

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 412/2017-T

Tema: Imposto de Selo – Juros indemnizatórios – Inutilidade superveniente da lide.

Acórdão Arbitral

I – Relatório

1. A contribuinte A..., com o NIF ... (doravante "Requerente"), apresentou, no dia 5 de Julho de 2017, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º, 5.º, 6.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante "AT" ou "Requerida").
2. A Requerente vem pedir a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade da liquidação de Imposto de Selo (doravante, "IS") n.º..., de 30 de Novembro de 2016, no valor de €92.442,98, relativa ao ano de 2012. A Requerente pede a anulação de tal acto tributário, e o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos juros indemnizatórios calculados nos termos do art. 43º da LGT, num valor total de €106.870,48.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 17 de Julho de 2017.
4. Dentro do prazo previsto no art. 13º do RJAT, a Requerida comunicou, através de requerimento apresentado em 24 de Agosto de 2017, a revogação integral do acto de liquidação de IS que é objecto do pedido de pronúncia arbitral dos presentes autos.
5. Em requerimento de 30 de Agosto de 2017, a Requerente comunicou aceitar essa revogação, mas solicitou uma tomada de posição da Requerida quanto ao pedido de

- juros indemnizatórios, para efeitos de prosseguimento, ou não, do procedimento arbitral.
6. Em requerimento de 4 de Setembro de 2017, a Requerida esclareceu que o pedido de juros indemnizatórios não pode ser apreciado na presente acção, e que se a acção prosseguisse deveria terminar numa absolvição de instância por carência de objecto da lide.
 7. Em requerimento de 13 de Setembro de 2017, a Requerente insistiu que o pedido não deixou de ter utilidade económica após a revogação do acto tributário, solicitando assim pronúncia expressa sobre o pedido de juros indemnizatórios inicialmente formulado no pedido de pronúncia arbitral.
 8. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 30 de Agosto de 2017.
 9. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 20 de Setembro de 2017; foi-o regularmente e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), 5º, 6º, n.º 1, e 11º, n.º 1, do RJAT (com a redacção introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).
 10. Nos termos dos n.os 1 e 2 do art. 17º do RJAT, foi a AT notificada, em 20 de Setembro de 2017, para apresentar resposta.
 11. A AT apresentou a sua Resposta em 19 de Outubro de 2017.
 12. Nessa Resposta a AT coloca uma questão prévia de incompetência do Tribunal Arbitral e suscita uma excepção dilatória susceptível de extinguir a instância, por inutilidade da lide, além de alegar a total improcedência do pedido da Requerente.
 13. Em requerimento de 31 de Outubro de 2017, a Requerente pronunciou-se sobre a defesa por excepção apresentada pela Requerida, solicitando que seja julgada improcedente.
 14. O Despacho Arbitral de 2 de Novembro de 2017 dispensou a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT.

15. O mesmo Despacho Arbitral de 2 de Novembro de 2017 estabeleceu a data de 20 de Novembro de 2017 como limite para a prolação e notificação da decisão arbitral.
16. A decisão final foi proferida em 2 de Novembro de 2017 e notificada sem a assinatura de um dos elementos do tribunal colectivo, o que motivou a Requerente a invocar a respectiva nulidade, a qual foi declarada em 29 de Dezembro de 2017.
17. Designado novo árbitro, em substituição daquele cuja assinatura estava em falta, o processo foi reaberto em 18 de Janeiro de 2018.
18. O processo não enferma de nulidades mas foram suscitadas questões prévias e de excepção susceptíveis de obstarem à apreciação do mérito da causa.
19. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
20. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade, nos termos dos arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

II – Posição das partes

Sintetizemos, brevemente, a posição das partes relativamente ao pedido de juros indemnizatórios.

II.A. Posição da Requerente

- a) No seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente associa, à anulação do acto tributário, o pedido de reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos juros indemnizatórios a calcular nos termos do art. 43º da LGT.
- b) No seu requerimento de 13 de Setembro de 2017, a Requerente admite que “*a competência dos tribunais arbitrais está limitada aos pedidos de declaração de ilegalidade de atos tributários*”, mas sustenta que isso não impede que subsista a competência “*para apreciar pedidos formulados pelos contribuintes na sequência do pedido principal*”; sendo que o pedido de juros indemnizatórios seria “*um pedido*”

consequente do pedido principal de anulação da liquidação de imposto (...) subsumível na mesma relação jurídica material controvertida”.

- c) A Requerente sustenta, assim, que, ao lado da declaração de ilegalidade, caberia aos tribunais arbitrais proferir decisões condenatórias relativas aos actos cuja ilegalidade tivesse sido declarada, decalcando-se as suas competências das exercidas pelos tribunais tributários no processo de impugnação judicial.
- d) E, admitindo-se uma cumulação de pedidos relativamente a um mesmo acto tributário, sustenta a Requerente que a revogação integral do acto de liquidação de IS que era objecto principal do pedido de pronúncia arbitral não obsta à apreciação do pedido subsistente, relativo aos juros indemnizatórios.
- e) No seu requerimento de 31 de Outubro de 2017, a Requerente retoma os argumentos expendidos no requerimento de 13 de Setembro de 2017, enfatizando que se mantém o seu interesse económico no prosseguimento do processo, por não ter sido apreciado o seu pedido relativo ao pagamento de juros indemnizatórios; e acrescenta o argumento de que, mesmo que o acto impugnado já não possa ser anulado por ter desaparecido da ordem jurídica, ou por ter sido revogado nos termos do art. 13º do RJAT, não poderá deixar de reconhecer-se, por um lado, que a ilegalidade daquele acto se projectou em efeitos materiais que subsistem e devem ser objecto de decisões condenatórias; e, por outro, que a actividade do Tribunal Arbitral será, por isso, inteiramente devida à atitude da AT.

II.B. Posição da Requerida

- a) No seu requerimento de 4 de Setembro de 2017, a AT sublinha que, nos termos do art. 2º, 1 do RJAT, na redacção conferida pela Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro, as competências dos tribunais arbitrais que operam sob a égide do CAAD se limitam à declaração de ilegalidade de actos dos tipos expressamente mencionado no art.2º do RJAT, quer directa quer indirectamente, através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau ou de terceiro grau que apreciem a legalidade de actos de liquidação. Tornando-se inequívoco, no seu entender, que um acto de um dos tipos previstos no

- art. 2º do RJAT é imprescindível como objecto do processo arbitral, pois se está perante um contencioso de anulação de actos.
- b) Sendo assim, a revogação do objecto do pedido de pronúncia arbitral tinha deixado o processo sem objecto – sem um acto de natureza tributária que pudesse ser objecto de um verdadeiro contencioso tributário de anulação. Tornando-se, portanto impossível a lide, especificamente porque o pedido de juros indemnizatórios não pode ser apreciado separadamente da questão de liquidação adicional de IS que era o objecto da acção.
 - c) Na sua resposta apresentada em 19 de Outubro de 2017, a AT retoma esses argumentos, e acrescenta outros, nomeadamente o de que a revogação integral do acto de liquidação de IS que era objecto principal do pedido de pronúncia arbitral ocorreu ainda na fase *procedimental*, anterior à constituição do Tribunal Arbitral, pelo que uma divergência quanto ao pagamento, ou não, de juros indemnizatórios deveria ter seguido a via da acção administrativa – a reacção adequada a um facto meramente procedimental, anterior ao início do processo arbitral propriamente dito.
 - d) Dada a revogação integral do acto de liquidação de IS que era objecto principal do pedido de pronúncia arbitral, sublinha a Requerida que já não se está perante a apreciação do direito a juros indemnizatórios em conexão com um qualquer dos actos constantes das alíneas a) e b) do art. 2º, 1 do RJAT – porque o único acto que caberia na previsão dessa norma já foi revogado, e a sua revogação reconhecida pela Requerente.
 - e) O pedido de condenação em juros indemnizatórios esbarra, pois, na excepção dilatória de incompetência material, determinando a absolvição da Requerida da instância, nos termos do art. 278º, 1, e) do CPC, aplicável por força do art. 29º, e) do RJAT; com consequência da condenação da Requerente nas custas, por aplicação do art. 536º, 3 do CPC.

III. Fundamentação

1. Não se tratando de uma decisão de fundo, pelas razões adiante desenvolvidas, não há que elencar os factos relevantes para a apreciação do mérito da causa.

2. Os factos constantes do relatório, processuais ou anteriores, bastam para suportar o que adiante se decidirá.

III.A. Sobre o objecto do processo e a inviabilidade do pagamento de juros indemnizatórios como pedido principal.

3. Quando o Tribunal Arbitral foi constituído, em 20 de Setembro de 2017, já não existia na ordem jurídica o acto impugnado, que fora revogado em 24 de Agosto anterior.
4. Consequentemente, o Tribunal Arbitral não podia emitir pronúncia sobre a ilegalidade daquele acto, invocada pela Requerente, e menos podia anulá-lo, porque não é possível fazer desaparecer do mundo jurídico coisa que nele já não é vivente.
5. Acontece que a Requerente pedia também, em cumulação, a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, em consequência de ter pago um imposto que fora, no seu entender, ilegalmente liquidado.
6. Este pedido era susceptível de apreciação pelo Tribunal em caso de procedência do pedido principal, de anulação do acto que estava na origem do pagamento indevido. Mas, dependente e decorrente que era da anulação da liquidação que originara o pagamento, se o Tribunal não decretasse tal anulação, o pedido de juros indemnizatórios não tinha que ser apreciado, nem podia sê-lo.
7. Ora, aquando da constituição do Tribunal Arbitral, era-lhe impossível julgar da ilegalidade assacada ao acto de liquidação, porque este, como vimos, já não existia. Consequentemente, também já não lhe era possível debruçar-se sobre o pedido de juros indemnizatórios, que está numa relação de dependência do pedido anulatório, por razões de economia processual.
8. Ou seja, entre o momento do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, e essa constituição, que marca o início do processo arbitral (art. 15º do RJAT), desapareceu o objecto que o Tribunal deveria apreciar; e, como sem objecto não há lide, a lide tornou-se impossível e extinguiu-se.
9. Poderia entender-se que a extinção da instância só atingiria o pedido principal, e que o subsidiário, de pagamento de juros indemnizatórios, subsistiria.

10. Mas tal não é possível porque, nesta acepção, o pedido relativo aos juros indemnizatórios assumiria o papel de pedido principal, independente, e para um tal pedido o artigo 2º do RJAT não atribui competência aos tribunais arbitrais.
11. Efectivamente, nem todos os actos são “*susceptíveis de impugnação autónoma*” (para usarmos a expressão do art. 10º, 1, a) do RJAT) perante os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo o âmbito dos processos arbitrais mais restrito do que o âmbito dos processos de impugnação judicial que correm perante os tribunais tributários, como resulta do confronto do art. 2º do RJAT com o art. 97º do CPPT.
12. Conhece-se a existência de jurisprudência arbitral que entende possível que o tribunal aprecie a legalidade de um acto de liquidação revogado, para poder retirar da sua eventual ilegalidade as consequências que caibam, designadamente, em sede indemnizatória.
13. Não a acompanhamos, por parecer-nos impossível apreciar judicialmente um acto que a Administração, depois de o produzir, revogou. Embora essa revogação possa ter consequências, elas não-de ser retiradas pela própria Administração; ou, não o fazendo, ou fazendo-o em desconformidade com o entendimento do sujeito passivo, não-de ser retiradas por decisão dos tribunais. Mas sempre noutra sede que não o processo impugnatório, que se dirige contra um acto, o que pressupõe a existência contemporânea, e não apenas pregressa, desse acto.
14. Face ao RJAT, e dado que estamos no âmbito geral de um contencioso de anulação de actos, é inequívoco que um acto de um dos tipos previstos no artigo 2.º é imprescindível como objecto do processo arbitral, já que neste se visa apurar da sua legalidade ou ilegalidade. Sem um desses actos, falta objecto ao processo, gera-se uma impossibilidade da lide.
15. Não quer isto dizer, todavia, que a Requerente perca o direito a exigir da Requerida os juros de que se acha credora. Este Tribunal é que não pode apreciá-lo no âmbito de uma lide que insubsiste.
16. Não se trata, pois, de um caso de incompetência do Tribunal, porque ele detém competência para anular actos tributários de liquidação e para impor à AT, no respectivo processo, o pagamento de juros indemnizatórios – quando tais actos subsistam e haja lugar a esses juros.

III.B. Sobre o valor do processo.

17. A Requerida contesta o valor do processo baseando-se em que aquele que lhe foi atribuído corresponde ao imposto liquidado, e que, anulada a liquidação, o valor há-de ser outro, necessariamente.
18. Ora, o valor da causa, por força do artigo 2º, 1, a) e nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é calculado nos termos do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, cuja alínea a) do nº 1 o faz equivaler, no caso de impugnação da liquidação, à importância cuja anulação se pede.
19. Tal importância é, no presente processo, a indicada pela Requerente, já que não houve redução do pedido, pedido esse que, aliás, a Requerida terá satisfeito na sua integral dimensão, o que vale por dizer que também tal redução não decorreu por influência do acto revogatório, ao contrário do que poderia acontecer se a revogação tivesse sido parcial.

III.C. Sobre as custas.

20. Quanto à responsabilidade pelas custas, à primeira vista ela incumbiria à Requerida que satisfizes voluntariamente a pretensão da Requerente – cfr. os artigos 29º alínea e) do RJAT e 536º, 4 do CPC.
21. Não assim se o acto tiver sido revogado só no momento em que o foi, por só então a Requerente ter facultado os documentos cuja falta levava a Requerida a concluir pela existência de uma doação – ou seja, por se ter revogado, já na fase de *procedimento* arbitral, uma liquidação assente em errados pressupostos de facto cuja comprovação era da responsabilidade da própria Requerente.
22. Ora ficou provado que a revogação comunicada em 24 de Agosto de 2017, e aceite pela Requerente em 30 de Agosto de 2017, resultou da circunstância a Requerente só ter apresentado elementos comprovativos de que a aquisição de imóveis não resultara de uma liberalidade a seu favor, sujeita a IS (nomeadamente a certidão de

averbamento do casamento na ordem jurídica portuguesa e a declaração relativa à contitularidade da conta bancária sobre a qual foram emitidos os cheques com que foi pagos os imóveis), no próprio momento de apresentação do pedido de pronúncia arbitral em 5 de Julho de 2017, nomeadamente a certidão de averbamento do casamento datada de 19 de Abril de 2017 (documento nº 7 anexo ao pedido de pronúncia arbitral) e a declaração relativa à contitularidade da conta bancária emitida em 5 de Janeiro de 2017 (documento nº 4 anexo ao pedido de pronúncia arbitral).

23. Essa circunstância, para lá de estar documentada, foi devidamente assinalada na Resposta apresentada pela Requerida a 19 de Outubro de 2017, nos seus arts. 3º a 19º, e não foi contestada pela Requerente no seu Requerimento de 31 de Outubro de 2017, no qual esta teve ocasião de pronunciar-se sobre outros artigos da Resposta apresentada pela Requerida – limitando-se a referir, sem mais, que “*houve um reconhecimento da pretensão da ora Requerente em momento posterior à submissão do pedido de constituição de tribunal arbitral*” (nº 15 do Requerimento).
24. Conclui-se que só depois de apresentado, em 5 de Julho de 2017, o pedido de pronúncia arbitral, e iniciado o *procedimento* arbitral, é que a Requerida, vinculada que está à estrita legalidade, poderia ter tomado a decisão que tomou, ao abrigo do art. 13º do RJAT, e que comunicou em 24 de Agosto de 2017. Em termos de estrita legalidade, não a poderia ter tomado antes.
25. Neste caso foi a Requerente a dar causa ao *processo*, aplicando-se o art. 536º, 3 do CPC.

IV. Decisão

Termos em que se determina a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide com referência ao pedido de anulação do acto contestado, em virtude da respetiva revogação, nos termos e para os efeitos do artigo 277.º, alínea e) do CPC.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €106.870,48 (cento e seis mil oitocentos e setenta euros e quarenta e oito cêntimos), nos termos do artigo 32.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e do artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Custas a cargo da Requerente, no montante de € 3.060,00 (três mil e sessenta euros) nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 12 de Abril de 2018

Os Árbitros

José Baeta de Queiroz

Suzana Fernandes da Costa

Fernando Araújo