa atribuída aos funcionários do Estado, mas sim a um sistema público de pensões.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, relativa a atos de liquidação de IRS, atenta a conformação do objeto do processo (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado em 20 de Dezembro de 2022, dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da data da presunção de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa.

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

PEDIDOS

Conforme se mencionou supra, o Requerente deduziu os seguintes pedidos:

- a) a anulação do despacho de indeferimento tácito, da Reclamação Graciosa e do ato de Liquidação nº 2021... referente ao ano de 2020, que deu origem à Nota de Cobrança de IRS nº, 2021..., ambas no valor de €1.809,50 (mil oitocentos e nove euros e cinquenta cêntimos), pedindo ainda ser
- b) a Requerida condenada a pagar as custas do processo e de parte, ainda
- c) as quantias que vierem a ser indevidamente pagas serem restituídas, acrescidas dos juros indemnizatórios; e
- d) serem extintos os processos executivos nºs ...2021... instaurado em 24-11-2021, com a quantia exequenda de €976,91 e ...2022... instaurado em 17-02-2022, com a quantia exequenda

6.

de €832,59, com todas as legais consequências.

O Tribunal considera que não tem competência para determinar qualquer condenação de custas de parte, nem para determinar qualquer condenação na extinção dos processos executivos, cuja competência compete à Requerida que é quem os instrui.

O artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), estabelece o seguinte:

“Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;
- c) (Revogada).

2 - Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.”

Ora, não cabem nesta previsão os pedidos deduzidos para serem declarados extintos vários processos executivos, pelo que o Tribunal é incompetente materialmente para deles conhecer, verificando-se uma excepção dilatória de conhecimento oficioso que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição, quanto a eles, em ordem aos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, al. a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT..¹

Quanto às custas de parte, devemos fazer apelo ao Regulamento de Custas no Processo Arbitral

¹ Cfr. p.ex. Decisões Arbitrais da CAAD Processo nº 120/2019-T, de 2019-11-27, CAAD, Processo nº 356/2019-T, de 2021-05-22 e CAAD Processo nº 229/2016-T, de 016-12-13 e CAAD Processo n.º: 717/2020-T, de 2021-09-13, todos in.caad.org.pt;

Tributário (RCPAT) e ao Regulamento das Custas Processuais aplicável aos Tribunais Judiciais.

Em primeiro lugar é aplicável ao processo arbitral que corre os seus termos na CAAD, o Regulamento de Custas de Processo Arbitral Tributário e no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).²

Em segundo lugar, as custas de parte não são incluídas na conta de custas, sendo reclamadas diretamente entre as partes, através da nota discriminativa e justificativa, a calcular pela parte vencedora, que a remeterá à parte vencida, levando-se em consideração a condenação em custas operada pela decisão final (cf. art.ºs 30º, e 31º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17/04).³

Ora, sem mais considerandos resulta claro que o Tribunal Arbitral tem poderes para condenar em custas, mas não em custas de parte que decorrem de actuações particulares das partes exactamente em decorrência dessa condenação em custas.⁴

² Vejamos o que dispõe o art. 4º do RCPAT:

Artigo 4.º (sublinhado nosso)

Taxa de arbitragem em caso de designação de árbitro pelo CAAD

1. Sempre que a designação dos árbitros no processo seja feita pelo CAAD, em conformidade com o n.º 1 e a alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do Regime Jurídico da Arbitragem, a taxa de arbitragem é determinada em função do valor da causa e está limitada ao mínimo de 306,00 € (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao presente Regulamento.

2. A taxa de arbitragem inicial corresponde a 50% da taxa de arbitragem resultante da Tabela I anexa ao presente Regulamento e é paga por transferência bancária para a conta do CAAD antes de formulado o pedido de constituição do tribunal arbitral previsto na alínea f) do n.º 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem.

3. O valor correspondente aos 50% remanescentes da taxa de arbitragem é pago pelo sujeito passivo por transferência bancária para a conta do CAAD antes da data fixada pelo tribunal arbitral, na reunião referida no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem, para a emissão da decisão arbitral.

4. A fixação do montante das custas finais do processo arbitral e a eventual repartição pelas partes é efetuada na decisão arbitral que vier a ser proferida pelo tribunal arbitral tal como disposto no n.º 2 do artigo 12.º do Regime Jurídico da Arbitragem, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 2.º.

5. A conta final é enviada às partes após o trânsito em julgado da decisão e, na hipótese de não ter sido realizado pagamento prévio pela parte vencida, esta terá o prazo de 30 dias para efetuar o pagamento das custas em que foi condenada, após o que, e se for esse o caso, o CAAD reembolsará o sujeito passivo no montante que lhe for devido.

6. Para além dos casos expressamente previstos neste regulamento, não há lugar a reembolso, devolução ou compensação, a qualquer título.

³ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 23-3-2023, processo n.º 21843/17.0T8LSB-C.L1-8, CRISTINA LOURENÇO, in. www.dgsi.pt;

⁴ O reembolso de eventuais custas em processo arbitral é feito oficiosamente pelo CAAD, conforme artigos 12º, nº 2 e 22º, nº 4 do RJAT e artigo 4º do RCPAT. Veja-se o Guia de Arbitragem Tributária, por Nuno Villa Lobos, questão nº 34.

Deste modo, o reembolso das taxas de arbitragem pagas ao CAAD pelos requerentes em processos arbitrais incumbe a esta entidade, independentemente da fixação do montante e da repartição das custas pelas partes que deve constar da decisão arbitral, nos termos do artigo 22º do RJAT.

ALEGAÇÕES

Art.º 139.º, n.º 5 do CPC

Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações.

A Requerente nas suas alegações escreveu a final:

“Para tanto, requer-se a V. Exa. se digne admitir a substituição do Certificado de Tradução junto à P.I. como documento 11, por outro Certificado de Tradução como documento 13. Isto porque, verificou-se que no documento 11 consta, por lapso, a cópia do Certificado de Residência emitido pela mesma entidade em 21 de fevereiro de 2022 e não o de 04 de abril de 2022, requerendo, ainda, a junção dos documentos 14, 15, 16 e 17, tudo em resposta ao articulado apresentado pela AT e para a descoberta da verdade material e boa decisão da causa.

Junta: cinco documentos, comprovativo de pagamento da taxa de arbitragem remanescente, comprovativo de pagamento da multa por ter praticado o ato no terceiro dia, nos termos da alínea c), do nº 5, do artigo 139º, do CPC, os seus dois articulados em formato “Word”.

A Requerida devidamente notificada nada disse.

O Regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, (RJAT), criado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 - de 2011-01-20, na sua versão actualizada, que regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, dispõe no seu art.º 16.º, de epígrafe princípios processuais, na sua alínea c), que “A autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas;”, dando-se assim uma primazia à pronúncia de mérito e à livre condução do processo.⁵

Por sua vez dispõe o art.º 29.º do RJAT de epígrafe Direito subsidiário, “1 - São de aplicação

⁵ Também dispõe o art.º 19.º do RJAT, que “Artigo 19.º, Princípio da livre condução do processo
1 - A falta de comparência de qualquer das partes a acto processual, a inexistência de defesa ou a falta de produção de qualquer prova solicitada não obstam ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida, de acordo com o princípio da livre apreciação de prova e da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo.
2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, o tribunal arbitral pode permitir a prática de acto omitido ou a repetição de acto ao qual a parte não tenha comparecido, bem como o respectivo adiamento.”

subsidiária ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos: a) As normas de natureza procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias; b) As normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária; c) As normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários; d) O Código do Procedimento Administrativo; e) O Código de Processo Civil.”

Por sua vez volta a dispor o número 2 que, “O disposto no número anterior não dispensa, nem prejudica, o dever de o tribunal arbitral definir a tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado, nos termos do disposto nos artigos 18.º e 19.º e atendendo aos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais.”

Não existe - ao contrário do Novo Regulamento da Arbitragem Administrativa da CAAD, que no seu artigo 21.º de epígrafe Prova documental, 1. Os documentos destinados a fazer prova são apresentados com o articulado em que se aleguem os factos correspondentes. 2. A junção de documentos após a fase de articulados só pode ter lugar em casos devidamente fundamentados, desde que não cause perturbação substancial à tramitação processual, nos termos a apreciar pelo tribunal,⁶ nenhuma previsão específica para a junção de documentos. Tal omissão, obriga-nos a apelar ao art.º 29.º do RJAT sem perdermos de linha de conduta os princípios também supra elencados, no qual se destaca a autonomia.

Diga-se desde logo que, e salvo melhor opinião, não parece fazer qualquer sentido a conjugação da norma a) com a existência da alínea c), pois em ambas está previsto o Código de natureza tributária que como é comumente sabido é o Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).⁷

Como também é comumente aceite, que a acção arbitral em matéria tributária equipara-se à acção de impugnação judicial prevista no CPPT,⁸ pelo que sendo este bloco normativo o

⁶https://www.caad.org.pt/files/documentos/regulamentos/CAAD_AA-Regulamento_Arbitragem_Administrativa.pdf

⁷ Ou seja, na alínea a), código tributário é o CPPT e na alínea c), processo nos tribunais tributários é também o CPPT;

⁸ Desde logo o art.º 13.º do RJAT de epígrafe, efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral, no seu número 5, “Salvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial, nomeadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade e de prescrição da prestação tributária, o art.º 17.º de epígrafe Tramitação, no seu número 2 “A administração tributária remete ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o art.º 22.º de epígrafe Deliberação,

primeiro que se deve aplicar subsidiariamente, devemos encontrar nele, ou pelo menos tentar, a matéria sobre a junção de documentos com as alegações e aplicação do art.º 139.º, n.º 5 do CPC.

Por razões lógicas devemos começar por esta última questão. Prevê o art. 3.º-A em matéria de prazos que, no procedimento arbitral, “os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações. E os prazos para a prática de atos no processo arbitral contam-se nos termos do Código de Processo Civil.”^{9 10}

Temos então que perante esta normatividade, existe a tradicional distinção entre prazos substantivos e prazos processuais.¹¹

Com base nesta distinção que é clara na redacção normativa, as decisões jurisprudenciais eram muito claras quanto ao prazo de caducidade para a interposição da impugnação judicial, prevista no art.º 97.º e 102.º do CPPT,¹² e à aplicação das normas de prazos processuais aos próprios actos dentro do processo, sem prejuízo de situações específicas.¹³

conteúdo e forma, no seu número 2 “É aplicável à decisão arbitral o disposto no artigo 123.º, primeira parte, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, relativamente à sentença judicial.

⁹ Cfr. Decisão Arbitral Caad, processo nº 361/2017-T de 2017-12-15, in. www.caad.org.pt;

¹⁰ Nos termos do CPPT, não existe norma expressa no âmbito das disposições processuais específicas de impugnação judicial quanto a esta matéria. Encontramos antes previsões na parte geral como são as disposições previstas nos artigos 20.º e segs.. Dispõe o mencionado artigo:

Dos prazos

Artigo 20.º

Contagem dos prazos

1 - Os prazos do procedimento tributário e interposição da impugnação judicial contam-se de modo contínuo e nos termos do artigo 279.º do Código Civil, transferindo-se o seu termo, quando os prazos terminarem em dia em que os serviços ou os tribunais estiverem encerrados, para o primeiro dia útil seguinte.

2 - Os prazos para a prática de atos no processo judicial contam-se nos termos do Código de Processo Civil

¹¹ Cfr. exemplificativamente, Prazos Processuais, pág. 18 e segs., Marco Carvalho Gonçalves, 2022, Livraria Almedina;

¹² Sobre a aplicação do erro desculpável previsto na alínea c) do n.º 3 do artigo 58.º do CPTA, do CPTA, ver exemplificativamente Acórdão do Tribunal Arbitral da CAAD, Processo nº 197/2016-T de 2016-10-21;

¹³ Cfr. exemplificativamente Acórdão do TCA Sul proferido no Proc. 04869/11 de 27-04-2017 e Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 2/3/1994, Processo 076282, Uniformização de Jurisprudencia, MARTINS DA COSTA, 02-03-1994:

Sumário : A suspensão dos prazos judiciais, estabelecida no artigo 144.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, não é aplicável ao prazo judicial de propositura de acção previsto no artigo 382.º, n.º 1, alínea a), do mesmo Código e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13/4/2016, processo 0355/16, FRANCISCO ROTHES

Sumário: I - O prazo de 10 dias para interpor recurso judicial da decisão administrativa de fixação da matéria tributável por método indirecto ao abrigo do art. 89.º-A da LGT (n.º 2 do art. 146.º-B do CPPT, aplicável ex vi dos n.ºs 7 e 8 do art. 89.º-A da LGT), é um prazo de impugnação judicial [cfr. art. 97.º, n.º 1, alínea q)] que, por força do n.º 1 do art. 20.º do CPPT, se conta nos termos do Código Civil.

II - Assim, porque se trata de um prazo substantivo, não lhe é aplicável a faculdade prevista no art. 139.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, a qual está prevista exclusivamente para os prazos processuais ou judiciais.

Mas estamos perante um prazo de natureza processual e a gravidade das consequências associadas ao decurso de prazos perentórios (cfr. artigo 139.º, n.º 3 do CPC), tem levado o legislador a ser menos exigente quanto ao momento do seu decurso, fixando um prazo suplementar para a sua prática com multa compulsória (cfr. artigo 139.º, n.ºs 5 e 6 do CPC), fazendo equivaler a data do envio à data de entrega na secretaria judicial (artigo. 144º, n.ºs 1 e 7 do CPC) e tornando mais abrangente o conceito de justo impedimento.

Por isso, mesmo que não se interpretasse a remissão efectuada pelo artigo 3.º-A do RJAT, como abrangendo a normatividade do “justo impedimento”, sempre os princípios gerais da tutela jurisdicional efetiva e da justiça que decorre da ideia de Estado de Direito Democrático e face à circunstância de poder estar em causa a afetação de direitos fundamentais, as razões justificativas da regulamentação do caso previsto na lei processual civil.

Deste modo, não podemos deixar de considerar aplicável, por regra, no âmbito do presente processo arbitral, o disposto no artigo 139.º, n.ºs 5 a 8 do CPC.¹⁴

DA TEMPESTIVIDADE DA JUNÇÃO DOS DOCUMENTOS

Admitidas que estão as alegações impetradas pelo Requerente, cuidemos agora da junção dos 5 documentos nesta fase processual.

Por força do disposto no artigo 16.º, alíneas c) e e), e 29.º, n.º 2, do RJAT, o processo arbitral rege-se pelos princípios da «autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas», e da «livre determinação das diligências de prova

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12/7/2017, processo 0795/17, FRANCISCO ROTHES

Sumário: I - O prazo para apresentar reclamação de acto praticado pelo órgão da execução fiscal, como prazo judicial que é, está sujeito às regras contidas nos arts. 138.º e 139.º do CPC, de acordo com o disposto no art. 20.º, n.º 2, do CPPT.

II - Sendo a petição inicial dessa reclamação remetida ao órgão da execução fiscal por carta registada, é de considerar como data de entrada a do registo postal, por força do disposto no art. 103.º, n.º 6, do CPPT, aplicável por analogia.

III - Tendo a petição inicial de reclamação sido apresentada no 2.º dia útil subsequente ao termo do prazo e tendo sido espontaneamente paga a multa prevista no art. 139.º, n.º 5, alínea b), do CPC, é de considerar que o direito de reclamar foi exercido em tempo.

¹⁴ Decisão Arbitral no âmbito do Tribunal Administrativo da CAAD, Processo nº 1/2018-A, de 2018-09-12, in. <https://caad.org.pt/administrativo/decisoes/decisao.php?listPage=7&id=128>;

necessárias».

Significam estes princípios que ao Tribunal Arbitral é atribuído o poder de ordenar as diligências que entender necessárias sem qualquer limitação pelas regras do processo civil, mas apenas com observância dos princípios da igualdade e do contraditório.

A esse poder é associado o dever de o Tribunal Arbitral realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer (artigo 13.º, n.º 1, do CPPT).

Na mesma linha de que há liberdade do Tribunal Arbitral na determinação dos actos necessários para a produção de prova aponta, sem os condicionalismos impostos no processo civil, o facto de no processo arbitral apenas se preverem como nulidades processuais, no artigo 28.º do RJAT, a violação dos princípios do contraditório e da igualdade das Partes (as outras nulidades são de decisão e não de processo).¹⁵

Por outro lado, por força do disposto no art.º 29.º do RJAT, aplicam-se subsidiariamente as normas do Código de Processo Civil, por falta de regulamentação específica desenvolvida do CPPT quanto a esta matéria.¹⁶

O art.º 423.º do CPC dispõe que:

“1 - Os documentos destinados a fazer prova dos fundamentos da ação ou da defesa devem ser apresentados com o articulado em que se aleguem os factos correspondentes.

"2- Se não forem juntos com o articulado respectivo, os documentos podem ser apresentados até 20 dias antes da data em que se realize a audiência final, mas a parte é condenada em multa, exceto se provar que os não pôde oferecer com o articulado.

3 - Após o limite temporal previsto no número anterior, só são admitidos os documentos cuja apresentação não tenha sido possível até àquele momento, bem como aqueles cuja apresentação

¹⁵ Cfr. Acórdão do Tribunal Arbitral da CAAD, processo nº 661/2020-T de 2021-10-03, in. www.caad.org.pt;

¹⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15/4/2021, processo 00034/20.9BEPNF-S2, Paulo Moura

Sumário: I - No processo de Impugnação Judicial Tributário a parte pode juntar documentos até 20 dias antes da data designada para a audiência final, por aplicação do artigo 423.º, n.º 2 do CPC.

II - A não comprovação da impossibilidade da apresentação dos documentos com o articulado inicial ou com a contestação, implica a condenação no pagamento de uma multa. In. www.dgsi.pt;

se tenha tornado necessária em virtude de ocorrência posterior."

Não contendo o processo arbitral tributário a realização imperativa de uma audiência final, a esta há-de, naturalmente, equiparar-se a realização da última reunião do processo, havendo-a, ou o momento imediatamente anterior à notificação para a apresentação de alegações escritas, ou de fixação de prazo para a decisão final, sem realização daquelas.¹⁷

Assim, numa análise positivista das normas a junção dos documentos é extemporânea. Mas não pode o Tribunal olvidar três premissas.

Uma primeira respeita ao facto de, princípios da «autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas», da «livre determinação das diligências de prova necessárias».

Significam estes princípios que ao Tribunal Arbitral é atribuído o poder de ordenar as diligências que entender necessárias sem qualquer limitação pelas regras do processo civil, mas apenas com observância dos princípios da igualdade e do contraditório.

Existe mesmo um dever de o Tribunal Arbitral realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer (artigo 13.º, n.º 1, do CPPT).

Uma segunda, ao facto da Requerida nada ter dito quanto à junção desses documentos.

Uma terceira, da própria natureza e circunstâncias dos documentos juntos e do facto da impugnação por parte da Requerida dos documentos juntos com o PPA.

Vejamos:

O Requerente requer a substituição do documento 11 junto ao PPA, por outro, correspondente ao certificado de tradução do Certificado de Residência “fiscal” emitido pelo Governo o Grão-Duque do Luxemburgo, em 04 de abril de 2022, isto porque verificou-se que nele consta por lapso, a cópia do Certificado de Residência emitido pela mesma entidade em 21 de fevereiro de 2022 e não o de 04 de abril de 2022.

Este certificado de residência havia sido impugnado pela Requerida quanto à sua tradução e também quanto à sua força probatória.

¹⁷ Cfr. Acórdão do Tribunal Arbitral da CAAD, processo nº 149/2015, de 2/11/2015, in. www.caad.org.pt;

Juntou o documento 13 que substituirá o documento 11 junto do PP, o qual é composto de:

- a) O certificado de tradução;
- b) A tradução em língua portuguesa do Certificado de Residência emitido em língua francesa pelo Governo o Grão-Duque do Luxemburgo, em 04 de abril de 2022;
- c) O documento original do Certificado de Residência emitido pelo Governo o Grão-Duque do Luxemburgo, em 04 de abril de 2022;
- d) Registo no Portal da Ordem dos Advogados do ato de natureza de tradução e certificação de tradução de documentos.

Ainda o Requerente pretende a junção dos documentos 13 e 14. Na verdade, afirma que procedeu ao pedido de alteração de morada com efeitos retroativos a 02-01-2014 foi apresentado por requerimento modelo B, em 31-08-2021, junto do Balcão das Finanças da Figueira da Foz, tendo anexado o certificado de residência emitido pelo Município do Luxemburgo em 26-07-2021, e que reforçou com vários pedidos pelo E balcão.

Quanto ao documento 16, corresponde ao email de remessa da tradução do certificado de 26/7/2021 que havia junto com o pedido de alteração de morada.

E quanto ao documento número 17 o Requerente junta um título de residência emitido ao abrigo da Diretiva n.º 2004/38/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril, que regula o exercício do direito de livre circulação e residência dos cidadãos da União Europeia e dos membros das suas famílias no território nacional.

A junção de documentos em sede de alegações deverá ser admitida, sempre que tal junção resulte de algum modo da alegação, pela AT, de factos ou circunstâncias que não tenham sido ponderados, porque desconhecidos pela Requerente, aquando da apresentação do pedido de pronúncia arbitral.¹⁸ Por outro lado, tem sido entendimento unânime na jurisprudência arbitral a rejeição de requerimentos onde se peticiona a junção de documentos e a alegação de factos novos fora dos momentos processuais próprios, como resulta dos despachos arbitrais proferidos nos processos n.ºs 753/2014-T, 308/2015-T, 258/2015-T, 409/2016-T, 10/2018-T, 278/2016-T, 755/2019-T e 277/2016-T. Ora a junção de documentos tem um momento processual específico para se efetivar e que é o da apresentação dos articulados (petição, pela demandante ou resposta,

¹⁸ Cfr. Acórdão Arbitral da CAAD, de 24/10/2022, Processo n.º 100/2022-T, in. www.caad.org.pt;

pela demandada), com a alegação dos factos correspondentes. Só em caso de alegação e prova de que tal não foi possível em data anterior ou que tal se tenha supervenientemente tornado necessário em virtude de ocorrência posterior, é que o Tribunal pode ponderar admitir essa junção [Cfr v.g. artigo 423º, do CPC e artigos 10º-2/d) e 29º-1/e), do RJAT].»¹⁹

O documento 13 já constava dos autos, quer no próprio processo de reclamação, quer no documento número 8 junto com o PPA.

Ora, aplicando todos os princípios e normatividade vindos de ser invocados e desenvolvidos apenas se poderá admitir o documento 13 que substituirá o documento 11 em virtude do mesmo ter sido impugnado. Todos os outros são extemporâneos quanto à sua junção e em boa verdade, nada de novo aportariam para os autos.

III. QUESTÕES A APRECIAR

A questão de mérito a discutir então na presente ação consiste em saber se o Requerente deve ser considerado Residente fiscal no Luxemburgo e em caso afirmativo se a pensão que auferir em Portugal deve ser tributada no Luxemburgo, ou em Portugal, ou em ambos e em que termos.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS ASSENTES

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A. A..., divorciado, titular do número de identificação fiscal..., residente no Luxemburgo, em ... Luxemburgo, aqui Requerente, tendo sido notificado na nota de liquidação de IRS relativa ao ano de 2020 com nº 2021.... com o valor a pagar de €1.809,50 (mil oitocentos e nove euros e cinquenta cêntimos) e data limite de pagamento em 19 de janeiro de 2022, apresentou a

¹⁹ Cfr. Acórdão Arbitral da CAAD, de 3/5/2022, Processo n.º 130/2021-T, in. www.caad.org.pt;

Reclamação Graciosa por carta registada com aviso de receção em 18 de maio de 2022, recebida pela Autoridade Tributária de Lisboa 3 em 20 de maio de 2022, cuja mesma foi indeferida tacitamente em 20 de setembro de 2022 interpôs o presente pedido de pronuncia arbitral visando a anulação da mesma liquidação de IRS;

B. A Requerida procedeu oficiosamente a uma declaração de IRS referente ao ano de 2020, a qual deu origem à liquidação 2021-..., com o valor a pagar de 976,91€ (novecentos e setenta e seis e noventa e um cêntimos), com data limite de pagamento a 31/8/2021, na qual colocou a morada em Portugal constante do seu cadastro, sita na Rua..., n.º ..., ..., ...-... Bom Sucesso, a qual se reproduz:

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	NR. LIQUIDACAO	LIQUIDACAO
2120-01-01 a 2020-12-31	2021-07-09	2021	2021-07-07
1 Rendimento global		E	11.342,00
2 Deduções específicas		E	4.104,00
3 Perdas a recuperar		E	0,00
4 Abatimentos		E	0,00
5 Deduções ao rendimento		E	0,00
6 Rendimento coletível	(1-2+3+4+5)	E	7.238,00
7 Quociente rendimentos anos anteriores-Propriedade intelectual		E	2.506,08
8 Rendimentos isentos englobados para determinação da taxa		E	0,00
9 Total do rendimento para determinação da taxa	(6+8-7)	E	4.929,91
10 Quociente familiar - 1,00 ; taxa 14,500 %		E	
11 Importância apurada	(9 : coef. x taxa)	E	714,84
12 Parcela a abater		E	0,00
13 Imposto anos anteriores-Propriedade intelectual		E	554,67
14 Imposto correspondente a rendimentos isentos		E	0,00
15 Taxa adicional (0,00 x 0,0 % + 0,00 x 0 %) x 1,00		E	0,00
16 Excesso em relação ao limite do quociente familiar		E	0,00
17 Imposto relativo a tributações autónomas		E	0,00
18 Coleta total	((11-12) x 1,00 + 13-14 + 15 + 17)	E	1.049,51
19 Deduções à coleta		E	57,72
20 Benefício municipal (1,50 % da coleta)		E	15,67
21 Acréscimos à coleta		E	0,00
22 Coleta líquida	((18-19-20) + 0) + 21)	E	976,91
23 Pagamentos por conta		E	0,00
24 Retenções na fonte		E	0,00
25 Imposto apurado	(22-(23+24))	E	976,91
26 Juros de retenção-poupança		E	0,00
27 Sobretaxa-resultado		E	0,00
28 Juros compensatórios		E	0,00
29 Juros indemnizatórios		E	0,00

DATA LIMITE DE PAGAMENTO: 2021-08-31 VALOR A PAGAR: E 976,91

C. O Requerente apresentou declaração modelo 3 de IRS de substituição em 7/12/2021, referente aos rendimentos do ano de 2020, apondo na mesma a qualidade de não residente, onde manifestou o rendimento auferido a título de pensões de Invalidez ou Velhice, pelo Centro Nacional de Pensões, no respectivo anexo, no montante de 11.342,00€, a qual deu origem à liquidação número 2021..., com o valor a pagar de €1.809,50 (mil oitocentos e nove euros e cinquenta cêntimos), com data limite de pagamento a 19/1/2022, a qual se reproduz:

Sujeito Passivo	Número de Liquidação	Período de Rendimentos
	2021.	2020-01-01 a 2020-12-31

	Descrição	Valores
1	RENDIMENTO GLOBAL	11.342,00
2	Deduções Específicas	4.104,00
3	Perdas a recuperar	0,00
4	Abatimentos	0,00
5	Deduções ao rendimento	0,00
6	RENDIMENTO COLETÁVEL (1 - (2 + 3 + 4 + 5))	7.238,00
7	Quociente rendimentos anos anteriores	0,00
8	Rendimentos isentos englobados para determinação da Taxa	0,00
9	TOTAL DO RENDIMENTO PARA DETERMINAÇÃO DA TAXA (6 + 8 - 7)	7.238,00
10	Quociente familiar 1,00 taxa 0,000%	
11	IMPORTÂNCIA APURADA (9 : COEF x TAXA)	0,00
12	Parcela a Abater	0,00
13	Imposto correspondente a rendimentos anos anteriores	0,00
14	Imposto correspondente a rendimentos isentos	0,00
15	Taxa adicional (0,00 x 0,0% + 0,00 x 0%) x 1,00	0,00
16	Excesso em relação ao limite do quociente familiar	0,00
17	Imposto relativo a tributações autónomas	0,00
18	COLETA TOTAL [(11-12)x(1,00)+13-14+15+16+17]	1.809,50

19	Deduções à coleta	0,00
20	Benefício Municipal (0,00% da coleta)	0,00
21	Acréscimos à coleta	0,00
22	COLETA LÍQUIDA (18 - 19 - 20 (>=0) + 21)	1.809,50
23	Pagamentos por conta	0,00
24	Retenções na fonte	0,00
25	IMPOSTOS APURADOS (22 - (23 + 24))	1.809,50
26	Juros de retenção-poupança	0,00
27	Sobretaxa-resultado	0,00
28	Juros compensatórios	0,00
29	Juros indemnizatórios	0,00
Valor a pagar		1.809,50

D. A Administração da “ville” do Luxemburgo emitiu em 26/7/2021, um documento denominado “certificat de residence”, onde consta o seguinte:

Données personnelles

Persönliche Daten / Persönlech Donnéeën

* données informatives

informelle Daten / informell Donnéeën

* Nom
Name / Numm A...

* Prénoms
Vornamen / Virnimm A...

Sexe
Geschlecht / Geschlecht M

Date, lieu de naissance
Geburtsdatum, -ort / Geburtsdatum, -uert 18/12/1970, Figueira da Foz (PRT)

Adresse
Anschrift / Adress Luxembourg
depuis le 02/01/2014

* Situation de famille
Familienstand / Familjestand Célibataire depuis le 18/12/1970

N° d'identification
Kennnummer / Identifizierungsnummer ...

Nationalité(s)
Staatsangehörigkeit(en) / Nationaliteit(en) * portugaise

Adresse(s) précédente(s)

Frühere Anschrift(en) / Vireg Adress(en)

du 23/09/2013 au 02/01/2014

Von / vun Bis / bis

Mondorf-les-Bains



Fait à Luxembourg, le 26/07/2021

Ausgestellt zu Luxemburg, den /

Ausgestallt zu Lëtzebuerg, den

Pour le Bourgmestre

Der Bürgermeister, i.A. /

Fir de Buergermeeschter

L'agent délégué UMECKER Joël

Der beauftragte Sachbearbeiter /

Den delegierten Agent



E. Da tradução efectuada consta o seguinte:

[LOGO]
CIDADE DE
LUXEMBURGO

CERTIFICADO DE RESIDÊNCIA

Wohnsitzbescheinigung - Certificado de Residência

Dados pessoais

* dados informativos

* Apelidos	A...
* Nome Próprio	A...
Sexo	M [masculino]
Data e local de nascimento	18/12/1970, Figueira da Foz (PRT)
Morada	Luxemburgo desde 01/02/2014
Situação familiar	Solteiro desde 18/12/1970
Número de identificação	1970 1218 37237
Nacionalidade(s)	*Portuguesa

Endereço (s) anterior (es)

de 23/09/2013 a 02/01/2014 , Avenue (

[LOGO]

CIDADE DE
LUXEMBURGO

Feito em Luxemburgo, 26/07/2021

Pelo Presidente da Câmara Municipal

[CÓDIGO QR/ ATCUD]

O Agente Delegado ...

Carimbo aposto:

[MUNICÍPIO DO
LUXEMBURGO -
ADMINISTRAÇÃO
(palavra ilegível)]

Selo aposto:
[Taxa município 2€]

Verifique a autenticidade do documento com GouvCheck

[LOGO] [imagem App Store] [imagem Google Play]

F. O Grão Ducado do Luxemburgo, Administração de Contribuições Diretas, Serviço de imposições Luxemburgo ..., emitiu em 4 de Abril de 2022, um “certificar de residence”, onde consta o seguinte:

Luxembourg, le 4 avril 2022

CERTIFICAT DE RESIDENCE

L'administration fiscale du Luxembourg certifie qu'à sa connaissance

Numéro de dossier : Monsieur A... /
Date de naissance : 18/12/1970
LUXEMBOURG

pour l'année d'imposition 2020

Est un contribuable résident pleinement imposable au Grand-Duché de Luxembourg au sens de l'article 4 de la convention tendant à éviter les doubles impositions conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Portugaise.

Le présent certificat établi sur demande de Monsieur [redacted], est destiné à servir de preuve devant les autorités fiscales portugaises.

Pour le préposé du Bureau d'imposition
Luxembourg ...

[redacted]

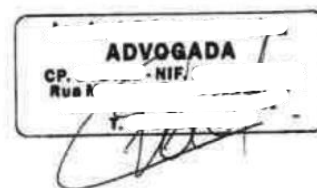


G. Da tradução efectuada consta o seguinte:

[TRADUÇÃO]

O GOVERNO
O GRÃO-DUQUE DO LUXEMBURGO
Administração de contribuições diretas

Repartição de Finanças do Luxemburgo ...



Senhor

A...

LUXEMBURGO

Luxemburgo, 4 de abril de 2022

A administração fiscal luxemburguesa certifica que tem conhecimento

Número do processo: Senhor A...
Data de nascimento: [redacted]
LUXEMBURGO

para o ano fiscal de 2020

É residente plenamente tributável no Grão-Ducado do Luxemburgo no sentido do artigo 4.º da Convenção destinada a evitar as duplas tributações celebrada entre o Grão-Duque de Luxemburgo e a República Portuguesa.

A presente certidão estabelecida a pedido do Sr. A... destina-se a servir de prova perante as autoridades fiscais portuguesas.

Por proposta da Repartição de Finanças

Luxemburgo ...

[rúbrica ilegível]

Tim Gleis

[aposto carimbo
* Administração das
Contribuições *
Luxemburgo ...*]

H. O Centro Nacional de Pensões Português emitiu uma declaração em 30/1/2021, de onde consta o seguinte:

DECLARAÇÃO

Nome: A...

N.º de Identificação:

N.º de Identificação Fiscal (NIF):

Data de emissão: 2021-01-30

A...

BOM SUCESSO

Declaramos, para os devidos efeitos, que o(a) beneficiário(a) acima identificado(a):

Recebeu os seguintes valores (em euros) no ano de 2020.

	Valor Total de Pensões	Valor da Pensão de Invalidez ou Velhice	Valor da Pensão de Sobrevivência
Pensões (1)	11.342,00	11.342,00	0,00
Pensões de 2020	4.108,42	4.108,42	0,00
Pensões anteriores a 2020	7.233,58	7.233,58	0,00
Retenções IRS	0,00	0,00	0,00

(1) Inclui Complementos, Suplemento Especial de Pensão e/ou Complemento Solidário para Idosos

Recebe os seguintes valores mensais (em euros) no ano de 2021.

	Pensão	Complemento por Cônjuge	Complemento por Dependência
Valor Mensal	287,08	0,00	0,00

O valor da Pensão Mensal acima indicado é pago através da(s) seguinte(s) entidade(s):

Entidade Responsável	Tipo de Pensão	Valor da Pensão
C.N.P.	INVALIDEZ	287,08

I. O Requerente entregou em 31/8/2021, no Serviço Local de Finanças da Figueira da Foz ..., um pedido de alteração de morada, para ..., Luxemburgo, com pedido de efeitos desde 2/1/2014;

2. FACTOS NÃO PROVADOS:

O Requerente por imposição do Luxemburgo declara em conjunto o valor das pensões que auferir, quer a portuguesa, quer a luxemburguesa, pagando em consequência o imposto devido por estes rendimentos.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

2. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronunciar sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que

suporta o pedido formulado pelo autor, e decidir se a considera provada ou não provada (artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT).

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificadamente e no acervo probatório carreado para os autos, os quais foram objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Não se deram como provadas nem não provadas, as alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em meros juízos conclusivos, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V. DO DIREITO

1. ENQUADRAMENTO DA QUESTÃO

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa declarar a ilegalidade de actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT e eliminar os efeitos jurídicos por eles produzidos, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, sendo o acto de liquidação praticado pela Administração Tributária o objecto do processo, tem de se apreciar a sua legalidade à face dos seus precisos termos, tal como ocorreu,

com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros actos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas a posteriori, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida ().

Como atrás assinalado, discute-se na presente ação se o Requerente deve ser considerado Residente fiscal no Luxemburgo e em caso afirmativo, se a pensão que auferem em Portugal deve ser tributada no Luxemburgo, ou em Portugal, ou em ambos e em que termos.

2. QUADRO LEGAL

Para apreciar a questão a decidir importa atender ao disposto nas normas aplicáveis de direito interno e de Direito Internacional, que *infra* se transcrevem na parte relevante:

a) Legislação

Lei Geral Tributária

Artigo 19.º

Domicílio fiscal

1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário:

a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;

b) Para as pessoas colectivas, o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.

2 - O domicílio fiscal integra ainda o domicílio fiscal eletrónico, que inclui o serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, bem como a caixa postal eletrónica, nos termos previstos no serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital e no serviço público de caixa postal eletrónica. (Redação do Decreto-Lei

n.º 93/2017, de 1 de agosto)

3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária. (Anterior n.º 2 - Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária. (Anterior n.º 3 - Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)

5 - Sempre que se altere o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar, no prazo de 60 dias, tal alteração à administração tributária. (Redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)

6 - Os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses, bem como as pessoas colectivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a actividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional. (Anterior n.º 5 - Redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)

7 - Independentemente das sanções aplicáveis, depende da designação de representante nos termos do número anterior o exercício dos direitos dos sujeitos passivos nele referidos perante a administração tributária, incluindo os de reclamação, recurso ou impugnação. (Anterior n.º 6 - Redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)

8 - O disposto no número anterior não é aplicável, sendo a designação de representante meramente facultativa, em relação a não residentes de, ou a residentes que se ausentem para, Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia. (Anterior n.º 7 - Redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro)

9 - O representante pode renunciar à representação nos termos gerais, mediante comunicação escrita ao representado, enviada para a última morada deste. (Redação da Declaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

10 - A renúncia torna-se eficaz relativamente à Autoridade Tributária e Aduaneira quando lhe

for comunicada, devendo esta, no prazo de 90 dias a contar dessa comunicação, proceder às necessárias alterações, desde que tenha decorrido pelo menos um ano desde a nomeação ou tenha sido nomeado novo representante fiscal. (Redação da Delaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

11 - A administração tributária poderá rectificar oficiosamente o domicílio fiscal dos sujeitos passivos se tal decorrer dos elementos ao seu dispor. (Anterior n.º 9 - Redação da Delaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

12 - Os sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português e os estabelecimentos estáveis de sociedades e outras entidades não residentes, bem como os sujeitos passivos residentes enquadrados no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, são obrigados a possuir caixa postal eletrónica, nos termos do n.º 2, e a comunicá-la à administração tributária no prazo de 30 dias a contar da data do início de atividade ou da data do início do enquadramento no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, quando o mesmo ocorra por alteração.(Anterior n.º 10 - Redação da Declaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

13 - O Ministro das Finanças regula, por portaria, o regime de obrigatoriedade do domicílio fiscal electrónico dos sujeitos passivos não referidos no n.º 9.. (Anterior n.º 11 - Redação da Delaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

14 - A obrigatoriedade de designação de representante fiscal ou de adesão à caixa postal eletrónica não é aplicável aos sujeitos passivos que aderiram ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, com exceção do previsto quanto às pessoas coletivas ou outras entidades legalmente equiparadas que cessem atividade. (Anterior n.º 12 - Redação da Delaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

15 - O cancelamento da adesão ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, relativamente às pessoas singulares e coletivas residentes fora da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, só produz efeitos após a prévia designação de representante fiscal. (Anterior n.º 13 - Redação da Delaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

Código do IRS

Artigo 16.º

Residência

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

3 - As pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.

4 - A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos n.os 14 e 16.

5 - A residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado.

6 - São ainda havidos como residentes em território português as pessoas de nacionalidade

portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.

7 - Sem prejuízo do período definido no número anterior, a condição de residente aí prevista subsiste apenas enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal do sujeito passivo para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, deixando de se aplicar no ano em que este se torne residente fiscal em país, território ou região distinto daqueles.

8 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

9 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

10 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)

11 - O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.

12 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado

residente em território português.

13 - Enquadra-se no disposto na alínea d) do n.º 1 o exercício de funções de deputado ao Parlamento Europeu.

14 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, um sujeito passivo considera-se residente em território português durante a totalidade do ano no qual perca a qualidade de residente quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:

*a) Permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, nesse ano;
e*

b) Obtenha, no decorrer desse ano e após o último dia de permanência em território português, quaisquer rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS, caso o sujeito passivo mantivesse a sua qualidade de residente em território português.

15 - O disposto no número anterior não é aplicável caso o sujeito passivo demonstre que os rendimentos a que se refere a alínea b) do mesmo número sejam tributados por um imposto sobre o rendimento idêntico ou substancialmente similar ao IRS aplicado devido ao domicílio ou residência:

a) Noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e que se preveja a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; ou

b) Noutro Estado, não abrangido na alínea anterior, em que a taxa de tributação aplicável àqueles rendimentos não seja inferior a 60 % daquela que lhes seria aplicável caso o sujeito passivo mantivesse a sua residência em território português.

16 - Um sujeito passivo considera-se, ainda, residente em território português durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que, nos termos do n.º 4, perdeu aquela mesma qualidade.

Artigo 18.º

Rendimentos obtidos em território português

1 - Consideram-se obtidos em território português:

- a) Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;*
- b) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e outras entidades, devidas por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;*
- c) Os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidade com residência, sede ou direção efetiva nesse território;*
- d) Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor comercial, industrial ou científico, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica, devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;*
- e) Os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;*
- f) Os rendimentos que não se encontrem previstos na alínea anterior decorrentes de atividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com exceção das relativas a transportes, telecomunicações e atividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;*
- g) Outros rendimentos de aplicação de capitais devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;*
- h) Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão;*

- i) *As mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direção efetiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respetivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;*
- j) *As mais-valias resultantes da alienação dos bens referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º, quando nele tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente;*
- l) *As pensões devidas por entidade que nele tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;*
- m) *Os rendimentos de atos isolados nele praticados;*
- n) *Os incrementos patrimoniais não compreendidos nas alíneas anteriores, quando nele se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam, incluindo, designadamente, os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, devidos ou pagos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;*
- o) *Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.*
- p) *As mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes de capital ou de direitos similares em sociedades ou outras entidades, não abrangidas pela alínea i), quando, em qualquer momento durante os 365 dias anteriores, o valor dessas partes de capital ou direitos resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50 %, de bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, com exceção dos bens imóveis afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não consista na compra e venda de bens imóveis. (Aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro)*
- 2 - *Entende-se por estabelecimento estável qualquer instalação fixa ou representação permanente através da qual seja exercida uma das atividades previstas no artigo 3.º*

3 - É aplicável ao IRS o disposto nos n.os 4 e 5 do artigo 4.º e nos n.os 2 a 9 do artigo 5.º ambos do Código do IRC, com as necessárias adaptações.

CONVENÇÃO ENTRE A REPÚBLICA PORTUGUESA E O GRÃO-DUCADO DO LUXEMBURGO PARA EVITAR AS DUPLAS TRIBUTAÇÕES E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO E O PATRIMÓNIO, ASSINADA EM BRUXELAS EM 25 DE MAIO DE 1999.

Resolução da Assembleia da República n.º 56/2000, D.R. de 30/6/2000

Artigo 2.º

Impostos visados

1 — Os impostos actuais a que esta Convenção se aplica são:

a) Relativamente ao Luxemburgo:

i) O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (l'impôt sur le revenu des personnes physiques);

b) Relativamente a Portugal:

i) O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);

Artigo 4.º

Residente

1 — Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.

2 — Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como segue:

Artigo 18.º

Pensões

1 — Com ressalva do disposto no n.º 2 do artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

2 — Não obstante o disposto no n.º 1, as pensões pagas em virtude da aplicação da legislação respeitante à segurança social de um Estado contratante podem ser tributadas nesse Estado.

Artigo 19.º

Remunerações públicas

1 — a) As remunerações, excluindo as pensões, pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributadas nesse Estado.

b) Estas remunerações só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado Contratante se os serviços forem prestados neste Estado e se a pessoa singular for um residente deste Estado:

i) Sendo seu nacional; ou

ii) Que não se tornou seu residente unicamente para o efeito de prestar os ditos serviços

2 — a) As pensões pagas por um Estado Contratante ou por uma das suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais, quer directamente quer através de fundos por elas constituídos, a uma pessoa singular, em consequência de serviços prestados a esse Estado ou a essa subdivisão ou autarquia, só podem ser tributados nesse Estado.

b) Estas pensões só podem, contudo, ser tributadas no outro Estado Contratante se a pessoa singular for um residente e um nacional desse Estado.

b) Da qualidade de Residente/Não Residente do Requerente

A determinação da residência fiscal é de primordial importância em IRS, pois estabelece o âmbito de sujeição a este imposto. Sendo residente fiscal em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território; se for não residente, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território nacional, obviamente sem prejuízo da aplicação posterior das convenções para evitar a dupla tributação internacional.

O Código do IRS contém critérios definidores dessa residência fiscal em Portugal, os quais são os seguintes:

- Permanência mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; ou
- Aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual; ou
- Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território; ou
- Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português, inclusive funções de deputado ao Parlamento Europeu; ou

Como medida de prevenção de evasão fiscal, a lei Portuguesa considera também que são Residentes as, pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo prova de exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.

Segundo as alíneas f) e g), da matéria de facto dada como provada, o Requerente é considerado para o ano fiscal de 2020 como residente plenamente tributável no Grão-Ducado do Luxemburgo no sentido do art.º 4.º, da Convenção destinada a evitar as duplas tributações

celebrada entre o Grão-Duque de Luxemburgo e a República Portuguesa. sendo então aí considerado residente fiscal.

Sendo afinal o Requerente residente fiscal no Luxemburgo, deve o mesmo ser considerado não residente em Portugal. Os elementos de conexão do Requerente a Portugal face a este quadro fáctico, são o ser de nacionalidade Portuguesa, o qual não releva, e o rendimento que está em crise nos autos ser de fonte Portuguesa.

c) Regras de Tributação

Existem duas regras de tributação previstas nos números 1 e 2 do artigo 15.º do Código do IRS:

«(...) 1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português (...).»

Os sujeitos passivos residentes em território nacional são tributados pela regra da universalidade ou de base mundial, segundo a qual, são tributadas pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo os obtidos no estrangeiro.

Os sujeitos passivos não residentes em território nacional são aqui tributados, de acordo com a regra da territorialidade, pelos rendimentos aqui obtidos. Para o efeito, no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS são enumeradas as diversas situações que se configuram como rendimentos obtidos em território nacional, apenas estes rendimentos quando obtidos por não residentes são aqui tributados, sem prejuízo do que possam dispor Tratados Internacionais.

De acordo com a alínea l) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS consideram-se obtidos em território português «(...) As pensões devidas por entidade que nele tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento (...).»

No entanto, conforme concluímos, o Requerente deve ser considerado residente no Luxemburgo. Quid júris?

As convenções sobre dupla tributação internacional visam eliminar ou atenuar situações de

dupla tributação: jurídica ou económica. A dupla, ou múltipla tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais, nomeadamente quando existem dois dos designados elementos de conexão – residência e fonte dos rendimentos.²⁰

Portugal está sujeito no âmbito dos impostos sobre o rendimento e capital, ao modelo da Convenção da OCDE, a qual se baseia no princípio da residência. A tributação na fonte apenas é permitida em situações excepcionais, com a aplicação de taxas ‘reduzidas’ de imposto sobre determinados rendimentos (retenções na fonte).²¹

É curioso constatar, tendo inclusive sido objecto de divulgação pública em vários meios de comunicação nacionais, que “O Estado português passou a fazer retenções na fonte às pensões pagas por Portugal a pensionistas residentes no Luxemburgo.”^{22 23}

As convenções portuguesas sobre dupla tributação seguem o Artigo 18.º da Convenção Modelo da OCDE (Pensões) ao atribuírem competência fiscal exclusiva ao Estado de residência. Este artigo cobre apenas as pensões pagas e relacionadas com um emprego privado antecedente. Cumpre notar, que na CDT Reino Unido/Portugal, qualquer renda paga a um residente de um dos Estados Contratantes só é tributada nesse Estado (ver Artigo 17.º, paragrafo1).

Nesses termos, devemos fazer apelo ao art.º 18.º da Convenção celebrada entre Portugal e o Luxemburgo,²⁴ o qual dispõe o seguinte:

Artigo 18.º

Pensões

1 — Com ressalva do disposto no n.º 2 do artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

Lendo este número 1 era inquestionável que as pensões auferidas em Portugal seriam somente

²⁰ Manual de Direito Fiscal, Glória Teixeira, 2016, 4ª Edição;

²¹ In. Ibidem;

²² <https://www.contacto.lu/luxemburgo/saiba-o-que-fazer-para-evitar-a-dupla-tributac-o-das-pens-es/424774.html>

²³ A questão da dupla tributação ainda se mantém em 2023, cfr. <https://www.latina.lu/pt/latina/ogbl-pede-esclarecimentos-sobre-dupla-tributac-o-dos-reformados-ao-embaixador-de-portugal-6492b98ade135b92360a92f9>

²⁴ Resolução da Assembleia da República n.º 56/2000, D.R. de 30/6/2000;

tributadas no Luxemburgo. No entanto, existe um número 2 que dispõe:

2 — Não obstante o disposto no n.º 1, as pensões pagas em virtude da aplicação da legislação respeitante à segurança social de um Estado contratante podem ser tributadas nesse Estado.

E “arrogando-se” o Estado Português o direito de tributar essas pensões como é o caso dos autos cai a mesma pretensão nessa exceção.

Conforme tem sido amiúde exposto perante as entidades diplomáticas Portuguesas no Luxemburgo, a questão nos casos em que determinado residente no Luxemburgo apenas aufera rendimentos de pensões em Portugal, sendo aqui tributado, e não tendo mais rendimentos, pode eventualmente situar-se ao nível da inconstitucionalidade material. No entanto, tal questão não nos foi colocada e até se desconhece se é o caso face à matéria dos autos.

Uma última alusão à informação vinculativa que foi aduzida pelo Requerente.

Conforme diz a Requerida, no caso da Convenção celebrada entre Portugal e o Luxemburgo, o poder de tributação é cumulativo, ao contrário da Convenção celebrada entre Portugal e Espanha, porque a redacção dos seus artigos 18.º são diferentes:

CONVENÇÃO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

Artigo 18.º

Pensões

Com ressalva do disposto no n.º 2 do artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

CONVENÇÃO ENTRE PORTUGAL E LUXEMBURGO

Artigo 18.º

Pensões

1 — Com ressalva do disposto no n.º 2 do artigo 19.º, as pensões e remunerações similares pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior só podem ser tributadas nesse Estado.

2 — Não obstante o disposto no n.º 1, as pensões pagas em virtude da aplicação da legislação respeitante à segurança social de um Estado contratante podem ser tributadas nesse Estado.

Improcede assim na totalidade o pedido do Requerente.

VI. DECISÃO

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Condenar o Requerente no pagamento das custas;

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de €1.809,50 (mil oitocentos e nove euros e cinquenta cêntimos), indicado pelo Requerente e não impugnado pela Requerida, correspondente à utilidade económica do pedido, *i.e.*, ao valor da liquidação de IRS – v. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) e artigo 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil (“CPC”), *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VIII. CUSTAS

Custas no montante de € **306,00 (trezentos e seis euros)** a cargo do Requerente, por decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Dezembro de 2023

O árbitro singular,

António Pragal Colaço