

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1196/2024-T

Tema: IRS – CDT celebrada entre Portugal e Itália, qualificação dos rendimentos, rendimentos empresariais.

SUMÁRIO:

1. – Ao abrigo da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Itália, os rendimentos empresariais apenas podem ser tributados no Estado da residência, salvo existência de estabelecimento estável no Estado da fonte.
- 2 – A qualificação efetuada pelo Estado da fonte deve ser acolhida quando compatível com a CDT, não podendo os rendimentos auferidos por via de uma partnership italiana fiscalmente transparente ser requalificados como dividendos.
3. – A liquidação adicional de IRS, ao desconsiderar a qualificação do Estado da fonte, é parcialmente ilegal, impondo-se a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º ..., residente em ..., Itália e doravante designado por Requerente, vem, ao abrigo do disposto no artigo 95.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), na alínea a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), na alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º, no n.º 2 do artigo 5.º, no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 e no n.º 2 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária

1.

(“RJAT”) e, ainda, nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral, declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado em 18 de dezembro de 2023 e notificada através do Ofício da Direção de Finanças de Lisboa n.º ..., de 30 de agosto de 2024 apresentado contra a (i) demonstração da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2021... e da liquidação de juros compensatórios n.º 2021. ..., no montante total de € 18.017,92, ambas referentes ao ano de 2017, a (ii) demonstração da liquidação de IRS n.º 2021... e da liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no montante total de € 11.939,68, ambas referentes ao ano de 2018 e a (iii) demonstração da liquidação de IRS n.º 2021... e da liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no montante total de € 10.552,38, ambas referentes ao ano de 2019, o que faz nos termos e com os fundamentos seguidamente expostos:

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 11 de novembro de 2024 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram notificadas dessa designação, em 2 de janeiro de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 21 de janeiro de 2025.

6. Tendo sido devidamente notificada para apresentar Resposta nos termos e para os efeitos do artigo 17.º do RJAT, no dia 18 de fevereiro de 2025 a Requerida apresentou Requerimento solicitando a suspensão da instância invocando a necessidade de abrir um novo

procedimento de troca de informações com carácter de urgência face à junção de novos documentos pelo Requerente que, ao arrepio da informação anteriormente prestada pela Autoridade Tributária Italiana, demonstram que os rendimentos auferidos pelo Requerente não têm a natureza dividendos,

7. Notificado para se pronunciar sobre o pedido de suspensão da instância formulado pela Requerida, o Requerente veio declarar nada ter a opor ao mesmo.

8. A Requerida veio juntar o PA aos autos por requerimento de 25 de fevereiro de 2025.

9. Atendendo à posição das Partes, por despacho de 14 de março de 2025, o Tribunal suspendeu a instância pelo prazo de dois meses.

10. A AT apresentou Resposta no dia 21 de abril de 2025.

11. Em tal Resposta a Requerida defendeu-se por impugnação, pugnando pela improcedência do pedido de pronuncia arbitral apresentado pelo Requerente.

12. O Requerente pronunciou-se sobre a Resposta apresentada pela AT, e esta pediu o desentranhamento deste requerimento por serem questões que deveriam ser arguidas em sede de alegações.

13. Por despacho de 3 de junho de 2025, o Tribunal ordenou o desentranhamento do requerimento do Requerente e, como não foi requerida a produção de prova testemunhal, dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, e notificou as partes para, querendo, de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas.

14. Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais e em suma, reiteraram e desenvolveram as respetivas posições de facto e de direito de procedência e de improcedência inicialmente aduzidas.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

§1 Posição do Requerente

15.O pedido de pronúncia tem por objeto (mediato) a anulação de decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, por consequência, a anulação, ainda que parcial, (i) a demonstração da liquidação de IRS n.º 2021... e respetiva demonstração da liquidação de juros compensatórios, no montante total de € 18.017,92, ambas referentes ao ano de 2017, (ii) a demonstração da liquidação de IRS n.º 2021... e respetiva demonstração da liquidação de juros compensatórios, no montante total de € 11.939,68, ambas referentes ao ano de 2018 e (iii) a demonstração da liquidação de IRS n.º 2021... e respetiva demonstração da liquidação de juros compensatórios, no montante total de € 10.552,38, ambas referentes ao ano de 2019.

16. A pretensão anulatória alicerça-se nos seguintes fundamentos:
- a. O Requerente encontrava-se inscrito como residente fiscal em Portugal durante os anos compreendidos entre 2017 e 2019, tendo auferido rendimentos em Itália;
 - b. Esses rendimentos resultaram da sua participação numa sociedade de pessoas italiana, qualificada em Itália como “*società in nome collettivo*”;
 - c. Tais rendimentos, para os anos de 2017 a 2019, foram considerados nas respetivas declarações de rendimentos do Requerente, em Itália, como “*rendimentos de participação em sociedades de pessoas e similares*”.
 - d. Por lapso, o Requerente procedeu à inscrição dos referidos rendimentos, em sede das Declarações Modelo 3 de IRS, enquanto “dividendos”, preenchendo o respetivo Quadro 8-A do Anexo J das Declarações Modelo 3 de IRS, quando, na realidade, deveria ter procedido à sua qualificação como “rendimentos empresariais”, mediante preenchimento do Quadro 6 do Anexo J das referidas Declarações Modelo 3 de IRS.
 - e. Estamos perante um erro na qualificação dos rendimentos - lapso que não pode justificar a tributação dos referidos rendimentos em Portugal.

- f. O Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa (parcial) das liquidações de IRS em crise, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira indeferido tal pedido com o fundamento de que *“não foi o sujeito passivo nem a AT quem qualificou os rendimentos como dividendos, mas sim as autoridades fiscais de Itália o país da fonte do rendimento, pelo que não será de atender a pretensão do sujeito passivo”*.
- g. Sucede que, as Autoridades Fiscais Italianas determinaram que os rendimentos auferidos pelo Requerente em Itália, provenientes da sua participação social na **B... SNC** - uma sociedade de pessoas, qualificada em Itália como *“società in nome collettivo”* - são considerados rendimentos empresariais e, por isso, enquadrados no artigo 7.º da Convenção para Eliminação da Dupla Tributação (**“CDT”**) celebrada entre Portugal e Itália.
- h. Entendimento confirmado pelo parecer da Dra. ..., consultora tributária em Itália - documento junto com o PPA - a qual atestou que os rendimentos aqui em causa constituem verdadeiros rendimentos empresariais e não rendimentos de capital.
17. Acrescenta o Requerente que, nos termos da legislação italiana, os rendimentos auferidos por sociedades em nome coletivo e em comandita simples, são, inequivocamente, qualificados como rendimentos empresariais, independentemente do objeto social, entendimento corroborado pelo parecer acima mencionado.
18. Sublinha ainda que a Autoridade Tributária Italiana identificou expressamente os rendimentos como lucros empresariais, nos termos do artigo 7.º da CDT Portugal-Itália, afastando de forma clara a aplicação os artigos 10.º (*“dividendos”*) e 21.º (*“outros rendimentos”*).
19. Refere que a própria Autoridade Tributária Portuguesa, ao promover o procedimento de troca de informações, reconheceu que a qualificação operada pelo Estado da Fonte seria decisiva.

20. Invoca o Requerente, neste contexto, que de acordo com a doutrina maioritária e jurisprudência dos tribunais superiores portugueses, em casos de conflitos de qualificação de rendimentos, deve prevalecer a qualificação adotada pelo Estado da fonte dos referidos rendimentos na aplicação das convenções para evitar a dupla tributação.
21. Sustenta, assim, que perante a qualificação inequívoca dos rendimentos pelas Autoridades Fiscais Italiana como “rendimentos empresariais”, nos termos do artigo 7.º da CDT Portugal-Itália, impõe-se, nos termos da convenção aplicável, a exclusão da competência tributária e Portugal relativamente a tais rendimentos.
22. Conclui, por conseguinte, que as demonstrações dos atos de liquidação de juros compensatórios impugnadas estão feridos de ilegalidade, ainda que parcial, na parte em que consideram a tributação dos presentes rendimentos como “dividendos” e não como “rendimentos empresariais”

§2 Posição da Requerida

23. A Requerida apresentou resposta e alegações, nas quais sustenta, no essencial, que o Requerente, qualificou incorretamente os rendimentos como dividendos, sendo posteriormente, alegado tratar-se de “rendimentos empresariais obtidos através de uma sociedade de pessoas italiana, qualificada em Itália como “Società in nome collettivo”.
24. Refere a Requerida que a Autoridade Fiscal Italiana foi consultada, a título prévio, quanto à qualificação dos rendimentos auferidos pelo Requerente em Itália nos anos sob escrutínio, tendo a mesma informado que os rendimentos auferidos pelo contribuinte tinham natureza de dividendos. Tal informação serviu de base à decisão de indeferimento tanto da reclamação graciosa como, posteriormente, do pedido de revisão oficiosa.

25. Posteriormente, com base nos elementos juntos pelo Requerente no pedido de pronúncia arbitral, os quais apontavam para a qualificação dos rendimentos como empresariais, a Requerida considerou necessário proceder a uma clarificação adicional junto das autoridades fiscais italianas, desencadeando, para o efeito, o mecanismo de troca de informações.
26. Em 24 de fevereiro de 2025 foi rececionada a resposta da Autoridade Fiscal Italiana que, face à verificação de um erro na tradução quanto à natureza dos rendimentos auferidos na resposta anterior, informou que os rendimentos obtidos pelo Requerente em Itália são qualificados como rendimentos de participação em sociedades de pessoas e entidades equiparadas e são considerados “lucros empresariais” nos termos do artigo 7.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT), uma vez que têm origem numa participação numa sociedade de pessoas.
27. Da análise da informação prestada, a Requerida apurou que os rendimentos auferidos pelo Requerente em Itália são provenientes da imputação de lucros por uma *partnership* italiana, que opera no setor hoteleiro em Itália, cuja tributação em Itália ocorre na esfera dos sócios, ao abrigo do mecanismo de transparência fiscal.
28. Contudo, para a AT a aludida *partnership* italiana, nos termos da legislação portuguesa, não tem enquadramento no regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do CIRS.
29. Assim, os rendimentos obtidos provenientes da imputação efetuada pela “*partnership*” italiana ao Requerente, residente fiscal em Portugal, consideram-se rendimentos resultantes da distribuição de lucros de uma sociedade e, por conseguinte, são tributados como rendimentos de capitais em sede de IRS, em conformidade com o disposto no artigo 5.º do CIRS.
30. Ainda que, numa primeira análise, pudesse considerar-se aplicável o artigo 10.º da CDT (dividendos), a Requerida alega que, nos termos do Comentário ao artigo 27.º, n.º 10 da Convenção, as distribuições de lucros por sociedades de pessoas apenas se qualificam como dividendos quando estas são sujeitas, no Estado da fonte, a um regime fiscal

substancialmente equivalente ao aplicável às sociedades anónimas (por exemplo, na Bélgica, em Portugal e em Espanha, e também em França no que se refere às distribuições aos commanditaires nas sociétés en commandite simple) o que, no caso da Sociedade italiana, não se verifica.

31. Entende a AT, que os rendimentos em causa não se enquadram em nenhuma das categorias específicas previstas no CDT, devendo ser abrangidas pela cláusula residual constata do artigo 21.º, n.º 1 da CDT (outros rendimentos) que atribui competência exclusiva ao Estado da residência, ou seja, a Portugal
32. Sustenta a AT, que sendo a competência da tributação exclusiva de Portugal, o Requerente não teria direito a crédito de imposto para eliminação da dupla tributação internacional, *a contrario* do disposto no n.º 4 do artigo 22.º (Disposições para evitar a dupla tributação) da Convenção, pois apenas é concedido crédito de imposto nas situações em que a competência de tributação é cumulativa entre ambos os Estados.
33. A Requerida acrescenta que, devido à errónea qualificação dos rendimentos efetuada pelo Requerente nas suas declarações fiscais (como dividendos), foi indevidamente atribuído crédito de imposto por dupla tributação, em violação do regime aplicável.
34. Por outro lado, sustenta que a eventual prevalência da qualificação atribuída pelo Estado da fonte apenas releva para efeitos de eliminação da dupla tributação, nomeadamente para efeitos de atribuição de crédito de imposto, conforme decorre do Comentário 32.3 aos artigos 23.º-A e 23.º-B da Convenção Modelo da OCDE, mas não se trata de uma regra absoluta ou inderrogável.
35. Conclui assim a AT que a qualificação efetuada pelo Estado da fonte dos rendimentos, eventualmente poderá ser relevante para efeitos de eliminação da dupla tributação internacional.
36. Termina pugnando pela manutenção das liquidações na ordem jurídica.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é, assim, materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

IV. MATÉRIA DE FACTO

i. Fatos provados

- a. O Requerente encontrava-se inscrito como residente fiscal em Portugal durante os anos de 2017 a 2019, tendo, posteriormente, alterado a sua residência fiscal para a Itália. (Cf. PPA e PA)
- b. O Requerente era titular de uma participação social na entidade italiana B... JSNC, uma *società in nome collettivo* (SNC), sujeita à legislação comercial e fiscal italiana. (Cf. Docs. n.ºs 15 e 16 juntos com o PPA e PA)
- c. Nos anos de 2017 a 2019, o Requerente obteve rendimentos empresariais em Itália, por lapso, declarados em Portugal como “*dividendos*”, no respetivo Quadro 8-A do Anexo J da Declaração Modelo 3 de IRS. (cf. documentos 5 a 7 juntos com o PPA e PA)

- d. Os rendimentos obtidos em Itália foram considerados nas declarações de rendimentos do Requerente como rendimentos de participações em sociedades de pessoas e similares, sujeitos a retenção na fonte neste país, conforme tabela abaixo:

Ano	Montante	Imposto pago em Itália
2017	EUR 115.421,00	EUR 46.790,00
2018	EUR 76.845,00	EUR 30.297,00
2019	EUR 70.642,00	EUR 27.647,00

Cfr. Docs. n.ºs 7 a 9 juntos com o PPA e PA

- e. Em 3 de julho de 2021, a Autoridade Tributária e Aduaneira notificou o Requerente, por via postal, das demonstrações de liquidação de IRS e correspondentes juros compensatórios *supra* identificadas, referentes aos períodos de 2017 a 2019. (cf. Docs. n.ºs 2 a 4 juntos com o PPA e PA)
- f. Em 18 de dezembro de 2023, o Requerente pediu a revisão oficiosa (parcial) das liquidações de IRS ora em crise, tendo sido a mesma considerada tempestiva pelos Serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo do n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária. (cf. Doc. 13 e PA)
- g. A AT consultou a Autoridade Fiscal Italiana quanto à qualificação dos rendimentos auferidos pelo Requerente em Itália, tendo sido informada que os rendimentos auferidos pelo Requerente tinham a natureza de dividendos. (Cf. PA e informação DT_R_PT_IT...)
- h. No âmbito do procedimento de revisão oficiosa, o Requerente foi notificado, através do ofício n.º..., datado de 17/05/2024, para exercer o direito de audição prévia ao projeto de decisão de indeferimento do Pedido de Revisão constante do despacho do Diretor de Finanças Adjunto que, em síntese invocava o seguinte: “*recaindo o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos sobre quem os invoca, face ao previsto no n.º 1 do art.º 74 da LGT, cabe ao requerente trazer ao processo os elementos tendentes a fazer valer a sua pretensão, comprovativos da efetiva natureza dos rendimentos em causa, através de documentos originais ou respetivas cópias autenticadas*”, sendo que os elementos constantes do processo

“não se mostram idóneos a comprovar a natureza dos rendimentos” (Cf. Doc. 13 junto com o PPA e PA)

- i. O Requerente exerceu o seu direito, através de requerimento apresentado tempestivamente, manifestando a sua não concordância quanto ao projeto de decisão e tendo apresentado documentos adicionais (Cf. Doc. n.º 14 junto com o PPA e PA)
- j. A Autoridade Tributária converteu em definitiva a proposta de indeferimento efetuado no acima mencionado projeto de decisão, com os seguintes termos e fundamentação:

10. Pelo que, foram as autoridades fiscais italianas que qualificaram os rendimentos em causa como dividendos, e poderá ter sido essa a razão que terá levado o sujeito passivo a declarar, e bem, os rendimentos como dividendos.

11. Aliás, usando a expressão utilizada pelo sujeito passivo vigora o princípio de tributação do rendimento de acordo com a qualificação do Estado da sua fonte, pelo que a AT não podia estar mais de acordo.

12. Resumindo, não foi o sujeito passivo nem a AT quem qualificou os rendimentos como dividendos, mas sim as autoridades fiscais de Itália o país da fonte do rendimento, pelo que não será de atender a pretensão do sujeito passivo...»

Assim, somos de parecer que a pretensão do requerente não merece deferimento pelo que se propõe a manutenção das liquidações contestadas.

- k. Na pendência da presente ação arbitral a AT requereu a suspensão do processo invocando que os documentos juntos pelo Requerente com o PPA, indiciavam que os rendimentos auferidos pelo Requerente em Itália nos anos de 2017, 2018 e 2019 não tinham a natureza de dividendos, sendo necessário clarificar a qualificação dos rendimentos junto da Autoridade Fiscal Italiana. (Cf. Requerimento da AT capeado por email enviado ao CAAD a 17/02/2025, documentos juntos com este Requerimento e PA)

“a) Nos termos da sua legislação interna qual a natureza dos rendimentos auferidos pelo contribuinte em Itália nos anos de 2017, 2018 e 2019, face aos novos documentos exibidos pelo contribuinte, que se juntam em anexo; e,

b) Qual o enquadramento dos rendimentos auferidos pelo contribuinte em Itália nos anos de 2017, 2018 e 2019 de acordo com a CDT Portugal-Itália, e a explicitação do motivo pelo qual fazem esse enquadramento.” (cf. pedido de troca de informações junto com o Requerimento)

1. Em 24 de fevereiro de 2025 foi recebida a resposta da Autoridade Fiscal Italiana, a qual informou o seguinte:

[Tradução: Revimos a nossa resposta anterior e compreendemos que existe um erro na tradução do tipo de rendimento relevante auferido em Itália pelo Sr. A... . Gostaria de pedir desculpa por este incómodo. Seguem-se as informações solicitadas:

A) Nos termos da nossa legislação interna a natureza dos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo em Itália nos anos de 2017, 2018 e 2019 é qualificada como rendimentos de participação em sociedades de pessoas e entidades equiparadas (“Redditi di partecipazione in societa’ di persone ed assimilate”);

B) Quanto à qualificação dos rendimentos auferidos pelo contribuinte em Itália nos anos de 2017, 2018 e 2019, note-se que são considerados “lucros empresariais” (artigo 7.º da CDT) para efeitos da troca automática de informações, uma vez que têm origem numa participação] (cf. informação DT_R_PT_IT_2025... junto com a Resposta)

- m. O Requerente apresentou, no dia 13/12/2024, pedido de pronúncia arbitral (sistema informático do CAAD).

ii Factos não provados

Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, inexistem factos que se tenham considerado não provados.

iii Fundamentação da fixação da matéria de facto provada

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e identificar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a

todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes e no acervo probatório carreado para os autos (incluindo o processo administrativo), os quais foram objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

V. MATÉRIA DE DIREITO

i. Objeto do litígio

O *thema decidendum* reconduz-se à qualificação do rendimento auferido pelo Requerente, residente em Portugal, oriundo de uma *partnership* italiana. A questão central a ser decidida é a de saber se esse rendimento deve ser classificado como um dividendo ou rendimento empresarial, dado que resulta da participação numa *partnership* estrangeira.

Adicionalmente, a questão em análise envolve a aplicação e interpretação da Convenção para Eliminar a Dupla Tributação entre Portugal e Itália, no contexto da conexão entre dois Estados que reivindicam o direito de tributar — o Estado de Fonte (Itália) e o Estado de Residência (Portugal).

Tem ainda este tribunal que se pronunciar sobre a falta de fundamentação da decisão de indeferimento.

ii. Consideração prévia sobre a ordem do conhecimento dos vícios

Nos termos do disposto no artigo 124.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), na sentença, o tribunal deverá apreciar, em primeiro lugar os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, seguidamente, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação, sendo a apreciação dos vícios em cada um daqueles grupos feita pela ordem prevista nas respetivas alíneas a) e b), como segue:

“a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;

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

Ora, no caso vertente, nenhum dos vícios invocados pelo Requerente é suscetível de gerar a nulidade do ato. O Requerente imputa ao ato impugnado apenas vícios suscetíveis de gerar a anulabilidade do mesmo, uns de ordem formal – como a falta de fundamentação do despacho da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa – e outros atinentes à substância do ato. Assim a sua apreciação deve ser feita de acordo com o disposto na alínea a) do referido preceito, pela ordem cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

À luz do indicado critério, entende este Tribunal que a questão do vício de violação de lei deve ser apreciada em primeiro lugar, porquanto, a proceder, invalida de forma definitiva o ato impugnado, tornando inútil a análise dos demais vícios e obstando à renovação do ato. Tal solução assegura, segundo o prudente critério do julgador, a tutela mais estável e eficaz dos interesses em causa.

iii Enquadramento legal

Para a apreciação do presente litígio, devem ser convocadas as seguintes normas do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS):

Artigo 13.º, n.º 1: *“Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.”*

Artigo 15.º

Âmbito de sujeição

- 1. Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território*
- 2. Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.*
- 3. O disposto nos números anteriores aplica-se aos casos de residência parcial previstos nos n.ºs 3 e 4 do artigo seguinte, relativamente a cada um dos estatutos de residência.*

Relativamente aos residentes, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de território português (artigo 15.º, n.º 1 do CIRS). Os residentes encontram-se, portanto, sujeitos a um princípio da universalidade ou da tributação universal ou ilimitada pelo Estado da residência. Assim, podem ser tributados em Portugal todos os

rendimentos obtidos por um residente, independentemente do local onde tais rendimentos sejam obtidos.

Conforme sublinhado na decisão arbitral proferida no Processo n.º 847/2024-T¹, a residência fiscal constitui, a par da fonte do rendimento, um dos critérios de conexão determinantes para a sujeição a imposto, quando estão em causa situações com elementos internacionais.

No que concerne aos lucros das empresas, o artigo 4.º n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) dispõe que:

1 - Relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. .

(...)

Portanto no âmbito da tributação dos lucros das empresas, ao abrigo do Princípio da Universalidade, são tributáveis em Portugal os lucros distribuídos a pessoas singulares e a sociedades residentes em Portugal por sociedades residentes no estrangeiro.

No direito Português, é pois o princípio da universalidade que rege a tributação das pessoas singulares e coletivas e a atenuação da sua aplicação é feita mediante a consagração de normas unilaterais tendentes a eliminar ou atenuar a dupla tributação.

iv. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (Modelo OCDE)

No contexto do direito tributário internacional, existem mecanismos como as convenções bilaterais para evitar a dupla tributação (CDT) que determinam qual dos Estados contratantes tem a competência tributária sobre determinado rendimento.

As convenções contra a dupla tributação determinam a competência tributária dos Estados Contratantes mediante a atribuição de competência exclusiva ou cumulativa para

¹ Consultável em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>

tributar determinados rendimentos, sendo que nas situações de competência cumulativa estabelecem regras que limitam o exercício da competência concorrente de ambos, de modo a eliminar ou a atenuar os efeitos da dupla tributação.

Como referido por Alberto Xavier na sua obra *Direito Tributário Internacional*, ²“O problema da limitação da competência só surge, porém, quando as convenções tenham optado por um reconhecimento de competências cumulativas ao Estado de residência e ao Estado da fonte, pois em caso de reconhecimento de competência exclusiva a um deles, o fenómeno do concurso de normas ou pretensões (em que a dupla tributação se traduz) não chega sequer a surgir, ocorrendo o mero concurso aparente.

Na sistemática das convenções contra a dupla tributação, as normas de limitação da competência são dirigidas basicamente ao Estado de residência, ao qual cabe acatar os limites do poder ao seu poder de tributar consagrados nos chamados “métodos de eliminação da dupla tributação. Ou seja, ocorrido o fenómeno da competência cumulativa de ambos os Estados, o Estado da residência deverá recorrer aos preceitos (análogos aos dos artigos 23.^o A e 23.^o B do Modelo OCDE, que estabelecem o método da isenção ou método da imputação.”

Nas Convenções para evitar a dupla tributação, as normas de limitação da competência dirigidas ao Estado da fonte, são especificamente referentes à tributação de dividendos, juros e royalties. Nesses casos, embora se reconheça ao Estado da fonte uma competência tributária cumulativa, esta vem expressamente limitada quanto à intensidade da tributação que pode ser exercida, através da fixação de taxas máximas de imposto aplicáveis a tais rendimentos.³

Trata-se, assim, de situações em que o Estado da fonte mantém a possibilidade de tributar, mas apenas dentro dos limites fixados pela convenção, salvaguardando-se simultaneamente a possibilidade de o Estado da residência aplicar os mecanismos de

² 2ª Ed atualizada, Almedina, pag 605

³ O Modelo OCDE reconhece ao Estado da fonte a faculdade de tributar os dividendos distribuídos por sociedades que neles tenham residência, sugerindo como limite máximo a aplicação de uma taxa de 15% ao montante bruto dos dividendos, salvo no caso de o beneficiário ser uma sociedade que detém diretamente pelo menos 25% do capital.

eliminação da dupla tributação, nos termos do artigo 23.º-A (isenção) ou 23.º-B (imputação) do Modelo da OCDE.

v. Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e Itália

Portugal celebrou com Itália Convenção para Evitar a Dupla Tributação em matéria de impostos sobre o rendimento (CDT), aprovada para ratificação pela Lei n.º 10/82 de 1 de Janeiro de 1982, devendo a aplicação da Convenção ser considerada para a resolução da questão em análise.

Com efeito, a superioridade hierárquica dos tratados encontra-se proclamada nos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados e resulta do n.º 2 do art.º 8.º em conjugação com o disposto no n.º 1 do art.º 119.º, ambos da Constituição da República Portuguesa, como de resto a jurisprudência o vem repetidamente afirmando, daqui se podendo extrair a conclusão de que o Direito Internacional convencional é colocado na ordem jurídica interna num grau hierárquico superior ao da lei e que, em caso de conflito, o tratado se sobrepõe à lei interna⁴

Nos termos da CDT celebrada entre Portugal e Itália, importa analisar os artigos relevantes:

Artigo 7.º – Lucros empresariais: Estabelece que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são apenas tributáveis nesse Estado, salvo se a empresa exercer atividade através de um estabelecimento estável no outro Estado;

⁴ Ac. da Relação de Lisboa, de 05/11/2017, tirado no proc.º 1704/15.9T8AMD.L1-8, em que se deixou consignado: «As normas de direito internacional prevalecem sobre as normas de direito ordinário, tendo em conta o disposto no artigo 8º nº 2 da Constituição da República Portuguesa, segundo o qual “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”.».

Artigo 10.º – Dividendos: Podem ser tributados no Estado da residência do beneficiário, podendo, contudo, ser também tributado no Estado da fonte desde que a taxa aplicada não exceda 15%.

Só aplicável a rendimentos distribuídos por sociedades opacas⁵, o que não é o caso;

Artigo 23.º – Eliminação da dupla tributação: Permite ao Estado da residência (Portugal) deduzir o imposto pago no outro Estado (Itália), até ao limite do imposto português.

Retomando agora o caso sob escrutínio, de acordo com os factos provados resulta que o Requerente, residente em Portugal, nos anos de 2017, 2018 e 2019, auferiu rendimentos de uma “*Società em Nome Coletivo*” (SNC) residente em Itália, a qual está sujeita à legislação comercial e fiscal italiana, tendo sido tributado em Itália. Neste país as SNC ou SAS são qualificadas como sociedades de pessoas (*partnerships*) ou equiparadas, em que o rendimento é imputado diretamente aos sócios.

Esta característica aproxima-as mais de uma “entidade transparente”⁶, nos termos do direito fiscal português (comparável a uma sociedade civil sem personalidade jurídica, por ex.), pese embora não tenha enquadramento no regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do CIRC.

Inicialmente quer a Autoridade Italiana quer o Requerente classificaram os rendimentos obtidos como dividendos, posteriormente, já na pendência da presente ação arbitral a Autoridade Italiana qualificou os rendimentos obtidos pelo Requerente como “lucros empresariais”, nos termos do artigo 7.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT), uma vez que têm origem numa participação numa sociedade de pessoas.

Nos termos do artigo 7.º da CDT celebrada entre Portugal e Itália, os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse Estado, salvo se os mesmos forem imputáveis a um estabelecimento estável situado noutro contratante.

⁵ Sociedade tributada diretamente enquanto entidade distinta dos sócios

⁶ A tributação incide sobre a esfera jurídica dos sócios e não da sociedade (*partnership*) que não se encontra sujeita a imposto

Atendendo a que a expressão “empresa” não se encontra expressamente definida na CDT Portugal–Itália, pelo que importa aferir a aplicabilidade do artigo 3.º, n.º 2 da Convenção, o qual dispõe que:

Para a aplicação da convenção por um Estado contratante, qualquer expressão nela não definida terá, a menos que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado no momento da aplicação da convenção.

Para que o artigo 3.º, n.º 2 seja aplicável, exige-se: (i) que a expressão em causa não esteja definida na convenção; (ii) que o Estado que a invoca esteja a aplicar a convenção; e (iii) que o contexto da convenção não exija interpretação diversa.

Assim, ainda que se possa, em tese, recorrer ao direito fiscal interno nos termos do artigo 3.º, n.º 2, o contexto da convenção — nomeadamente os artigos 7.º e 23.º, e o objetivo de eliminar a dupla tributação — impõem uma interpretação autónoma e funcional do conceito de rendimentos empresariais, com vista a assegurar uma aplicação uniforme e não sujeita às disparidades do direito interno dos Estados contratantes.

Embora o termo “empresa” não esteja formalmente definido, o seu conteúdo normativo deve ser interpretado à luz dos Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE, os quais indicam que se trata de uma entidade que exerce uma atividade económica com organização, risco próprio e carácter comercial ou industrial, o que inclui as sociedades de pessoas com atividade empresarial.

Neste sentido, ainda que o Estado da residência, *in casu* Portugal, possa requalificar os rendimentos, deve fazê-lo com base nos critérios da convenção.

Ora, a sociedade italiana em causa, sendo fiscalmente transparente e funcionando de modo análogo a uma sociedade civil sem personalidade jurídica, deve ser equiparada, para efeitos fiscais, a uma entidade transparente.

O contexto da convenção exige uma interpretação autónoma e finalística, impondo-se ao Estado Português que aceite a qualificação italiana, evitando a dupla tributação e permitindo que os rendimentos empresariais sejam tributados no Estado da fonte.

vi. Prevalência da Qualificação do Estado da Fonte

O Requerente defende que no âmbito de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e Itália, deve prevalecer a qualificação do rendimento efetuada pelo Estado da fonte — neste caso, Itália — sobre a efetuada pelo Estado da residência — Portugal.

Em apoio da sua tese, invoca, para o efeito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) proferido no Processo n.º 071/22.9BALSb, publicado como Acórdão n.º 2/2024, de 9 de janeiro, no qual o STA se pronunciou sobre a qualificação de rendimentos auferidos por uma entidade portuguesa em Moçambique, no contexto da aplicação da CDT celebrada entre Portugal e Moçambique, uniformizando jurisprudência nos seguintes termos:

I - Quando se conclui ter sido propósito dos Estados Contratantes (...) respeitar, ao máximo, a soberania fiscal de cada um, no momento decisivo e genético, da qualificação dos factos tributários que apresentem conexões com as ordens jurídicas de ambos, o princípio (quando acontece essa conexão) tem de ser o de acolher a competência do Estado da fonte, da proveniência, para qualificar os rendimentos suscetíveis de tributação conjunta, objetivando sempre, em primeira linha, evitar a consumação de uma dúplice incidência e, reflexamente, estancar qualquer possibilidade de fuga à tributação, pressuposta pela aplicável Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento (CDT)..

Ainda que o contexto fáctico do referido acórdão — relativo à qualificação de rendimentos como royalties — não seja diretamente coincidente com o presente caso, os princípios jurídicos aí afirmados possuem relevância transversal para a interpretação das convenções internacionais.

Em especial, o STA sublinha que os conceitos utilizados nas convenções para evitar a dupla tributação devem ser interpretados de forma autónoma, com base no respetivo texto, no seu contexto e na luz dos Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE, independentemente das definições do direito fiscal interno de cada Estado contratante,

quando tal interpretação autónoma for necessária para assegurar a coerência internacional e evitar a dupla tributação.

O acórdão salienta, ainda, que a finalidade da CDT – evitar ou eliminar a dupla tributação – deve prevalecer sobre formalismos jurídicos internos, sendo essencial assegurar uma aplicação coerente e coordenada entre os dois Estados contratantes.

Acresce que, como afirmado pelo STA⁷, não podem os sujeitos passivos ser prejudicados pela inércia dos Estados contratantes na *negociação/aprovação dos mecanismos necessários e idóneos à total implementação* das normas das CDT celebradas.

A posição do Requerente encontra, ainda, respaldo na doutrina internacional. HASLEHNER, em comentário ao artigo 3.º, n.º 2 do Modelo da OCDE, citado em Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (5.ª ed., 2021, Introduction, m.no. 148), refere que o Estado da residência deve aceitar a qualificação jurídica dos rendimentos feita pelo Estado da fonte, especialmente quando este último atua nos termos da convenção:

Também na doutrina portuguesa se encontra suporte a esta tese. BRUNO SANTIAGO e ANA CARRILHO RIBEIRO, a propósito da análise do tratamento fiscal de *partnerships* estrangeiras, defendem que :*“Portugal enquanto Estado da residência do beneficiário dos rendimentos deve tomar em consideração e aceitar a qualificação jurídica da entidade pagadora efetuada pelo Estado da fonte”*⁸

Acrescentam ainda os mesmos Autores que *“Portugal deve inquirir o Estado da localização da entidade transparente sobre a forma como tributa os sócios não residentes dessa entidade, designadamente sobre quem consideram ser a entidade pagadora do rendimento (se a entidade transparente, se os seus clientes) e a natureza ativa ou passiva dos rendimentos imputados aos sócios, sendo que deve aceitar qualificação”*.

Na mesma linham, Miguel Teixeira de Abreu, no comentário à apresentação efetuada pelo Dr. Bruno Santiago na AFP sobre a tributação das *partnerships*, refere que *“(...) o que*

⁷ Acórdão do STA de 9 de dezembro de 2021, proc. n.º 01113/13.4BEBRG⁷

⁸BRUNO SANTIAGO e ANA CARRILHO RIBEIRO, in *“Tributação em Portugal de entidades transparentes localizadas no estrangeiro”*, RevAFP, Ano III, n.º 1, 2021, p. 42, consultável em: [Microsoft Word - RevAFP Ano III N1 Transparência Partnerships Bruno Santiago Ana Carrilho.docx](#).

interessa saber é como é que os rendimentos que são distribuídos por ou a essas entidades devem ser tratados em Portugal no contexto da fiscalidade internacional.
(...)

Se pagos por uma partnership estrangeira a um residente português, Portugal deverá conceder crédito por dupla tributação internacional, conquanto esse rendimento tenha sido tributado num país que tenha com Portugal uma convenção de dupla tributação e a tributação na fonte tenha ocorrido em conformidade com a referida convenção.(...)

As partnerships são estruturas distintas, próprias de outros ordenamentos jurídicos, sem assimilação direta às estruturas societárias conhecidas no direito português. Mesmo quando tentamos assimilá-las aos diferentes tipos societários portugueses, em função do respetivo regime de responsabilidade, temos sempre de ter em conta que todos eles são opacos do ponto de vista tributário português, e todas elas são transparentes do ponto de vista fiscal nos respetivos países.

Por este motivo, tenho sempre defendido que a resolução de problemas de qualificação não pode deixar de ser feito tendo em conta (a) a qualificação dada pelo Estado de residência à entidade e (b) as regras constantes das convenções de dupla tributação (...)."

Conforme acima referido, nalgumas disposições da Convenção - como o artigo 11.º sobre juros, 12.º sobre royalties, ou 13.º sobre mais-valias - há uma ligação funcional com a legislação do Estado da fonte, e por isso, nesses casos, a qualificação feita por esse Estado pode prevalecer.

Contudo, isso não se aplica automaticamente a rendimentos empresariais (art. 7.º), cuja tributação no Estado da fonte depende da verificação de um *estabelecimento estável* e não se encontra subordinada a uma remissão expressa para o direito interno desse Estado.

Assim, no caso de rendimentos empresariais, a regra geral mantém-se: a qualificação deve ser feita de forma autónoma, e o Estado da residência (Portugal) pode requalificar os rendimentos, mesmo que isso contrarie a qualificação feita pelo Estado da fonte (Itália), desde que o faça com base nos critérios da convenção.

Sucedendo que, a própria Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), quer nas informações emitidas pela Direção de Serviços da Justiça Administrativa, quer nas decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do pedido de revisão oficiosa, reconhece, de forma implícita, a prevalência da qualificação efetuada pelo Estado da fonte. Com efeito, a AT fundamentou essas decisões no facto de ter sido a administração fiscal italiana — e não o sujeito passivo nem a própria AT — a qualificar os rendimentos como dividendos, aceitando, assim, a qualificação fiscal determinada pela autoridade tributária italiana.

Contudo, conforme resulta da análise jurídica efetuada, a natureza da entidade pagadora — uma *partnership* fiscalmente transparente — impede que tais rendimentos sejam enquadrados no âmbito do artigo 10.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Itália, cuja aplicação se restringe a dividendos distribuídos por entidades com personalidade jurídica e fiscalmente opacas.

Destarte, a qualificação efetuada pelas autoridades fiscais italianas como “rendimentos empresariais” é, razoável e compatível com os critérios da convenção e com a prática interpretativa da OCDE e deve ser acolhida pelo Estado de residência (Portugal), para efeitos de eliminação da dupla tributação.

Deste modo, estando em causa lucros imputados ao sócio por uma *partnership* italiana considerada transparente, e atendendo à natureza comercial da atividade desenvolvida pela mesma, os rendimentos auferidos pelo Requerente devem ser qualificados como rendimentos empresariais (categoria B), e não como dividendos (categoria E), ou como outros rendimentos ao abrigo do artigo 21.º da Convenção.

Não colhe, pois, a alegação da AT de que os rendimentos em causa não se enquadram em qualquer categoria específica da CDT celebrada entre Portugal e Itália e, por isso, devem ser abrangidos pela cláusula residual do artigo 21.º, n.º 1 da Convenção (Outros rendimentos), a qual atribui competência exclusiva ao Estado da residência.

Em primeiro lugar, a qualificação dos rendimentos auferidos pelo Requerente como resultantes da sua participação numa entidade fiscalmente transparente italiana (*partnership*) — e, conseqüentemente, como rendimentos empresariais — foi expressamente reconhecida

pelas autoridades fiscais italianas, Estado da fonte, no âmbito da sua própria competência tributária, encontrando-se esse enquadramento compatível com o artigo 7.º da CDT (Lucros das empresas), que confere competência exclusiva ao Estado da residência, salvo existência de estabelecimento estável.

A aplicação do artigo 21.º da CDT pressupõe que os rendimentos não possam ser enquadrados em nenhuma das outras categorias específicas previstas na convenção, o que manifestamente não é o caso. A sua qualificação como rendimentos empresariais afasta, por natureza, o recurso à cláusula residual. Tal entendimento é também o que resulta do Comentário 8 ao artigo 21.º do Modelo da OCDE, que limita o âmbito da cláusula residual a rendimentos não mencionados especificamente noutros artigos da convenção, o que não abrange rendimentos que se enquadram no artigo 7.º.

Assim, não é legítimo à AT invocar a exclusividade da tributação nos termos do artigo 21.º da CDT, quando previamente desconsidera a natureza real dos rendimentos e lhes atribui uma qualificação distinta, tratando-os como dividendos (artigo 10.º) — o que denota contradição na posição assumida pela Requerida.

De igual modo, não merece acolhimento o argumento de que a prevalência da qualificação efetuada pelo Estado da fonte apenas relevaria para efeitos de atribuição de crédito de imposto. Conforme acima aludido, a jurisprudência nacional tem reiterado que, nos termos da interpretação autónoma das convenções, quando o Estado da fonte qualifica determinados rendimentos e os tributa nos termos da convenção, essa qualificação não pode ser arbitrariamente afastada pelo Estado da residência, salvo manifesta desconformidade com os princípios da convenção.

Por fim, a alegação de que foi indevidamente atribuído crédito de imposto por qualificação errónea dos rendimentos nas declarações fiscais do Requerente também não procede, uma vez que o crédito de imposto aplicado apenas existiria se houvesse efetiva dupla tributação, o que não ocorre no caso em apreço: a tributação no Estado da fonte (Itália) foi efetuada com base em qualificação empresarial, sendo a tributação em Portugal, com base num

lapso declarativo do Requerente e de uma informação inicial inexata prestada pelas autoridades italianas, que gerou a situação de conflito.

Face ao exposto, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se a ilegalidade parcial das liquidações de IRS impugnadas, bem como dos respetivos juros compensatórios, por vício de violação de lei, decorrente de erro sobre os pressupostos de direito, na medida em que a Autoridade Tributária e Aduaneira desconsiderou a qualificação efetuada pelo Estado da fonte.

Fica prejudicado o conhecimento dos demais vícios invocados, designadamente o vício de falta de fundamentação, nos termos do artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por se ter conhecido de questão da legalidade da liquidação que resolve a situação e assegura a mais eficaz tutela dos interesses do Requerente.

vii. Da legalidade dos juros compensatórios

Dispõem, na parte que aqui interessa, os números 1, 3, 6 e 8 do artigo 35º da LGT, sob a epígrafe “Juros compensatórios”, que:

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

3 - Os juros compensatórios contam-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração, do termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter, até ao suprimento, correcção ou detecção da falta que motivou o retardamento da liquidação.

6 - Para efeitos do presente artigo, considera-se haver sempre retardamento da liquidação quando as declarações de imposto forem apresentadas fora dos prazos legais.

8 - Os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados.

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a respetiva liquidação de IRS e pressupõe que o retardamento da liquidação ocorra por facto imputável ao sujeito passivo e sempre que *“as declarações de imposto forem apresentadas fora dos prazos legais.”*

Segundo a jurisprudência Uniforme do Supremo Tribunal Administrativo⁹ são três os requisitos cumulativos da existência de juros compensatórios: (i) retardamento da liquidação base; (ii) de imposto devido; e (iii) por facto imputável ao contribuinte.

Trata-se, pois, de uma obrigação com carácter indemnizatório, com equivalente no direito privado na responsabilidade pelo incumprimento ou cumprimento defeituoso da prestação (artº 798º CCivil).

Nesta senda, tendo sido declarada ilegal e anulada a liquidação do IRS objeto dos presentes autos, nos termos *supra*, são também, em consequência, anulados os juros compensatórios calculados sobre o montante daquela liquidação, por não estar preenchido o requisito da existência de imposto devido.

Nesta medida, sendo cumulativos os requisitos para a liquidação de juros compensatórios e concluindo-se pela anulação da liquidação em referência na parte contestada e subjacente aos aludidos juros, considera-se prejudicado o conhecimento das restantes condições.

VI. DECISÃO

Termos em que se decide, julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, nessa medida:

- a)** Declarar a ilegalidade parcial das liquidações de IRS e juros compensatórios objeto dos presentes autos;
- b)** Declarar ilegal o despacho de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa, com as legais consequências.

⁹ Vide Acórdão do STA proferido no âmbito do processo n.º 0671/18.1BELLE, de 02-02-2022

c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VII. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de € 40.509,98 (quarenta mil quinhentos e nove euros e noventa e oito cêntimos).

VIII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I, anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 2.142,00, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de agosto de 2025

O Árbitro

Cristina Coisinha