

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 204/2023-T

Tema: IRS – Extinção da instância. Inutilidade superveniente da lide

SUMÁRIO: Liquidação adicional de IRS na decorrência do resgate de uma apólice constituída em Itália em 2006, a residente em Portugal. Indeferimentos expressos quer da reclamação graciosa quer do recurso hierárquico expresso. Revogação anulatória da liquidação do adicional de IRS, ainda no decurso do processo arbitral. Pagamento indevido da prestação tributária. Acerto de contas.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitro Maria Alexandra Mesquita designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, para formar o Tribunal Singular, acorda o seguinte:

RELATÓRIO

A...,) (doravante Requerente) com o número de contribuinte n.º..., com domicílio fiscal na Rua ..., ..., n.º ..., ..., ...-... Cascais, tendo sido notificada da decisão de indeferimento expresso de recurso hierárquico, que apresentou *em tempo* referente ao ano de 2017, contestando o indeferimento de reclamação graciosa relativo à liquidação adicional de IRS, com o n.º 2021..., no montante de € **966, 16**, veio ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, pedir a constituição de tribunal arbitral .
É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, Requerida AT).

I. POSIÇÃO DAS PARTES

1. A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), que foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida AT, em 27 de março de 2023. A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto do n.º 1 artigo 6.º, e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, designou a signatária como árbitro único e o presente tribunal arbitral singular foi constituído a 6 de junho de 2023.

2. A razão de ser do PPA resultou do facto da Requerente ter sido informada em **22 de dezembro de 2022**, da decisão do indeferimento expresso do recurso hierárquico *que interpôs em tempo*, relativo à liquidação adicional de IRS, com o n.º 2021..., do ano de 2017, contestando o indeferimento de reclamação graciosa que ocorreu em **22 de julho de 2022**, relativo àquela liquidação adicional de IRS, no montante de **€ 966, 16**, com o seguinte *iter* processual.

3. A Requerente foi notificada do montante a pagamento, e não o tendo liquidado, em tempoⁱ, os Serviços de Finanças de Cascais, corrigiram officiosamente o anexo J da declaração de IRS de 2017, de acordo com uma informação prestada pela Autoridade Fiscal de Itália, da qual resultou a liquidação ora em crise.

5. Em **9 de setembro de 2021**, os Serviços de Finanças de Cascais informaram a Requerente do valor liquidado no decurso da referida correção officiosa no montante de **966,16 €**.

6. Porém, a Requerente, na mesma data, **9 de novembro de 2021**, procedeu à substituição da sua declaração de IRS do ano de 2017, declarando de acordo com a informação da sua seguradora resultante do resgate da apólice constituída em Itália em 2006 e resgatada em 2016, cujo capital inicial depositado foi de **5.473,46 €** e o prémio efetivamente recebido em 2016 foi de **1.876,32€**, pelo qual apurou um imposto a pagar no montante de **599,05 €**, que regularizou.

7. Em data que não se consegue apurar na única Informação junto ao Processo Administrativo instrutor (PA), da Direção de Finanças de Lisboa de **23 de novembro de 2022**, a ora requerente interpôs junto dos serviços de finanças de Cascais, reclamação graciosa n.º ...2022... contra o montante da liquidação apurado no valor de **966,16 €** quando a requerente, pelos montantes que a seguradora apurou e informou, contas feitas pela Requerente apurou o montante de

2.

599,05€, referindo que o fazia *não pelo montante da diferença (367,11€) entre os dois montantes desigualmente apurados, mas por um dever de justiça.*

8. Os serviços de finanças de Cascais em sede de resposta à reclamação graciosa referem que consultando os documentos juntos pela Requerente e os que as Autoridade Fiscais Italianas enviaram para aqueles serviços, nomeadamente, a declaração emitida pela B... S.P.A. (doravante, seguradora), verifica-se que os mesmos não contrariam os dados constantes da informação prestada pela autoridade Fiscal de Itália, porquanto, não só não faz referência ao ano em análise (2017), como também, não está patente que o valor recebido foi de 1.876,32€. Pode ainda ler-se na Informação junto ao processo instrutor, com data de despacho de 23 de novembro de 2022 do Diretor Adjunto do serviço de finanças de Lisboa, o seguinte:

9. *Já, em sede de audiência prévia a reclamante não vem apresentar quaisquer elementos novos ou documentos idóneos, nomeadamente, declaração pela entidade B... SPA, patenteando-se que no ano de 2017, apenas auferiu rendimento por si invocado (sendo que na petição inicial alega que foi de 1.876,32€, de forma a contrariar a informação que a mesma entidade (seguradora) prestou à autoridade Fiscal de Itália, e (esta) por sua vez, à Autoridade Fiscal de Portugal, (no PA não consta a reclamação graciosa, apenas que foi interposta, e só se conhece o despacho de indeferimento que consta na Informação do Serviço Finanças de Lisboa, onde consta o *iter* processual destes dois recursos, indeferidos no duplo grau de decisão - reclamação graciosa, para a autoridade que praticou o ato, seguido de recurso hierárquico para o Senhor Ministro das Finanças.*

10. E pode ler-se ainda nesta Informação que,

Quer isto dizer, que a reclamante não pode comprovar o rendimento efetivamente recebido, fazendo cálculos aritméticos, de acordo com uma declaração que nem sequer faz referência ao ano em análise (2017), como já se havia mencionado, pelo que foi indeferida a reclamação graciosaⁱⁱ.)

11. Entretanto, por carta de **24 de maio de 2022**, a Requerente envia para o departamento fiscal central em Milão, *um pedido urgente no envio do certificado onde conste que a apólice B... n. ..., de que anexou uma cópia, onde foi tributada pelo montante de 7.095,17, que recebeu em Portugal, que deve ser considerado líquido, por ter sido retido um imposto em Itália aquando*

do resgate da apólice de um seguro que teve início em 23 de outubro de 2006 e com data de resgate em 23 de outubro de 2016, no montante de € 254,61.

A situação era urgente, refere, uma vez que tinha sido submetida em Portugal a dupla tributação, exigindo a congénere portuguesa (AT dos Serviços de Finanças de Cascais, onde corria uma reclamação graciosa interposta pela ora Requerente) a que faltava a apresentação de documento dos serviços fiscais Italianos para certificar contra a dupla tributação que estava a ser objeto, e confirmarem ter sido tributada em Itália num montante de € 254,61.

Refere ainda a Requerente, que o seu problema era que a V/ Congénere portuguesa exige uma certificação que esclareça que o montante que recebi em virtude de uma apólice italiana, celebrada em Itália, foi paga após a liquidação do imposto retido em Itália.

Porque relativamente à declaração da retenção do imposto feita na qualidade de substituto, conforme declaração passada pela Sociedade B... Spa (Seguradora) não foi esta informação suficiente para os Serviços Fiscais de Cascais.

E ainda, que lhe fosse remetido documento onde conste a declaração do imposto total que pagou sobre a apólice n.º..., após a sua liquidação feita pela sociedade B... Spa».

12. A resposta que chegou à Requerente dos Serviços Centrais Fiscais de Milão, não responde ao que a Requerente solicitou, e que foi como se transcreve: *não é possível passar certificação de residência fiscal contra a dupla tributação declarando que V. Ex^a, em 2017, era fiscalmente residente em Itália uma vez que era, e ainda é, um contribuinte residente no estrangeiro, sem residência e domicílio fiscal fixados em Itália.*

13. A resposta dada pela entidade italiana, não resolveu a questão para o esclarecimento cabal da situação da Requerente, ainda no âmbito da Reclamação graciosa pelo que foi o mesmo indeferido, como já se mencionou.

14. **Em 27 de maio de 2022**, a advogada da Requerente, Dr^a C..., cédula profissional n.º..., traduz e certifica para português, a declaração da companhia de seguros italiana, e que constava já, desde o início, 28 de setembro de 2021, no processo de reclamação graciosa, mas ainda não traduzido no processo dos Serviços Fiscais de Cascais, pelo que damos também aqui por reproduzida a sua versão em português, e que consta de documento, não numerado, junto ao PA.

15. Esta reclamação graciosa, tal como consta do processo instrutor, **foi indeferida a 22 de julho de 2022**, pelo Chefe de Serviços de Finanças de Cascais -..., no uso de competência delegada, respeitante à liquidação adicional de IRS, aqui em crise, respeitante ao ano de 2017, nos montantes que agora se identificam:

- liquidação de IRS n.º 2021 ... – 966,61€

- liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ... - 128,17€

- liquidação de juros compensatórios por recebimento indevido n.º 2021 ... – 154,06 €

16. A **Requerente apresentou Recurso Hierárquico**, junto da direção de serviços fiscais de Lisboa, ao abrigo do artigo 66.º e 76.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), **em 20 de setembro de 2022ⁱⁱⁱ**.

17. A Requerente na sua petição de recurso alega a sua discordância com o despacho de indeferimento proferido nos referidos autos de reclamação graciosa, uma vez que o mesmo evidência “*um manifesto desconhecimento do quadro legal aplicável*”, juntando novamente,

18. Declaração traduzida da companhia de seguros^{iv}, em que informa que o rendimento sujeito a tributação não podia ser o correspondente ao resgate, mas apenas os juros vencidos durante a vigência do seguro.

19. *Com efeito, se no âmbito da troca de informações entre administrações fiscais apenas é comunicado o valor do resgate, não há forma de chegar ao valor que constitui rendimento de capitais, senão subtraindo ao valor do resgate o valor do capital investido.*

a). A Requerente, menciona que o valor bruto do resgate era efetivamente € 7 349,78.

b). Que o capital investido tinha sido de € 5 473,46.

c). Que o rendimento líquido foi de € 1 876,32, a que havia a deduzir o montante de € 254,61, de imposto retido em Itália. E ainda que,

d). Nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 5.º do CIRS, são excluídos da tributação três quintos do rendimento, se o resgate ocorreu depois dos primeiros oito anos de vigência do contrato, o que foi o caso uma vez que o resgate ocorreu dez anos depois.

e). Nos termos do n.º 3 do artigo 5º do Código do IRS, considera-se rendimento de capitais a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate e os respetivos prémios pagos ou importâncias investidas, não tendo os serviços da administração tributária cumprido esta norma.

f). Ora, de acordo com a mencionada Declaração da Companhia de Seguros afirma: *o seguro foi constituído em 2006, com um prémio único, e só se venceu em 2016. Isto é, 10 anos depois.*

g) *Portanto, o valor sujeito a tributação será de apenas 2/5 do rendimento, assim determinado:*

Rendimento de capitais = € 1.876,32

Valor sujeito a imposto = € 1 876,32 x 2/5 = € 750,53

Imposto a deduzir: € 254,61 x 2/5 = € 101,84

Portanto, o rendimento de capitais sujeito a tributação é de € 750,53 e o imposto pago em Itália será de € 101,84.

20. Posteriormente, **em 24 de novembro 2023**, e em sede de audiência prévia dirigida ao Senhor Ministro das Finanças e C/ conhecimento ao Senhor Diretor de Finanças de Lisboa, a ora Requerente insere informação enviada pela Seguradora, que transcrevemos *tal qual*:

«**Em 29.06.2017** foi feita a liquidação do mencionado seguro em Itália, tal como decorre da correspondente **Declaração da Companhia de Seguros**, que agora, e novamente, junta ao Recurso Hierárquico, como se segue:

Richiesta di Liquidazione per SCADENZA

N. ...

Bologna, 29/06/2017

Ramo/Pollua N°...

Agenzia ... Cod ...

Subagenzla 13 Produttore

Contraente A... C.FJP. IVA CRN...E

Com la presente si dichiara la que Sig.ra A... ha stipulato com la Ns. Compagnia B... S.p.A. la polizza ...

- Data Stipula 23/10/2006

- Data Scadenza 23/10/2016

- Premio Unico Versato €5.473,46

- Premio Lordo Maturato € 7.349,78

. Premio Netto Liquidato € 7.095,17

*Imposta sostituita ai sensi dell'art.26 ter C1 Dpr 600/73 e Successive modifiche o integrazione:
€ 254,61*

Como consequência da liquidação em Itália foi pago um montante de capital acumulado (inclui o prémio inicial e os juros) de € 7 349,78, a que foi deduzido o imposto de € 254,61.

21. Com efeito, a informação que as instituições financeiras comunicam às suas administrações fiscais, que por sua vez as retransmitem para as administrações fiscais de residência dos contribuintes, é feita de acordo com a estrutura e conteúdo harmonizado de um ficheiro aprovado.

No caso português, o procedimento decorre da Portaria n.º 302-C/2016, de 2 de dezembro, que, como resulta do preâmbulo, «aprova a estrutura e conteúdo do ficheiro a utilizar para efeitos do cumprimento das obrigações de comunicação previstas na alínea a) do n.º 3 do artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio» (que regula o âmbito de aplicação da cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.).

E, nos termos do artigo da alínea a), ii) do artigo 3.º da referida Portaria, a informação reportada, no caso de contratos de seguro, é o valor do resgate.

Assim sendo, dado que o valor bruto do resgate foi de € 7 349,78 e o prémio inicial de € 5 473,46, o rendimento de capitais corresponde a € 1 876,32.

A este montante deve ser deduzido o montante de € 254,61, de imposto retido em Itália, como resulta dos documentos emitidos pela Companhia de Seguros.

Para além disso, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 5.º do CIRS, são excluídos da tributação três quintos do rendimento, se o resgate ocorreu depois dos primeiros oito anos de vigência do contrato, como foi o caso.

Ora, de acordo com o teor da mencionada Declaração da Companhia de Seguros: o seguro foi constituído em 2006, com um prémio único, e só se venceu em 2016.

Portanto, o rendimento sujeito a tributação (em Portugal) será o seguinte:

Rendimento de capitais = €1 876,32

Valor sujeito = $2/5 \times € 1 876,32 = € 750,53$

Imposto a deduzir: $€ 254,61 \times 2/5 = € 101,84$.

Assim o rendimento bruto de capitais sujeito a tributação é de € 750,53 e o imposto pago em Itália, a considerar, será de € 101,84.

Com efeito, mal decidiu a DF de Lisboa quando vem considerar necessária a existência de declaração da administração fiscal italiana comprovativa do rendimento e imposto pago.

De facto, a jurisprudência é unânime em aceitar, para o efeito, qualquer meio de prova^{vi}. Veja-se, a título de exemplo, o **Acórdão do TCAS, de 23- 02-2017, Processo 11.0 3/13.SBELRS:** *"Não tendo sido suscitadas dúvidas acerca da veracidade do documento emitido pela Instituição Bancária Suíça, de tal modo que a Administração Tributaria o aceitou para comprovar, os rendimentos (juros) obtidos pelos impugnantes, deverá o mesmo ser suficiente para provar o imposto suportado na Suíça sobre os mesmos"*. E ainda,

34. De igual modo, o Acórdão do TCAS, de 13-10-2022, 110 Processo n.0 7/ 07.7 BELSB: *"A demonstração do pagamento de imposto no estrangeiro não está sujeita a nenhum tipo de formalidade, no sentido de ter de ser feita inexoravelmente através de declaração nos termos em que a AT portuguesa entende serem os necessários"*.

35. No mesmo sentido, a Decisão do CAAD, Processo n.º 799/2019-T: *"A prova do imposto pago no estrangeiro, para efeitos do apuramento do crédito por dupla tributação jurídica internacional, pode ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito"*.

Por fim, uma vez que os fundamentos carreados pela Requerente para o recurso hierárquico e e agora neste PPA são, em síntese, coincidentes, solicita que se:

- a). *Declare ilegal o indeferimento do Recurso Hierárquico;*
- b). *Declare ilegal a liquidação de IRS, na parte contestada, com todas as consequências legais;*
- c). *Condene a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento dos juros indemnizatórios devidos pelo pagamento do imposto entretanto efetuado, em 9 de novembro de 2021, recordamos nós.*

22. O presente PPA contém todas as questões de facto e de direito que foram sendo referidos pela Requerente, quer - ao longo - da Reclamação Graciosa, quer nas audições prévias escritas, quer no Recurso Hierárquico para o Ministro das Finanças, que desta decisão fazem parte integrante, pelo que se torna inútil voltar a repetir uma vez que foram carreados todos os argumentos e contra argumentos, quer dos Serviços Fiscais de Cascais, quer da Direção de Finanças de Lisboa, e que este tribunal singular fixou da melhor forma possível e ambos foram objeto de indeferimento expresso.

Seguidamente,

A entidade Requerida - AT

23. A Requerida AT apresentou Resposta, em **7 de julho de 2023**, concordando com as anteriores decisões de indeferimento expresso já atrás enunciadas, defendendo-se por Impugnação, e a final «*requerendo o julgamento improcedente do PPA, por não provado pela Requerente, a absolvição da Requerida de todos os pedidos, com as devidas consequências legais*».

24. Em **20 de setembro de 2023**, e ainda no decurso do prazo de *arrependimento*^{vii} do artigo 17.º do RJAT, veio a requerida AT ao processo juntar requerimento informando **da revogação parcial do despacho de indeferimento expresso do recurso hierárquico** pelo que foram notificadas ambas as partes para produzirem Alegações Escritas consecutivas ao abrigo do artigo 18.º do RJAT.

25. Passado o prazo do artigo 18.º do RJAT sem terem sido produzidas alegações quer da parte da Requerente, quer da Requerida AT, em **20 de novembro de 2023**, este Tribunal Arbitral, por cautela, exarou novo despacho agora ao abrigo **das alíneas a) e f) do artigo 16.º do RJAT, conjugado com o n.º 1 do artigo 165.º do Código do Procedimento Administrativo**, para a Requerente se pronunciar, querendo, especificamente sobre a revogação parcial extintiva do despacho de indeferimento expresso que recaiu sobre o recurso hierárquico **de 20 de setembro de 2022**, comunicado ao processo, como se referiu, **a 20 de setembro de 2023**.

Foram dadas todas as garantidas às partes, Requerente e Requerida AT, para se pronunciarem em contraditório em sede arbitral.

26. Em **20 de setembro de 2023**, como citado, veio a Requerida AT apresentar Requerimento que a seguir se transcreve em parte, justificando a revogação do ato de indeferimento do recurso hierárquico.

Transcreve-se, com interesse para a Decisão, parte, do Requerimento da Requerida AT.

27. A Requerida AT, demandada nos autos supra identificados, em que é Requerente A..., vem informar que por despacho da Subdiretora Geral/IR de **2023-09-19**, foi parcialmente revogado o despacho de indeferimento do recurso hierárquico aqui impugnado, *atenta a seguinte fundamentação* que transcrevemos, em parte, mas fazendo a sua totalidade parte integrante dos elementos para decisão deste Tribunal Singular.

Transcrevemos:

«13. Consultada a aplicação informática referente à troca de informações verificou-se que, de acordo com a informação transmitida à autoridade fiscal portuguesa, os rendimentos auferidos pelo requerente em Itália foram comunicados como “outro-CRS” (€ 7.349,78);

14.Face aos elementos comunicados, a AT procedeu à correção dos rendimentos declarados pela requerente, inscrevendo no quadro 8, do anexo E, como rendimento bruto, o valor de € 7.349,78;

15.No entanto, como prova de que os rendimentos auferidos resultaram do resgate do contrato de seguro, a requerente juntou ao processo cópias da seguinte documentação:

15.1. Notificação enviada pela entidade financeira à requerente, solicitando um conjunto de informações e documentos para efeitos de resgate do contrato de seguro, em virtude do seu vencimento;

15.2. Declaração da requerente em como reconhece as declarações constantes dos “detalhes da liquidação”;

15.3. Declaração emitida pela entidade financeira relativa ao pedido de resgate por vencimento;

15.4. Declaração emitida pela entidade financeira, onde esta declara que a requerente celebrou com a companhia B... S.p.A a apólice ... e que o prémio bruto final foi de € 7.349,78 e o prémio líquido final foi € 7.095,17, tendo o requerente suportado um imposto no valor de € 254,61.

15.5. Tradução para português da referida declaração emitida pela entidade financeira, onde é declarado que a requerente celebrou com a companhia B... S.p.A a apólice ... e que o prémio bruto final foi de € 7.349,78 e o prémio líquido final foi € 7.095,17, tendo o requerente suportado um imposto no valor de € 254,61.

16.Conforme certificado constante da documentação em anexo, a referida documentação foi traduzida para português pela advogada C..., encontrando-se devidamente autenticada e registada.

17.Analisada a referida documentação, em particular a declaração emitida pela entidade financeira onde esta declara os valores resultantes do resgate do seguro, que:

17.1. A **23 de outubro de 2006** a requerente celebrou com a B... SEGUROS um contrato de seguro registado com apólice n.º...;

17.2. O contrato foi resgatado a **23 de outubro de 2016** que a requerente celebrou com a companhia B... S.p.A a apólice...;

17.3. O prémio bruto final foi de € 7.349,78;

17.4. O prémio líquido final foi € 7.095,17;

17.5. O requerente suportou um imposto no valor de € 254,61;

17.6. O valor inicialmente investido (“Premio único Pago”) foi de € 5.473,46.

18. Tendo presente a referida informação, devidamente atestada pela entidade pagadora e considerando que as autoridades fiscais italianas declararam os rendimentos auferidos pela requerente como “outros”, afigura-se-nos ser de reconhecer que a operação comunicada pelas autoridades fiscais italianas se reporta ao resgate do contrato de seguro celebrado pela requerente com a B... SEGUROS e que o valor comunicado se refere ao valor bruto do resgate: € 7.349,78;

19. Assim, tendo presente o disposto no n.º 3 do artigo 5.º do Código do IRS, ao abrigo do qual constituem 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”, conclui-se que o valor sujeito a tributação deverá ter em consideração o valor investido pela requerente;

20. Desta forma, sendo o valor bruto do resgate de € 7.349,78 e o valor investido de €5.473,46, o valor sujeito a IRS é € 1.876,32;.

Consideramos, no entanto, não ser de deduzir o valor do imposto pago no valor de € 254,61, pois, por se tratar de crédito de imposto, este valor carece de confirmação por parte das autoridades fiscais italianas;

22. Para além deste cálculo, deverá ainda ser tido em consideração o disposto no n.º 3 do artigo 5.º do Código do IRS, nos termos do qual, “se consideram ainda rendimentos de capitais \1 qa 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, bem como a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por fundos de pensões ou no âmbito de outros regimes complementares de segurança social, incluindo os disponibilizados por associações mutualistas, e as respetivas contribuições pagas, sem prejuízo

do disposto nas alíneas seguintes, quando o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagos na primeira metade da vigência dos contratos representar pelo menos 35 % da totalidade daqueles”, conjugado com a alínea b) do mesmo número, nos termos do qual, “são excluídos da tributação três quintos do rendimento, se o resgate, adiantamento, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade, bem como o vencimento, ocorrerem depois dos primeiros oito anos de vigência do contrato ”;

E termina nas suas Conclusões o seguinte,

23. Propõe-se, assim, a revogação do despacho que indeferiu o recurso hierárquico aqui contestado e, conseqüentemente, a anulação da liquidação contestada e a sua reformulação de acordo com o exposto nos pontos anteriores.

24. Por fim, quanto aos juros indemnizatórios, estabelece o n.º 1 do artigo 43.º da LGT que 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”;

25. No caso em apreço, a recorrente incorreu numa dívida tributária em montante superior ao devido em virtude de um erro dos serviços;

26. Nestes termos, verificando-se que o pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido resultou de um erro imputável à AT, conclui-se que a requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios.».

II -- SANEAMENTO

28. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do n.º1, alínea a) do artigos 2.º, 4.º e 5.º todos, do RJAT.

29. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º n.º 2 do RJAT e da Portaria 112/2011, de 22 de março.

30. O processo não enferma de nulidades.

III -- DO MÉRITO

III.1. MATÉRIA ADE FACTO

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, ao abrigo do princípio estabelecido pela alínea e) do artigo 16.º do RJAT, cabendo-lhe o dever de selecionar o que importa para a decisão cf. n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e n.º 3 do artigo 607.º do CPC, aplicáveis no processo arbitral, *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

III.1.1 Factos provados

31. Com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a). Ficou provado que a Requerente, de nacionalidade italiana, tinha domicílio fiscal em Portugal a 31 de dezembro de 2017.
- b). Fica provado que a Requerente tinha um seguro em Itália com data de início em 2006 e que o mesmo foi resgatado em 2016, já bastamente identificado no Relatório.
- c). Ficou provado que a seguradora enviou todos os dados disponíveis para o serviço de finanças de Itália e esta os reenviou para o serviço de finanças de Cascais que dele dispunham desde o início do processo para que a Requerente fosse tributada em Portugal, pelo que oficiosamente aqueles serviços liquidaram e notificaram a Requerente em **9 de setembro de 2021** da declaração adicional, ora controvertida.
- d) Ficou provado que um mês passado sem que a Requerente tivesse pago o montante em causa os serviços de finanças de Cascais corrigiram o anexo J da declaração de IRS de 2017 da Requerente de acordo com a informação prestada pela Autoridade Fiscal de Itália da qual resultou a liquidação oficiosamente ora em juízo^{viii}.
- e) Porém, a Requerente, coincidentemente, em 9 de novembro de 2021, procedeu à substituição da sua declaração de IRS do ano de 2017, declarando de acordo com a informação da sua seguradora um montante diferente daquele que foi corrigido pelos serviços fiscais de Cascais e que vieram a dar origem a dois indeferimentos, expressos, quer da reclamação graciosa, quer do recurso hierárquico, identificado que está o *iter* processual dos indeferimentos no relatório.
- f) Fica provado que a Requerida AT, posteriormente a ter enviado a sua primeira Resposta ao abrigo do artigo 17.º do RJAT, veio, posteriormente, enviar Requerimento, ainda no decurso

do prazo de 30 dias que o citado artigo confere para apresentar Resposta, razão pela qual por despacho deste tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, foi comunicado a ambas as partes para alegarem, com prazos sequenciais, pois poderia a Requerida AT querer pronunciar-se depois das possíveis alegações da Requerente, o que não veio a acontecer da parte de Requerente e que determinou também o silêncio por parte da Requerida.

e) Pelo que ficou consolidado o proposto pela Requerida AT, da revogação do despacho que indeferiu o recurso hierárquico aqui contestado e, conseqüentemente, a anulação da liquidação contestada, estando em causa erro da Requerida AT, pelo que nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária, são devidos de juros indemnizatórios.

f) Que a Requerida AT refere nos pontos 21 e 22 do Requerimento que entrou em contacto com a sua congénere italiana para esclarecer o valor do imposto pago em Itália de 254,61€^{ix}, por entender, não ser de deduzir este montante, e por se tratar de *crédito de imposto*, este valor carece de confirmação por parte das autoridades italianas.

A Requerida AT termina referindo que fica a pagamento o seguinte, pelo facto da revogação do ato de liquidação da Reclamação Graciosa:

g) «Por fim, quanto aos juros indemnizatórios, estabelece a Requerida AT que, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da 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»;

h) «Nestes termos, verificando-se que o pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido resultou de um erro imputável à AT, conclui-se que a requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios.».

i) Pelo que conclui e transcrevemos na parte que interessa: Propõe-se, assim, a revogação do despacho que indeferiu o recurso aqui contestado e, conseqüentemente, a anulação da liquidação contestada (...).

III. 1.2 Factos não provados

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

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

III.2.1 Questão prévia à declaração da inutilidade superveniente da lide

33. A revogação do ato aqui em causa é o ato de indeferimento de liquidação da decisão de indeferimento de recurso hierárquico, contestando indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação adicional de IRS do ano de 2017 - já referenciado bastas vezes no decurso do processo – efetuado na reclamação graciosa pelos serviços de fiscais de Cascais e no recurso hierárquico pela Direção de Finanças de Lisboa.

34. Chamando à colação o Processo arbitral 272/2014 –T, transcrevemos, para o que agora nos interessa, o indeferimento de reclamação graciosa corporiza, no quadro da impugnação judicial, o caso previsto no n.º 2 do art.º 102.º do CPPT, colocando-se a questão de saber se, face às competências legalmente cometidas aos tribunais arbitrais, os mesmos serão competentes para, em quaisquer circunstâncias, apreciarem os actos de indeferimento de reclamações graciosa.

35. E mais adiante ali se refere que, A este propósito, cabe notar o que nos diz Jorge Lopes de Sousa, in *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, integrado no Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, Março, 2013, p. 121, quando refere que,*

“Embora na alínea a) do artigo 2.º do RJAT apenas se faça referência à competência dos tribunais arbitrais para declararem a ilegalidade dos actos de liquidação [...] essa competência estende-se também aos actos de segundo e terceiros graus (reclamação graciosa e recurso hierárquico, respectivamente) que apreciem a legalidade desses actos primários (actos de liquidação de tributos)”.

36.E No mesmo sentido acabado de citar, no *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, anotado por *Carla Castelo Trindade*, 2016, Almedina, p.71 e transcreve-se:

A administração Tributária indefere reclamação graciosa, fundamentando adequadamente o indeferimento e cumprindo todas as formalidades essenciais legalmente exigidas. Este ato de indeferimento da reclamação graciosa já será arbitrável, mas apenas e exclusivamente na parte que comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação adicional.

(.....)

O objeto do pedido de pronúncia arbitral será então a (i)legalidade do ato tributário de primeiro grau, independentemente de o sujeito passivo apontar como objeto da sua ação arbitral este (o ato de primeiro grau) ou o de segundo, isto sempre, desde que o segundo aprecie a (i)legalidade do ato de primeiro grau.

No entanto o que aqui se defende a par de Lopes de Sousa é que a apreciação de (i)legalidade dos atos de indeferimento e de reclamações graciosas, recurso hierárquicos ou pedidos de revisão oficiosa – os ditos atos de segundo ou terceiros graus na estrita medida de terem, eles próprios, atendido à (i)(legalidade do ato tributário do primeiro grau (.....).

Tudo porque, apenas os actos de indeferimento expresso – de reclamação graciosa, recursos hierárquicos e pedidos de revisão oficiosa – poderão comportar a apreciação (expressa) da (i)legalidade de actos tributários de primeiro grau..

37. Pelo que se deixa dito é este tribunal singular competente para conhecer do presente PPA com todas as consequências legais e de acordo com o que as partes aqui vieram trazer ao processo arbitral singular, arguindo em sua defesa, quer a reclamação graciosa para o serviço de finanças de Cascais, quer do ato de indeferimento expresso do recurso hierárquico para o Senhor Ministro das Finanças que se lhe seguiu cuja a fonte provém da Informação junto ao PA, como já se referiu.

III.2.2 Da inutilidade superveniente da lide

Tendo sido, posteriormente e no decurso deste processo arbitral, revogado o ato de liquidação que aqui se syndica pela própria AT, como se referenciou, cumpre-nos decidir pela inutilidade da apreciação do pedido. Assim,

38. A respeito da inutilidade superveniente da lide pronunciou-se já o Supremo Tribunal Administrativo em acórdão de 30 de julho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 0875/14, no qual referiu que «*A inutilidade superveniente da lide (constitui causa de extinção da instância – alínea e) do artigo 277.ª do Código do Processo Civil, CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte avisava obter ter sido atingido por outro meio*».

20. É também este o sentido que a doutrina tem conferido ao conceito em análise, referindo Lebre de Freitas, Rui Pinto e João Redinha, em Código de Processo Civil Anotado, Volume 1.º, 2.a edição, Coimbra Editora, 2008, pagina 555, que «(...) *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 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; por aqui por já ter sido obtido por outro meio*».

39. Ora, conforme resulta da matéria de facto dada como provada nos presentes autos, o ato tributário contestado pela Requerente foi revogado pela AT, o que implica a inutilidade e impossibilidade deste tribunal arbitral singular declarar a ilegalidade e determinar a consequente anulação de um ato que já se encontra suprimido da ordem jurídica. Com a referida revogação a Requerente atingiu parte dos efeitos pretendidos com o presente pedido de pronúncia arbitral, já que a AT reconheceu no ato de revogação anulatória o erro dos erriços o que nos termos do n.1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

40. Em face do exposto entende este Tribunal arbitral singular que se verifica a inutilidade superveniente da lide quanto à apreciação da legalidade e consequente anulação do ato tributário contestado pela Requerente, de tal forma que se julga extinta a instância nos termos e para os efeitos previstos na alínea e) do artigo 277.º do CPC, aplicável *ex vi* do n.º 1, alínea e) do artigo 29.º do RJAT.

IV. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- a). Julgar extinta a instância;
- b). Absolver a Requerente da Instância;
- c). Condenar a Requerida AT nas custas do processo, no valor de 306,00€;
- d) E no pagamento de juros indemnizatórios a que Requerente tiver direito.

V. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em 966,16 €, nos termos do n.1, alínea), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, em 21 de dezembro de 2023

A árbitro singular

Maria Alexandra Mesquita

ⁱ Todos os sublinhados são nossos.

ⁱⁱ Todos estes elementos e datas constam da Informação junta ao PA.

ⁱⁱⁱ Recurso tempestivo como se pode ler da Informação junto ao PA.

^{iv} Esta Declaração da companhia de seguros foi traduzida para português com data de **27 de maio de 2022**, tal como já se referiu.

v Que transpõe para a ordem jurídica nacional a Diretiva n.º 2011/16/IE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva n.º 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de dezembro de 1977.

vi

vii Citando o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

viii Embora tivessem referido que a informação da seguradora *não fez referência ao ano em análise (2017), como também, não estava patente que o valor recebido foi de 1.876,32€*, no entanto liquidaram o imposto do ano de (2017) e no montante do valor recebido.

ix Crédito de Imposto, noção, para o link: <https://diariodarepublica.pt/dr/lexionario/termo/metodo-credito-imposto>:

Que se reproduz, em parte:

Decorre das normas fiscais (artigo 15º, nº1 do Código do IRS e artigo 4º, nº1 do Código do IRC), bem como das convenções internacionais celebradas por Portugal, que os elementos de conexão espacial quanto aos impostos sobre o rendimento são a residência do beneficiário do rendimento e o local da produção do rendimento.

Há rendimentos que podem ser tributados tanto no Estado da fonte do rendimento (local da produção do rendimento) como no Estado da residência do beneficiário do rendimento, o que gera uma situação de dupla tributação, porque o mesmo rendimento é tributado em dois diferentes Estados.

Cabe, em regra, ao Estado da residência eliminar ou atenuar essa dupla tributação.

A declaração em italiano da seguradora desde o início constava do processo que correu nos serviços fiscais de Cascais.