

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 879/2023-T

Tema: IRS – rendimentos de capitais, “Outros Rendimentos”, CDT Portugal – Reino dos Países Baixos. Dupla tributação internacional.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Sofia Quental, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral singular, constituído a 6 de Fevereiro de 2024, decide o seguinte:

I- RELATÓRIO

1. A..., médico, NIF ..., e B..., empresária, NIF ..., ambos com domicílio fiscal na Rua ..., n.º, ...-... Porto, (doravante abreviadamente identificados por “Requerentes” ou separadamente por “a Requerente” e “o Requerente”), apresentaram pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, 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 apenas designado por RJAT), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, abreviadamente identificada por “Autoridade Requerida”, “Autoridade Tributária” ou simplesmente por “AT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2023-..., relativa ao IRS de 2022, e declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de juros compensatórios n.º 2023-..., por erro nos pressupostos de facto e de direito, ilegitimidade procedimental, vício de falta de fundamentação e violação do direito de participação procedimental, com todas as suas consequências legais, designadamente o reembolso de €9.486,44 (nove mil,

quatrocentos e oitenta e seis euros e quarenta e quatro cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular foi aceite em 28 de Novembro de 2023, pelo Exmo. Senhor presidente do CAAD, tendo as partes sido notificadas no mesmo dia.
3. Os Requerentes não procederam à nomeação de Árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º do RJAT, a ora signatária foi designada pelo Excelentíssimo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo a nomeação sido aceite no prazo e nos demais termos legalmente previstos.
4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação em 17 de Janeiro de 2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do Árbitro, nos termos conjugados do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
5. O Tribunal Arbitral singular ficou, assim, constituído em 06 de Fevereiro de 2024 para apreciar e decidir o objecto do presente litígio.
6. Deste modo importa ter em conta que os Requerentes sustentaram, em síntese, o seu pedido da seguinte forma:
 - 6.1 Em 11-07-2023, os Requerentes apresentaram conjuntamente a sua declaração anual de rendimentos, Modelo 3, para o ano de 2022, acompanhada dos anexos A, F, G e J.
 - 6.2 Nos Campos 801 a 804 do Quadro 8.A. do Anexo J a Requerente declarou os seguintes rendimentos de capitais:
 - a) rendimentos com origem na Suíça:
 - E22 - €14.691,60, sem imposto suportado;
 - E21 - €35.687,50, sem imposto suportado.
 - b) rendimentos com origem nos Países Baixos:
 - E22 - €71.345,00 e imposto pago nesse país, na totalidade de €9.453,67;
 - E21 - € 274,67, sem imposto suportado.

- 6.3 Nos Campos 951 a 978 do Quadro 9.2.A. do Anexo J a Requerente declarou os seguintes incrementos patrimoniais:
- valor de aquisição - €2.787.987,64;
 - valor de realização - €2.691.397,91;
 - despesas e encargos- €4.605,43.
- 6.4 Nos Campos 991 a 993 do Quadro 9.B. do Anexo J a Requerente declarou como “outros incrementos patrimoniais de opção de englobamento” o valor negativo de €-5.683,14.
- 6.5 Nessa sequência, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2023-... da qual resultou um total de imposto a pagar no montante de €27.190,19 e de juros compensatórios no montante de €32,77, perfazendo assim um total a pagar de €27.222,96.
- 6.6 Os Requerentes procederam ao seu pagamento integral em 30-08-2023.
- 6.7 Relativamente aos rendimentos com fonte nos Países Baixos, no valor de €71.345,00 (indicado no quadro 8A, do anexo J), a Requerente declarou ter pago imposto nesse país no total de €9.453,67 (cfr. Doc. n.º 5).
- 6.8 Os Requerentes alegam que, na liquidação em questão, foi considerado o valor total de €3.324,05 nas "deduções à colecta". Contudo, não foi aplicada qualquer dedução à colecta na forma de crédito de imposto para eliminar a dupla tributação internacional, ignorando assim o imposto pago nos Países Baixos, que foi declarado no quadro 8A do Anexo J, no valor de €9.453,67.
- 6.9 Por conseguinte, defendem que a liquidação apresenta uma ilegalidade parcial, uma vez que, ao calcular o montante de imposto a pagar, não foi considerado o crédito de imposto referente à eliminação da dupla tributação jurídica internacional, relativo aos valores indicados na quarta coluna do quadro 8A do Anexo J.
- 6.10 Os Requerentes afirmam que têm o direito de ver reconhecido, na liquidação do seu IRS, um crédito de imposto correspondente ao montante pago nos Países Baixos, conforme previsto no artigo 24.º, n.º 1, alínea a), da Convenção para

Evitar a Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e os Países Baixos, e, adicionalmente, no artigo 81.º, n.º 1, do CIRS.

- 6.11 Alegam os Requerentes que ao não aplicar essa dedução, a referida liquidação incorre num vício de violação da lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, já que os mesmos rendimentos recebidos pelos Requerentes em 2022 foram tributados tanto em Portugal como nos Países Baixos, resultando numa situação de dupla tributação jurídica internacional.
- 6.12 Adicionalmente, alegam os Requerentes que a liquidação de IRS objecto dos autos padece de vício de falta de fundamentação, uma vez que falta em absoluto uma linha motivadora ou argumentativa que permita compreender porque não foi aplicado um crédito de imposto, sob a forma de dedução à colecta, pelos montantes de imposto pago pela Requerente no estrangeiro e declarados na Declaração de IRS de 2022, tendo a Autoridade Tributária violado o direito de participação procedimental que cabia, *in casu*, aos Requerentes.
- 6.13 Concluem peticionando: (a) a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2023-..., ora impugnada, na medida em que nas operações de apuramento do IRS devido não foi efectuada a dedução à colecta do montante de €9.453,67, correspondente ao crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional; (b) a condenação da Requerida a pagar aos Requerentes a quantia de €9.453,67 a título de restituição dos montantes de imposto indevidamente pago ao abrigo do segmento anulado do acto de liquidação referido em a); (c) a anulação da liquidação de juros compensatórios n.º 2023-...; (d) a condenação da Requerida a pagar aos Requerentes a quantia de €32,77 a título de restituição dos montantes de imposto indevidamente pago ao abrigo do acto de liquidação referido em c); (e) a condenação da Requerida a pagar aos Requerentes juros indemnizatórios, à taxa legal, incidindo sobre as quantias anuladas referidas em b) e d), contados desde 30-8-2023 e até integral processamento da correspondente nota de crédito; e (f) a condenação da Requerida nas custas da presente arbitragem, procedendo-se aos reembolsos aos Requerentes que, em consequência, forem devidos.

7. Por despacho de 12 de Fevereiro de 2024, do Tribunal Arbitral singular, a Requerida foi devidamente notificada para apresentar resposta ao Pedido de Pronuncia Arbitral apresentado pelos Requerentes, o que fez no dia 18 de Março de 2024.
8. Na sua Resposta, a Autoridade Requerida invocou, em síntese, o seguinte:
 - 8.1 Os Requerentes não têm qualquer fundamento nas suas alegações, rejeitando integralmente os argumentos por eles apresentados.
 - 8.2 Começa por referir que a controvérsia nos autos se refere à não concessão do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, relativo ao imposto retido nos Países Baixos, nos termos do artigo 81.º do CIRS, no valor de €9.453,67, conforme alegado pelos Requerentes.
 - 8.3 A AT declara que, segundo a Direcção de Serviços de Relações Internacionais (DSRI), os dados sobre os rendimentos de capitais obtidos em 2022 pelos Requerentes, ao abrigo da Directiva de Cooperação Administrativa, ainda não estão disponíveis na sua base de dados. Contudo, com base no princípio da verdade declarativa, presume-se que as informações declaradas pelos Requerentes são verdadeiras e de boa-fé, e que foi nesse pressuposto que foi emitida a liquidação aqui impugnada.
 - 8.4 A AT argumenta que para provar o imposto alegadamente suportado nos Países Baixos, os Requerentes apresentaram um documento da instituição "C...", que atesta que no decurso do ano de 2022, a instituição reteve o montante de €9.454,00 a título de imposto nos Países Baixos, mas sem identificação dos rendimentos que originaram essa retenção, reforçando que o documento não constitui prova suficiente do imposto retido nos Países Baixos, por não ser emitido pela autoridade fiscal desse país, como é exigido nos termos do Ofício-Circulado n.º 20124, de 2007/05/09, da DSRI.
 - 8.5 E que antes de mais nada importa determinar o Estado que tem competência para proceder à tributação dos referidos rendimentos auferidos nos Países Baixos à luz da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e os Países Baixos.

-
- 8.6 A AT salienta que os Requerentes declararam esses rendimentos de capitais como "Outros rendimentos de capitais sem retenção", com o código 'E22', e que de acordo com a CDT entre Portugal e os Países Baixos, esses rendimentos são exclusivamente tributáveis no Estado da residência, ou seja, em Portugal.
- 8.7 Desta forma, a AT argumenta que, se os Requerentes foram tributados nos Países Baixos, deverão solicitar o reembolso do imposto indevidamente pago naquela jurisdição.
- 8.8 Argumenta ainda que a liquidação impugnada foi efectuada com base nas declarações apresentadas pelos Requerentes no Modelo 3 e em conformidade com o CIRS e a CDT entre Portugal e os Países Baixos, não padecendo de qualquer ilegalidade.
- 8.9 A Autoridade Requerida refere ainda que por referência ao acto tributário objecto dos autos apenas se exige a observância dos requisitos gerais de fundamentação constantes do n.º 1 e n.º 2 do artigo 77.º da LGT, o qual foi cumprido, conforme demonstrado pela circunstância dos Requerentes terem assumido plena compreensão da questão controvertida e essencial à apreciação do pedido, não se verificando igualmente qualquer vício de forma conexo com a falta de audição prévia antes da liquidação, uma vez que esta é dispensada nos termos do n.º 2 do artigo 60.º da LGT, no caso da liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte.
- 8.10 Portanto, conclui que a liquidação impugnada é legítima e foi realizada em conformidade com as normas legais e convencionais aplicáveis.
9. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi dispensada considerando que não foi requerida prova testemunhal nem há controvérsia sobre a matéria de facto.
10. Os Requerentes apresentaram as suas alegações no dia 10-05-2024, reafirmando, no essencial, a posição assumida no pedido de pronuncia arbitral.

II- SANEADOR

11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido que foi tempestivamente apresentado, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
12. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de Março.
13. Não se verificam nulidades nem outras excepções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que cumpre decidir.

III- MATÉRIA DE FACTO

III-A) Factos provados

14. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
 - A) Em 11-07-2023, os Requerentes apresentaram conjuntamente a sua declaração anual de rendimentos, Modelo 3, para o ano de 2022, com o n.º 2022-...-... -...— cfr. Docs. n.ºs 1 e 2 da P.I.
 - B) Nos Campos 801 a 804 do Quadro 8.A. do Anexo J a Requerente declarou os seguintes rendimentos de capitais (cfr. cit. Doc. n.º 2):
 - › rendimentos com origem na Suíça:
 - E22 - €14.691,60, sem imposto suportado
 - E21 - €35.687,50, sem imposto suportado
 - › rendimentos com origem nos Países Baixos:
 - E22 - €71.345,00 e imposto pago nesse país, na totalidade de €9.453,67
 - E21 - € 274,67, sem imposto suportado
 - C) Nos Campos 951 a 978 do Quadro 9.2.A. do Anexo J a Requerente declarou os seguintes incrementos patrimoniais (cfr. cit. Doc. n.º 2):
 - valor de aquisição - € 2.787.987,64
 - valor de realização - € 2.691.397,91

- despesas e encargos- € 4.605,43
- D) Nos Campos 991 a 993 do Quadro 9.B. do Anexo J a Requerente declarou como “outros incrementos patrimoniais de opção de englobamento” o valor negativo de €-5.683,14 (cfr. cit. Doc. n.º 2).
- E) Nessa sequência, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2023-... da qual resultou um total de imposto a pagar no montante de €27.190,19 e de juros compensatórios no montante de €32,77, perfazendo assim um total a pagar de €27.222,96 (cfr. Doc. n.º 3 da P.I.).
- F) Os Requerentes procederam ao seu pagamento integral em 30-08-2023 (cfr. Doc. n.º 4 da P.I.).
- G) Para provar o imposto alegadamente suportado nos Países Baixos, os Requerentes apresentaram um documento proveniente da instituição ‘C...’, respeitante à conta n.º 51.96.51.952, com data de 2023/09/14, no qual se encontra atestado que no decurso do ano de 2022, o banco reteve a quantia de €9.454,00 a título de imposto nos Países Baixos (cfr. Doc. 5 da P.I.).

III-B) Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que não se tenham considerado provados.

III-C) Fundamentação da matéria de facto

A matéria de facto dada como provada por este Tribunal Arbitral singular assenta nas posições assumidas pelas Partes e na prova documental apresentada e produzida nos autos e não impugnada por nenhuma das Partes e nos factos admitidos por acordo das Partes, sendo de observar que dos articulados apresentados não emerge discordância das Partes relativamente à matéria de facto, cingindo-se a divergência à matéria de direito.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que

fundamenta o pedido formulado pelos Requerentes e considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito [cf. n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cf. artigos 13.º do CPPT, artigo 99.º da LGT, 90.º do CPTA e artigos 5.º, n.º 2 e 411.º do CPC).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação aos factos alegados pelas Partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme artigo 16.º, alínea e) do RJAT e n.º 4 do artigo 607.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei [*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil (CC) e havendo documentos, a prova testemunhal (ou, subalternamente, as declarações de parte) cingir-se-á à interpretação do contexto desses documentos, não podendo incidir nos factos que esses documentos provam, conforme artigo 393.º do CC], é que não domina o princípio da livre apreciação da prova (cf. artigo 607.º, n.º 5 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV-DO DIREITO

IV-A) Delimitação do objecto

Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constitui questão central dirimida, a qual cumpre, pois, apreciar e decidir:

1. A determinação da legalidade da liquidação de IRS n.º 2023-..., relativa ao ano de 2022, e, bem assim, a determinação da legalidade da liquidação de juros compensatórios n.º 2023-... .
2. Da condenação da AT no reembolso do montante de €9.453,67, acrescido do montante de juros €32,77, no pagamento de juros indemnizatórios nos termos legais, e das custas de arbitragem.

Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, de seguida importa determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões a decidir.

IV-B) Do mérito da causa

Em síntese, a pretensão dos Requerentes subsume-se à declaração de ilegalidade e anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2023-..., relativa ao IRS de 2022, e, em consequência, à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de juros compensatórios n.º 2023-..., por vício de (i) erro nos pressupostos de facto e de direito, (ii) ilegitimidade procedimental, (iii) falta de fundamentação e (iv) violação do direito de participação procedimental, com todas as suas consequências legais, designadamente o reembolso de €9.453,67 a título de imposto indevidamente pago e de €37,77, a título de juros, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal.

Os Requerentes assentam o seu entendimento, em suma, na circunstância de terem efectivamente suportado imposto sobre os rendimentos no país da fonte correspondente a €9.453,67, a título de retenção na fonte, não tendo este montante sido considerado pela Autoridade Tributária e deduzido à colecta sob forma de crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, nos termos dos artigos 78.º, n.º 1, alínea j) e 81.º, n.º 1 do CIRS e do artigo 24.º, n.º 1 da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Reino dos Países Baixos (doravante, “CDT Portugal-Países Baixos”).

No seu entendimento, não tendo a Autoridade Tributária deduzido à colecta de IRS apurada o montante de imposto suportado nos Países Baixos, aquela liquidação padece de vício de violação de lei decorrente de erro nos seus pressupostos de facto e de direito, porquanto os rendimentos auferidos pelos Requerentes no ano de 2022 foram alvo de tributação em Portugal e nos Países Baixos, gerando assim uma situação de dupla tributação jurídica internacional.

Adicionalmente, alegam os Requerentes que a liquidação de IRS objecto dos autos padece de vício de falta de fundamentação, uma vez que falta em absoluto uma linha motivadora ou argumentativa que permita compreender porque não foi aplicado um crédito de imposto, sob a forma de dedução à colecta, pelos montantes de imposto pago pela Requerente no estrangeiro e declarados na Declaração de IRS de 2022, tendo a Autoridade Tributária violado o direito de participação procedimental que cabia, *in casu*, aos Requerentes.

A Autoridade Requerida, por sua vez, entende que por referência ao acto tributário objecto dos autos apenas se exige a observância dos requisitos gerais de fundamentação constantes do n.º 1 e n.º 2 do artigo 77.º da LGT, o qual foi cumprido, conforme demonstrado pela circunstância dos Requerentes terem assumido plena compreensão da questão controvertida e essencial à apreciação do pedido, não se verificando igualmente qualquer vício de forma conexo com a falta de audição prévia antes da liquidação, uma vez que esta é dispensada nos termos do n.º 2 do artigo 60.º da LGT, no caso da liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte.

Ademais, e quanto à questão central em litígio, a Autoridade Requerida considera que uma vez que o montante de imposto suportado na fonte diz respeito à categoria do artigo 22.º da CDT entre Portugal e os Países Baixos, “Outros Rendimentos”, e que a competência de tributação cabia exclusivamente a Portugal, enquanto estado da residência, a liquidação ora impugnada foi efectuada no estrito cumprimento das normas do CIRS e da CDT entre Portugal e os Países Baixos, e de acordo com os elementos indicados pelos Requerentes no quadro 8A. do anexo J.

Acresce que, considera a Autoridade Requerida que da prova apresentada pelos Requerentes não é possível concluir qual o montante dos rendimentos sobre os quais incidiu a retenção aí referida, nem a respectiva natureza.

Por conseguinte, no entendimento da AT, a liquidação de IRS impugnada não padece das alegadas ilegalidades por erro nos pressupostos de facto, ilegitimidade procedimental, falta de fundamentação e preterição do direito de audição, devendo os Requerentes solicitar o reembolso do imposto indevidamente pago junto das autoridades dos Países Baixos, nos termos da respectiva legislação interna.

Perante o exposto, cabe ao Tribunal Arbitral singular decidir, com base na matéria de facto e de direito, sobre o mérito da causa, dividindo-se as questões alegadas pelas partes, no essencial, em dois grupos: (i) a questão dos vícios de erro nos pressupostos de facto e de direito, ilegitimidade procedimental, falta de fundamentação e violação do direito de participação procedimental e (ii) a questão da competência de tributação e dos métodos para eliminar a dupla tributação.

Quanto à primeira questão, principie-se por referir que os Requerentes apresentaram a declaração anual de rendimentos Modelo 3 referente ao exercício de 2022 com o n.º 2022-...-... -... (doravante, “Declaração de IRS de 2022”) em 11.07.2023, ou seja, dentro do prazo de 30 dias após o termo do prazo legal. Por esse motivo, nos termos conjugados dos artigos 75.º, n.º 1 da LGT, 59.º, n.º 2 do CPPT e 76.º, n.º 1, alínea a), os elementos declarados beneficiavam de uma presunção de veracidade. Ademais, não se verificava nenhuma das circunstâncias elencadas no n.º 2 do artigo 75.º da LGT, devendo a liquidação de IRS ser realizada com base nos elementos declarados, sob pena de ilegalidade.

Neste sentido veja-se, a mero título de exemplo, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido a 11.02.2021, no âmbito do processo n.º 157/17.1BCLSB, onde se refere que “(...) o art. 75.º, n.º 1, da LGT estabelece uma presunção de veracidade das declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal. Quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (cf. n.º 1, do art. 350.º do C.C.)”.

No caso concreto, a Requerente declarou no quadro 8.A. do Anexo J da Declaração de Rendimentos de 2022, ter obtido nos Países Baixos:

- › Outros rendimentos de capitais sem retenção, no montante de €71.345,00 (terceira coluna do Campo 803 do Quadro 8.A.); e
- › Juros sem retenção, no montante de €274,67 (terceira coluna do Campo 804 do Quadro 8.A.),

A Requerente declarou igualmente na quarta coluna do Campo 803 do Quadro 8.A. do Anexo J ter pago no país da fonte imposto sobre os rendimentos declarados, no montante total de €9.453,67.

Conforme entendido pelo Tribunal Central Administrativo Sul a 10.03.2022, no âmbito do processo n.º 1647/10.2BESNT, “*A demonstração do pagamento de imposto no estrangeiro não está sujeita a nenhum tipo de formalidade, no sentido de ter de ser feita inexoravelmente através de declaração emitida pelas autoridades fiscais (...)*” e “*as instruções administrativas não vinculam os administrados.*”

Além disso, não devem restar dúvidas de que, ainda que o documento n.º 5 do Pedido de Pronúncia Arbitral, emitido pela entidade bancária “C...” em Amesterdão, não especifique expressamente os rendimentos sobre os quais incidiu a retenção na fonte, o montante de imposto suportado, no valor de €9.453,67, só pode referir-se aos "Outros Rendimentos de capitais sem retenção". Isto porque tal montante nunca poderia resultar da base tributável correspondente aos juros sem retenção, no valor de €274,67, não tendo a Requerente obtido quaisquer outros rendimentos de capitais nos Países Baixos.

Adicionalmente, a Autoridade Requerida não alegou nem demonstrou factos susceptíveis de abalar a presunção de veracidade dos elementos declarados pelos Requerentes nem dos respectivos documentos de suporte, os quais, por este motivo, se presumem verdadeiros.

Além disso, a Autoridade Requerida não solicitou quaisquer esclarecimentos adicionais relativamente aos montantes de rendimento obtidos ou ao imposto suportado nos Países Baixos.

Efectivamente, tivesse a Autoridade Tributária solicitado esclarecimentos adicionais, poderiam os Requerentes, no exercício do seu direito de participação procedimental previsto no artigo

60.º, n.º 1 da LGT, ter logrado apresentar elementos de prova adicionais ou elucidado a AT sobre quaisquer potenciais dúvidas.

Por outro lado, a AT não apresentou, aquando da prática do acto tributário ora impugnado, qualquer fundamentação ou, diga-se, mero indício, quanto à motivação que determinou a não dedução à colecta dos montantes de imposto pago no estrangeiro declarado pelos Requerentes na Declaração de IRS de 2022.

In casu, resultou provado que os Requerentes pagaram, a título de retenção na fonte, o montante de €9.453,67 em imposto nos Países Baixos, montante esse que não foi deduzido à colecta de IRS apurada em Portugal no ano de 2022.

Neste contexto, é manifesto que se os serviços da Administração Tributária efectivamente tinham dúvidas quanto à veracidade dos elementos declarados, sempre deveriam ter lançado mão dos meios à sua disposição ao abrigo da troca de informações entre Portugal e os Países Baixos (artigo 28.º da CDT entre Portugal e os Países Baixos), o que não se verificou (neste sentido, *vide*, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido a 10.03.2022, no âmbito do processo n.º 1647/10.2BESNT e, mais recentemente, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido a 14.03.2024 no âmbito do processo n.º 1646/10.4BESNT).

Na mesma senda, entendendo a Autoridade Tributária existir um conflito de soberanias tributárias entre Portugal e os Países Baixos, como parece aludir nos artigos 45.º e seguintes da Resposta, e, bem assim, estando perante a resolução de um conflito decorrente de uma situação de dupla tributação entre Portugal e os Países Baixos em razão da tributação indevida – por violação da competência exclusiva de tributação que cabia a Portugal ao abrigo do artigo 22.º, n.º 1 da CDT entre Portugal e os Países Baixos, tal conflito poderia ser resolvido, nomeadamente, através do mecanismo do “procedimento amigável” a que se alude no artigo 27.º da referida CDT, à qual ambos os Estados se vincularam.

Decorre do mencionado artigo 27.º, n.º 3 da CDT entre Portugal e os Países Baixos que “*as autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a*

aplicação da Convenção. Poderão também consultar-se a fim de eliminar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção.”

Ou seja, existindo uma CDT entre dois Estados e ocorrendo divergência da sua leitura ou desarmonia na sua aplicação prática, não se configura que sejam “as pessoas” na definição das referidas convenções, a suportar o ónus de dirimir essas divergências ou desarmonias dos Estados Contratantes.

E, se após Portugal lançar mão de todos os meios previstos na CDT entre Portugal e os Países Baixos, ainda subsistir a dupla tributação internacional, cabe a Portugal, enquanto país da residência, de fazer cessar a dupla tributação, concedendo um crédito de imposto ao abrigo do artigo 81.º do CIRS, correspondente ao montante de imposto suportado na fonte.

Nesta matéria, aderimos ao aludido na decisão arbitral proferida pelo CAAD no âmbito do processo n.º 47/2020-T, onde se decidiu o seguinte:

“27. Ora, por forma a eliminar a dupla tributação internacional e obviar às consequências negativas que a mesma representa para o desenvolvimento da atividade económica internacional, foram colocados à disposição dos Estados, dois tipos de instrumentos, a saber:

i) as medidas unilaterais – disposições internas dos Estados – e;

ii) as medidas bilaterais – tratados ou convenções de dupla tributação internacional.

(...)“Os mecanismos unilaterais são, como o próprio nome indica, mecanismos internos de eliminação de dupla tributação internacional adoptados por cada Estado, sem a necessária correspondência em outros ordenamentos. Estes mecanismos podem agir relativamente à matéria colectável auferido no estrangeiro, isentando-a (Isenção integral ou progressiva), ou em relação ao imposto ali pago, permitindo a sua dedução ao imposto a pagar no país da sua residência (crédito de imposto, como seja o artigo 81.º do CIRS e o artigo 91.º do CIRC).”

29. Quanto às medidas bilaterais, temos as denominadas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação Internacional, que se consubstanciam nos “tratados internacionais celebrados entre dois Estados – Estado da fonte e o Estado da residência – através dos quais estes regulam entre si o modo de tributar factos que, por força dos elementos de conexão utilizados se compreendem no âmbito de aplicação tributária de ambos os Estados, de modo a eliminar a

dupla tributação.” (p. 240 da obra atrás referida), as quais não eliminando completamente a dupla tributação, sempre a poderão atenuar.

(...)

35. Com efeito, e por forma a obviar tais situações, em Portugal (e no caso de rendimentos obtidos por pessoas singulares), a eliminação ou atenuação da dupla tributação poderá ocorrer por força do regime unilateral previsto no n.º 1 do artigo 81.º do CIRS.

36. Ora, o artigo 81.º do CIRS sob a epígrafe: “eliminação da dupla tributação internacional”, no seu n.º 1, prevê o regime regra, segundo o qual: “os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional dedutível até à concorrência da parte da colecta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

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

37. E no seu n.º 2, que será a exceção àquele n.º 1, prevê que: “quando existir convenção para eliminar a dupla tributação internacional celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do n.º anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.”

38. Resulta assim, da conjugação destes n.ºs do artigo 81.º do CIRS, supra transcritos, que o n.º 1 é uma medida unilateral de eliminação ou atenuação de dupla tributação internacional, de imposto pago no estrangeiro não previsto em CDT, e que será a REGRA GERAL, enquanto que, o n.º 2 prescreve situações em que os limites previstos podem ser abarcados sem que, no entanto, ultrapassem as deduções previstas na Convenção.

39. Segundo entendemos, este n.º 2 consubstancia, nas palavras de AMÉRICO BRÁS CARLOS (obra atrás citada, p. 239) “(...) as medidas unilaterais [que] podem aplicar-se conjuntamente como medidas bilaterais resultantes das convenções para evitar a dupla tributação internacional que limitem a tributação do país da fonte (ou origem) do rendimento a uma taxa inferior à normal. A consequência é a de que a dedução à colecta do imposto português não

pode ser superior ao imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na convenção” – V.G. artigo 81.º, n.º 2 do CIRS.

(...)

49. Não obstante, a superioridade hierárquica dos tratados se encontrar proclamada quer no disposto nos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena, bem como no n.º 2 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, “[d]aqui decorrem duas conclusões: (a) a de que o Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei; (b) a de que, em caso de conflito, o tratado se sobrepõe à lei interna.

Esta é a posição consagrada do Tribunal Constitucional.

A supremacia do tratado sobre a lei interna não se traduz, porém na revogação desta última. Com efeito, não se está aqui perante um fenómeno ab-rogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação.” (...).

Ora, *in casu*, conforme resulta da matéria dada como provada, em 2022 a Requerente, recebeu nos Países Baixos:

- › Outros rendimentos de capitais sem retenção, no montante de €71.345,00 (terceira coluna do Campo 803 do Quadro 8.A.); e
- › Juros sem retenção, no montante de €274,67 (terceira coluna do Campo 804 do Quadro 8.A.),

Conforme se extrai igualmente do probatório e já supramencionado, os “Outros rendimentos de capitais sem retenção” foram, de facto, sujeitos a uma dupla tributação, em Portugal e nos Países Baixos, país com o qual Portugal celebrou uma convenção para evitar a dupla tributação.

Ademais, saliente-se que os Requerentes comprovaram neste processo o imposto pago nos Países Baixos relativamente ao rendimento aqui controvertido, como se alcança da alínea G) dos factos provados.

Termos em que é inequívoco que não pode subsistir a dupla tributação jurídica internacional sobre os rendimentos em causa auferidos pela Requerente no ano de 2022.

Por esse motivo, caberia ao Estado português, numa primeira via, lançar mão dos mecanismos bilaterais de eliminação da dupla tributação, nomeadamente, do procedimento de troca de informações e do procedimento amigável previstos nos artigos 27.º e 28.º da CDT entre Portugal e os Países Baixos para tentar dirimir o conflito e, não se revelando tal frutífero, accionar o mecanismo unilateral de eliminação da dupla tributação previsto no artigo 81.º, n.º 1 do Código do IRS, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva e da igualdade, previstos na CRP, do artigo 81.º do Código do IRS, da CDT Portugal – Países Baixos e, no limite, dos princípios e liberdades consagrados no Direito Europeu, como a livre circulação de capitais.

Não o tendo feito, a liquidação de IRS impugnada é ilegal, devendo, em consequência, o pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente.

V- JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Os Requerentes pedem ainda a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT "*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*", implicando o pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que os Requerentes pagaram indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

Julgando-se procedente o pedido, procede o pedido de juros indemnizatórios.

VI-DECISÃO

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral julga totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, e, em consequência:

- A. Declara parcialmente ilegal e determina a anulação parcial da liquidação de IRS referente ao exercício de 2022, ora impugnada;
- B. Condena a Autoridade Requerida a restituir aos Requerentes o montante de imposto e de juros indevidamente pago;
- C. Condena a Autoridade Requerida no pagamento de juros indemnizatórios contados desde o pagamento do imposto pelos Requerentes, até ao seu integral pagamento, à taxa legal em vigor;
- D. Condena a Autoridade Requerida no pagamento das custas do presente processo.

VII- VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor da acção em €9.486,44 (nove mil quatrocentos e oitenta e seis euros e quarenta e quatro cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-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.

VIII- CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em €918,00, cujo pagamento fica a cargo da Autoridade Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 04 de Outubro de 2024

A Árbitra

Sofia Quental