

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 851/2023-T

Tema: IRS. Revogação do ato tributário. Juros indemnizatórios.

Sumário

Na revogação do ato tributário impugnado não sendo reconhecido o direito a juros indemnizatórios, a lide prossegue para a respetiva apreciação.

I - Relatório

A... como do número de identificação fiscal ..., casada com B..., titular do número de identificação fiscal ..., de ora em diante designada de “**Requerente**”, apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) pedido de pronúncia e constituição de Tribunal Arbitral em que é requerida a “**Autoridade Tributária e Aduaneira**” (AT), doravante designada por “**Requerida**” ou “**AT**”, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do art.º 10.º n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (RJAT), em conjugação com os artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O pedido arbitral visa a pronúncia sobre a apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação adicional de IRS n.º 2022. ..., bem com da subsequente presunção do indeferimento tácito de reclamação graciosa desse ato, do qual resultou o montante de imposto e juros no total de € 22.317,26 (vinte e dois mil, trezentos e dezassete euros e vinte e seis cêntimos).

A Requerente invoca a ilegalidade daqueles atos, pede a respetiva anulação e a restituição do montante pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No âmbito do processo foram praticados os atos processuais seguintes:

Em 2023-11-24, foi apresentado o referido pedido arbitral.

Em 2024-02-05, foi constituído o Tribunal Arbitral coletivo mediante despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT). Nessa mesma data, foi emitido o despacho arbitral previsto no artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT, sendo as partes notificadas em 2024-02-06.

Em 2024-02-21, Requerida apresenta requerimento em que comunica o ato administrativo de revogação do ato de liquidação objeto de pedido e pronuncia-se sobre os juros indemnizatórios.

Em 2024-02-28, foi emitido o despacho arbitral previsto no artigo 18.º do RJAT e a Requerente notificada para se pronunciar, querendo, sobre a resposta da Requerida.

Em 2024-03-15, a Requerente pronuncia-se sobre a resposta da Requerida.

II - Saneamento

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária.

O processo não padece de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver.

O pedido, a resposta da Requerida e o requerimento da Requerente, na parte que decorre da anulação do ato tributário de liquidação são apreciadas pelo Tribunal mais adiante.

III – Da posição das partes

1- Da Requerente

A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação n.º ...2023... relativa ao ato de liquidação adicional de IRS n.º liquidação adicional de IRS n.º 2022... no montante de € 22.317,26, (€ 19.992,64 de imposto e € 2.234,62 de juros compensatórios) com a consequente restituição do montante pago, acrescido de juros.

Como fundamentos para esse pedido, no essencial, a Requerente alega que:

- no âmbito do procedimento de divergência n.º ...2022..., “foi notificada para proceder à entrega de uma declaração de substituição de IRS, respeitante ao ano de 2018, de modo a incluir no respectivo Anexo J (“Rendimentos obtidos no estrangeiro”) rendimentos da categoria E de IRS (isto é, rendimentos de capitais), no montante de € 57.127,58, provenientes do Uruguai, que a Autoridade Tributária alegou terem sido recebidos (...) de acordo com elementos disponibilizados por administrações fiscais de outros países/jurisdições”.
- “(...) não auferiu, no ano em causa de 2018, qualquer rendimento proveniente do Uruguai, esta não submeteu nenhuma declaração de substituição, tendo entregue a respectiva justificação através do Portal das Finanças”.
- “(...) os rendimentos decorrentes de tais investimentos financeiros realizados no Uruguai foram obtidos directamente na esfera da referida sociedade “C..., S.A.”, não se tendo verificado qualquer distribuição de lucros a favor dos sócios, até porque o resultado líquido apurado no exercício de 2018 em causa na esfera daquela sociedade foi negativo (...), não tendo por isso a Requerente recebido quaisquer rendimentos com tal proveniência”.
- “(...) os rendimentos de capitais auferidos naquele país directamente pela C..., S.A.”, tendo, relativamente ao exercício em causa de 2018, reportado a seguinte informação (...): - Juros obtidos directamente pela “C..., S.A.”: USD 65.443. - Sócios com residência fiscal em Portugal: A... (15%) - Sócios com residência fiscal noutros países: 85%.”
- as “(...) explicações e a documentação disponibilizada pela Requerente (...) foram, infelizmente, ignoradas pela Autoridade Tributária, que decidiu prosseguir com o processamento de uma declaração de substituição oficiosa respeitante ao exercício em causa de 2018 (...), refletiu na esfera da Requerente, supostos rendimentos de capitais provenientes do Uruguai no montante de € 57.127,58 (...), sujeitando-os a uma taxa “flat” agravada de 35% (...)”.
- “Não obstante não estar de acordo com a referida liquidação adicional de IRS, a ora Requerente procedeu, ainda assim, em 27.12.2022, ao respectivo pagamento, de modo a não incorrer em maiores custos e penalidades”. (...) “Sendo que, ainda que se admitisse,

por total absurdo, que a Requerente teria auferido esse rendimento – no que não se concede – os juros em causa sempre estariam isentos de tributação em Portugal, atento o estatuto de “residente não habitual” da Requerente à data dos factos, como adiante se demonstrará (estatuto, que, aliás, a própria AT reconhece na declaração oficiosa).”

- “(...) na notificação enviada à Requerente não são indicadas quaisquer razões explicativas da realização da nova liquidação e dos eventuais erros de que padeceria a anterior (...)”.
- “(...) mesmo que se considere – no que a Requerente não concede, e apenas por mera hipótese académica concebe – que os rendimentos de capitais (juros) em causa foram obtidos directamente pela Requerente no Uruguai, conforme reflecte a declaração de substituição oficiosa processada pela Autoridade Tributária e que originou o acto de liquidação adicional de IRS que ora se contesta, (...) Ter-se-á forçosamente de concluir que tais rendimentos estariam isentos de tributação, na esfera da Requerente, atento o seu estatuto de “residente não habitual” vigente à data dos factos.”
- “(..) declarada a ilegalidade da liquidação adicional de IRS aqui em causa, a Requerente tem direito não só ao respectivo reembolso, mas, também, ao abrigo do artigo 94.º do Código do IRS, a juros indemnizatórios.”

2- Da Requerida

2.1- Revogação do ato tributário de liquidação

A Requerida, na resposta, informou que “por despacho da Subdiretora-geral de 2024-02-15, foi revogado o ato impugnado nos presentes autos”.

Na revogação do ato tributário de liquidação objeto do pedido, a Requerida, em síntese, enuncia os fundamentos seguintes:

- “Constata-se assim, que nos termos dos artigos 10.º e 11.º da Convenção celebrada entre Portugal e a República do Uruguai, tanto o Estado da fonte como o Estado da residência têm competência para tributar. (...) Em 2018, a requerente estava abrangida pelo estatuto de residente não habitual, estatuto que lhe foi concedido pelo período de 2017 a 2026 (atualmente suspenso). (...) Desta forma, devemos concluir, que os rendimentos provenientes do Uruguai estão isentos de tributação ao abrigo da alínea a),

4.

do n.º 1 do artigo 81.º do Código do IRS. (...) Deste modo, os rendimentos auferidos pela requerente provenientes do Uruguai não são objeto de tributação, por estarem isentos de IRS ao abrigo da alínea a), do n.º 1 do artigo 81.º do Código do IRS.”

- Que a Requerente tem direito à “anulação da liquidação contestada na parte respeitante aos rendimentos provenientes do Uruguai e correspondentes juros compensatórios.”

Quanto ao pedido de juros de juros indemnizatórios, a Requerida defende o seu indeferimento:

- “em virtude de se tratar de rendimentos de declaração obrigatória, cabendo à requerente a opção pelo método de eliminação da dupla tributação internacional, designadamente o método de isenção. Assim, na falta de declaração e opção pela requerente, conclui-se que a AT se limitou a corrigir os rendimentos, e proceder à liquidação do imposto devido, de acordo com os elementos que tinha à sua disposição. Desta forma, não se pode considerar que o montante de imposto pago em excesso se tenha ficado a dever a um erro imputável aos serviços, que fundamente o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.”

V – Matéria de facto

O Tribunal Arbitral, com relevo para a decisão, atento o alegado pelas partes e a prova junta (docs. 1 a 12 da Petição Inicial (PI), o Processo Administrativo, ato administrativo de revogação e o requerimento da Requerente), considera provado o seguinte:

- Em 28 de junho de 2019, a Requerente submeteu a declaração modelo 3 de IRS, referente aos rendimentos auferidos no ano anterior.
- Dessa declaração resultou a liquidação de IRS n.º 2019..., onde foi apurado um valor de reembolso no valor de € 2,01.
- Em 28 de fevereiro de 2022, a Requerida, através da Direção de Finanças de Lisboa (DFL), em virtude dos elementos declarados pela autoridade fiscal do Uruguai, entendeu que a Requerente não havia declarado a totalidade dos rendimentos auferidos naquele país e notificou-a da existência da alegada divergência.

- A Requerente, em audição, informou que não auferiu, no ano de 2018 em causa, quaisquer rendimentos provenientes do Uruguai, conforme explicitou no requerimento e documentos que juntou, não corrigindo o referido “Anexo J” à declaração de rendimentos do ano de 2018.
- A Requerida procedeu a liquidação adicional de IRS, liquidação n.º 2022..., onde foi apurado o montante de € 22.317,26, pago pela Requerente.
- A Requerente apresentou reclamação graciosa a 29 de abril de 2023, contra a referida liquidação de IRS respeitante ao exercício de 2018 e aos juros compensatórios, a qual deu lugar ao Processo n.º ...2023... .
- A Requerente, na falta de decisão dessa reclamação no prazo e subsequente presunção do seu indeferimento tácito, a 22 de novembro de 2023, apresentou junto da CAAD o presente pedido de pronúncia Arbitral.
- Na resposta ao pedido *jub judge*, a Requerida informou que no Processo n.º ...2023..., número 46/2024, de 09-02-2024, a Subdiretora-Geral da área da gestão do IR, em 15 de fevereiro de 2024, proferiu despacho com o seguinte teor: “Revogo o ato recorrido. Por delegação de competências”.

O Tribunal Arbitral em face das alegações e dos elementos de prova juntos, com relevo para a decisão, não considera existem factos que devam considerar-se como não provados.

1. Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – Cf. n.º 2, do art.º 123.º do CPPT e n.º 3 do art.º 607.º do CPC, aplicável, ex vi, al. a) e e) do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada, para além do reconhecimento de factos não controvertidos pelas partes, resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos com o pedido de pronúncia Arbitral, da resposta da Requerida e dos demais requerimentos e documentos juntos e constantes do processo, como indicado em relação a cada facto julgado provado.

Acresce que o ato de liquidação de IRS objeto do pedido arbitral foi revogado/anulado pela Requerida, pelo que a apreciação e decisão incide sobre o pedido de juros indemnizatórios não reconhecidos.

VI – Do mérito – fundamentação de direito

O presente pedido de pronúncia pretendia a declaração da ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação n.º ...2023... relativa ao ato de liquidação adicional de IRS n.º liquidação adicional de IRS n.º 2022... no montante de € 22.317,26, (€ 19.992,64 de imposto e € 2.234,62 de juros compensatórios) com a consequente restituição do montante pago, acrescido de juros.

Todavia, em 15 de fevereiro de 2024, a Requerida revogou aquele ato de liquidação, por despacho da Subdiretora-Geral da área da gestão do IR, ao abrigo de delegação de competências - competência delegada pelo Despacho n.º 13101/2022, de 11 de novembro de 2022, da Diretora-Geral da AT.

Nos termos do n.º 1 do artigo 13.º do RJAT "o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo devendo notificar o Presidente do CAAD da sua decisão (...)." – cf. artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, na redação introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro e pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

Esse ato administrativo de revogação só veio a ser comunicado após a constituição do Tribunal e a notificação à Requerida para pronúncia sobre o pedido, nos termos do art.º 17.º do RJAT.

A revogação do ato de liquidação *sub judice* tem como consequência a inerente extinção da obrigação tributária determinada no ato de liquidação, pelo que a Requerente tendo procedido ao pagamento do imposto, passa a deter o direito à restituição do montante indevidamente exigido e pago.

Caso a revogação anulatória do ato tributário impugnado após constituição do Tribunal Arbitral desse satisfação plena à pretensão formulada, constituiria causa de extinção da

instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos da alínea e) do artigo 277.º do Código de Processo Civil (CPC), subsidiariamente aplicável ao processo Arbitral tributário, ex vi, alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT. Essa situação ocorre quando “por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por ter encontrado satisfação fora do esquema da providência pretendida” – cf. STA, Acórdão de 08.06.2022, Processo 02321/17.4BEPRT.

Como é referido pelo STA no citado Acórdão, “Só se verifica a inutilidade superveniente da lide quando essa inutilidade for uma inutilidade jurídica. A utilidade da lide correlaciona-se, assim, com a possibilidade da obtenção de efeitos úteis da mesma pelo que a sua extinção só deve ser declarada quando se conclua que o seu prosseguimento não poderá trazer quaisquer consequências vantajosas para o autor/recorrente”.

Porém, como a Requerida revogou o ato recorrido sem reconhecer o direito a juros indemnizatórios, igualmente, reclamados pela Requerente, importa apreciar o direito a esses juros, face ao conteúdo do pedido arbitral e ao teor e fundamentos do ato de revogação sem o reconhecimento a essa reparação, a qual, sendo reconhecida visa compensar os prejuízos financeiros causados pelo pagamento indevido do imposto.

O pagamento de juros, independentemente da sua natureza, é devido nos termos previsto na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) – cf. n.º 5 do artigo 24.º do RJAT.

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A Requerida alega que na *“falta de declaração e opção pela requerente, conclui-se que a AT se limitou a corrigir os rendimentos, e proceder à liquidação do imposto devido, de acordo com os elementos que tinha à sua disposição.”*

Observa-se que os elementos à disposição da Requerida foram-lhe fornecidos pela autoridade tributária de um país terceiro, cujo rigor e exatidão foram, exaustivamente, contestados pela Requerente, não tendo aquela, por um lado, demonstrado ter clarificado

e aferido a integralidade e o rigor desses elementos, nem, por outro, contrariado as alegações e os documentos apresentado pela Requerente

Acresce que a Requerida não efetuou o devido e tempestivo enquadramento fiscal desses rendimentos, atenta a sua proveniência, natureza e a situação de “residente não habitual” da Requerente.

Caso a Requerida tivesse agido com o dever de diligência e rigor que lhe eram exigidos, a liquidação impugnada e, extemporaneamente, revogada/anulada não se teria verificado, nem produzido efeitos, tão só, pela correta interpretação e aplicação da lei, independentemente do montante dos rendimentos que fossem declarados.

A Requerida, igualmente, continua a não esclarecer e/ou especificar os dados que lhe foram comunicados pela autoridade tributária do Uruguai, não dispondo de informação que inequivocamente sustente, ainda, que os rendimentos foram distribuídos e percebidos, no todo ou em parte, quer face ao conteúdo daquela comunicação, oportunamente contestada, quer face à quota de participação da Requerente na referida sociedade estrangeira, cuja prova a Requerida também não contesta.

Por fim, mesmo se fosse demonstrada uma eventual omissão de rendimentos e/ou falta de cumprimento de obrigação declarativa pela Requerente, face ao enquadramento jurídico-tributário dessa eventual omissão, a mesma poderia originar a aplicação de eventual coima, mas não existia enquadramento legal para o ato de liquidação adicional praticado (de um rendimento isento de imposto), o qual só ocorreu por erro manifesto e imputável à Requerida, como a própria vem reconhecer e proceder à respetiva revogação.

No caso *sub judice*, na sequência da revogação/anulação do ato de liquidação de IRS e atenta a manifesta improcedência dos fundamentos invocados pela Requerida para o não reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, a Requerente tem direito, quer à restituição do montante total indevidamente liquidado e pago de € 22.317,26, por força da alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º do RJAT e art.º 100.º da LGT, de modo a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto de revogação não tivesse sido praticado, quer a reparação por esse pagamento indevido.

Atentos os fundamentos invocados e tendo a Requerida efetuado a liquidação impugnada por sua iniciativa com a ilegalidade que, extemporaneamente, veio a reconhecer, esse erro

manifesto é-lhe imputável, pelo que nos termos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, cabe reconhecer à Requerente o direito a juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento da liquidação, entretanto, anulada pela Requerida.

Assim, são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT, a serem liquidados e pagos nos termos do artigo 61.º do CPPT – cf. art.º 94.º do CIRS.

VII - Decisão

Com base nos fundamentos de facto e de direito enunciados supra, decide-se:

- julgar extinta a instância quanto à liquidação de IRS n.º 2022... no montante de € 22.317,26, face à sua anulação administrativa;
- condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre o valor da prestação tributária indevidamente paga, contados nos termos legais.
- condena a Requerida no pagamento das custas processuais.

VIII - Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 22.317,26, em conformidade com o disposto, na al. a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 306.º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

XIX - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º e no n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 29 de julho de 2024.

O Árbitro,
Vítor Braz