

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 199/2023-T**

**Tema: IRS – resgate de capital de seguro de vida - inutilidade superveniente da lide.**

## **SUMÁRIO:**

- I. A revogação parcial da liquidação impugnada, implica que a instância atinente à apreciação da legalidade daquela liquidação (na parte abrangida) se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a sua total apreciação.
- II. Não tendo a Requerente encontrado (totalmente) na via administrativa a satisfação da sua pretensão (porquanto permaneceram ainda, parcialmente, na ordem jurídica montantes que deram origem a novo acto de liquidação, substituto do primeiro) e tendo o Requerente manifestado interesse que se fosse o mesmo escrutinado, entende-se que se deverá manter a instância quanto à apreciação desta “nova” liquidação.
- III. Nos termos do disposto no artigo 5º, nº 3 do Código do IRS, “*consideram-se (...) rendimentos de capitais a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, adiantamento ou vencimento de seguros e operações do ramo «Vida» e os respetivos prémios pagos ou importâncias investidas (...)*”, pelo que só haverá sujeição a tributação em sede de IRS se o montante apurado resultar numa diferença positiva entre o capital investido e os montantes pagos ao sujeito passivo de IRS.

## **DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>**

Requerente – A...

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

---

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 06-06-2023, decidiu o seguinte:

## **1. RELATÓRIO**

- 1.1. A..., titular do número de identificação fiscal..., casado com B..., titular do número de identificação fiscal ..., residentes na ..., ..., Lagoa, em Portugal (adiante designado por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 22-03-2023, ao abrigo do disposto no artigo 2, nº 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral peticionando “*(...) a anulação do despacho proferido pelo Exmo. Senhor Diretor de Finanças de Faro, de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2022... (...)*” e “*a anulação dos atos de liquidação adicional de IRS n.º 2021... e respetiva demonstração de liquidação de juros e acerto de contas, respeitantes ao período de tributação de 2017, que apuraram um montante a pagar de € 59.825,91, com todas as consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios (...)*”.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 24-03-2023 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Em 17-05-2023, dado que o Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Em 06-06-2023, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.8. A Requerida, em 10-07-2023, apresentou a sua Resposta (notificada a este Tribunal em 11-07-2023), tendo-se defendido por impugnação no sentido de ser “(...) *o presente pedido de pronúncia arbitral (...) julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, [ser] absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências*”].
- 1.9. Não obstante, refere ainda a Requerida, na sua Resposta, que “*em resultado da decisão proferida em sede da RG n.º ...2022..., os serviços efectuaram em 2022/12/21 uma declaração oficiosa (...- 2017 - ... - ...), que deu origem à liquidação n.º. 2023..., de 2023/02/17, cujo resultado final foi de € 44.299,33 de imposto a pagar*” (tendo o Requerente pago, em 21-03-2022, o valor de EUR 47.617,16, relativo ao pef n.º ...2021...).
- 1.10. Por outro lado, a Requerida, na sua Resposta, veio referir que “*após apreciação do pedido de pronúncia arbitral e tendo em conta todo o exposto, afigurou-se que o acto de liquidação de IRS n.º 2021..., relativo ao ano de 2017, deverá ser objecto de revogação parcial nos termos (...) expostos*”, anexando cópia de Informação proferida pela Direção de Serviços das Relações Internacionais, no âmbito do processo n.º ...2023..., de 23-05-

2023, bem como cópia do respectivo despacho do Subdiretor Geral daquele serviço, proferido ao abrigo de delegação de competências, no sentido de revogar “(...) *parcialmente o ato contestado, nos termos propostos*”, “*devendo, o valor do presente processo ser rectificado*”.

1.11. Por despacho arbitral de 11-07-2023, tendo em consideração “(i) *O teor da Resposta apresentada pela Requerida, em 10-07-2023 (notificada a este Tribunal em 11-07-2023), e do documento com ela anexado (emitido pela DS Relações Internacionais respeitante à solicitação da DSCJC de pronúncia expressa quanto à manutenção, alteração ou revogação do acto objecto do pedido de pronúncia arbitral), no sentido de propor a revogação parcial do acto de liquidação de IRS n.º 2021 ..., relativo ao ano de 2017 (objecto daquele pedido); (ii) O facto de a posição das Partes estar plenamente definida nos Autos; (iii) O facto de a questão controvertida nos presentes autos ser exclusivamente de direito (...)*” decidiu este Tribunal Arbitral, “(...) *ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do CPC, aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, (...): 1. Dispensar da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT; 2. Que o processo prossiga com alegações escritas, facultativas, a apresentar no prazo simultâneo de 10 dias, a contar nos termos legais; 3. Que o Requerente se pronunci[asse], querendo, no prazo das alegações escritas (referido no ponto anterior), sobre o teor do documento anexado pela Requerida com a sua Resposta e sobre as consequências dele decorrentes, bem como sobre o teor dos artigos 27º a 30º da Resposta, porquanto relacionados com a proposta de revogação parcial do acto tributário de IRS aqui impugnado.4. No mesmo prazo, deverá o Requerente anexar os dois documentos que protestou juntar com a apresentação do ppa, concedendo-se à Requerida o prazo de 5 dias, a contar da data da respectiva junção, para os apreciar. 5. Agendar a prolação da decisão arbitral para o dia 25-09-2023. Por último, o Tribunal Arbitral reitera o pedido de envio do PA por parte da Requerida e notifica ainda o Requerente que, até à data da prolação da decisão arbitral*

---

*deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”, o que veio a fazer em 11-09-2023.*

1.12. O Requerente apresentou as suas alegações escritas em 11-09-2023, referindo, em síntese, que:

1.12.1. *“Atendendo ao Despacho que revogou parcialmente a liquidação adicional posta em crise nos presentes autos e à demonstração de liquidação de IRS n.º 2023..., de 27.05.2023, que substituiu a liquidação anterior, das três questões inicialmente em causa no pedido de pronúncia arbitral, a única questão decidenda que subsiste respeita ao resgate de capital de seguro de vida pago pela entidade C... Fund, no valor de € 11.604,43, proveniente da Ilha de Man”;*

1.12.2. *“Após a emissão da liquidação e a conclusão do procedimento administrativo, a AT invoca fundamentos novos para sustentar a razão pela qual, mesmo tendo reconhecido, na Decisão da RG que “verifica tratar-se de um resgate pago pela entidade Capital C... Fund, no valor de USD 13.197,19 (€ 11.604,43), reportando-se assim, exclusivamente a capital, o que implicaria também a sua não consideração” (...), sujeitou, ilegalmente, a tributação em sede de IRS um montante única e exclusivamente com base num erro declarativo do contribuinte, reconhecido por todos (...) como tal”, alegando a Requerente que “não pode (...) vir a AT, no Despacho e na Resposta apresentar novos fundamentos ou argumentos” pois “(...) a fundamentação subsequente ou a posteriori à emissão de atos de liquidação de tributos é proibida e absolutamente irrelevante para efeitos de aferição da legalidade dos atos de liquidação, não podendo ser admitida em juízo”;*

1.12.3. *“Como decorrência da anulação parcial do ato de liquidação posto em crise nestes autos arbitrais por efeitos do Despacho de 11.05.2023, da Exma. Senhora Subdiretora-Geral da Direção de Serviços das Relações Internacionais, o ora Requerente veio a ser notificado de um novo ato de liquidação relativo ao IRS*

*do período de tributação de 2017, substitutivo do anterior, que apurou um valor a pagar de € 2.982,00 (...)” sendo que, defende a Requerente que se impõe “(...) requerer a redução do pedido (...) por inutilidade superveniente da lide quanto à matéria objeto de revogação” e “como consequência da redução do valor do pedido, solicita o Requerente também a correspondente redução do valor da causa, de € 59.825,91, para € 2.982,00”;*

1.12.4. E, *“tendo a revogação parcial ocorrido em momento anterior à constituição do Tribunal Arbitral, solicita ainda o Requerente (...)” “(...) o reembolso da taxa de arbitragem no montante de € 1.530,00 (...), correspondente à diferença entre a taxa de arbitragem paga de acordo com o valor da causa indicado no pedido de pronúncia arbitral (€ 59.825,91) e a taxa de arbitragem devida de acordo com o valor da causa reduzido nos termos requeridos (€ 2.982,00)”.*

1.13. Como referido no ponto anterior, o Requerente veio requerer a junção aos autos da cópia da nota de liquidação de IRS nº 2023..., de 27-05-2023, que denomina como documento superveniente.

1.14. Por despacho arbitral de 13-09-2023, o Tribunal Arbitral mandou notificar a Requerida para, querendo, se pronunciar sobre o peticionado pelo Requerente, no prazo de cinco dias, quanto revogação parcial do acto tributário impugnado e consequências daí eventualmente decorrentes (nomeadamente, quanto ao valor do pedido) e anexar informação complementar de que disponha relativa à liquidação que consta do documento cuja junção o Requerente veio peticionar (nomeadamente, demonstração de acerto de contas).

1.15. Por despacho arbitral de 25-09-2023, em virtude de nesta data estarem ainda a decorrer prazo para a Requerida se pronunciar sobre o teor a matéria alegada pelo Requerente [em 11-09-2023 (ponto 1.12. supra)], adiou-se a data de prolação da decisão arbitral de 25-09-2023 para 28-09-2023.

---

1.16. Decorridos os prazos previstos nos pontos 1.11. e 1.14., supra, a Requerida nada veio alegar e/ou esclarecer quanto à matéria referida no 1.12.

## **2. CAUSA DE PEDIR**

2.1. Segundo o Requerente, o que “*está em causa nos presentes autos [é] a ilegalidade da Decisão da RG e da liquidação oficiosa de IRS n.º 2021..., respeitante ao período de tributação de 2017, que apurou um montante a pagar de € 59.825,91, com fundamento em erro nos pressupostos de facto e violação de lei por erro sobre os pressupostos de Direito*” porquanto “*subjacentes à liquidação posta em crise estão três correções mantidas pela AT na Decisão da RG:*

*a) resgate de capital de seguro de vida pago pela entidade D... (que adquiriu a entidade E... Limited (Guernsey Branch) em 2015), proveniente de Guernsey, no valor de € 106.376,95, que foi comprovadamente recebido pelo Requerente em períodos anteriores a 2017;*

*b) resgate de capital de seguro de vida pago pela entidade C... Fund, no valor de € 11.604,43, proveniente da Ilha de Man, por erro manifesto na qualificação dada pelo Requerente, incorretamente refletida na Declaração de Substituição como rendimentos de mais-valias (categoria G) e mantido como tal na Decisão da RG, apesar de a AT ter reconhecido o erro na qualificação dos rendimentos e considerado, acertadamente, que tal montante não se encontra sujeito a tributação em sede de IRS;*

*c) rendimentos de capitais identificados como “Outros CRS” pagos pelas entidades F... Fund, no montante de € 101,99, e G... Fund, no montante de € 163,06, provenientes do Luxemburgo, perfazendo o valor total de € 264,06”.*

2.2. O Requerente começa por referir que “*(...) é residente para efeitos fiscais em Portugal e casado, sob o regime de separação de bens*” sendo que “*em 2017, (...) obteve rendimentos, quer em Portugal, quer no estrangeiro*”.

- 2.3. Esclarece o Requerente que “em 12.04.2018, (...) procedeu à entrega da sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, relativa ao ano fiscal de 2017, tendo, por mero lapso, identificado somente os rendimentos auferidos em território português e, por conseguinte, apresentado apenas o anexo A de rendimentos, destinado a declarar rendimentos do trabalho dependente auferidos em Portugal (...)”.
- 2.4. Segundo alega o Requerente, foi notificado “por Ofício de 29.07.2021, o Serviço de Finanças de ... (...) para declarar rendimentos auferidos no estrangeiro em 2017 e não declarados (...)”, nos termos do qual se refere:
- “De acordo com os elementos disponibilizados por administrações fiscais de outros países/jurisdições, a (...) (AT) teve conhecimento que no ano de 2017 auferiu rendimentos no estrangeiro que não foram declarados no anexo J da sua declaração de IRS respeitante a esse ano, pelo que foi criada uma divergência.
- Rendimentos conhecidos – Categoria: G*  
*País/Região: ILHA de MAN...*  
*H...*  
*Resgate – 13.917,19 USD (11604.43 EUR) –C... Fund*  
*País/Região: GUERNSEY*  
*Dividendos – 400,20 USD (333.69 EUR) + 20.281,06 GBP (22858.85 EUR) –*  
*H...*  
*Outro CRS – 94.380,82 GBP (106376.95 EUR) –E... Limited (Guernsey Branch)*  
*País/Região: LUXEMBURGO*  
*Outro CRS – 326,11 EUR –G... Fund*  
*Resgate – 201,99 EUR –F...Fund*
- A AT, no âmbito da sua função de apoio e promoção do cumprimento voluntário, vem alertá-lo para este facto, tendo em vista a prevenção e diminuição dos custos associados ao incumprimento. Assim, recomenda-se que no prazo de 15 dias, proceda à regularização da situação entregando uma declaração de substituição de IRS (...)”.



- 2.5. Alega o Requerente que “(...) os rendimentos (...) provenientes do estrangeiro auferidos em 2017 respeitam (...) a: (i) dividendos pagos pela entidade H... Limited, no valor de GBP 7.838,06 (€ 8.321,47), provenientes de Guernsey; (ii) resgate de capital de seguro de vida pago pela entidade C... Fund, no valor de USD 13.917,19 (€ 11.604,43), proveniente da Ilha de Man(...); (iii) outros rendimentos declarados ao abrigo do Common Reporting Standard (“Outros CRS”) pagos pela entidade F... Fund, no valor de € 101,99, e pela entidade G... Fund, no valor de € 163,06, provenientes do Luxemburgo (...)” sendo que, na sequência da notificação do referido Ofício, “(...) o ora Requerente tomou consciência do lapso de preenchimento da sua declaração de IRS e, por conseguinte, da necessidade de a corrigir em conformidade”.
- 2.6. Em consequência, esclarece o Requerente que foi “(...) efetuada a liquidação oficiosa de IRS n.º 2021..., de 26.10.2021 (...) apurando o valor a pagar de € 59.825,91, tendo como data limite de pagamento 09.12.2021 (...)” e “em cumprimento do Ofício recebido, o ora Requerente apresentou, em 28.11.2021, declaração Modelo 3 de substituição (“Declaração de Substituição”), em cujo anexo J (...) identificou os rendimentos auferidos no estrangeiro no ano de 2017 (...)”.
- 2.7. Prossegue o Requerente referindo que “a Declaração de Substituição foi convolada em reclamação graciosa (...)” e, “em 05.01.2022, o ora Requerente apresentou uma exposição, na qual referiu que os valores considerados na liquidação oficiosa de IRS com origem em Guernsey, no valor de GBP 94.380,82 (€ 106.376,95), como rendimento obtido da E... Limited (Guernsey Branch), não deveriam ser tidos em consideração, uma vez que tais valores respeitam a seguros de vida que foram reembolsados antes de 2017 (entre 2010 e 2016), sendo que, no ano de 2017, não houve qualquer rendimento pago por tal entidade (...)”.
- 2.8. Esclarece ainda que “por Ofício n.º..., de 26.01.2022, (...) foi notificado pelo Serviço de Finanças de ... para, no prazo de 15 dias, apresentar documentos respeitantes aos rendimentos provenientes de Guernsey e do Luxemburgo (...)” ou seja, no que dizia

respeito a “*Outro CRS, pagos pela entidade E... Limited (Guernsey Branch), no valor de 94.380,82 GBP (106.376,95 EUR), deverá apresentar extrato, emitido pela citada entidade, de todos os movimentos (depósito; levantamento; resgate) efetuados desde a criação da Apólice ...*” e no que dizia respeito a “*Dividendos pagos pela entidade H... Limited, no valor global de € 23.192,54, por se verificar que o reclamante inscreveu na declaração de substituição rendimento com a mesma natureza e proveniência (Dividendos oriundos de Guernsey), mas no valor de € 11.596,28, isto é, metade da quantia comunicada pelas autoridades fiscais de Guernsey, deverá apresentar documentos emitidos pela entidade pagadora dos rendimentos (H... Limited) que comprovem, de forma clara e inequívoca a natureza e montante dos rendimentos pagos (...) no ano 2017*”.

- 2.9. Adicionalmente, “*foram (...) solicitados os seguintes documentos quanto aos rendimentos provenientes do Luxemburgo (...): Rendimento obtidos no Luxemburgo, no valor de € 326,11 por se verificar que o reclamante reduziu esse montante para € 264,06 (...), deverá esclarecer porque (...) alterou o valor acima indicado juntando, para o efeito, os documentos comprovativos da alteração efetuada (...)*”.
- 2.10. Dado que o Requerente não procedeu ao pagamento do valor liquidado dentro do prazo para pagamento voluntário, “*(...) foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2021..., para cobrança coerciva daquele montante, tendo sido emitida citação pessoal com data de 05.01.2022, com um valor a pagar de € 60.258,86 (...)*” mas, dado não ter sido pago o “*(...) valor identificado na citação para o processo executivo, o Requerente foi notificado da penhora efetuada com data de 17.01.2023, sob o n.º ...2022..., tendo por objeto o prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo ... do distrito de Faro, concelho de Lagoa, freguesia de ... e ..., pelo valor de € 62.799,61 (...)*”.
- 2.11. “*Por Ofício n.º..., de 23.11.2022, o Requerente foi notificado do projeto de decisão da reclamação graciosa, propondo-se o respetivo deferimento parcial (...)*” e, “*não tendo o Requerente exercido direito de audição, o projeto de decisão convolou-se em decisão definitiva, confirmada pelo Despacho do Exmo. Senhor Diretor de Finanças de Faro, em*

---

21.12.2022, que deferiu parcialmente a reclamação graciosa n.º ...2022... (...)” com os seguintes fundamentos:

2.11.1. “Considerando o alegado pelo reclamante quanto aos rendimentos obtidos de Guernsey, nomeadamente os pagos pela entidade E... Limited (Guernsey Branch), no valor de £ 94.380,82 (€ 106.376,95), pela análise do documento de suporte probatório, os serviços verificaram constarem três levantamentos (17/07/2010 - £ 61.536; 20/02/2014 - £ 12.844,82; 21/03/2016 - £20.000,00), no âmbito da apólice n.º... (que coincide com a comunicada pelas autoridades fiscais de Guernsey, constante do SITI), da entidade D... (que adquiriu, em 2015, a entidade indicada no SITI, E... Limited Guernsey Branch), de onde se infere que se trata de uma única apólice”;

2.11.2. No entanto, “(...) não foi possível concluir, de forma clara e inequívoca, que não foram pagos outros valores, noutras datas, até porque aquele documento não representa, ou pelo menos não indica expressamente que se trata de um extrato de todos os movimentos efetuados desde a criação da apólice, pelo que, perante a prova produzida, não se afigura possível reconhecer a mesma como inquestionavelmente válida para o efeito pretendido”.

2.12. Segundo alega o Requerente, “atendendo ao assim decidido, a D... emitiu, em 25.01.2023, uma declaração com referência à apólice n.º ... (...)” nos termos da qual confirma “(...) e identifica os três levantamentos efetuados em 12.07.2010, 20.02.2014 e 21.03.2016 (...)”, atestando “(...) que não foi pago qualquer outro valor tendo por referência a apólice n.º..., pelo que os montantes relativos a resgate de seguro de vida, no valor de € 106.376,95, não correspondem a rendimentos do ano de 2017 (...)”.

2.13. Por outro lado, refere ainda o Requerente que é mencionado na decisão da referida Reclamação Graciosa o seguinte:

2.13.1 “quanto aos restantes rendimentos comunicados pelas autoridades fiscais de Guernsey (Dividendos pagos pela entidade H... Limited, no valor global de €

23.192,54), verifica-se que na declaração de substituição foi declarado um valor com a mesma natureza e proveniência (Dividendos oriundos de Guernsey) de € 11.596,28, isto é, metade da quantia comunicada pelas autoridades fiscais de Guernsey, que pode significar um erro na comunicação (...) pelo que, afim de aferir o rendimento obtido, foi notificado para apresentar os documentos emitidos pela entidade pagadora dos rendimentos. Após notificação, apresentou um documento, referente aos Dividendos pagos pela entidade H... Limited que, de acordo com a comunicação das autoridades fiscais de Guernsey constante no SITI ascendeu a € 23.192,54 (constituindo o somatório de duas parcelas – £ 20.281,06 (€ 22.858,85) + USD 400,20 (€ 333,69), verificou-se que o mesmo contém a indicação expressa de que o valor efetivamente pago naquele ano de 2017 foi de £ 20.281,06 (€ 22.858,85), sendo que destes só £ 7.383,06 (€ 8.321,47) são imputáveis ao ora reclamante (...);

2.13.2. Reconhece a AT “(...) que o valor inscrito no campo 801 da Declaração de Substituição, no montante de € 11.596,28 pelo (...) Requerente (...) foi erroneamente declarado, devendo ser corrigido para o valor correto, de € 8.321,47 (...);

2.13.3. “(...) quanto aos rendimentos provenientes da Ilha de Man que [se] verifica tratar-se de um resgate pago pela entidade C... Fund, no valor de USD 13.197,19 (€ 11.604,43), reportando-se assim, exclusivamente a capital, o que implicaria também a sua não consideração (...)” não tendo esta sido “(...) expurgada da declaração de substituição, tendo sido declarada no quadro 9.2 do anexo J a título de alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, pelo que se deve aceitar essa qualificação e considerar que a informação constante no registo relativo à Ilha de Man não se encontra corretamente identificada no que toca à natureza do valor ali indicado”;

2.13.4. Reconhece a AT “(...) que o (...) Requerente inscreveu erroneamente o montante de € 11.604,43 no campo 951 no quadro 9.2 da Declaração de Substituição (...), visto que este rendimento não deveria ser considerado (...);

- 2.13.5. *“No que respeita aos rendimentos provenientes do Luxemburgo, no valor global de € 528,10, refere a AT na Decisão da RG que verifica-se que uma parte dos mesmos (€ 201,99) também se reporta a um resgate, não devendo igualmente ser considerada”;*
- 2.13.6. *“Quanto aos restantes valores - € 326,11, reduzidos pelo reclamante para € 264,06, sem que tenha justificado ou apresentado provas que sustentem a validade dessa alteração, deverão ser mantidos”.*
- 2.14. A este respeito, reconhece o Requerente que *“(…) inscreveu no campo 803 da Declaração de Substituição o rendimento de € 264,06, proveniente do Luxemburgo (...)”* mas esclarece que *“foram efetuados dois pagamentos ao ora Requerente e ao seu cônjuge (numa conta conjunta):*
- a) um pagamento efetuado pela entidade F... Fund, no valor total de € 201,99, sendo metade imputável ao (...) Requerente, logo o montante de € 100,99; e,*
- b) um pagamento efetuado pela entidade G... Fund, no valor total de € 326,11, sendo metade imputável ao (...) Requerente, logo o montante de € 163,06 (...), pelo que “o somatório das duas parcelas recebidas pelo (...) Requerente (€ 100,99 + € 163,06) corresponde ao valor total inscrito no campo 803 da Declaração de Substituição, € 264,06”.*
- 2.15. Nestes termos, conclui a AT na Decisão da Reclamação Graciosa no sentido de que *“para efeitos de liquidação e elaboração do documento de correção (...), serão de considerar os seguintes elementos declarativos do anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro):*
- Quadro 8 – rendimentos de capitais*
- (campo 831 – E11 – dividendos) obtidos de Guernsey (831) - € 114.698,42;*
- (campo 832 – E11 – dividendos) obtidos do Luxemburgo (442) - € 326,11;*
- Mantendo-se os elementos declarativos constantes do campo 9.2 do anexo J (mais-valias – Ilha de Man– 833), à declaração de rendimentos ...-2017-... -..., submetida pelo (...) reclamante, na situação de não liquidável”.*

2.16. O Requerente por não poder concordar com a Decisão da Reclamação Graciosa, nem com o acto de liquidação adicional de IRS identificado, porquanto entende serem ilegais, veio deduzir o presente pedido de pronúncia arbitral com fundamento em erro nos pressupostos de facto e violação de lei por erro sobre os pressupostos de Direito, nos termos que apresenta.

2.17. Segundo o Requerente, “*subjacentes à liquidação posta em crise estão três correções mantidas pela AT na Decisão da RG (...)*”, que identifica.

***Correção relativa a resgate de Capital de Seguro de Vida pago pela entidade D..., no montante de EUR 106.376,95 (da alegada ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito***

2.18. Alega o Requerente que “*(...) a primeira correção proposta pela AT na Decisão da RG respeita a alegados rendimentos auferidos pelo Requerente em 2017 provenientes de Guernsey que a AT considera ascenderem a € 114.698,42, o que corresponderia à soma de (...):*

- (i) € 106.376,95, correspondente a resgate de capital de seguro de vida comprovadamente pago pela D... ao Requerente em 2010, 2014 e 2016 (...);
- (ii) € 8.321,47, correspondentes a dividendos pagos pela H... Limited ao Requerente em 2017, por este erroneamente declarados no campo 801 da Declaração de Substituição, e corrigidos – e bem – pela AT na Decisão da RG, o que se traduziu no deferimento parcial da reclamação graciosa (...).”

2.19. Ora, se por um lado, segundo alega o Requerente, “*(...) na Decisão da RG, a AT (...) não põe em causa que o mero resgate de capital de seguros de vida não constitui um rendimento sujeito a tributação em sede de IRS, não se enquadrando na respetiva categoria E de rendimentos*”, entende que “*(...) tal posição é incompatível com a Decisão final ora impugnada, que concluiu por uma correção manifestamente contrária à lei, com a qual não pode o Requerente conformar-se*” porquanto se “*(...) por um lado, a AT*

*reconhece que os elementos factuais de que dispõe são coincidentes com os constantes do sistema de troca de informações, atestando que o Requerente (...) não recebeu resgates de capital de seguro de vida provenientes de Guernsey em 2017, na medida em que aqueles resgates aconteceram em anos anteriores” mas, por outro lado, “em atropelo da presunção de veracidade das declarações dos contribuintes e das regras de distribuição do ónus da prova, resolve ignorar tal facto, considerando que não fica clara e inequivocamente demonstrado que o ora Requerente não recebeu qualquer outro pagamento – que não consta dos elementos por este fornecidos, nem daqueles outros que integram o sistema de troca de informações – por referência àquela apólice de seguro”.*

2.20. Adicionalmente, entende o Requerente que “(...) a AT (...) faz da presunção de veracidade das declarações dos contribuintes uma verdade inultrapassável” porquanto “(...) a AT confirma e reconhece um erro manifesto do contribuinte (ora Requerente) no modo como declarou um rendimento na Declaração de Substituição, de resto com impacto significativo no apuramento do imposto alegadamente devido, e recusa-se a corrigir o erro (...) – como se ao Estado pudesse aproveitar um lapso dos contribuintes para assim arrecadar mais receita tributária (...) –, em manifesta violação dos princípios da legalidade, da igualdade, da justiça, da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real”.

2.21. Por outro lado, e no que diz respeito ao ónus da prova, entende o Requerente que “(...) pretender fazer recair sobre o ora Requerente o ónus de demonstração de que não foram pagos outros valores, noutras datas tendo por referência a apólice n.º ..., já depois de ter sido confirmada a informação disponibilizada pelo Requerente e os elementos constantes do SITI traduziria a imposição ao Requerente de uma prova impossível, vedada pela Constituição e pela lei”, citando para o efeito diversa jurisprudência de Tribunais Superiores.

2.22. Assim, entende o Requerente que “aceitar a imposição de prova impossível ao ora Requerente, como pretende a AT no presente caso, redundaria na violação dos princípios

---

*da proporcionalidade, da justiça, do inquisitório e da presunção de veracidade das declarações (...)*”.

2.23. Nestes termos, segundo entende o Requerente, “(...) *é forçoso concluir pela ilegalidade da Decisão da RG nesta parte e, conseqüentemente, pela ilegalidade do ato de liquidação adicional de IRS posto em crise na parte em que considera como rendimento do ano de 2017 sujeito a tributação o montante de € 106.376,95 a título de rendimento de capitais, devendo a mesma ser anulada nesta parte*”.

***Correção relativa a resgate de capital de Seguro de Vida pago pela entidade C... Fund, no valor de EUR 11.604,43 (da alegada ilegalidade por erro na qualificação dos rendimentos)***

2.24. Segundo o Requerente, “*a segunda correção em causa nos autos respeita ao resgate de capital de seguro de vida pago pela entidade C... Fund, no valor de € 11.604,43, proveniente da Ilha de Man, erradamente qualificado pelo Requerente na Declaração de Substituição como rendimentos de mais-valias (...)*”.

2.25. Citando jurisprudência de Tribunais Superiores, alega o Requerente que “*o princípio da tributação do rendimento real impunha que a AT procedesse à apreciação dos documentos que foram apresentados, determinando a eventual reforma / correção da liquidação oficiosa*” mas, “*não o tendo feito, resultou a ocorrência de evidente excesso de quantificação de rendimentos que influenciou a liquidação oficiosa agora questionada*” pelo que “*(...) é forçoso concluir pela ilegalidade da manutenção da errada qualificação do rendimento nos termos em que foi efetuada pelo sujeito passivo (...), na Declaração de Substituição*” porquanto “*sendo pacífica (...) a qualificação da transferência realizada pela entidade C... Fund como um mero reembolso de capital (...), impõe-se o reconhecimento integral da respetiva consequência jurídico-tributária*”, determinando-se “*(...) que a transferência, no montante de € 11.604,43, proveniente da Ilha de Man, seja corretamente qualificada como um resgate de capital de seguro de vida (tal como foi reconhecido pela AT na Decisão da RG) e, como tal, excluída de tributação*”.



---

*em sede de IRS, mediante a anulação da Decisão da RG e a anulação da liquidação adicional de IRS posta em crise (...)*”.

***Correção relativa a rendimentos de capitais identificados como outros CSR pagos pelas entidades F... Fund, no montante de EUR 101,99, e G... Fund, no montante de EUR 163,06, provenientes do Luxemburgo, perfazendo o valor total de EUR 264,06 (da alegada ilegalidade por erro nos pressupostos de facto)***

2.26. Segundo o Requerente, *“a terceira correção em causa nos autos respeita a rendimentos de capitais identificados como “Outros CRS” pagos pelas entidades F... Fund, no montante de € 101,99, e G... Fund, no montante de € 163,06, provenientes do Luxemburgo, perfazendo o valor total de € 264,06 (...)*”, *“rendimento [que] foi inscrito pelo Requerente no campo 803 da Declaração de Substituição o rendimento de € 264,06, proveniente do Luxemburgo (...)*”.

2.27. Contudo, segundo alega o Requerente, *“como resulta da factualidade descrita, contrariamente ao entendimento da AT vertido na Decisão da RG, o ora Requerente não “reduziu” o montante recebido de € 326,11 para € 264,06”* sendo que *“(...) o ora Requerente e o cônjuge têm contas conjuntas, pelo que os pagamentos efetuados relativamente a essas contas devem ser considerados em 50% no que respeita ao ora Requerente”*, pelo que defende ser *“(...) forçoso concluir pela ilegalidade da Decisão da RG também nesta parte, devendo a mesma ser anulada e, conseqüentemente, anulando-se a liquidação adicional de IRS na parte em que considera o valor de € 326,11 como rendimentos de capitais (...) sujeitos a tributação na esfera do ora Requerente”*.

2.28. Por último, alega ainda o Requerente que *“(...) a AT poderia ter feito uso do mecanismo de cooperação administrativa previsto na Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade (“Diretiva Cooperação Administrativa”)*” ou, *“adicionalmente, poderia ter-se socorrido ainda dos mecanismos internacionais de troca de informações em matéria fiscal, incluindo os acordos para evitar a dupla tributação (“ADT”), as*

*convenções multilaterais e os Acordos sobre Troca de Informação em Matéria Fiscal (“ATI”), para comprovar a veracidade do declarado pelo Requerente e atestado pelos documentos juntos”.*

2.29. Nestes termos, entende o Requerente que *“a liquidação de IRS n.º 2021 ... e a respetiva demonstração de liquidação de juros e acerto de contas, respeitantes ao período de tributação de 2017 (...)”* no *“(...) montante de IRS [e juros] a pagar de € 59.825,91, deverão ser anuladas, porque ilegais, sendo igualmente ilegal a Decisão da RG nos termos acima expostos, devendo, consequentemente, ser a mesma anulada”.*

### ***Dos juros indemnizatórios***

2.30. A este respeito, alega o Requerente que pagou, em 21.03.2023, *“(...) o montante que, à data, se encontrava em dívida no processo executivo instaurado para cobrança coerciva da dívida respeitante à liquidação posta em crise, no valor de € 47.617,16 (...)”* pelo que, tendo em consideração os *“(...) factos acima enunciados, deve este montante ser integralmente reembolsado ao Requerente, porque ilegal, acrescido de juros indemnizatórios, calculados à taxa de 4% sobre o valor a reembolsar, desde a data do pagamento indevido do imposto, até à data do processamento da respetiva nota de crédito”.*

### 3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. Começa a Requerida por enunciar todo o descritivo da situação que o Requerente apresenta e esclarece que “(...) à data da informação, o pef n.º ...2021..., encontra-se já extinto por pagamento”.
- 3.2. Por outro lado, esclarece que “em resultado da decisão proferida em sede da RG n.º ...2022..., os serviços efectuaram em 2022/12/21 uma declaração oficiosa (...- 2017 - ... – ...), que deu origem à liquidação n.º. 2023 ..., de 2023/02/17, cujo resultado final foi de € 44.299,33 de imposto a pagar” pelo que “nos termos do referido documento de correcção, foram considerados no quadro 8A do anexo J, (...) € 114.698,42, inscritos com o código E22 (outros rendimentos de capitais sem retenção), respeitantes a rendimentos provenientes de Guernesey” bem como “€ 326,11, inscritos com o código E22, relativos a rendimentos com fonte no Luxemburgo” e “no quadro 9.2.A (Alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários (...)) foi indicado a título de alienação onerosa de ações/partes sociais (código G01) no [montante de ]€ 11.604,43 (valor de realização), com origem na Ilha de Man . Os elementos constantes deste quadro já haviam sido declarados pelo contribuinte na declaração de substituição que entregou em 2021/11/28 (1066 - 2017 - J1256 – 97)”.
- 3.3. Segundo alega a Requerida, “analisada a informação constante do SITI, a informação que deferiu parcialmente a RG n.º. ...2022... e o documento junto pelo Requerente como documento n.º. 14 (...), verifica-se que, efectivamente, parte das correcções não se encontram em conformidade nem com a natureza dos rendimentos, nem com a sua quantificação” porquanto “relativamente aos rendimentos com fonte em Guernesey, foram considerados € 8.321,47, do total de € 22.321,36, que constituem dividendos (código E11) pagos pela entidade ‘H... Limited’, tendo em conta que o contribuinte apresentou prova no âmbito da citada RG, que comprova que lhe são imputáveis somente € 8.321,47 / GBP 7.383,06 [tendo o restante – € 14.537,38 / GBP 12.898,00 – sido auferido pelo seu cônjuge (...)]”.

- 3.4. Por outro lado, alega a Requerida que *“aquele rendimento foi somado aos € 106.376,95, comunicados à AT como ‘Outro CRS’, pago pela entidade ‘E... Limited (Guernsey Branch)’, tendo sido indicada o total de € 114.698,42, com o código E22”* mas *“tal como o Requerente alega, o documento apresentado (...) comprova que, no âmbito apólice nº ... não existiu qualquer resgate no ano de 2017, mas apenas nos anos de 2010, 2014 e 2016”*, pelo que defende a Requerida que *“(...) tendo em conta que no ano de 2017 inexistiu qualquer resgate no âmbito daquela apólice, não foi gerado rendimento na esfera do contribuinte, ora Requerente”*, *“pelo que, nesta parte devem proceder as (...) alegações”* do Requerente.
- 3.5. Por outro lado, *“no que concerne aos rendimentos com fonte no Luxemburgo, pagos pela entidade ‘G... Fund’, no âmbito da conta ‘...2061’, no total de € 326,11, que o Requerente sustenta tratar-se apenas de € 264,06, não foi apresentada qualquer prova que sustente tal valor”* e *“(...) consultada a informação existente no SITI para o cônjuge do Requerente, constata-se que o Luxemburgo comunicou o mesmo valor - € 326,11 -, no âmbito da conta”*.
- 3.6. Segundo a Requerida, *“neste tipo de situações em que está em causa a contitularidade das contas, importa considerar que a informação enviada pelos Estados ou jurisdições onde as mesmas estão domiciliadas, é efectuada pela totalidade do seu valor e para todos e cada um dos respectivos titulares”* mas *“ainda que esse pagamento não tenha sido objecto de troca de informação, encontrando-se provada a contitularidade da conta e tendo o mesmo sido assumido pelo contribuinte, deverá aceitar-se como valor dos dividendos com origem no Luxemburgo, metade do montante efectivamente pago quanto às duas parcelas (...)”* tendo em consideração que o montante de *“(...) € 264,06 (...) também foi declarado pelo SP B...”*.
- 3.7. *“No que concerne à correcção contestada com fonte na Ilha de Man, relativa ao resgate de capital de seguro de vida pago pela entidade C... Fund, no valor de € 11.604,43 (USD*

13.917,19), não podemos concordar com a posição sufragada pelo Requerente” porquanto “(...) foi o próprio Requerente que declarou tal valor no quadro 9.2.A do anexo J, como alienação onerosa de partes sociais”.

- 3.8. Segundo alega a Requerida, “não se trata (...) de a AT reconhecer que o Requerente inscreveu aquele valor erroneamente no quadro 9.2 A do anexo J, como este sustenta” mas “(...) a AT aceitou que a qualificação dada pelo contribuinte era a correcta e, em nenhum momento, aquele veio demonstrar o contrário”.
- 3.9. Por outro lado, reitera a Requerida que “(...) ainda que se trate de um resgate de capital de seguro de vida, como o Requerente alega, não foi apresentada qualquer documentação que comprovasse a inexistência de rendimento sujeito a tributação em sede de IRS no ano de 2017” pelo que “(...) para efeitos de determinar se existiu, ou não, rendimento sujeito a tributação em sede de IRS (...) haverá que ter em conta vários elementos, tais como: a duração do contrato, o montante subscrito no início do contrato e os valores de todos os resgates efectuados desde o início do contrato”, “elementos, que o Requerente não apresentou, apesar de o ónus dessa prova recair sobre si (...)”, “pelo que, nesta parte, deverá improceder o pedido do Requerente”.
- 3.10. “Face a todo o exposto, a Direcção de Serviços Internacionais, deferiu parcialmente a pretensão da Requerente quanto ao rendimento de € 106.376,95 pago pela ‘E... Limited (Guernsey Branch) e também quanto aos rendimentos com fonte no Luxemburgo, pagos pela entidade ‘G... Fund (...)”, sendo de manter “(...) no quadro 8A do anexo J (...) os seguintes valores: - Dividendos com fonte Guernesey (código E11), no total de € 8.321,47; - Pagamentos (‘Outro CRS’) com fonte no Luxemburgo (código E22), no montante de € 264,06”, devendo “(...) manter-se os valores constantes no quadro 9.2A do anexo J, respeitantes a rendimentos com origem na Ilha de Man, no valor de € 11.604,43, assim declarados pelo Requerente na declaração de substituição apresentada em 2021/10/19 e reflectidos na liquidação controvertida. Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral e tendo em conta todo o exposto, afigurou-se que o acto de liquidação

---

*de IRS n.º. 2021..., relativo ao ano de 2017, deverá ser objecto de revogação parcial nos termos (...) expostos”.*

3.11. E, acrescenta a Requerida na sua Resposta, “*devendo, o valor do presente processo ser rectificado*”, não obstante concluir que “*(...) deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências*”.

#### **4. SANEADOR**

4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.<sup>2</sup>

4.4. No decurso do processo arbitral foi suscitada a excepção da inutilidade superveniente da lide quanto a uma parte do pedido de pronúncia arbitral, decorrente da revogação do acto de liquidação impugnado (por despacho da Subdiretora Geral da Direção de Serviços das

---

<sup>2</sup> Nesta matéria, refira-se que o Requerente foi notificado do acto de liquidação de IRS em crise (nº 2021..., de 26-10-2021), no qual se apurou um valor total de IRS e juros a pagar de EUR 59.825,91, tendo como data limite de pagamento 09-12-2021. Por não concordar com o mesmo, apresentou, em 28-11-2021, declaração Modelo 3 de IRS de substituição a qual foi convalidada em reclamação graciosa (n.º ...2022...), tendo esta sido objecto de despacho de indeferimento datado de 21-12-2022 (notificado ao Requerente por Ofício datado de 22-12-2022. O Requerente apresentou este pedido de pronúncia arbitral em 22-03-2023, ou seja, no prazo de 90 dias a contar daquela notificação.

Relações Internacionais, ao abrigo de delegação de competências), datado de 15-05-2023 e sua consequente substituição por outro referente a valor de IRS não revogado.

- 4.5. Por outro lado, foi ainda requerida a correção do valor do pedido decorrente da revogação (parcial) do acto tributário.
- 4.6. Ambas as questões referidas nos dois pontos anteriores serão analisadas, como questões prévias no Capítulo 6. desta decisão.
- 4.7. Não foram suscitadas outras excepções de que cumpra conhecer.
- 4.8. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

## **5. MATÉRIA DE FACTO**

- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que 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 matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].
- 5.2. 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.

---

***Dos factos provados***

- 5.3. O Requerente é residente para efeitos fiscais em Portugal e é casado sob o regime de separação de bens.
- 5.4. O Requerente, em 2017, obteve rendimentos, quer em Portugal, quer no estrangeiro.
- 5.5. O Requerente procedeu, em 12-04-2018, à entrega da sua declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2017 (nº...) tendo, por mero lapso, identificado somente os rendimentos auferidos em território português e, por conseguinte, apresentado apenas o anexo A de rendimentos, destinado a declarar rendimentos do trabalho dependente auferidos em Portugal.
- 5.6. O Requerente foi notificado por Ofício nº..., datado de 29-07-2021, do Serviço de Finanças de ..., no sentido de declarar rendimentos auferidos no estrangeiro em 2017 e não declarados na sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS entregue.
- 5.7. Nos termos do teor do Ofício identificado no ponto anterior, o Serviço de Finanças de ... refere que *“de acordo com os elementos disponibilizados por administrações fiscais de outros países/jurisdições, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) teve conhecimento que no ano de 2017 auferiu rendimentos no estrangeiro que não foram declarados no anexo J da sua declaração de IRS respeitante a esse ano, pelo que foi criada uma divergência.*

*Rendimentos conhecidos – Categoria: G*

*País/Região: ILHA DE MAN*

*Resgate – 13.917,19 USD (11604.43 EUR) –C... Fund*

*País/Região: GUERNSEY*

*Dividendos – 400,20 USD (333.69 EUR) + 20.281,06 GBP (22858.85 EUR) –H... Limited*

*Outro CRS – 94.380,82 GBP (106376.95 EUR) –C... Limited (Guernsey Branch)*

*País/Região: LUXEMBURGO*



*Outro CRS – 326,11 EUR –G... Fund*

*Resgate – 201,99 EUR –F... Fund*

*A AT, no âmbito da sua função de apoio e promoção do cumprimento voluntário, vem alertá-lo para este facto, tendo em vista a prevenção e diminuição dos custos associados ao incumprimento. Assim, recomenda-se que no prazo de 15 dias, proceda à regularização da situação entregando uma declaração de substituição de IRS (...)*

- 5.8. O Requerente foi notificado da liquidação oficiosa de IRS nº 2021..., datada de 26-10-2021, acompanhada das correspondentes demonstrações de liquidação de juros e de acerto de contas, na qual se apurou um valor total a pagar de EUR 59.825,91 (IRS e juros), tendo como data limite de pagamento 09-12-2021.
- 5.9. O Requerente apresentou, em 28-11-2021, declaração Modelo 3 de IRS de substituição relativa ao ano de 2017 (nº...), em cujo Anexo J (destinado a declarar rendimentos obtidos no estrangeiro) identificou os rendimentos auferidos no estrangeiro naquele ano, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 6**).
- 5.10. A declaração Modelo 3 de IRS de substituição referida no ponto anterior foi convolada em reclamação graciosa (nº ...20220...), em conformidade com o Ofício nº..., de 22-12-2021, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 7**).
- 5.11. O Requerente não procedeu ao pagamento do valor de imposto e juros oficiosamente liquidado (no montante total de EUR 59.825,91), dentro do prazo de pagamento voluntário, pelo que lhe foi instaurado o processo de execução fiscal nº ...2021..., de 25-12-2021, para cobrança coerciva daquele montante, tendo sido emitida citação pessoal com data de 05-01-2022, com um valor total a pagar de EUR 60.258,86, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 10**).
- 5.12. O Requerente apresentou, em 05-01-2022, uma exposição, na qual referiu que os valores considerados na liquidação oficiosa de IRS com origem em Guernsey, no valor de

---

GBP 94.380,82 (EUR 106.376,95), como rendimento obtido da *C... Limited* (Guernsey Branch), não deveriam ser tidos em consideração, uma vez que tais valores respeitam a seguros de vida que foram reembolsados antes de 2017 (entre 2010 e 2016), sendo que, no ano de 2017, não houve qualquer rendimento pago por tal entidade, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 8**).

5.13. O Requerente foi notificado do Ofício nº ..., de 26-01-2022, do Serviço de Finanças de ... para, no prazo de 15 dias, apresentar documentos respeitantes aos rendimentos provenientes de Guernsey e do Luxemburgo, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 9**).

5.14. O Requerente foi notificado do Ofício nº ..., de 23-11-2022, relativo ao projeto de decisão da reclamação graciosa acima identificada no ponto 5.10., no qual se propunha o respetivo deferimento parcial da reclamação e se notificou o Requerente para, no prazo de 15 dias, exercer o seu direito de audição, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 12**).

5.15. O Requerente não exerceu o seu direito de audição, conforme cópia da decisão final da reclamação graciosa, que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 13**).

5.16. O Requerente foi notificado do Ofício nº ..., datado de 22-12-2022, no sentido de convolar o projecto de decisão em definitivo, confirmado pelo Despacho do Exmo. Senhor Diretor de Finanças de Faro, de 21-12-2022, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 13**), nos termos do qual se deferiu parcialmente a reclamação graciosa nº ...2022..., com os seguintes fundamentos:

*“Considerando o alegado pelo reclamante quanto aos rendimentos obtidos de Guernsey, nomeadamente os pagos pela entidade E... Limited (Guernsey Branch), no valor de £ 94.380,82 (€ 106.376,95), pela análise do documento de suporte probatório, os serviços verificaram constarem três levantamentos (17/07/2010 - £ 61.536; 20/02/2014 - £ 12.844,82; 21/03/2016 - £20.000,00), no âmbito da apólice n.º ... (que coincide com a*

*comunicada pelas autoridades fiscais de Guernsey, constante do SITI), da entidade D... (que adquiriu, em 2015, a entidade indicada no SITI, E... Limited Guernsey Branch), de onde se infere que se trata de uma única apólice. (...) [n]o entanto, não foi possível concluir, de forma clara e inequívoca, que não foram pagos outros valores, noutras datas, até porque aquele documento não representa, ou pelo menos não indica expressamente que se trata de um extrato de todos os movimentos efetuados desde a criação da apólice, pelo que, perante a prova produzida, não se afigura possível reconhecer a mesma como inquestionavelmente válida para o efeito pretendido”.*

5.17. Adicionalmente, é mencionado na decisão da Reclamação Graciosa que “quanto aos restantes rendimentos comunicados pelas autoridades fiscais de Guernsey (Dividendos pagos pela entidade H... Limited, no valor global de € 23.192,54), verifica-se que na declaração de substituição foi declarado um valor com a mesma natureza e proveniência (Dividendos oriundos de Guernsey) de € 11.596,28, isto é, metade da quantia comunicada pelas autoridades fiscais de Guernsey, que pode significar um erro na comunicação (...) pelo que, afim de aferir o rendimento obtido, foi notificado para apresentar os documentos emitidos pela entidade pagadora dos rendimentos. Após notificação, apresentou um documento, referente aos Dividendos pagos pela entidade H... Limited que, de acordo com a comunicação das autoridades fiscais de Guernsey constante no SITI ascendeu a € 23.192,54 (constituindo o somatório de duas parcelas – £ 20.281,06 (€ 22.858,85) + USD 400,20 (€ 333,69), verificou-se que o mesmo contém a indicação expressa de que o valor efetivamente pago naquele ano de 2017 foi de £ 20.281,06 (€ 22.858,85), sendo que destes só £ 7.383,06 (€ 8.321,47) são imputáveis ao ora reclamante (...)”, reconhecendo a AT “(...) que o valor inscrito no campo 801 da Declaração de Substituição, no montante de € 11.596,28 pelo (...) Requerente (...) foi erroneamente declarado, devendo ser corrigido para o valor correto, de € 8.321,47 (...)”.

5.18. Por outro lado, é ainda referida na mesma decisão que “(...) quanto aos rendimentos provenientes da Ilha de Man que [se] verifica tratar-se de um resgate pago pela entidade C... Fund, no valor de USD 13.197,19 (€ 11.604,43), reportando-se assim,

*exclusivamente a capital, o que implicaria também a sua não consideração, no entanto, esta não foi expurgada da declaração de substituição, tendo sido declarada no quadro 9.2 do anexo J a título de alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, pelo que se deve aceitar essa qualificação e considerar que a informação constante no registo relativo à Ilha de Man não se encontra corretamente identificada no que toca à natureza do valor ali indicado” reconhecendo a AT “(...) que o (...) Requerente inscreveu erroneamente o montante de € 11.604,43 no campo 951 no quadro 9.2 da Declaração de Substituição (...), visto que este rendimento não deveria ser considerado (...)”.*

5.19. Por último, na mesma decisão, *“no que respeita aos rendimentos provenientes do Luxemburgo, no valor global de € 528,10, refere a AT na Decisão da RG que verifica-se que uma parte dos mesmos (€ 201,99) também se reporta a um resgate, não devendo igualmente ser considerada. Quanto aos restantes valores - € 326,11, reduzidos pelo reclamante para € 264,06, sem que tenha justificado ou apresentado provas que sustentem a validade dessa alteração, deverão ser mantidos”.*

5.20. Conclui a Requerida, na decisão que suportou o indeferimento parcial da Reclamação Graciosa acima identificada, no sentido de que *“para efeitos de liquidação e elaboração do documento de correção (...), serão de considerar os seguintes elementos declarativos do anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro):*

*Quadro 8 – rendimentos de capitais*

*(campo 831 – E11 – dividendos) obtidos de Guernsey (831) - € 114.698,42;*

*(campo 832 – E11 – dividendos) obtidos do Luxemburgo (442) - € 326,11;*

*Mantendo-se os elementos declarativos constantes do campo 9.2 do anexo J (mais-valias – Ilha de Man– 833), à declaração de rendimentos 1066-2017-J1256-97, submetida pelo (...) reclamante, na situação de não liquidável”.*

5.21. O Requerente não efectuou o pagamento do montante referido no ponto 5.8., supra (valor identificado na citação para o processo executivo), o Requerente foi notificado da penhora

---

efetuada com data de 17.01.2023, sob o n.º ...2022..., tendo por objeto o prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo ... do distrito de Faro, concelho de Lagoa, freguesia de ... e ..., pelo valor de EUR 62.799,61, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 11**).

5.22. A D... emitiu, em 25-01-2023, uma declaração com referência à apólice n.º ..., na qual refere expressamente “Please see below the part surrenders on the policy and I can confirm that there were no other withdrawals or part surrenders made apart from the 3 part surrenders listed below”, identificando os três levantamentos efetuados em 12-07-2010, 20-02-2014 e 21-03-2016”, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 14**).

5.23. O Requerente reconheceu que “(...) inscreveu no campo 803 da Declaração de Substituição o rendimento de € 264,06, proveniente do Luxemburgo (...)” mas esclarece que “foram efetuados dois pagamentos ao ora Requerente e ao seu cônjuge (numa conta conjunta): a) um pagamento efetuado pela entidade F... Fund, no valor total de € 201,99, sendo metade imputável ao ora Requerente, logo o montante de € 100,99; e b) um pagamento efetuado pela entidade G... Fund, no valor total de € 326,11, sendo metade imputável ao ora Requerente, logo o montante de € 163,06 (...)” pelo que “o somatório das duas parcelas recebidas pelo ora Requerente (€ 100,99 + € 163,06) corresponde ao valor total inscrito no campo 803 da Declaração de Substituição, € 264,06”, conforme artigos 92º e seguintes do ppa e aceitação daqueles factos pela Requerida (artigo 14º e seguintes da Resposta).

5.24. O Requerente pagou, em 22-03-2023, a quantia total de EUR 47.617,16, relativa ao processo executivo nº ...2021..., instaurado em 25-12-2021, na sequência do não pagamento, dentro do prazo para pagamento voluntário (09-12-2021), do IRS liquidado pela nota de liquidação nº 2021..., de 26-10-2021, conforme cópia que o Requerente anexou com o ppa (**Doc. nº 15**).

- 5.25. O Requerente, por não poder concordar com a decisão de indeferimento parcial da Reclamação Graciosa, nem com o acto de liquidação adicional de IRS identificado no ponto 5.8., supra, porquanto entende serem ilegais, apresentou, em 22-03-2023, o presente pedido de pronúncia arbitral com fundamento em erro nos pressupostos de facto e violação de lei por erro sobre os pressupostos de Direito, peticionando a anulação daquela liquidação adicional de IRS na parte em que considera como rendimento do ano de 2017 sujeito a tributação o montante de EUR 106.376,95 a título de rendimento de capitais.
- 5.26. A Requerida, em 10-07-2023, apresentou a sua Resposta (notificada a este Tribunal em 11-07-2023), tendo referido que *“após apreciação do pedido de pronúncia arbitral e tendo em conta todo o exposto, afigurou-se que o acto de liquidação de IRS n.º 2021..., relativo ao ano de 2017, deverá ser objecto de revogação parcial nos termos (...) expostos (...)”*, em conformidade com o teor de Informação proferida, em 20-04-2023, pela Direção de Serviços das Relações Internacionais, no âmbito do processo nº ...2023..., bem como do respetivo despacho da Subdiretora Geral daquele serviço (ao abrigo de delegação de competências), datado de 15-05-2023, no sentido de revogar *“(…) parcialmente o ato contestado, nos termos propostos”*.
- 5.27. De acordo com o teor da Informação referida no ponto anterior, cuja cópia a Requerida anexou com a sua Resposta (**Doc. nº 1** da Resposta), foi proposto que *“(…) a pretensão do Requerente seja parcialmente deferida quanto ao rendimento de € 106.376,95 pago pela ‘E... Limited (Guernsey Branch) e também quanto aos rendimentos com fonte no Luxemburgo, pagos pela entidade ‘G... Fund’, no âmbito da conta ‘...2061’. (...) Assim, no quadro 8A do anexo J, deverão apenas ser considerados os seguintes valores: - Dividendos com fonte Guernesey (código E11), no total de € 8.321,47; - Pagamentos (‘Outro CRS’) com fonte no Luxemburgo (código E22), no montante de € 264,06. (...) Devendo manter-se os valores constantes no quadro 9.2A do anexo J, respeitantes a rendimentos com origem na Ilha de Man, no valor de € 11.604,43, assim declarados pelo Requerente na declaração de substituição apresentada em 2021/10/19 e reflectidos na*

---

*liquidação controvertida. Conclusão. Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral e tendo em conta todo o exposto, afigura-se-nos que o acto de liquidação de IRS n.º 2021..., relativo ao ano de 2017, deverá ser objecto de revogação parcial nos termos supra expostos”.*

- 5.28. A Requerida não utilizou o mecanismo previsto no artigo 13º do RJAT para obstar à constituição do Tribunal Arbitral.
- 5.29. Em 11-09-2023, o Requerente informou o Tribunal Arbitral [no âmbito do prazo para alegações escritas e para se pronunciar sobre o alegado pela Requerida (descrito no ponto anterior)] que, como decorrência da revogação (anulação) parcial do acto de liquidação posto em crise nestes autos arbitrais (por efeito do Despacho, de 11-05-2023, da Subdiretora-Geral da Direção de Serviços das Relações Internacionais), se verifica a inutilidade superveniente da lide quanto à matéria objeto de revogação, tendo sido ainda notificado de um novo acto de liquidação relativo ao IRS de 2017 (o nº 2023 ..., de 27-05-2023), substitutivo do anterior, nos termos do qual se apurou um valor a pagar de EUR 2.982,00.
- 5.30. Em consequência, o Requerente apresentou os seguintes pedidos:
- 5.30.1. Pedido de análise da legalidade da liquidação de IRS nº 2023..., de 27-05-2023, no que diz respeito ao resgate de capital de seguro de vida pago, ao Requerente, pela entidade C... Fund, no valor de EUR 11.604,43, proveniente da Ilha de Man;
  - 5.30.2. Pedido no sentido de não ser admitida em juízo, nova fundamentação apresentada pela Requerida na sua Resposta para efeitos de aferição da legalidade dos atos de liquidação;
  - 5.30.3. Pedido de redução do pedido de pronúncia arbitral por inutilidade superveniente da lide quanto à matéria objeto de revogação;
  - 5.30.4. Pedido de redução do valor do pedido de pronúncia arbitral, de EUR 59.825,91, para EUR 2.982,00;

5.30.5. Pedido de reembolso da taxa de arbitragem no montante de EUR 1.530,00, correspondente à diferença entre a taxa de arbitragem paga de acordo com o valor da causa indicado no pedido de pronúncia arbitral (EUR 59.825,91) e a taxa de arbitragem devida de acordo com o valor da causa reduzido nos termos requeridos (EUR 2.982,00).

***Motivação quanto à matéria de facto***

5.31. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente e pela Requerida.

***Dos factos não provados***

5.32. Não ficou provado que o Requerente tenha tido conhecimento da revogação (anulação) parcial da liquidação impugnada em momento anterior ao da data de constituição do Tribunal Arbitral.

5.33. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.



## 6. MATÉRIA DE DIREITO

### *Questão prévia – da inutilidade superveniente da lide*

- 6.1. O Requerente com o pedido de pronúncia arbitral apresentado veio peticionar “(...) a anulação do despacho proferido pelo Exmo. Senhor Diretor de Finanças de Faro, de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2022... (...)” e “a anulação dos atos de liquidação adicional de IRS n.º 2021 ... e respetiva demonstração de liquidação de juros e acerto de contas, respeitantes ao período de tributação de 2017, que apuraram um montante a pagar de € 59.825,91, com todas as consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios (...)”.
- 6.2. Com a Resposta apresentada pela Requerida, esta veio informar o Tribunal Arbitral da existência de Informação da Direção de Serviços das Relações Internacionais (processo n.º ...2023..., de 20-04-2023), na sequência do qual foi proferido despacho da Subdiretora-Geral (por delegação de competências), datado de 15-05-2023, no sentido de revogar “(...) parcialmente o ato contestado, nos termos propostos”, ou seja, “(...) propõe-se que a pretensão do Requerente seja parcialmente deferida quanto ao rendimento de € 106.376,95 pago pela ‘E... Limited (Guernsey Branch) e também quanto aos rendimentos com fonte no Luxemburgo, pagos pela entidade ‘G... Fund’, no âmbito da conta ‘...2061’. (...) Assim, no quadro 8A do anexo J, deverão apenas ser considerados os seguintes valores: - Dividendos com fonte Guernesey (código E11), no total de € 8.321,47; - Pagamentos (‘Outro CRS’) com fonte no Luxemburgo (código E22), no montante de € 264,06. (...) Devendo manter-se os valores constantes no quadro 9.2A do anexo J, respeitantes a rendimentos com origem na Ilha de Man, no valor de € 11.604,43, assim declarados pelo Requerente na declaração de substituição apresentada em 2021/10/19 e reflectidos na liquidação controvertida. Conclusão. Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral e tendo em conta todo o exposto, afigura-se-nos que o acto de liquidação de IRS n.º. 2021..., relativo ao ano de 2017, deverá ser objecto de revogação parcial nos termos supra expostos” (sublinhado nosso).

- 6.3. Com as alegações escritas apresentadas pelo Requerente, em 11-09-2023, este veio informar o Tribunal Arbitral de que lhe havia sido notificada (em data que não indica) uma nova liquidação de IRS (a n.º 2023 ..., datada de 27-05-2023, cuja cópia anexou com as suas alegações), em consequência do despacho de revogação do acto de liquidação aqui impugnado (referido no ponto anterior), tendo o Requerente peticionado a junção aos autos de cópia daquele documento, junção aqui admitida.
- 6.4. Como resulta dos factos provados, embora a revogação parcial do acto de liquidação impugnado tenha sido praticada em 15-05-2023, ou seja, antes da constituição do Tribunal Arbitral (06-06-2023), não há qualquer evidência que:
- 6.4.1. A Requerida tenha utilizado o mecanismo dos n.ºs 1 e 2 do artigo 13.º do RJAT (*Efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral*), ou seja, tenha usado a prerrogativa descrita naquele artigo no sentido de o dirigente máximo do serviço da administração tributária, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, acto tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão sendo que, quando o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral tiver sido total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse [tal não foi evidenciado pelas Partes dentro dos prazos aplicáveis, ou seja, antes de ter sido constituído o Tribunal Arbitral (porque apesar de o despacho de revogação parcial ter ocorrido antes desta constituição, não houve qualquer notificação ao presidente do CAAD e não foi apresentada

evidência de que o sujeito passivo tenha sido notificado, antes daquela constituição, para se pronunciar em conformidade)]; ou,<sup>3</sup>

6.4.2. O Requerente tenha tido conhecimento daquela revogação parcial antes da constituição do Tribunal Arbitral (porquanto essa revogação parcial do acto tributário impugnado foi apresentada ao Tribunal Arbitral, pela Requerida, com a sua Resposta (10-07-2023), ou seja, já na pendência do processo arbitral (com o Requerente a informar o Tribunal Arbitral, em 11-09-2023, da existência de uma nova liquidação de IRS relativa ao ano de 2017 (a n.º 2023..., no valor de EUR 2.982,00).

6.5. Mas, neste contexto, cabe analisar os efeitos processuais do supra referido acto revogatório, citando o teor do Acórdão Arbitral proferido no âmbito do processo 715/2022-T, de 07-03-2023, que aqui se acompanha, nos termos do qual se refere que “*a esse propósito, importa preliminarmente referir que o novo Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, passou a distinguir entre a revogação e a anulação administrativa, fazendo corresponder a cada uma destas figuras as duas anteriores modalidades de revogação ab-rogatória ou extintiva e revogação anulatória. Segundo a definição constante do artigo 165.º do CPA, a revogação é o ato administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade, ao passo que a anulação administrativa é o ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro ato, com fundamento em invalidade. A revogação produz, em regra, apenas efeitos para o futuro (artigo 171.º, n.º 1), enquanto a anulação administrativa, tendo por objeto a eliminação da ordem jurídica de atos anuláveis, tem, em regra, efeitos retroativos (artigo*

---

<sup>3</sup> Neste mesmo sentido, como refere Carla Castelo Trindade, no “*Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado*”, 2016, Editora Almedina, página 333 e seguintes, “*a Administração Tributária pode (...), ao abrigo do n.º 1 deste artigo 13.º, revogar, ratificar, reformar ou converter o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral, devendo notificar o presidente do CAAD da sua decisão*” no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral. “*Sobre este dever de notificação refira-se (...), que caso a Administração Tributária não notifique o CAAD da sua decisão, no prazo de 30 dias, tal não implica uma paralisação do procedimento*”, *admitindo-se “(...) tacitamente, que o acto tributário que o sujeito passivo pretende ver discutido em sede arbitral se mantém, ou seja, que a Administração não revogou, rectificou, reformou ou converteu o acto*” (sublinhado nosso).

---

*171.º, n.º 3). No caso vertente, a Autoridade Tributária praticou, segundo a nova terminologia, um ato de anulação administrativa, isto é, um ato que tem como fundamento considerações de legalidade administrativa e não de mera discricionariedade” (sublinhado nosso).*

- 6.6. Com efeito, o referido despacho de 15-05-2023, embora adopte a fórmula verbal anteriormente aplicável (acto revogatório), o seu teor corresponde a um verdadeiro acto anulatório (ainda que com efeitos parciais), tendo originado a substituição do acto de liquidação objecto de revogação (anulação) por outro.
- 6.7. No que diz respeito às consequências processuais da anulação administrativa, ocorrida antes de constituído o Tribunal Arbitral, mas cujo conhecimento da mesma chegou aos interessados já na pendência do processo impugnatório, interessa considerar o disposto nos nºs 1 e 3 do artigo 64º do CPTA (aqui subsidiariamente aplicável), nos termos dos quais se prevê que “1 - Quando, na pendência do processo, o ato impugnado seja objeto de anulação administrativa acompanhada ou sucedida de nova regulação, pode o autor requerer que o processo prossiga contra o novo ato com fundamento na reincidência nas mesmas ilegalidades, sendo aproveitada a prova produzida e dispondo o autor da faculdade de oferecer novos meios de prova” e que “3 - O disposto no n.º 1 é aplicável a todos os casos em que o ato impugnado seja, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro com os mesmos efeitos, e ainda no caso de o ato anulatório já ter sido praticado no momento em que o processo foi intentado, sem que o autor disso tivesse ou devesse ter conhecimento” (sublinhado nosso).<sup>4</sup>
- 6.8. Adicionalmente, o nº 5 do mesmo artigo 64º do CPTA refere que “o disposto nos números anteriores é também aplicável aos casos de revogação do ato com efeitos retroativos”.

---

<sup>4</sup> Neste sentido, vide acórdão arbitral proferido no âmbito do processo nº 299/2020-T, de 10-11-2021.

- 6.9. Nestes termos, nas situações em que o acto impugnado é objecto de anulação administrativa acompanhada ou seguida de nova definição da situação jurídica (nova liquidação), admite-se que o processo impugnatório prossiga contra o novo acto com fundamento na reincidência nas mesmas ilegalidades.<sup>5</sup>
- 6.10. Assim, “prevê-se aí a hipótese típica de ampliação do objeto do processo quando, na pendência de um processo impugnatório, a Administração anule o ato impugnado praticando um novo ato em sua substituição contra o qual o impugnante poderá ter ainda interesse em reagir” por se manter ainda uma parte da liquidação com a qual o sujeito passivo não concorda (sublinhado nosso).
- 6.11. No caso em análise, a Requerida limitou-se a anular parcialmente o acto de liquidação impugnado (o nº 2021 ... no valor de EUR 59.825,91), já parcialmente corrigido (em momento prévio), pela consideração do despacho de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada, substituindo-o agora por uma nova liquidação (a nº 2023 ... no valor de EUR 2.982,00), satisfazendo assim apenas parcialmente a pretensão impugnatória do Requerente pelo que este veio solicitar a apreciação da legalidade quanto a este “novo” acto de liquidação, substituto do anterior, pugnando o Requerente pela sua anulação.
- 6.12. Significa isto que a liquidação de IRS objecto do pedido (nº 2021...) e sindicada nos presentes autos foi parcialmente anulada, no sentido de serem desconsiderados como rendimentos os montantes pagos ao Requerente pela E... Limited (Guernsey Branch) e pela G... Fund, no âmbito da conta ...2061.
- 6.13. E, repita-se, embora a o despacho de revogação (anulação) tenha sido praticado antes da constituição do Tribunal Arbitral, é convicção deste Tribunal Arbitral (porque não contestado pelas Partes), face à factualidade apresentada por ambas as Partes, que o Requerente apenas teve conhecimento da mesma com a apresentação, pela Requerida, da

---

<sup>5</sup> Neste sentido, com as necessárias adaptações, vide processo 715/2022-T, de 07-03-2023.

---

Resposta, ou seja, já na pendência do processo arbitral, pelo que a mesma só então se pode considerar como produzindo qualquer efeito.

- 6.14. Face ao ocorrido, torna-se inútil, nessa parte, o prosseguimento da presente lide, quanto aos rendimentos no montante de EUR 106.376,95, já objecto de anulação por parte da Requerida, na medida em que, do prosseguimento daquela, não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídica material controvertida.
- 6.15. Com efeito, verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. artigo 277º, al. e), do Código de Processo Civil).<sup>6</sup>
- 6.16. Citando o Acórdão Arbitral proferido no âmbito do processo nº 299/2020-T, de 10-11-2021, *“como referem LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO, a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou se encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio”*.
- 6.17. Assim, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo (e, no caso em análise, o conhecimento dos mesmos ocorreu na pendência do processo), *“parte do escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, pelo que a decisão a proferir não envolve efeito útil, ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide”*.

---

<sup>6</sup> No caso, só na pendência do processo é que houve conhecimento do actos que deram origem à inutilidade parcial da lide.

- 6.18. Decorre da actuação da Requerida dada como provada que a pretensão formulada pelo Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação total (pelo Tribunal Arbitral) do acto sindicado ficou, em parte, prejudicada porquanto a anulação de parte das correcções que suportavam a liquidação impugnada foi conseguida por outra via.
- 6.19. Na verdade, a revogação parcial da liquidação impugnada, implica que a instância atinente à apreciação da legalidade daquela liquidação na parte abrangida pelo despacho de revogação (anulação), se extinga por inutilidade superveniente parcial da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos, perde utilidade a apreciação, em relação a tal liquidação, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objecto a pretensão impugnatória contra ela deduzida.
- 6.20. Mas não tendo a Requerente encontrado totalmente na via administrativa a satisfação da sua pretensão, porquanto permaneceram ainda, parcialmente, na ordem jurídica montantes que deram origem a novo acto de liquidação (substituto do primeiro) e tendo o Requerente manifestado interesse que se fosse o mesmo escrutinado porquanto dizia respeito a alegadas ilegalidades cometidas na liquidação original, objecto de impugnação, entende-se que se deverá manter a instância para apreciação esta “nova” liquidação porquanto a mesma respeita a uma parte da anterior respeitante a IRS do ano de 2017, no valor de EUR 2.982,00, relativo à consideração como rendimentos tributáveis os que tiveram origem na Ilha de Man, no valor de EUR 11.604,43.
- 6.21. Nestes termos, este Tribunal Arbitral entende verificar-se a inutilidade superveniente parcial da lide no que diz respeito ao pedido de anulação do acto tributário, na parte abrangida pelo despacho de revogação (anulação) parcial, o que implica a extinção parcial da correspondente instância nos termos do disposto no artigo 277º, alínea e) do CPC (aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), com as consequências daí decorrentes.

---

***Questão prévia - do valor do pedido de pronúncia arbitral***

6.22. Tendo em consideração o acima descrito, o valor do pedido terá de ser aferido pelo valor da liquidação de IRS originariamente impugnada (nº 2021...) dado que, pelas razões já expostas, a Requerida não deu cumprimento ao disposto no nº 1 do artigo 13º do RJAT, nos termos e prazos aí referidos, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído para apreciar, em conformidade com o pedido de pronúncia arbitral, “(...) a anulação do despacho proferido pelo Exmo. Senhor Diretor de Finanças de Faro, de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2022... (...)” e “a anulação dos atos de liquidação adicional de IRS n.º 2021... e respetiva demonstração de liquidação de juros e acerto de contas, respeitantes ao período de tributação de 2017, que apuraram um montante a pagar de € 59.825,91, com todas as consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios (...)”.

6.23. Em consequência, improcede o pedido de redução do valor da causa, de EUR 59.825,91 para EUR 2.982,00, apresentado pelo Requerente no prazo das suas alegações.

***Resgate de capital de seguro de vida pago pela entidade C... Fund, no valor de EUR 11.604,93***

6.24. Tendo em consideração o acima descrito, constata-se que a Requerida, com a revogação (anulação) parcial do acto tributário inicialmente impugnado e sua substituição por outro, a Requerida só manteve no ordenamento jurídico o acto de liquidação relativamente ao resgate de capital de seguro de vida pago pela entidade C... Fund, no valor de EUR 11.604,93 (provenientes da Ilha de Man), que foi erradamente qualificado pelo Requerente (na sua declaração de rendimento modelo 3 de substituição respeitante ao ano 2017) mas que, segundo alega o Requerente, já tinha sido objecto de conclusão, no procedimento administrativo anterior, que não constituía um rendimento sujeito a tributação em sede de IRS por se tratar de um resgate de capital.



- 6.25. Com efeito, na decisão da Reclamação Graciosa oportunamente apresentada contra a liquidação original de IRS (aqui impugnada), é referido quanto aos rendimentos provenientes da Ilha de Man, que “verifica tratar-se de um resgate pago pela entidade C... Fund, no valor de USD 13.197,19 (€ 11.604,43), reportando-se assim, exclusivamente a capital, o que implicaria também a sua não consideração, no entanto, esta não foi expurgada da declaração de substituição, tendo sido declarada no quadro 9.2 do anexo J a título de alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, pelo que se deve aceitar essa qualificação e considerar que a informação constante no registo relativo à Ilha de Man não se encontra corretamente identificada no que toca à natureza do valor ali indicado” (sublinhado nosso).
- 6.26. Ou seja, a Requerida reconheceu que o Requerente inscreveu erroneamente o montante de EUR 11.604,43 no campo 951 no quadro 9.2 da declaração de rendimento modelo 3 de substituição relativa ao ano de 2017 e reconhece (ainda) que se trata de um resgate de capital e que este montante não deveria ser considerado para efeitos de IRS.
- 6.27. Mas, na Informação anexa ao Ofício n.º..., de 17-05-2023, da Direção de Serviços das Relações Internacionais, nos termos do qual, o ora Requerente, foi notificado do despacho de revogação parcial do acto de liquidação de IRS n.º 2021... (contestado no pedido de pronúncia arbitral), proferido em 11-05-2023 pela Exma. Senhora Subdiretora-Geral da Direção de Serviços das Relações Internacionais, a Requerida continua a manter a posição adoptada anteriormente, “(...) reconhecendo que, não obstante o Requerente ter inscrito erroneamente o montante de € 11.604,43 no campo 951 no quadro 9.2 da Declaração de Substituição (...), este rendimento deverá ser sujeito a tributação em IRS” porquanto “a AT aceitou que a qualificação dada pelo contribuinte era a correcta e, em nenhum momento, aquele veio demonstrar o contrário” (sublinhado nosso).
- 6.28. Assim, a única questão decidenda que subsiste respeita pois à consideração do resgate de capital de seguro de vida pago pela entidade C... Fund, no valor de EUR 11.604,43, proveniente da Ilha de Man, como rendimento tributável.

- 6.29. Neste âmbito, e como refere o Requerente, não se compreende a posição da Requerida nesta matéria, ao não ter revogado (anulado) o acto de liquidação de IRS (originário) na íntegra, se a própria Requerida reconheceu, em diversos momentos, que se trata do resgate de capital de um seguro de vida (o qual, em consequência, não constitui rendimento sujeito a IRS).<sup>7</sup>
- 6.30. Com efeito, ainda que a errada qualificação inicial do rendimento possa decorrer de erro declarativo do Requerente e, sendo certo que o artigo 75º, nº 1 da Lei Geral Tributária (LGT) estabelece uma presunção de veracidade das declarações dos contribuintes e que o ónus da prova do erro é do contribuinte, nos termos do artigo 74º, nº 1 da LGT, é verdade que o Requerente já apresentou, por diversas vezes, a argumentação necessária no sentido de demonstrar que houve da sua parte um lapso declarativo e que os montante em causa, auferidos em 2017, provenientes da Ilha de Man, não devem ser considerados como rendimentos, porquanto respeitam a resgate de capital (facto que a própria Requerida aceita).
- 6.31. Assim, como defende o Requerente, impendia sobre a Requerida o dever de corrigir os erros do Requerente evidenciados na sua declaração, face à prova por ele produzida, independentemente de tal correção ser favorável ou desfavorável ao Estado.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Neste sentido, refira-se que nos termos do disposto no artigo 5º, nº 3 do Código do IRS, “*consideram-se (...) rendimentos de capitais a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, adiantamento ou vencimento de seguros e operações do ramo «Vida» e os respetivos prémios pagos ou importâncias investidas (...)*”, pelo que o rendimento só está sujeito à tributação em sede de IRS se resultar numa diferença positiva entre o capital investido e os montantes pagos ao sujeito passivo de IRS. Assim, a tributação da totalidade de capital investido é contrária ao princípio da capacidade contributiva, tal como está explicitamente reconhecido no Preâmbulo ao Código IRS (ver nºs 3, 5 e 8 do Preâmbulo do Código IRS que menciona e explica o referido princípio) e, implicitamente, no artigo 104º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

<sup>8</sup> Vide neste sentido os Jorge Lopes de Sousa, Benjamim Silva Rodrigues e Diogo Leite de Campos, in “*Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*”, 4.ª edição, 2012, Encontro da Escrita, pág. 704.

6.32. Em face do acima exposto, entende este Tribunal Arbitral que o acto tributário de liquidação de IRS nº 2023... (no valor de EUR 2.982,00), relativo no ano de 2017, é ilegal, devendo ser por isso anulado.

***Do reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios***

6.33. Em termos gerais, no que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

6.34. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.

6.35. Como refere Jorge Lopes de Sousa “*insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)*”.

6.36. Assim, nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º, nºs 1 e 2, e 100º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

- 6.37. No caso, a Requerida revogou parcialmente o acto de liquidação impugnado (o nº 2021...), substituindo-o por um novo (o nº 2023 ... no valor de EUR 2.982,00).
- 6.38. O Requerente, relativamente ao acto de liquidação de IRS aqui impugnado havia pago, em PEF, com as correcções já decorrentes do despacho de indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada, o montante de EUR 47.617,16 (relativo ao processo executivo nº ... 2021 ..., instaurado em 25-12-2021) daí resultando, nesta data, a existência de um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido [porquanto, face ao acima exposto, a totalidade do acto de liquidação inicial deveria ter sido revogado (anulado), e não só parcialmente, bem como a decisão que indeferiu a Reclamação Graciosa interposta contra aquele acto de liquidação].
- 6.39. Relativamente ao pedido de reembolso do imposto indevidamente pago e de pagamento de juros indemnizatórios, o pedido arbitral apenas pode ser entendido com uma pretensão condenatória de natureza acessória ou consequential relativamente ao pedido principal, e a pronúncia do tribunal quanto a esses outros pedidos apenas pode ocorrer se o processo devesse prosseguir para a apreciação do mérito da causa e eventual declaração de ilegalidade do acto impugnado.
- 6.40. No caso, o reembolso do imposto e o pagamento de juros indemnizatórios é uma consequência da anulação administrativa, tal como resulta do disposto no artigo 172º do CPA, que impõe à Administração o dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, em consonância com o também estabelecido no artigo 43º da LGT.
- 6.41. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que terá de haver lugar ao reembolso do montante pago pelo Requerente, relativo ao IRS do ano 2017, cujas liquidações foram anuladas/mandadas anular (respectivamente, a nº 2021 ... e a nº 2023 ...), acrescido dos juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

***Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais***

6.42. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

6.42.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;

6.42.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.43. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 e 22º, nº 4 do RJAT e artigo 4º, nº 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, com as consequências daí decorrentes, uma vez que a inutilidade superveniente da lide é imputável à Requerida e o remanescente do pedido foi julgado procedente.<sup>9</sup>

6.44. Nestes termos, face ao exposto no ponto anterior, é inútil analisar o pedido do Requerente em matéria de custas arbitrais.

---

<sup>9</sup> Em consequência, o Requerente será reembolsado da taxa de arbitragem, não fazendo sentido analisar o pedido apresentado pelo Requerente (nas suas alegações escritas) “*de reembolso da taxa de arbitragem no montante de € 1.530,00 (...) correspondente à diferença entre a taxa de arbitragem paga de acordo com o valor da causa indicado no pedido de pronúncia arbitral (€ 59.825,91) e a taxa de arbitragem devida de acordo com o valor da causa reduzido nos termos requeridos (€ 2.982,00)*”, porque inútil face ao exposto nesta decisão arbitral.

## 7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:

- 7.1.1. Declarar a inutilidade superveniente da lide no que diz respeito ao pedido de anulação do acto tributário de IRS impugnado originalmente (nº 2021...), bem como quanto ao pedido de anulação do despacho de indeferimento parcial da reclamação graciosa contra ele deduzida;
- 7.1.2. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral relativo ao pedido de anulação da liquidação de IRS nº 2023 ... (acto tributário que substituiu o nº 2021 ...), com fundamento em ilegalidade e, em consequência, determinar o reembolso do IRS indevidamente pago pelo Requerente, com incidência de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais;
- 7.1.3. Julgar improcedente o pedido de redução do valor da causa;
- 7.1.4. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

**Valor do processo:** Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 59.825,91, em conformidade com o analisado.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 2.142,00, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Setembro de 2023

O Árbitro,

Sílvia Oliveira