

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 758/2023-T

Tema: IRS – Denúncia de ADT. Violação do Direito da União Europeia. Princípio da proteção das expectativas legítimas.

SUMÁRIO

- I. Em matérias de fiscalidade direta (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incluído), em que não há harmonização fiscal europeia, os Estados-Membros são competentes e soberanos para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário. Significa isto que o Direito da União Europeia não exige que um Estado-Membro celebre ou mantenha Acordos para Eliminar a Dupla Tributação com outros Estados-Membros.**

- II. Todavia, no exercício da sua competência fiscal em matérias não harmonizadas, os Estados-Membros têm de agir com observância do Direito Europeu, designadamente, das liberdades fundamentais de circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capital garantidas pelo Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), liberdades estas que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TFUE) tem interpretado como proibindo a adoção de medidas que resultem num tratamento desigual e discriminatório de residentes em outros Estados-Membros, relativamente a residentes no seu território em situação comparável, de forma a restringir (injustificadamente) o exercício das ditas liberdades fundamentais. Mas o TJUE não impõe aos Estados-Membros que eliminem os obstáculos à livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capital que decorram da falta de uniformização dos sistemas fiscais, as chamadas “disparidades fiscais”.**

III. A denúncia, por parte da Suécia, do Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado com Portugal, e uma eventual alteração na tributação pela Suécia das pensões de fonte sueca auferidas por sujeitos passivos residentes em Portugal, não constitui uma violação, pelo Estado Português, do princípio da proteção da confiança ínsito no artigo 2.º da nossa Constituição e no Direito da União Europeia.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dr. João Menezes Leitão e Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, árbitros que formam o Tribunal Arbitral no processo identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

- 1. A... e B... (“Requerentes”),** contribuintes fiscais números ... e ..., respetivamente, ambos com nacionalidade sueca e com residência na Rua ..., n.º ..., ...-... Caldas da Rainha, Portugal, tendo sido notificados da demonstração de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“**IRS**”) com o n.º 2023..., vieram, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“**RJAT**”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”) com vista à apreciação da legalidade da referida liquidação de IRS, juntamente com a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

- 2. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).**

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida.
4. Os Requerentes indicaram, como arbitro designado, a Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, tendo a Requerida indicado o Dr. João Menezes Leitão, e o Conselho Deontológico designado a presidente do Tribunal Arbitral, tudo de acordo com o normativo aplicável.
5. Em 26.02.2024, foi comunicada, pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a constituição do presente tribunal arbitral coletivo, nos termos da alínea c) do número 1 do artigo 11.º do RJAT.
6. No mesmo dia, foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor:

“(1) Notifique-se a Exma. Senhora Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira para, no prazo de 30 dias: (a) apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e (b) remeter cópia do processo administrativo, em cumprimento do disposto no artigo 17.º, n.º 2, do RJAT.

(2) Notifique-se os Requerentes para, no prazo de 10 dias, indicarem sobre que factos incidiriam as declarações de parte de ambos os Requerentes, caso sejam admitidas, e explicitarem em que medida seriam as mesmas declarações de parte relevantes para a apreciação das questões de direito constitucional e de direito da União Europeia suscitadas pelos Requerentes no pedido de pronúncia arbitral.

(3) Notifique-se as Partes para submeterem todos os articulados em versão Word”.

7. Em 27.02.2024, a Requerida apresentou resposta ao PPA, e juntou o processo administrativo.

8. Em 07.03.2024, os Requerentes apresentaram requerimento onde, entre o mais, se pode ler:

“Com efeito, a prestação de declarações de parte é essencial para a apreciação das questões jurídicas suscitadas no pedido de pronúncia arbitral, sendo particularmente relevante no tocante às questões relacionadas com a violação do princípio da proteção da confiança, que está consagrado quer no plano nacional como no plano europeu”.

“Efetivamente, as declarações de parte são fundamentais para provar o investimento da confiança que os ora Requerentes realizaram na sequência de um comportamento por parte do Estado Português”.

9. Em 12.03.2024, a Requerida veio, por requerimento, opor-se novamente às declarações de parte.

10. Por despacho de 22.03.2024, os Requerentes foram notificados para, querendo, no exercício do contraditório, responder às exceções suscitadas pela Requerida na resposta e no requerimento de 12.03.2024.

11. Em 03.04.2024, os Requerentes responderam às ditas exceções por requerimento.

12. Em 02.05.2024, o Tribunal Arbitral proferiu despacho no qual se pode ler:

“1. Considerando a matéria de direito e as questões decidendas, o Tribunal Arbitral dispensa a audição das partes e a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT, por

4.

inútil, remetendo a apreciação das exceções suscitadas pela AT para a decisão arbitral.

2. Em especial, ponderadas as alegações constantes dos artigos 16.º a 33.º do pedido de pronúncia arbitral, que os Requerentes indicaram como objeto das declarações de parte, o Tribunal Arbitral reputa inútil essa específica diligência de prova, por não ser necessária para a adequada resolução da causa segundo as várias soluções plausíveis de Direito.

3. Notifique-se as partes para, no prazo de 10 dias (simultâneo), querendo, apresentarem alegações escritas finais”.

- 13.** Os Requerentes e a Requerida apresentaram as suas alegações em 16.05.2024 e 17.05.2024, respetivamente.

II. SANEADOR

- 14.** Na sua resposta, a Requerida invocou a incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar o PPA, por os Requerentes pretenderam sindicar “*uma qualquer Responsabilidade civil extracontratual do Estado pelo exercício da função político-legislativa*”, e por a causa de pedir estar relacionada com imposto liquidado, devido e cobrado no Reino da Suécia, ao qual a República Portuguesa e o seu ordenamento jurídico são totalmente alheios.
- 15.** Se é verdade que o Tribunal Arbitral não tem competência para conhecer da ilegalidade e anular liquidações de imposto emitidas ao abrigo da lei sueca, também é claro que os Requerentes peticionam a declaração de ilegalidade e anulação de uma liquidação de IRS, emitida ao abrigo do Código do IRS, em relação à qual o Tribunal Arbitral tem competência nos termos do artigo 2.º do RJAT.

16. Acresce que, da leitura do PPA, resulta claro que não está em causa qualquer responsabilidade civil extracontratual do Estado pelo exercício da função político-legislativa, mas apenas e tão só apreciar a legalidade da liquidação de IRS impugnada pelos Requerentes pela via arbitral.
17. Quanto à alegada ilegitimidade passiva da AT, temos que esta exceção é também manifestamente improcedente dado que foi a AT que emitiu a liquidação de IRS impugnada, e considerando o disposto no artigo 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22 de março.
18. Do exposto *supra* resulta que o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação de uma liquidação oficiosa de IRS (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º do RJAT).
19. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).
20. Não foram identificadas nulidades.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

21. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos, que se julgam provados:
 - a. Os Requerentes alteraram a sua residência fiscal para Portugal em 2018 (cf. alegado nos artigos 1.º e 18.º do PPA, facto não controvertido).

6.

- b. Em 16 de junho de 2021, a Suécia denunciou o Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado com Portugal, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2022 (cf. Documento 5 junto ao PPA, facto não controvertido).
- c. Em 24 de agosto de 2023, os Requerentes procederam à submissão da declaração de rendimentos de IRS (Modelo 3) relativa ao ano fiscal de 2022 (cf. Documento 1 junto ao PPA, que aqui se dá por reproduzida, facto não controvertido).
- d. Subsequentemente, os Requerentes foram notificados da demonstração da liquidação de IRS com o n.º 2023... (cf. Documento 2 junto ao PPA, que aqui se dá por reproduzida, facto não controvertido).
- e. Os Requerentes apresentaram o PPA que deu origem aos presentes autos em 24 de outubro de 2023 (facto não controvertido).

§2. Factos não provados

- 22. Não existem factos relevantes para a decisão que o Tribunal Arbitral dê como não provados.

§3. Motivação quanto à matéria de facto

- 23. Relativamente à fundamentação da matéria de facto, o Tribunal Arbitral não está obrigado a pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamentam o pedido formulado pelo sujeito passivo (cf. artigos 596.º, n.º 1, e 607.º, n.ºs 2 a 4, do CPC), e dizer se a considera provada ou não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, *ex vi* artigo 29.º do RJAT).

-
24. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação à prova produzida, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos elementos trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cf. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.
25. *In casu*, a matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos juntos pelos Requerentes e pela AT, bem como no processo administrativo, os quais, analisados de forma crítica, constituem a base da convicção do Tribunal Arbitral quanto à realidade dos factos descrita *supra*.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

Da alegada violação das liberdades fundamentais contidas no TFUE pela decisão da Suécia de pôr termo ao Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado com Portugal

26. Alegam os Requerentes que a decisão da Suécia de pôr termo ao Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado com Portugal viola o Direito da União Europeia, uma vez que se trata de uma medida nacional que afeta diferentes liberdades fundamentais sem se basear em razões gerais de interesse público.
27. A este respeito, interessa, primeiramente, sublinhar que em matérias em que não há harmonização fiscal europeia, como seja a da fiscalidade direta (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incluído), os Estados-Membros são competentes e soberanos para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição

do seu poder tributário (cf. Decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia no processo C-379/05, *Amurta*, de 08-11-2007, parágrafo 17).

28. Significa isto que o Direito da União Europeia não exige que um Estado-Membro celebre ou mantenha Acordos para Eliminar a Dupla Tributação com outros Estados-Membros. Não sendo a decisão da Suécia de pôr termo ao Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado com Portugal sequer regulada pelo Direito da União Europeia, não vislumbra o Tribunal Arbitral como tal decisão poderia violar o mesmo, tratando-se de uma decisão interna da competência de um Estado soberano.
29. É certo que, ao exercer a sua competência fiscal em matérias não harmonizadas, os Estados-Membros têm de agir com observância do Direito europeu, designadamente, da liberdade de circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capital garantida pelo TFEU (cf. Decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia no processo C-379/05, *Amurta*, de 08-11-2007, parágrafo 16).
30. O TJUE interpreta os artigos do TFEU relativos a estas liberdades (artigos 45.º a 66.º), muitas vezes designadas por “liberdades fundamentais”, como proibindo um Estado-Membro de implementar medidas que resultem num tratamento desigual e discriminatório de residentes em outros Estados-Membros, relativamente a residentes no seu território em situação comparável, de forma a restringir (injustificadamente) o exercício das ditas liberdades fundamentais.
31. Mas o TJUE não impõe aos Estados-Membros que eliminem os obstáculos à livre circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capital que decorram da falta de uniformização dos sistemas fiscais, as chamadas “disparidades fiscais”. Tal como referido no caso *Damseaux* (processo C-128/08, de 16-07-2009): “o Tribunal de Justiça já declarou que os inconvenientes que podem resultar do exercício paralelo das

competências fiscais dos diferentes Estados-Membros, desde que esse exercício não seja discriminatório, não constituem restrições proibidas pelo Tratado CE”.

32. Ao contrário do que parecem entender os Requerentes, não basta que uma medida nacional de um Estado-Membro afete a liberdade de circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capital no mercado interno para violar umas das liberdades fundamentais. É necessário que tal medida resulte num tratamento desigual e discriminatório de residentes em outros Estados-Membros relativamente a residentes no seu território em situação comparável.
33. Ora, da argumentação dos Requerentes não resulta em que sentido, após o término do Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Suécia, o sistema fiscal português passou a discriminar (negativamente) os Requerentes, enquanto residentes em território português que exerceram uma liberdade fundamental protegida pelo TFEU, relativamente aos sujeitos passivos residentes em Portugal que não exerceram qualquer liberdade fundamental protegida pelo TFEU, com referência à tributação de pensões.
34. Acresce que, tal como referido pela Requerida, o que está em causa neste processo é, tão somente, a tributação que o Reino da Suécia faz às pensões de fonte sueca recebidas pelos Requerentes, na sequência da denúncia do Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Suécia, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2022.
35. Trata-se, conseqüentemente, como já referimos *supra*, de uma decisão interna de um Estado soberano.
36. De facto, a tributação dos Requerentes em sede de IRS não sofreu qualquer alteração nesta data: antes do término do Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Suécia, as pensões de fonte sueca auferidas pelos Requerentes estavam

isentas de IRS em Portugal, ao abrigo do regime dos residentes não-habituais (cf. artigos 16.º, 18.º e 81.º do Código do IRS); após o término do Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Suécia, as pensões de fonte sueca auferidas pelos Requerentes continuaram isentas de IRS em Portugal, ao abrigo do regime dos residentes não-habituais.

37. O resultado do término do Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Suécia foi as pensões de fonte sueca auferidas pelos Requerentes passarem a ser sujeitas a retenção na fonte na Suécia (nos termos da lei sueca), facto a que o Estado Português é totalmente alheio.
38. Tal como referido pela Requerida, é patente que, no caso *sub judice*, não está em causa qualquer disposição de Direito nacional e, conseqüentemente, não se vislumbra enquadramento legal para a liquidação impugnada ser efetuada de forma diferente da que foi feita mediante a atribuição aos Requerentes de um crédito de imposto integral sobre os rendimentos de pensões de fonte estrangeira, como pretendem.
39. Por último, refira-se que o presente Tribunal Arbitral não é competente para declarar ilegais e desaplicar normas nacionais suecas por incompatíveis com o Direito da União Europeia, ou anular liquidações de imposto emitidas ao abrigo de legislação sueca.
40. A jurisprudência do nosso Supremo Tribunal Administrativo citada pelos Requerentes, nos termos da qual o Estado Português, enquanto Estado da Residência, está obrigado a acautelar que os sujeitos passivos não sejam prejudicados pela errada interpretação de um Acordo para Eliminar a Dupla Tributação por parte do Estado da Fonte (e.g., Acórdão de 9 de dezembro de 2021, processo n.º 01113/13.4BEBRG), não tem relevância *in casu*, porquanto a Suécia não interpretou erradamente o Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado com Portugal, tendo, ao invés, denunciado o mesmo.

41. Falece, por todo o exposto, esta linha de argumentação avançada pelos Requerentes.

Da alegada violação do princípio da proteção da confiança

42. Defendem os Requerentes que o facto de o legislador português não ter assegurado a isenção total de imposto sobre o rendimento, em Portugal e na Suécia (dupla não tributação), durante 10 anos, com referência às pensões de fonte sueca auferidas pelos Requerentes, gorou as expetativas dos Requerentes, sendo incompatível com o princípio da proteção da confiança, reconhecido no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, e ínsito no Direito da União Europeia.
43. Relativamente ao princípio da proteção da confiança, enquanto princípio geral de Direito da União Europeia, têm razão os Requerentes quando afirmam que o mesmo é aplicável à atuação dos Estados-Membros regulada pelo Direito da União Europeia.
44. *In casu*, os Requerentes invocam a sua expetativa quanto à operação do regime dos residentes não-habituais em seu benefício (dupla não tributação) durante o período de 10 anos. Este regime consta de legislação portuguesa e não resulta de qualquer transposição de diretiva ou outro instrumento europeu.
45. Tal como referido *supra*, as pensões de fonte sueca auferidas pelos Requerentes beneficiam de uma isenção total de IRS em Portugal (ao abrigo do regime dos residentes não-habituais), antes e depois do término do Acordo para Eliminar a Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Suécia. Na verdade, a alteração na operação do regime dos residentes não-habituais não decorreu de uma atuação do Estado Português, mas de uma decisão do Estado Sueco, que não pode ser imputável ao Estado Português.

46. Não se poderá, assim, concluir que o Estado Português frustrou quaisquer expetativas quanto à manutenção do regime dos residentes não-habituais, como alegam os Requerentes.
47. Note-se que o facto que os Requerentes se sentirem ou terem sido efetivamente prejudicados pela atuação do Estado Português e/ou do Estado Sueco, não significa necessariamente que tal atuação seja ilegal à luz do Direito da União Europeia.
48. Conclui-se, assim, que a alegada alteração de tributação na Suécia das pensões de fonte sueca auferidas pelos Requerentes não constitui uma violação pelo Estado Português do princípio da proteção da confiança ínsito no artigo 2.º da nossa Constituição e no Direito da União Europeia.

Reenvio prejudicial para o TJUE

49. Tendo em vista a argumentação dos Requerentes sustentada nos respetivos articulados, não tem o Tribunal Arbitral dúvidas interpretativas quanto ao Direito da União Europeia, cabendo-lhe, assim, julgar improcedente o pedido de reenvio prejudicial.

Questões de conhecimento prejudicado

50. Pelo exposto, entendendo este Tribunal Arbitral que improcede a pretendida anulação da liquidação de IRS sindicada, que assim se mantém na ordem jurídica, fica prejudicada a apreciação das inconstitucionalidades suscitadas pela Requerida na resposta, bem como o pedido de reembolso e juros indemnizatórios dos Requerentes.

V. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar o pedido de pronúncia arbitral totalmente improcedente.

VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **54.490,00**, indicado pelos Requerentes e não contestado pela Requerida.

CUSTAS

Fixa-se o montante das custas em € **6.000,00**, nos termos da Tabela II anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo dos Requerentes.

Notifique-se.

CAAD, 25 de outubro de 2024

Os árbitros,

Rita Correia da Cunha

João Menezes Leitão

Clotilde Celorico Palma