

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 317/2024-T

Tema: inutilidade superveniente da lide

SUMÁRIO:

A inutilidade superveniente da lide configura uma exceção dilatória, a qual é causa de extinção da instância e implica a absolvição da Requerida da instância, nos termos dos artigos 277.º, alínea e), e 278.º, n.º 1, alínea e), do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Jónatas Machado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para constituir o presente Tribunal Arbitral, profere a seguinte decisão:

1 RELATÓRIO

1. A... LDA, doravante designada apenas como “Empresa”, ou “Requerente”, titular do Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC)..., com sede social em ... – ..., ...-... Batalha, tendo sido notificada dos atos de liquidação adicional de Retenções na Fonte de IR dos anos de 2019 e 2020, a saber, Liquidação de Retenções da Fonte de IR n.º 2023 ... do ano de 2019, notificada, e respetivos Juros Compensatórios, cuja data limite para pagamento era o dia 6 de dezembro de 2023 e Liquidação de Retenções da Fonte de IR n.º 2023 ... do ano de 2020, notificada, e respetivos Juros Compensatórios, cuja data limite para pagamento era o dia 6 de dezembro de 2023, ambos praticados pela Senhora Diretora-Geral da Autoridade

Tributária e Aduaneira (doravante “AT”), veio, em 05.03.2024, nos termos e para efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no artigo 5.º, n.º 2, no artigo 6.º, n.º 1, no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, conjugado com o disposto no artigo 99.º, alínea a) e artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) – aplicável ex vi artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do aludido RJAT -, apresentar pedido de pronúncia arbitral sendo entidade impugnada o Ministério das Finanças, sito em Avenida Infante D. Henrique n.º 1, 1149-009 Lisboa, designada por AT.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 06.03.2024.

3. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro singular, em 24.04.2024.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa, nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Por força do preceituado na alínea c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 15.05.2024.

6. A AT, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, apresentou Requerimento, em 23.05.2024, a informar os autos que, por despacho da Subdiretora-geral, de 12.05.2024, foram revogados os atos impugnados no presente processo.

7. Tendo sido concedido à Requerente a faculdade de ser pronunciar sobre o Requerimento da AT no prazo de 10 dias, a mesma absteve-se de a exercer no prazo determinado.

1.1 Dos factos alegados pelo Requerente

8. A Requerente é uma sociedade de direito português que prossegue, no âmbito do seu objeto, a atividade de a Fabricação de outros artigos de plástico. Tendo uma atuação exemplar na sua relação com a AT, sempre com boa-fé, encontrando-se com a sua situação tributária e contributiva regularizada, tendo sido alvo de dois procedimentos de inspeção tributaria, realizados em cumprimento das Ordens de Serviço ns.º OI2023... e OI2023..., respeitantes aos anos de 2019 e 2020, de que resultaram correções por falta de retenção de IRS no montante de 1.900,00€ e no montante de 8.424,93€.

9. A Autoridade Tributária e Aduaneira considerou que a Requerente adquiriu serviços a entidades não residentes sem que tenha procedido à respetiva retenção na fonte, estando em causa pagamentos efetuados ao fornecedor B..., residente na Alemanha, nos montantes globais em ano, de 7.600,00€ no ano de 2019, e de 33.699,70€, no ano de 2020, considerando que se trata de rendimentos obtidos em Portugal por pessoas com o estatuto de não residentes para efeitos fiscais.

10. O problema centra-se na dificuldade de compatibilização das normas internas que impunham aos substitutos tributários que efetuassem a retenção na fonte definitiva do imposto a uma taxa liberatória (definitiva), com as normas convencionais que, em matéria de tributação dos mencionados rendimentos, limitam a competência do Estado da fonte - no caso concreto, Portugal – a uma imposição tributária inferior à resultante da aplicação daquela taxa liberatória interna.

11. A Recorrente obteve do prestador de serviço Alemão B... os Certificados atestando a sua residência fiscal, a sujeição e imposto sobre o rendimento nesse Estado, nos anos fiscais em

causa, tendo a AT começado por contestar esse facto mas acabado por admiti-lo, como consta de Requerimento apresentado aos autos em 23.05.2024.

1.2 Argumentos das partes

12. O Requerente sustenta a ilegalidade das liquidações acima mencionadas com os argumentos de facto e de direito que a seguir se sintetizam:

- a) No que concerne à tributação do rendimento obtido por pessoas não residentes em território português, o artigo 15.º do CIRS, determina que as mesmas se encontram sujeitas a imposto pelos rendimentos que se considerem obtidos em território português;
- b) A alínea e), do n.º 1, do artigo 18.º do CIRS, esclarece-se que se consideram obtidos em Portugal os rendimentos de atividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado, incidindo o IRS sobre os rendimentos obtidos em território português por pessoas singulares não residentes neste território à taxa liberatória de 25%;
- c) Nos termos previstos no artigo 14.º da “Convenção entre Portugal e a Alemanha”, mas que segue a regras das Convenções que seguem a matriz da Convenção Modelo da OCDE, o poder para tributar tais rendimentos é conferido, com carácter de exclusividade, ao Estado da Residência – Alemanha;
- d) É pacífico que o Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei pelo que, em caso de conflito, o tratado se sobrepõe à lei interna, seguindo-se que os substitutos tributários se encontram impedidos de cumprir a obrigação de retenção na fonte do imposto à taxa liberatória definitiva de 25% .;
- e) A Recorrente obteve do prestador de serviço Alemão B... os Certificados atestando a sua residência fiscal, a sujeição e imposto sobre o rendimento nesse Estado, documentos formalmente idóneos para prova dos pressupostos legais da não obrigação de efetuar a retenção na fonte, pois indicam o ano de residência fiscal do prestador de serviços alemão, bem como a sujeição e imposto sobre o rendimento

nesse Estado;

- f) A dupla tributação será evitada, nos termos do artigo 14.º da CDT, recorrendo aos métodos da legislação interna do Estado português, desde que estes não estejam em contradição com os princípios gerais previstos no preceito, aplicando-se, assim, o artigo 101.º-C, do CIRS;
- g) A apresentação do formulário Modelo 21-RFI (Quadro II “certificação das autoridades fiscais competentes do estado de residência do beneficiário efetivo”), conforme a jurisprudência tem decidido, é uma mera formalidade *ad probationem* e não *ad substantiam*, pelo que a prova da residência noutro Estado poderá ser efetuada por qualquer outro meio idóneo que não única e exclusivamente o sobredito formulário;
- h) A certificação de residência é um ato de mero reconhecimento dos pressupostos dos benefícios previstos nas convenções, limitando-se a AF à confirmação desses pressupostos, sendo que, na verdade, o que releva é a efetiva verificação dos respetivos pressupostos, pelo que não devem o formulário Modelo 21-RFI constituir o único meio de prova necessário para certificar a sua residência;
- i) A Requerente fez prova dos pressupostos da não obrigação de efetuar a retenção na fonte e a subsunção destes casos ao disposto no n.º 1 do artigo 101.º-CIRS, por outro meio que não o formulário Mod. 21-RFI, que ateste, a da residência fiscal, a sujeição e imposto sobre o rendimento nesse Estado;
- j) Não contendo o Relatório Final de Inspeção Tributária qualquer referência genérica a juros compensatórios, é impostergável a conclusão de que não foi dada à ora Requerente a oportunidade de participar, em sede de audição prévia, na decisão de liquidação dos mesmos juros, em violação do o disposto no n.º 5, do artigo 267.º da CRP, e do artigo 60.º da LGT, que consagram o direito dos contribuintes à sua participação na formação das decisões que lhes dizem respeito.

13. A AT veio informar os autos da revogação dos atos impugnados no presente processo, remetendo para competente despacho em que se reconhece que:

- a) As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português”;
- b) Da leitura dos novos documentos apresentados, verifica-se que os mesmos preenchem os requisitos de aceitabilidade probatória: - Foram emitidos pelas autoridades fiscais alemãs - São identificados o pagador (A..., Lda) e o beneficiário (B...) do rendimento, bem como a natureza deste (honorar fur vermittlungsleistunge n und anderen dienstleistgen / rendimentos de comissões e outras prestações de serviços)
- c) Neles é atestada a residência do beneficiário do rendimento (B...) para efeitos fiscais, na Alemanha, nos períodos em causa (2019 e 2020), a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado e a inexistência de instalação fixa/ estabelecimento estável no estrangeiro (por conseguinte em Portugal);
- d) Afigura-se passível de aceitação a pretensão da requerente, devendo ser anuladas as liquidações impugnadas e devolvidas as quantias que tenham sido (indevidamente) pagas.

1.3. Saneamento

14. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se devidamente representadas.

15. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT), e é materialmente competente (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT).

16. O processo não padece de nulidades podendo prosseguir-se para a decisão sobre o mérito da causa.

2 FUNDAMENTAÇÃO

2.1 Factos dados como provados

17. Com base nos documentos constantes do Processo Administrativo (PA) e trazidos aos autos e são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

- a) A Requerente foi alvo de dois procedimentos de inspeção tributaria, realizados em cumprimento das Ordens de Serviço nsº OI2023... e OI2023..., respeitantes aos anos de 2019 e 2020, respetivamente, na qual resultou entre outras correções, correções em sede de retenções de IR, conforme respetivos Relatórios Finais de Conclusões; (Docs. n.º 2 e n.º 3)
- b) No âmbito destes procedimentos de inspeção tributária a AT concluiu pela existência de IRS (retenções na fonte sobre rendimentos pagos a entidades não residentes); (Doc. 1, constituído pelo respetivo frontispício para correta identificação, conforme previsto no artigo 74.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária)
- c) O prestador de serviço Alemão B... atestou a sua residência fiscal e a sujeição e imposto sobre o rendimento nesse Estado, nos anos fiscais em causa; (Doc.4)
- d) Por despacho da Subdiretora-geral de 12.05.2024, trazido aos autos, foram revogados os atos impugnados no presente processo.

2.2 Factos não provados

Com relevância para a decisão do presente processo não existem factos dados como não provados.

2.3 Motivação

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

19. 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 das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, **ex vi** do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

2.4 Questão decidenda

20. Considerando o Requerimento apresentado pela AT informando este tribunal arbitral da revogação dos atos impugnados no presente processo, a questão decidenda consome-se na declaração de inutilidade superveniente da lide, como passaremos a expor. O n.º 1 do artigo 13.º do RJAT prevê que:

“Nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no artigo 2.º, 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 Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º”.

21. À luz da terminologia do atual Código do Procedimento Administrativo (CPA), a destruição de atos com fundamento em invalidade não configura uma “revogação”, mas sim uma “anulação administrativa”, conforme resulta do artigo 165.º do CPA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT:

“Artigo 165.º

Revogação e anulação administrativas

1 - A revogação é o ato administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade.

2 - A anulação administrativa é o ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro ato, com fundamento em invalidade.”

21. A anulação administrativa produz efeitos retroativos, nos termos do artigo 163.º, n.º 2, do CPA, sendo que, findo o prazo definido no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, a AT fica impossibilitada de praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos (n.º 3 do artigo 13.º do RJAT).

22. No caso *sub judice*, os atos tributários que constituem o objeto principal do litígio – atos de liquidação adicional de Retenções na Fonte de IR dos anos de 2019 e 2020, a saber, Liquidação de Retenções da Fonte de IR n.º 2023... do ano de 2019, notificada, e respetivos Juros Compensatórios, cuja data limite para pagamento era o dia 6 de dezembro de 2023 e Liquidação de Retenções da Fonte de IR n.º 2023... do ano de 2020, notificada, e respetivos Juros Compensatórios, cuja data limite para pagamento era o dia 6 de dezembro de 2023 liquidação de IRS referente a 2020 – foram objeto de anulação administrativa pela Requerida em momento posterior à constituição deste Tribunal, como se pode constatar da matéria de facto fixada.

23. Está, assim, satisfeita a pretensão formulada pela Requerente quanto à anulação do ato de liquidação de IRS, bem como quanto à anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, pois não pode ser praticado novo ato, e à restituição do valor pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios, o que gera a inutilidade superveniente da lide.

24. Como ensinam Lebre de Freitas e Isabel Alexandre, “*a impossibilidade ou inutilidade 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 objeto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da proveniência pretendida. Num e noutro caso, a proveniência deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado*

visado; aqui, por ele ter sido atingido por outros meios” (Código de Processo Civil Anotado, vol. 1º, Almedina, Coimbra, 4ª edição, reimpressão 2021, página 561).

25.A inutilidade superveniente da lide configura uma exceção dilatória, a qual é causa de extinção da instância e implica a absolvição da Requerida da instância, nos termos dos artigos 277.º, alínea e), e 278.º, n.º 1, alínea e), do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

3 DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral declarar a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, e absolver a Requerida da instância.

4 VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 11.695,31 €, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

5 CUSTAS

O n.º 4 do artigo 22.º do RJAT determina que “[d]a *decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral, quando o tribunal tenha sido constituído nos termos previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º*”.

No caso em apreço, a causa de extinção da instância quanto aos pedidos de anulação é imputável à Requerida, pois o ato de anulação administrativa é posterior à data de constituição do Tribunal Arbitral.

O n.º 1 do artigo 527.º do Código de Processo Civil estabelece que «[a] *decisão* [...] *condena em custas a parte que a elas houver dado causa ...*».

No caso em apreço, a causa de extinção da instância é imputável à Requerida, pelo que, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 536.º do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, n.º 1, alínea e) do RJAT, lhe é imputável a responsabilidade pelas custas do presente processo.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918,00 €, a cargo da Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo

Notifique-se.

Lisboa, 18 de junho de 2024

O Árbitro

Jónatas E. M. Machado