

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 181/2017-T

Tema: IRS – Princípio do Inquisitório - Ónus da prova - Directiva Poupança - Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1. No dia 20 de Março de 2017, A... e B..., casados entre si, Contribuintes n.ºs ... e ..., respectivamente, apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 95.º da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º alínea a), do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), 140.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 10.º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (de ora em diante, abreviadamente, designado RJAT), no qual solicitaram a declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto tributário de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e juros compensatórios n.º 2016..., por referência ao ano de 2012, no valor de € 40.970,00, (€ 36.017,34 a título de imposto e € 4.953,10 a título de juros compensatórios).
2. Pedem ainda os Requerentes, a restituição da totalidade do imposto pago acrescido dos juros compensatórios, nos termos do artigo 100.º da LGT.
3. E, na medida da procedência dos pedidos mencionados em 2 e 3, pedem o reconhecimento do erro imputável aos serviços da Administração Tributária (AT),

com a consequente condenação no pagamento de juros indemnizatórios computados sobre o montante de € 40.970,44, bem assim como no pagamento das custas do processo arbitral.

4. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 30-05-2017.
7. No dia 05-07-2017, a Autoridade Tributária, doravante designada de Requerida ou AT, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, defendeu-se por impugnação, refutando os argumentos esgrimidos pelos Requerentes, juntou aos autos o Processo Administrativo (PA) e um documento.
8. Atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, ao abrigo do disposto nos art.ºs 16.º/c) e 29.º/2 do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, em 10-07-2017 foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas, sucessivamente, no prazo de 10 dias, iniciando-se o prazo da AT da notificação das alegações dos Requerentes, as Partes fizeram-no mantendo as suas posições iniciais.

10. Nas alegações apresentadas a 06-09-2017, adicionalmente, os Requerentes invocaram que a AT, com a junção de um documento na sua Resposta, o qual não consta do processo administrativo, para sustentar um acto de liquidação, está a fazer uso da fundamentação sucessiva ou à *posteriori*, legalmente inadmissível.
11. Notificada das alegações dos Requerentes a 06-09-2017, a AT juntou as suas alegações aos autos de processo arbitral a 20-09-2017, refutando a existência do alegado vício de fundamentação à *posteriori*, não só porque o documento não inclui informação susceptível de alterar as disposições legais aplicáveis, nem a qualificação ou quantificação do facto tributável, mas também porque, no contencioso arbitral tributário, a Resposta equivale à contestação da Impugnação Judicial e, nessa medida, a AT pode oferecer provas adicionais.
12. A Requerida aduz ainda que, os Requerentes aproveitaram as alegações para introduzir nos autos argumentação inovadora, a qual se prende com a falta de fundamentação do acto tributário, devendo ser desconsiderada porque não foi atempadamente invocada.
13. A 25-09-2017 os Requerentes vieram requerer o desentranhamento das alegações da AT com fundamento na sua apresentação extemporânea, invocando, para o efeito que, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 39.º do CPPT, 138.º n.º 1 e 2 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* artigo 3.º A n.º 2 do RJAT, as notificações feitas pela internet presumem-se feitas na data da emissão, servindo como prova o extracto da mensagem efectuado pelo funcionário, o qual será incluído no processo.
14. Concluem os Requerentes que, dispendo a Requerida de 10 dias contados da notificação das suas alegações, tal prazo tinha terminado no dia 18 de Setembro de 2017, e conseqüentemente requerem o desentranhamento das alegações dos Requerentes.

15. No requerimento aludido no parágrafo precedente, contestam ter invocado novos argumentos em sede de alegações, e alegam que apenas se limitaram a responder a um novo facto carreado pela AT para os autos, decorrente da junção de um documento com a Resposta.
16. Ao abrigo do princípio do contraditório, o Tribunal notificou a AT para se pronunciar, querendo, sobre o pedido de desentranhamento.
17. A AT pronunciou-se invocando que às notificações efectuadas pela plataforma electrónica do CAAD é aplicável, *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT e o disposto no artigo 248.º do Código de Procedo Civil (CPC), onde se prevê que a notificação electrónica se presume feita no 3.º dia posterior ao da elaboração ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando não o seja.
18. Donde, o prazo de 10 dias que a AT dispunha para apresentar as alegações iniciou-se no dia 12-09-2017 e terminou no dia 21-09-2017, pelo que as alegações, enviadas ao CAAD a 20-09-2017, foram-no um dia antes do término do prazo.
19. Em tempo, o Tribunal, com vista à descoberta da verdade material, notificou a AT para juntar aos autos um extracto parcial do ficheiro informático recebido das Autoridades Fiscais da Suíça onde conste: (i) os rendimentos auferidos no ano de 2012 pelos Contribuintes Requerentes; (ii) A identificação (identidade) dos Contribuintes Requerentes; (iii) Os bancos e/ou as instituições financeiras pagadores de tais rendimentos; (iv) a natureza desses rendimentos; e (iv) os respetivos números das contas bancárias.
20. A 13-10-2017 a AT juntou aos autos um “*print screen*” de uma folha de excel, com os elementos constantes do documento n.º 1 junto com a Resposta.
21. Em 16-10-2017 o Tribunal Arbitral proferiu despacho em cujos termos, notificou os Requerentes para se pronunciarem, querendo, sobre o documento junto pela AT e

prorrogou o prazo para a prolação da decisão arbitral pelo período de 30 (trinta) dias, nos termos do artigo 21.º n.º 2 do RJAT.

22. Em 16-10-2017 os Requerentes pronunciaram-se, ao abrigo do princípio do contraditório, sobre o documento junto.

23. Notificados do despacho do Tribunal Arbitral, vieram os Requerentes, por requerimento de 17-10-2017, reiterar o teor do requerimento apresentado a 16-10-2017.

2. Objecto dos autos

2.1 Posição dos Requerentes

Os Requerentes alegam, em síntese, o seguinte:

- a) Que auferiram juros de fonte estrangeira pagos através do C..., S.A, no montante de € 18.318,93, e através do D..., no montante de € 37.516,79, tendo entregue a sua declaração de IRS a 31 de Maio de 2013 e declarado estes rendimentos, no anexo J (rendimentos auferidos no estrangeiro), enquadrados como mais valias ou ganhos de alienação de valores mobiliários, imputados na sua totalidade ao Requerente marido;
- b) No seguimento de contacto por parte dos Serviços da AT, a 25 de Fevereiro de 2015, os Requerentes entregaram uma declaração de substituição, na qual procederam à imputação dos rendimentos a ambos os Requerentes e ao enquadramento dos rendimentos como “rendimentos da Directiva Poupança n.º 2003/48/CE”;
- c) Posteriormente, na sequência de acção de controlo aos rendimentos obtidos no estrangeiro enquadrados no âmbito da Directiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003 (“Directiva Poupança”), a AT procedeu à correcção oficiosa da declaração de rendimento modelo 3, com a inclusão de rendimentos de juros, alegadamente auferidos pelos Requerentes, no quadro 4 do anexo J da declaração de rendimentos, acrescentando aos rendimentos de juros auferidos no estrangeiro o valor de € 144.372,44;
- d) Em sede de audição prévia reiteraram a correcção da declaração de rendimentos apresentada; salientaram que o projecto de decisão de alteração não estava

devidamente fundamentado, impugnam a informação prestada pelas Autoridades Fiscais Suíças;

- e) A liquidação adicional de IRS n.º 2016... é ilegal por insuficiente actividade instrutória da Administração Tributária o qual consubstancia um vício de forma por preterição de formalidade essencial, anulável ao abrigo do artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), ancorada nos seguintes fundamentos:
 - d.1. a AT não afastou a presunção de veracidade das declarações dos Contribuintes, pois não demonstrou, mediante qualquer meio de prova legalmente admissível, a verificação do acto tributário nem abalou o teor da declaração de IRS dos Contribuintes;
 - d.2. A AT violou o princípio do inquisitório porquanto não procurou atestar a materialidade das informações recebidas da Administração Tributária Suíça;
 - d.3. As informações prestadas pela Administração Tributária da Suíça não se encontram fundamentadas, pelo que carecem de valor probatório, nos termos do artigo 76. n.ºs 1 e 4 da LGT.
- e) A junção de um documento produzido unilateralmente pela AT com a Resposta, que não é anterior nem contemporâneo do acto de liquidação, uma vez que não consta sequer do processo administrativo, constitui fundamentação sucessiva ou à *posteriori*, e não só deve ser desconsiderado pelo Tribunal como inquina a liquidação de ilegalidade.

2.2. Posição da Requerida

Em resposta ao pedido do Requerente a AT defendeu-se por impugnação:

- a) A Direcção Geral dos Serviços de Relações Internacionais (adiante DSRI) recebeu informações das Autoridades Fiscais Suíças, ao abrigo da Directiva Poupança (Directiva 2002/48/CE do Conselho, de 3 de Julho de 2003) tendo identificado os aqui Requerentes como sendo sujeitos passivos que não declararam os rendimentos de poupança sob a forma de juros referentes a 2012;

- b) A AT notificou os Requerentes para exercerem o direito de audição prévia sobre o projecto de alterações à declaração de IRS de 2012, comunicando que se tratava de rendimentos de juros auferidos na Suíça, no montante de € 90.944,33, cada um, dos quais apenas tinham sido declarados € 18.757,99, pelo que, não tendo sido declarados € 144.372,68, a AT iria proceder à sua inclusão no quadro 4 do anexo J da declaração Modelo 3 de IRS;
- c) A notificação refere ainda que os Requerentes deviam exhibir o certificado emitido pelas Autoridades Fiscais do país onde foi pago imposto caso os juros da poupança tivessem sido objecto de retenção na fonte, de forma a que o respectivo imposto possa ser considerado como crédito fiscal;
- d) Não tendo os Contribuintes juntado qualquer documento emitido pelas Autoridades Fiscais Suíças, ou qualquer outro que comprovasse rendimentos obtidos naquele país, e possuindo as informações prestadas pelas Autoridades Fiscais Suíças força de meio de prova plena cessa a presunção de veracidade das declarações dos Contribuintes e passa a incumbir-lhes a prova em contrário;
- e) Os Contribuintes não cumpriram com o dever de colaboração recíproco ínsito no artigo 59.º, n.º 4 da LGT, nem o dever de comprovar os elementos das declarações de rendimentos decorrente do artigo 128.º do CIRS;
- f) A AT pode juntar documentos com as alegações não consubstanciando, tal junção, qualquer tipo de fundamentação à *posteriori*, até porque o aludido documento não inclui informação susceptível de alterar disposições legais aplicáveis, nem a qualificação e quantificação dos factos tributários que foram considerados no âmbito do projecto de decisão final e subsequente liquidação.

3. Saneamento

Invocada a apresentação extemporânea das Alegações pela AT, impõe-se apreciar a mesma previamente.

Sustentam os Requerentes que, por aplicação do artigo 39.º n.º 7 do CPPT, sendo a notificação efectuada via internet, presume-se que foi feita na data da emissão, servindo de

prova o extracto da mensagem efectuada pelo funcionário, o qual será incluído no processo.

Donde, tendo a Requerida sido notificada a 6 de Setembro de 2017 das alegações dos Requerentes, dispunha do prazo de 10 dias, contados desta, para apresentar as suas alegações, cujo termo teria ocorrido a 18 de Setembro de 2017.

Razão pela qual, tendo a Requerida apresentado as suas alegações a 20 de Setembro de 2017, as mesmas eram extemporâneas o que devia determinar o seu desentranhamento.

Contudo, não assiste razão aos Requerentes.

Conforme referido pela Requerida, é entendimento doutrinal e jurisprudencial consolidado, igualmente sufragado por este Tribunal, que *“o regime de notificações regulado no artigo 39º do CPPT não tem aplicação no processo tributário, mas sim no procedimento tributário, (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6ª ed., 2011, I Vol., p. 382.) havendo, assim, que aplicar o regime de notificações do CPC, sendo que, nos termos do disposto no art. 248º do CPC (actual), a notificação se presume feita no 3º dia posterior à elaboração da notificação ou no primeiro dia útil seguinte.”*¹

Assim, considerando que a notificação foi inserida no sistema no dia 06-09-2017, contabilizada a dilação de 3 dias, a AT considera-se notificada no dia 11-09-2017, uma segunda-feira, primeiro dia útil seguinte ao da elaboração da notificação, pelo que, o prazo de 10 dias que a AT dispunha para apresentar as alegações terminava a 21-09-2017.

Donde se conclui que, tendo a AT enviado as alegações a 20-09-2017 as mesmas deram entrada um dia antes do término do prazo.

Por seu turno, a AT invoca terem os Requerentes apresentado novos argumentos com as Alegações, os quais devem ser desconsiderados, porquanto todas as questões de facto e de direito devem ser objecto do pedido de pronúncia arbitral, sendo inadmissível a sua invocação posterior.

A este propósito, alegam ainda os Requerentes que nas suas alegações apenas refutam o que consideram ser uma fundamentação à *posteriori* da AT, o que não consubstancia qualquer nova argumentação.

Vejamos.

Com efeito, com a resposta a AT juntou como documento n.º 1, um quadro elaborado unilateralmente, alegadamente, com base nas informações fornecidas pelas Autoridades Fiscais Suíças.

Sustenta a AT, para o efeito, que contendo tal ficheiro informações referentes a vários contribuintes está sujeito a sigilo fiscal, razão pela qual, não o poderia remeter aos Requerentes.

Ora, s.m.o., não constando tal quadro do PA, nem de qualquer notificação ou documento oficial, têm os Requerentes o direito de se pronunciar sobre o mesmo ao abrigo do princípio do contraditório, ínsito no artigo 16.º do RJAT, tendo optado por fazê-lo em sede de Alegações e evitando assim a prática de mais um acto processual.

A este propósito, o Conselheiro Lopes de Sousa sustenta que: *“Nas alegações, em regra, apenas é admissível a apreciação crítica das provas e a discussão das questões de direito suscitadas na petição de impugnação, não sendo possível utilizá-las para invocar novos factos ou suscitadas novas questões de ilegalidade do acto impugnado.*

Este entendimento tem sido sustentado no princípio da estabilidade da instância (artigo 268.º do CPC, e no ónus imposto ao impugnante de expor na petição de impugnação os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido (n.º 1 do artigo 108.º do presente Código).”²

Donde, atento o acima expendido, entende o Tribunal que os Requerentes exerceram o direito ao contraditório e à apreciação crítica do documento junto pela AT com a Resposta, não assistindo razão à AT.

Questão diferente é a de saber se tais argumentos são atendíveis e acolhidos pelo Tribunal, tema sobre a qual nos pronunciaremos na altura própria.

Inexistem outras questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da acção de que cumpra conhecer.

¹ Vide ainda a anotação ao artigo 36.º, página 382, do citado CPPT anotado

² Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 2006, I Volume,

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

O processo é próprio.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas 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.

Tudo visto, cumpre proferir:

4. Decisão

4.1 Matéria de Facto

4.1.a.Factos dados como provados

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:

1. A 31 de Maio de 2013, os Requerentes entregaram a sua Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2012, tendo declarado no Anexo J a obtenção de rendimentos no estrangeiro no montante de € 37.515,98, enquadrados como “mais-valias ou ganhos de alienação de valores mobiliários” imputados por inteiro ao Requerente, o que deu origem à liquidação de IRS n.º 2013..., de 20 de Julho de 2013, no montante global de € 29.765,34 (*cf.* documentos n.os 2 a 5 juntos com o Requerimento Arbitral, não impugnados pela AT);
2. A 25 de Fevereiro de 2015, os Requerentes entregaram uma Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS de substituição relativa ao ano de 2012, na qual procederam à alteração dos dados constantes do Anexo J no sentido de (i) imputar os rendimentos auferidos a ambos os Requerentes, atribuindo a cada um metade do valor total, num montante de EUR 18.757,99 e (ii) enquadrar os rendimentos como “rendimentos da Directiva Poupança n.º 2003/48/CE” (*cf.* documento n.º 6 junto com o Requerimento Arbitral);

3. O que deu origem à liquidação de IRS n.º 2015..., no montante de € 29.202,61 e à demonstração de acerto de contas n.º 2015..., de 24 de Março de 2015, da qual resultou um saldo a reembolsar no montante de € 562,73 (cfr. documento n.º 7 junto com o Requerimento Arbitral);
4. Na sequência de acção de controlo aos rendimentos obtidos no estrangeiro enquadrados no âmbito da Directiva n.º 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003 ("Directiva Poupança") a 14 de Outubro de 2016, os Requerentes foram notificados para exercer o seu direito de audição prévia, através do ofício n.º ..., de 11 de Outubro de 2016, da Direcção de Finanças de Lisboa, do qual constava o seguinte:

“(...) De acordo com a informação que nos foi transmitida/ ao abrigo daquela Directiva (Directiva Poupança), pelo Estado/País/território Suíça, no ano de 2012 o sujeito passivo A auferiu rendimentos de juros no valor de € 90.944,33, e o sujeito passivo B recebeu o mesmo tipo de rendimentos no montante de € 90.944,33, que não foram indicados na declaração Modelo 3 de IRS, pelo que se irá proceder à inclusão dos mesmos no quadro 4 dos anexos J da referida declaração de rendimentos.

Face ao exposto informamos V. Exa que, caso até ao prazo indicado na notificação (15 dias), não proceda à entrega de declaração de substituição, efectuar-se-á uma liquidação corrigindo as anomalias existentes (...)” (cfr. PA, documento n.º 8 junto com o Requerimento Arbitral)
5. Da mencionada notificação constava ainda o seguinte: *“(...) Mais se informa que sempre que os juros da poupança obtidos no estrangeiro tiverem sido objecto de retenção na fonte, e de forma a que o respectivo imposto possa ser considerado como crédito de imposto na liquidação em Portugal, deverá exhibir certificado emitido pelas Autoridades Fiscais do país onde foi pago, sob pena de esse montante não ser considerado na liquidação.”* (cfr. PA e documento n.º 8)
6. A 28 de Outubro de 2016, em resposta ao referido ofício em sede de audição prévia, os Requerentes solicitaram a alteração do projecto notificado, no sentido de não haver lugar a qualquer alteração à Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS entregue, tendo argumentado da seguinte forma:

- a. *Reiteraram a correcção da declaração de rendimentos apresentada pelos próprios;*
 - b. *Salientaram que o projecto de decisão de alterações não era suficientemente fundamentado, o que como tal impedia a adequada contestação dos rendimentos a que esta se reporta, e não justificava qualquer correcção à declaração apresentada; e*
 - c. *Afirmaram que a informação financeira prestada ao abrigo da Directiva Poupança não se mostrava adequada a servir de fundamento para qualquer liquidação adicional de IRS, atendendo ao seu carácter geral, naturalmente desenquadrado das pertinentes normas de incidência próprias do sistema fiscal português (cfr. documento n.º 9 junto como Requerimento Arbitral e documento junto pela AT a pedido do Tribunal);*
7. Por ofício n.º ..., de 18 de Novembro de 2016, foram os Requerentes notificados do despacho concordante exarado sobre a Informação n.º 2232/2016, nos termos da qual a Direcção de Finanças de Lisboa, procedeu à correcção oficiosa da Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS em questão, acrescentando aos rendimentos de juros auferidos no estrangeiro o montante de € 144.372,68 – (cfr. PA e documento n.º 2 junto aos autos pelos Requerentes)
8. Entre os dias 28 de Novembro e 5 de Dezembro de 2016, os Requerentes foram notificados:
 - a. Da liquidação adicional de IRS n.º 2016..., de 17 de Novembro de 2016, no montante global de € 71.901,44;
 - b. Da demonstração da liquidação de juros compensatórios n.ºs 2016... e 2016..., de 21 de Novembro de 2016, no montante global de EUR 4.953,10, e
 - c. Da demonstração de acerto de contas n.º 2016..., de 21 de Novembro de 2016, da qual resulta ser devido o montante global de € 40.970,44, correspondendo o montante de € 36.017,34 a imposto e € 4.953,10 a juros compensatórios (cfr. PA e documentos n.os 1, 11 e 12 juntos com o Requerimento Arbitral)
9. Os Requerentes procederam ao pagamento voluntário da importância de € 40.970,44 a 22 de Dezembro de 2016 (cfr. documento n.º 13 junto com Requerimento Arbitral)

4.1.b. Factos dados como não provados

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

4.2. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto não contestados pelas partes.

5. Questão decidenda

A questão a apreciar nos presentes autos consiste em saber se a liquidação adicional de IRS, sustentada numa informação das Autoridades Fiscais Suíças, está ferida de ilegalidade com fundamento na violação do princípio do inquisitório (artigo 58.º da LGT), por insuficiência da actividade instrutória da Administração Tributária, a qual consubstancia um vício de forma por preterição de uma formalidade essencial, anulável por força do artigo 163.º do CPA.

E, em caso afirmativo, tal ilegalidade determina a anulação dos correspondentes juros compensatórios, bem assim como a devolução do montante de imposto pago pelos Requerentes.

Por último, e na medida da procedência dos pedidos anteriores, seja reconhecido o erro imputável aos serviços e, conseqüentemente, a AT condenada no pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre o montante de € 40.970,44.

6. Do Direito

Antes de apreciar o mérito dos autos e da questão decidenda, impõe-se delimitar, com precisão, o seu objecto, tendo presente que, de acordo com o princípio da estabilidade da instância (consagrado no artigo 260º do CPC, aplicável aos autos por remissão dos artigos 28.º n.º 1 alínea a) do RJAT e artigo 2º alínea e) do CPPT), após a citação do réu “*a instância deve manter-se a mesma quanto às pessoas, ao pedido e à causa de pedir, salvas as possibilidades de modificação consignadas na lei*”.

E invocamos este princípio, nesta fase de delimitação do objecto da acção, porquanto é notório o desenvolvimento conferido pelos Requerentes à sua pretensão em sede de alegações, no que à preterição do dever de fundamentação e proibição do dever de fundamentação *à posteriori*, por comparação com o Requerimento Arbitral.

Ora, se é certo que a apresentação de alegações constitui um direito da parte, a verdade é que, este articulado tem uma função específica que não comporta a invocação de novos factos ou a alegações de novos vícios do acto impugnado.

Assim, nos termos do artigo 108º n.º 1 do CPPT, aplicável *ex vi* n.º 1, alínea a), do artigo 29.º do RJAT, com as devidas adaptações, “na petição inicial”, o impugnante deve expor os factos e as razões de direito que fundamentam o seu pedido, e nas alegações a apresentar com o encerramento da produção de prova, nos termos do artigo 120º do CPPT,

as partes deverão apreciar criticamente a matéria de facto e discutir as questões jurídicas controvertidas.³

Aqui chegados, impõe-se pois, por referência ao teor do Requerimento Arbitral, identificar as questões decidendas, ou seja, os vícios imputados à liquidação de IRS acima identificada.

E o único vício que vem invocado no Requerimento Arbitral subsume-se à **violação do princípio do inquisitório, por insuficiente actividade instrutória da AT, consubstanciando um vício de forma, por preterição de formalidade essencial, o qual importa a anulação do acto ao abrigo do artigo 163.º do CPA.**

E com esta delimitação excluimos do âmbito do conhecimento deste processo, as questões referentes à ausência de fundamentação do acto tributário e respectiva fundamentação à *posteriori*.

Importa ainda estabelecer a ordem de conhecimento dos vícios apontados aos atos tributários impugnados.

O artigo 124.º do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, estatui o seguinte:

Artigo 124.º

Ordem do conhecimento dos vícios da sentença

- 1. Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.*
- 2. Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:*
 - a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;*

³ Neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, *in* “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Comentado e anotado”, volume II, 6ª edição, 2011, Áreas Editora – anotações 4 e 6, ao artigo 120º, pág. 296 e 297 e ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 18 de Setembro de 2012, no processo [n.º 05517/12](#), disponível para consulta, em www.dgsi.pt

b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.

Este preceito legal estabelece uma prioridade para o conhecimento dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Para uma correta compreensão desta temática, afigura-se oportuno citar, por bastante esclarecedor, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 17.11.2010, no processo n.º 01051/09, disponível em www.dgsi.pt, no qual se refere o seguinte:

«...a jurisprudência deste Supremo Tribunal tem vindo reiteradamente a explicar, no âmbito da interpretação do conteúdo normativo da regra análoga vertida no artigo 57.º da LPTA, que apesar de a mais eficaz tutela dos interesses do recorrente impor, em princípio, o conhecimento prioritário dos vícios substanciais ou de fundo em relação aos vícios de forma, designadamente do vício de falta de fundamentação (dado que a verificação deste não impede a renovação do acto com igual configuração jurídica, expurgado, naturalmente, do vício que conduziu à anulação) – cfr., entre outros, o acórdão da 1.ª Secção do STA, proferido em 23.04.97, no processo n.º 35.367 –, tal regra não é, porém, absoluta, pois que pode acontecer que só a fundamentação possa revelar vícios de fundo mediante a clarificação do enquadramento factual e jurídico em que assentou o acto impugnado. Isto é, pode justificar-se a precedência do vício de forma quando a indagação acerca da concreta motivação do acto se mostrar indispensável ao controlo dos vícios de substância. Razão por que se tem reconhecido que a tutela mais eficaz dos interesses do recorrente pode passar pelo conhecimento prioritário dos vícios de forma, concretamente do vício de falta de fundamentação, sempre que a descoberta da motivação do acto possa oferecer elementos necessários ao juízo de verificação dos vícios de fundo, o que acontece sempre que ocorra uma absoluta falta de fundamentação (de facto e/ou de direito), por isso implicar a impossibilidade de conhecimento dos factos em que assentou o acto e/ou o seu enquadramento jurídico, inviabilizando o controlo jurisdicional dos vícios de fundo – cfr., entre outros, os acórdãos proferidos pela 1.ª Secção do STA de 08.07.1993, no

processo n.º 31.138, em 22.09.1994, no processo n.º 32.702, e em 20.05.1997, no processo n.º 40.433.(...)"

Na verdade, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) tem vindo a reconhecer que, têm de ser abertas excepções à regra sobre o conhecimento de vícios, nomeadamente quando os vícios formais comprometem a apreciação da legalidade do acto.

Revertendo para o caso dos autos, afigura-se-nos inequívoco que os vícios invocados pelos Requerentes apenas são susceptíveis de determinar a anulação do acto tributário, pelo que a máxima eficácia na tutela dos interesses dos Requerentes impõe que se conheça o vício de forma por preterição de formalidade essencial, até porque este vício afecta a possibilidade do Tribunal conhecer o real e efectivo conteúdo do acto impugnado.

No concernente ao direito dos Requerentes a juros indemnizatórios, este será necessariamente, e sempre, tratado em último lugar, pois a sua apreciação será enformada pelo que resultar decidido quanto ao vício apontado pelos Requerentes ao acto tributário impugnado.

Atento o acima expendido, iniciar-se-á pelo conhecimento da alegada insuficiência da actividade instrutória da AT, a qual consubstancia um vício de forma por preterição de formalidade essencial.

Do vício de forma por preterição de formalidade essencial – violação do princípio do inquisitório

Alegam os Requerentes que, a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes decorrente do artigo 75.º da LGT, pese embora seja ilidível, apenas pode ser posta em causa se e quando a AT, inequivocamente, demonstre a existência de um facto tributário não reflectido nessas declarações ou abalar o teor da declaração através da actividade instrutória.

Recai assim sobre a AT a obrigação de carrear para o procedimento tributário elementos que permitam afastar a presunção legal, sendo que, neste contexto, a actividade da AT está conformada pelo princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da LGT, o que lhe

impõe o dever de praticar todos os actos e diligências instrutórias que se revelem necessários à reconstituição da realidade material.

Nesta medida, a AT não poderia, sem mais, proferir decisão final no procedimento tributário apenas com base nas informações recebidas no âmbito do mecanismo de troca de informações, sem atestar a realidade material que se lhes encontra subjacente, designadamente face aos elementos carreados pelo próprio contribuinte para o procedimento tributário.

Por seu turno, a Requerida sustenta que com a informação recebida das Autoridades Fiscais Suíças, ao abrigo da Directiva Poupança (Directiva 2003/48/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003), tem força probatória plena, nos termos do artigo 76.º n.º 1 e 4 da LGT, e feita a prova, pela AT, de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam as alterações de rendimentos declarados, cessa a presunção de veracidade das declarações e passa a incumbir ao contribuinte a prova que ponha em causa os montantes corrigidos, nomeadamente, provar que os montantes declarados correspondem aos montantes recebidos.

Considerando que os Requerentes não colaboraram com a AT, nem juntaram qualquer documento que comprovasse os rendimentos obtidos na Suíça, defende a AT que, nos casos em que caiba ao contribuinte o ónus da prova, uma vez que o princípio do inquisitório não obriga a AT a investigar pretensões sem o mínimo suporte probatório.

Vejam os:

Nos termos do artigo 75.º n.º 1 da LGT as declarações apresentadas pelos contribuintes presumem-se verdadeiras e de boa fé, até prova em contrário.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. (sublinhado nosso)

Acresce ainda que, nos termos do n. 1 e 4 do artigo 76.º da LGT, as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras, ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado, fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objectivos.

Ora, ao efectuar correcções à declaração de IRS de 2012, em particular ao Anexo J da modelo 3, apresentada pelos Requerentes, por alegada omissão de declaração de rendimentos, sem ter demonstrado estar na posse de documentos que efectivamente comprovassem a percepção de outros rendimentos de juros, a AT não logrou afastar a presunção de veracidade das declarações dos Contribuintes.

Com efeito, a AT liquidou, adicionalmente, IRS, com fundamento numa informação prestada pelas Autoridades Fiscais Suíças, à qual os Requerentes nunca tiveram acesso.

Apenas em sede de processo arbitral veio a AT juntar, como documento n.º 1 um quadro elaborado pelos serviços, como meio de prova dos rendimentos auferidos pelos Requerentes. E, posteriormente, após apresentação das alegações, depois de notificada pelo Tribunal para juntar aos autos um extracto parcial do ficheiro informático das Autoridades Fiscais Suíças, na qual se identificassem os rendimentos auferidos pelos Requerentes em 2012, veio a AT juntar um *print screen* de um quadro *excel*, redigido em português, e em tudo semelhante ao documento junto sob o n.º 1 com a Resposta.

No que interessa para a questão colocada nestes autos, impõe-se fazer referência à Directiva 2003/48/CE (também conhecida pela Directiva Poupança), do Conselho, de 3 de Junho de 2003 relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, que no seu artigo 1º, refere o seguinte:

“A presente directiva tem por objectivo final permitir que os rendimentos da poupança sob a forma de juros, pagos num Estado-Membro a beneficiários efectivos que sejam pessoas singulares com residência fiscal num outro Estado-Membro, sejam sujeitos a uma tributação efectiva em conformidade com a legislação deste último Estado-Membro.”

A mencionada Directiva foi transposta para a ordem jurídica interna, pelo Decreto-Lei n.º 62/2005, de 11 de Março, diploma que estabelece o regime de obtenção e prestação de informações pelos agentes pagadores relativamente aos rendimentos da poupança sob a forma de juros de que sejam beneficiários efectivos pessoas singulares residentes em território nacional ou noutra Estado membro da União Europeia (*cf.* artigo 1º).

No caso vertente, estão em causa rendimentos sob a forma de juros auferidos pelos Requerentes na Suíça, país terceiro à União Europeia (EU) e por essa razão não se mostra aplicável Directiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003 (Directiva da Poupança), uma vez que esta apenas vincula os Estados-Membros destinatários.

Importa, portanto, chamar à colação o Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, aprovado por decisão do Conselho de 02/06/2004 e publicado no Jornal Oficial da União Europeia, série L, n.º 385, página 30, de 29.12.2004, que prevê medidas equivalentes às previstas na Directiva 2003/48/CE, do Conselho, de 3 de Junho de 2003 (conforme o afirmado no texto do Acordo) relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, aplicável por força do disposto no Tratado que institui a Comunidade Europeia⁴, sendo os artigos 1.º e 2.º, (na parte que aqui relevam) do seguinte teor:

Artigo 1.º

Retenção na fonte pelos agentes pagadores suíços

1. Os juros pagos a beneficiários efectivos, na acepção do artigo 4.º, que sejam residentes num Estado-Membro da União Europeia, adiante designados "Estado-Membro", por um agente pagador estabelecido no território da Suíça, estão, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º, sujeitos a uma retenção em relação ao montante de juros pago. A taxa da retenção é de 15 % durante os primeiros três anos a contar da data da aplicação do presente acordo, 20 % nos três anos subsequentes e, a partir de então, 35 %.

(...)

5. A Suíça deve tomar todas as medidas necessárias para garantir que os agentes pagadores estabelecidos em território suíço realizem as funções requeridas para a aplicação do presente acordo e para que sejam previstas especificamente disposições em matéria de procedimentos e de sanções.

Artigo 2.º

Divulgação voluntária da informação

1. A Suíça deve estabelecer um procedimento que permita que o beneficiário efectivo definido no artigo 4.º evite a retenção especificada no artigo 1.º, autorizando expressamente o seu agente pagador na Suíça a notificar a autoridade competente desse

⁴ Vide Circular n.º 6/2006, de 09 de Março – Artigo 15.º, consultável em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/ABB1915E-7336-4D77-B538-A9A9A7400F3/0/Circular_6-2006.pdf

Estado dos pagamentos de juros. Essa autorização abrangerá todos os pagamentos de juros efectuados ao beneficiário efectivo por esse agente pagador.(sublinhado nosso)

2. O conteúdo mínimo das informações a serem comunicadas pelo agente pagador no caso de autorização expressa do beneficiário efectivo inclui, pelo menos, os seguintes elementos:

- a) *Identidade e residência do beneficiário efectivo, determinadas nos termos do artigo 5.º;*
- b) *Nome ou denominação e endereço do agente pagador;*
- c) *Número de conta do beneficiário efectivo ou, na sua falta, identificação do crédito gerador do pagamento dos juros; e*
- d) *Montante do juro pago calculado nos termos do artigo 3.º*

3. *A autoridade competente da Suíça comunica as informações referidas no n.º 2 à autoridade competente do Estado-Membro de residência do beneficiário efectivo. Essa comunicação será automática e terá lugar pelo menos uma vez por ano, no prazo dos seis meses subsequentes ao final do exercício fiscal na Suíça, em relação a todos os pagamentos de juros realizados durante esse ano.*

4. *Sempre que o beneficiário efectivo opte por este procedimento de divulgação voluntária da informação ou declare o rendimento a título de juros, obtido do agente pagador suíço, às autoridades fiscais do seu Estado-Membro da residência, o rendimento de juros em causa será sujeito a tributação nesse Estado-Membro às mesmas taxas que as aplicadas a rendimentos análogos gerados nesse Estado.*

De tudo quanto fica acima dito, resulta inequívoco que cabia à AT provar a existência do facto tributário, uma vez que não logrou afastar a presunção de veracidade das declarações dos Contribuintes, as quais, ademais, se alicerçaram em documentos emitidos por entidades bancárias (uma portuguesa e outra estrangeira), e aceites pela AT para comprovar a declaração de rendimentos (juros) obtidos pelos Requerentes.

E ao invés do invocado pela AT não tendo os Requerentes, nem o Tribunal Arbitral acesso à informação prestada pelas Autoridades Fiscais Suíças, nem se pode tecer qualquer consideração sobre a sua força probatória.

Por outro lado, s.m.o., os documentos juntos pela Requerida, impugnados em tempo pelos Requerentes, carecem de força probatória, pelos seguintes motivos; (i) porque não são as

informações oficiais prestadas pelas Autoridades Fiscais Suíças, (ii) não obedecem aos critérios do artigo 2.º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, (iii) e não se encontram devidamente fundamentados⁵.

É hoje entendimento jurisprudencial e doutrinal, consolidado, que *”os actos administrativos em geral (aqui se incluindo o acto tributário) não gozam de presunção de legalidade, recaindo sobre a AT o ónus da prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas e desfavoráveis ao destinatário, como sejam a existência dos factos tributários e respectiva quantificação (ressalvadas as excepções do artigo 121.º, n.º 2, do CPT), isto quando o acto por ela praticado tem por fundamento a existência do facto tributário e a sua quantificação.* ⁶

E neste contexto, a actividade da Administração Tributária no âmbito do procedimento tributário encontra-se conformada pelo princípio do inquisitório, insito no artigo 58.º da LGT, nos termos do qual *“a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.”*

O princípio do inquisitório encontra justificação na obrigação da prossecução do interesse público a que está adstrita a administração, nos termos do artigo 266.º n.º 1 da CRP e 55.º da LGT, sendo ainda corolário do dever de imparcialidade que norteia a actividade pública. Este dever de imparcialidade, reclama que a AT procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração. Concluindo, este princípio, obriga a administração tributária a realizar todas as diligências que se afigurem necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material. Quer isto dizer, que todas as diligências devem ser efectuadas ainda que as mesmas não tenham sido requeridas, não dependendo por isso de um qualquer impulso procedimental do sujeito passivo.

⁵ Artigo 76.º da LGT.

⁶ Acórdão do STA, proferido no âmbito do processo n.º 01836/03, consultável em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c3106a5dec84439780256e31004fa623?OpenDocument>

Nas palavras de Lima Guerreiro⁷: “(...) a não averiguação dos elementos necessários à descoberta da verdade material com a conseqüente violação do princípio do inquisitório é fundamento da ilegalidade do acto tributário ou em matéria tributária.(...)”

Neste sentido também Duarte Morais afirma que: “ (...) Porque a efectivação do princípio da investigação é um direito dos contribuintes, são anuláveis os actos tributários e outros, conclusivos de procedimentos, em que se mostre que a Administração não cumpriu, nos limites do razoável, com as obrigações que para ela decorrem de tal princípio.(...)”

(...) Nas situações em que se constate não ter existido procedimento instrutório ou mais frequentemente, se constate que este foi deficiente ou incompleto, a questão de direito ficará resolvida pela relevância do vício procedimental, devendo o acto ser anulado por vício de forma. Assim, não poderá haver lugar a uma actividade instrutória por parte do tribunal, sub-rogatória ou complementar da que (não) foi realizada.

Ou seja, antes de valorar a prova produzida há que aferir - como questão autónoma - da suficiência da investigação feita, se era razoavelmente possível e exigível que a administração fiscal, por sua iniciativa ou no seguimento de pedido do interessado, levasse mais longe a actividade investigatória(...)”⁸. Sublinhado nosso.

Ainda nas palavras deste autor, “(...) o princípio da investigação não exclui o dever de colaboração por parte do sujeito passivo e outros obrigados. (...). Mas mesmo nos casos em que a lei valora negativamente a falta de colaboração dos contribuintes, daí não resulta que, tal silêncio possa ser entendido como confissão tácita. (...)”

Na situação sob escrutínio, entendemos que competia à Administração Tributária a realização de todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material - até por uma questão de maior facilidade de interlocução - no sentido de obter meios de prova adicionais junto das Autoridades Fiscais Suíças, nomeadamente com vista a alcançar informação completa sobre os rendimentos obtidos, entidade pagadora e outros elementos previstos no Acordo celebrado entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, que permitissem concluir, sem margem para dúvidas, que os Requerentes auferiram os rendimentos de que cura o presente processo e que deram origem à liquidação adicional.

⁷ Lei Geral Tributária anotada, 2001, Editora Rei dos Livros, páginas 265 e 266

Todavia, antes de se avançar, impõe-se fazer uma reflexão crítica dos acórdãos citados pela AT e, neste particular, afigura-se-nos irrefutável que de todos eles resulta inequívoco que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque (artigo 74.º n.º 1 da LGT e 342.º do Código Civil), donde, na situação sob escrutínio, feita a valoração dos meios de prova juntos ao PA e ao processo arbitral, cabia à AT o ónus de provar a existência do facto tributário ou, dito de outra forma, do facto constitutivo do direito a tributar.

Ainda a este propósito Rui Duarte Morais regista que *“A questão da valoração da prova situa-se, necessariamente, em momento posterior ao da sua recolha. Sequência que é importante tornar a frisar. Num primeiro momento, coloca-se a questão de saber se a administração fiscal cumpriu com o dever de efectuar todas as diligências razoavelmente necessárias ao esclarecimento da situação factual, ao estabelecimento da verdade material. Se assim não tiver acontecido, a decisão enferma de um défice instrutório, não se encontra devidamente fundamentada.”*⁹

Significa isto que, em primeira linha, a AT deve proceder a todas as diligências necessárias e convenientes à descoberta da verdade material, e apenas quando tais diligências são insuficientes se deverá lançar mão das regras do ónus probatório.

É também na fase de instrução do procedimento que a AT deve carrear para o processo todos os elementos de prova que possam servir para fundamentar, válida e corretamente, a tomada de decisões, daí a preocupação com a matéria do ónus da prova.

Posto isto, pegando nas palavras da AT, proferidas a fls. 5 das suas alegações finais, *“Não se encontra junto aos autos um documento emitido pelas autoridades fiscais suíças ou, qualquer outro, que comprove o montante dos rendimentos de juros obtidos pelos Requerentes naquele exercício de 2012.”*

A verdade é que a AT não logrou demonstrar, mediante qualquer meio de prova legalmente admissível, que os Requerentes auferiram rendimentos de juros, superiores aos declarados, no montante de € 144.372,68. Estamos perante uma ausência de prova sobre o

⁸ Rui Duarte Morais, *in Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Edição de 2014, Almedina, páginas 63 a 68

⁹ Rui Duarte Morais, *in Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Edição de 2014, Almedina, página 73

montante dos rendimentos obtidos pelos Requerentes, independentemente de saber sobre quem recaía a obrigatoriedade de provar o recebimento de tais rendimentos.

Querer impor ao Contribuinte a obrigação de proceder a diligências probatórias destinadas a fazer prova de que não recebeu rendimentos de juros de fonte estrangeira, ou de que apenas recebeu o por si declarado e aceite pela AT, é inverter os princípios do procedimento tributário e as regras sobre o ónus da prova.

Por esta ordem de razões, é forçoso concluir que o actos tributários em causa estão inquinados com o vício de forma por preterição de formalidade essencial, com fundamento na violação do princípio do inquisitório, o que importa a respectiva anulação.

Da ilegalidade da liquidação dos Juros compensatórios

Os juros compensatórios são devidos quando, por facto imputável ao sujeito passivo for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega do imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.¹⁰

Com efeito, o direito a juros compensatórios implica que tenha havido um atraso na liquidação ou pagamento do imposto por culpa do contribuinte.

Donde, anulada a liquidação adicional de IRS com base na violação do princípio do inquisitório por parte da AT, fica desde logo afastada a culpa dos contribuintes, aqui Requerentes e, em consequência, é igualmente reconhecida a ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios computados pela AT.

Da ilegalidade do acto tributário com fundamento em erro de direito

Atento o decidido quanto ao arguido vício de forma por violação do princípio do inquisitório, fica prejudicado o conhecimento dos vícios substanciais que os Requerentes

¹⁰ Artigo 35º n.º 1 da LGT

lhes assacam, ou seja, o erro de direito imputável aos serviços, o qual não será objecto de apreciação e decisão.

Dos Juros Indemnizatórios

Os Requerentes peticionam juros indemnizatórios, ao abrigo dos artigos 43.º e 100.º da LGT, computados sobre o montante global de € 40.970,44, desde a data do seu pagamento voluntário até à emissão da respectiva nota de crédito.

O direito a juros indemnizatórios enquanto garantia dos contribuintes encontra-se previsto no artigo 43.º da LGT e tem, na sua origem, o facto de o contribuinte ter pago indevidamente impostos em virtude de erros imputáveis aos serviços ou o não cumprimento por estes, de determinados prazos legais¹¹.

Neste particular não releva o tipo de erro (se foi de facto ou de direito) nem o grau de culpa, até porque está em causa uma responsabilização objectiva dos serviços¹².

Tem sido considerado na inúmera jurisprudência do STA em matéria de juros indemnizatórios que, a expressão utilizada no artigo 43.º da LGT, “erro” e não “vício” ou “ilegalidade” para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, significa que o legislador teve em mente o erro sobre os pressupostos de facto e o erro sobre os pressupostos de direito.¹³

No caso concreto, importa atendermos, particularmente, ao disposto no n.º 1 do citado artigo 43.º, o qual estabelece que os juros indemnizatórios são devidos quando, havendo erro imputável aos serviços, resulte desse erro “pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

De notar, desde logo, que ali se refere erro e não vício, o que inculca que o que se pretende relevar são os erros sobre os pressupostos de facto ou de direito que levaram a Administração Fiscal a uma ilegal definição da situação jurídica tributária do contribuinte,

¹¹ Jesuíno Alcântara Martins, José Costa Alves, *in* *Procedimento e Processo Tributário*, Edição de 2015, Almedina, página 66

¹² Rui Duarte Morais, *in* *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Edição de 2014, Almedina, páginas 365 a 376

¹³ Acórdãos proferidos nos recursos n.ºs 622/08, de 29.10.2008, 945/08, de 21.01.2009; 347/09 de 25.06.2009 e 665/09 de 04.11.2009.

não considerando os vícios formais ou procedimentais que, embora ferindo de ilegalidade o ato, não implicam, necessariamente, uma errónea definição daquela situação.

Assim, o vício de forma por preterição de formalidade essencial – que, *in casu*, conduzirá à anulação dos atos tributários impugnados – significa que houve violação dos direitos procedimentais dos administrados e, por isso, justifica-se a anulação do acto por estar afectado de ilegalidade. Este tipo de erro não se inclui no âmbito do requisito do erro imputável aos serviços gerador do direito a juros indemnizatórios, pois não se concretiza em defeituosa apreciação de factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais, não impedindo, aliás, a Administração Fiscal de renovar a substância do ato¹⁴.

Os juros indemnizatórios têm, efetivamente, a sua justificação na necessidade de ressarcir o contribuinte pela indisponibilidade do capital de que ficou despojado por força da exigência ilegal de imposto feita pela Administração Fiscal.

No entanto, se o ato tributário tem de ser anulado, por ilegal, mas essa ilegalidade não se traduz numa errada definição da situação tributária, então, não pode falar-se nem em lesão patrimonial, nem em prejuízo, nem em responsabilidade, nem, conseqüentemente, em reparação por via da indemnização.

No caso concreto, após a prolação desta decisão arbitral ficará a saber-se, apenas, que há um vício formal do ato de liquidação adicional de IRS do ano de 2012 que o torna ilegal e, portanto, anulável.

A AT poderá praticar novo ato de igual conteúdo, exigindo o mesmo imposto, sem que se lhe imponha corrigir qualquer erro de facto ou de direito, nem concluir de maneira diferente. Pode, pois, a AT tomar os mesmos factos e o mesmo direito e concluir da mesma maneira, desde que elimine o vício verificado por esta decisão arbitral, obtendo os meios de prova à comprovação do acto tributário. O que demonstra que não pode falar-se, por ora, numa lesão a merecer reparação traduzida em juros indemnizatórios¹⁵.

Impõe-se, pois, concluir que os Requerentes não têm direito aos peticionados juros indemnizatórios, por ausência dos necessários substratos fáctico e de direito.

8. Decisão

¹⁴ Acórdãos do STA proferidos nos processos 1091/09, 410/12, de 03-02-2010 e 30-05-2012, respectivamente

Nestes termos, em conformidade com o acima exposto, decide-se julgar procedente a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRS n.º 2016..., com fundamento em vício de forma por preterição de formalidade essencial por insuficiente actividade instrutória, e em consequência ordenar a anulação:

- a. Da liquidação adicional de IRS montante de € 36.017,34;
 - b. Da liquidação de juros compensatórios, no montante de € 4.953,10;
2. Ordenar a restituição do imposto pago;
 3. Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, absolvendo-se a Requerida do mesmo;
 4. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do presente processo.

9. Valor da acção

Fixa-se em € 40.970,44 nos termos do disposto nos artigos 315.º do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT bem assim como do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

10. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

¹⁵ Neste sentido veja-se a decisão arbitral proferida no âmbito do processo 394/2014-T, consultável em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

Lisboa, 14 de Novembro de 2017

O Árbitro
(Cristina Coisinha)

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.