

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 247/2017-T**

**Tema: IRC – Liquidação superveniente.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Jónatas Machado e Jorge Júlio Landeiro de Vaz, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 06 de Abril de 2017, A..., S.A., contribuinte número..., com sede na Av. ..., ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade do acto de Liquidação nº 2016... de 2015, no valor de € 358.828,93.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que o referido acto enferma de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito, decorrente de o Banco de Portugal, actuando enquanto entidade de resolução, ter determinado a transferência da generalidade dos activos do B... para o Requerente, abrangendo necessariamente os pagamentos especiais por conta por deduzir suportados pelo

- B... previamente à deliberação de resolução, os quais podem ser relevados no exercício de 2015.
3. No dia 10-04-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
  4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
  5. Em 09-06-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
  6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 28-06-2017.
  7. No dia 13-09-2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, defendendo-se por excepção e impugnação.
  8. A Requerente respondeu à matéria de excepção, afirmando, para além do mais, reconhecer que ocorreu uma revogação implícita do acto tributário objecto da presente acção arbitral, geradora da inutilidade superveniente da lide.
  9. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
  10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerente, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

11. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da Requerida.
  
12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.  
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

Com relevo para a presente decisão dão-se os seguintes:

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A declaração Modelo 22 do exercício de 2015, submetida pelo Requerente no dia 31-05-2016, originou a emissão, no dia 23-06-2016, da liquidação n.º 2016... .
- 2- No dia 27-06-2016, o Requerente apresentou uma declaração de substituição da declaração Modelo 22 do exercício de 2015, na qual apurou matéria colectável de € 71.913.777,29 e declarou pagamentos especiais por conta do montante de € 420.000,00.
- 3- No seguimento da entrega da declaração de substituição da autoliquidação, foi emitida, no dia 02-07-2016, a liquidação n.º 2016..., correspondente à demonstração de acerto de contas n.º 2016..., a qual determinou imposto a pagar no montante total de € 358.828,93.
- 4- O Requerente apresentou nova declaração de substituição relativa ao exercício de 2015, no dia 30-05-2017, onde efectuou novo apuramento da matéria colectável

que foi alterada para €70.735.604,84, e declarou pagamentos especiais por conta do montante de € 420.000,00, o que originou a emissão, no dia 07-06-2017, da liquidação n.º 2017..., a qual determinou imposto a reembolsar no montante total de € 226.704,85.

- 5- Na sequência da liquidação referida no ponto anterior, a AT emitiu a demonstração de acerto de contas n.º 2017..., de 01-08-2017, no total de € 578.862,79, que foi recebido pelo Requerente, mediante transferência electrónica interbancária, no dia 08-08-2017.
- 6- O valor constante da referida demonstração de acerto de contas n.º 2017..., corresponde à soma do estorno do montante de € 358.828,93, relativo à liquidação adicional n.º 2016..., objecto de presente acção arbitral, com o reembolso apurado na referida liquidação n.º 2017... de € 226.704,85, e a um desconto no valor de € 6.670,99, relativa a uma execução fiscal anterior.

## **A.2. Factos dados como não provados**

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

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

## B. DO DIREITO

A primeira questão que se apresenta a resolver nos presentes autos, prende-se com aferir da repercussão nos mesmos da liquidação n.º 2017..., de 07-06-2017.

Entende a Requerente que a referida liquidação não teve quaisquer efeitos relativamente à liquidação n.º 2016..., de 02-07-2016, e que apenas a demonstração de acerto de contas n.º 2017..., de 01-08-2017, terá operado uma revogação tácita daquela referida liquidação, objecto da presente acção arbitral.

Já a Requerida entende que a liquidação n.º 2016 ...*“não se encontra vigente, sendo que, como resulta da factualidade supra exposta (...) o valor do imposto pago foi considerado e objecto de estorno aquando da emissão da liquidação n.º 2017..., pelo que a acção arbitral carece de objecto.”*, pelo que aquela será inimpugnável.

Relativamente a esta tese da Requerida, diga-se desde logo que carece de qualquer sustentação, na medida em que, para além do mais, a impugnabilidade do acto, enquanto pressuposto processual, afere-se à data da propositura da acção e os factos em que a Requerida assenta a alegada *“inimpugnabilidade”* são, inquestionadamente, supervenientes.

Já no que diz respeito ao entendimento da Requerida, o mesmo não se apresenta, também ele, susceptível de acolhimento, uma vez que a demonstração de acerto de contas é um mero acto de execução do acto de liquidação, este o verdadeiro acto tributário entendido como o que *“tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto.”*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. Ac. do TCA-Sul de 18-02-2016, proferido no processo 08760/15, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

O acto de demonstração de acerto de contas, é um acto em que a AT procede a um acerto entre créditos e débitos do contribuinte, créditos e débitos esses definidos (declarados) e titulados noutros actos (actos tributários, decisões jurisdicionais, etc.).

Deste modo, a revogação tácita da liquidação n.º 2016..., de 02-07-2016, reconhecida pela Requerente, ocorreu, sim, mas por força do acto de liquidação n.º 2017..., de 07-06-2017, este sim, o acto tributário que definiu em última instância, até à data, o direito ao IRC da AT, sobre a Requerente, relativamente ao exercício de 2015, não se tratando de uma mera liquidação correctiva da liquidação n.º 2016..., de 02-07-2016, desde logo na medida em que esta e aquela assentam em pressupostos, e têm fundamentos, distintos (as declarações de substituição de 27-06-2016 e de 30-05-2017, respectivamente).

Conclui-se, assim e pelo exposto, que a liquidação n.º 2016..., de 02-07-2016 foi revogada pela liquidação n.º 2017..., de 07-06-2017.

A este propósito, dispõe o artigo 13.º/1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT):

“Nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º”

Dispõe ainda o n.º 3 do mesmo artigo:

“Findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos.”

O regime legal parece suficientemente claro, no sentido de que, findo o prazo estipulado no artigo 13.º/1 do RJAT, à AT fica vedado o poder de dispor sobre a relação (jurídico-tributária) material controvertida.

Pretender-se-á, com esta disposição, permitir uma estabilização da lide, em termos de, submetida a mesma à jurisdição arbitral, subtraí-la à instabilidade que uma permanente disponibilidade do seu conteúdo pela AT poderia gerar.

Conclui-se, assim, que o acto revogatório praticado após o decurso do prazo fixado no artigo 13.º/3 do RJAT será ilegal, por violação do mesmo, e, como tal, anulável, na medida em que inexistente qualquer norma que fulmine a referida ilegalidade com nulidade (cfr. artigo 161.º/1 do nCPA).

Caso o interessado, no caso a Requerente, arguisse a referida anulabilidade, e considerando que:

- i. o Tribunal tem sempre competência para apreciar as questões quer incidentais quer prejudiciais que relevem para decisão do processo (artigo 91.º do CPC) podendo, quanto àquelas últimas, suspender o processo apenas se a competência para decidir couber a outra jurisdição (artigo 92.º do CPC e 15.º/1 do Novo CPTA);
- ii. que está em causa a apreciação da questão da utilidade da prossecução da lide; e
- iii. que a anulabilidade pode ser arguida quer por via de acção, quer por via de excepção,

com efeitos restritos ao presente processo e à decisão da questão *sub iudice*, poder-se-ia reconhecer a apontada ilegalidade e dela retirar os correspondentes efeitos, designadamente não reconhecendo ao acto que dela enferma a possibilidade de afectar a utilidade da presente lide.

Não tendo, todavia, a Requerente arguido a invalidade do acto revogatório, conformando-se com o mesmo, e requerendo expressamente a inutilidade superveniente da lide (cfr. artigo 47.º do requerimento de resposta às excepções e último parágrafo da p.10 das alegações da Requerente) a referida ilegalidade deverá ter-se por sanada.

Como se escreveu no Acórdão proferido no processo arbitral 220/2017T do CAAD<sup>2</sup>:

“Verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a

extinção da instância (cfr. art. 277.º, al. e), do Código de Processo Civil, a seguir CPC). Como observam LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO, Código de Processo Civil anotado, volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2008, pág. 555, a inutilidade ou impossibilidade 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; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio*”.

Deste modo, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, o escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, então a decisão a proferir não envolve efeito útil, pelo que ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide.

Ora, conforme resulta do circunstancialismo processual atrás exposto (...), foram objeto de revogação (cfr. art. 79.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, a seguir LGT) os atos tributários sindicados no presente processo arbitral, tendo a AT (...)

Decorre, então, desta atuação administrativa que a pretensão formulada pela Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação por este Tribunal dos atos sindicados, ficou prejudicada porquanto a supressão desses atos e seus efeitos da ordem jurídica foi conseguida por outra via depois de iniciada a instância. Na verdade, a prática posterior do ato expresso de revogação das liquidações impugnadas (cfr. art. 79.º, n.º 1 da LGT) implica que a instância atinente à apreciação da legalidade dessas liquidações se extingue por inutilidade superveniente da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos pela revogação anulatória, perde utilidade a apreciação, em relação a tais liquidações, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objeto a pretensão impugnatória contra elas deduzida.”

Nestes termos, aqui como ali, cumpre a este Tribunal considerar verificada a inutilidade superveniente da lide no que concerne ao pedido de anulação dos acto tributário objecto do presente processo (pedido principal), a liquidação n.º 2016..., de 02-07-2016, e respectivos pedidos acessórios, o que implica a extinção da correspondente instância nos

---

<sup>2</sup> Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>.

termos do disposto no art. 277.º, al. e) do CPC, aplicável ex vi art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

\*

Posto e isto, cumpre ainda abordar a questão, expressamente abordada pelas partes, da adjudicação da responsabilidade pela lide, e consequente atribuição da responsabilidade pelas custas processuais.

A este propósito, dispõe o artigo 536.º do Código de Processo Civil:

“1 - Quando a demanda do autor ou requerente ou a oposição do réu ou requerido eram fundadas no momento em que foram intentadas ou deduzidas e deixaram de o ser por circunstâncias supervenientes a estes não imputáveis, as custas são repartidas entre aqueles em partes iguais.

2 - Considera-se que ocorreu uma alteração das circunstâncias não imputável às partes quando:

a) A pretensão do autor ou requerido ou oposição do réu ou requerente se houverem fundado em disposição legal entretanto alterada ou revogada;

b) Quando ocorra uma reversão de jurisprudência constante em que se haja fundado a pretensão do autor ou requerente ou oposição do réu ou requerido;

c) Quando ocorra, no decurso do processo, prescrição ou amnistia;

d) Quando, em processo de execução, o património que serviria de garantia aos credores se tiver dissipado por facto não imputável ao executado;

e) Quando se trate de ação tendente à satisfação de obrigações pecuniárias e venha a ocorrer a declaração de insolvência do réu ou executado, desde que, à data da propositura da ação, não fosse previsível para o autor a referida insolvência.

3 - Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.

4 - Considera-se, designadamente, que é imputável ao réu ou requerido a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da

pretensão do autor ou requerente, fora dos casos previstos no n.º 2 do artigo anterior e salvo se, em caso de acordo, as partes acordem a repartição das custas.”

Conforme será meridianamente evidente, não estamos perante um caso de inutilidade superveniente da lide, por causa por circunstâncias supervenientes não imputáveis às partes, nos termos prescritos no normativo transcrito.

Resta, portanto, apurar, à luz dos critérios legais, apurar a quem deve ser atribuída a responsabilidade pela inutilidade superveniente da lide verificada.

Com interesse para a esta questão, resulta dos factos provados, em suma que:

- i. a liquidação objecto da presente acção arbitral foi emitida com base na primeira declaração de substituição da Mod. 22 oportunamente apresentada pela Requerente, substituindo a liquidação original de IRC para o exercício de 2015, que assentou na primeira declaração;
- ii. a presente acção arbitral deu entrada a 06-04-2017;
- iii. aquela mesma liquidação objecto da presente acção arbitral foi tacitamente revogada pela liquidação n.º 2017..., de 07-06-2017;
- iv. Esta liquidação fundou-se na segunda declaração de substituição da declaração Mod. 22 de 2015, apresentada pela Requerente no dia 30-05-2017.

Face a estas circunstâncias, julga-se caber à Requerente a responsabilidade pela inutilidade superveniente da lide, verificada.

Com efeito, se não há dúvidas que foi a actuação da Requerida, ao emitir a liquidação n.º 2017..., de 07-06-2017 que, revogando, e portanto retirando da ordem jurídica, a liquidação objecto da presente acção arbitral, tornou inútil a presente lide, menos certo não é que a iniciativa de tal declaração não será de imputar à AT, mas à Requerente, que, após a apresentação do pedido arbitral, apresentou declaração de substituição da declaração em que a liquidação objecto daquele pedido se fundava, modificando os pressupostos daquela e conduzindo a que a AT emitisse a liquidação n.º 2017..., de 07-06-2017, fundada na nova declaração da Requerente, que acabou por revogar a liquidação cuja anulação é peticionada na presente acção arbitral.

Não estando em causa exactamente a mesma situação, afigura-se que o caso *sub iudice* é análogo ao decidido pelo TCA-Sul no processo 05243/09, por acórdão de 08-11-2012, onde se pode ler:

“os embargos e o respectivo levantamento resultaram de factos praticados pela A., ora Recorrida, inicialmente, ao executar as obras licenciadas de forma ilegal, em desconformidade com o projecto aprovado (que originou os embargos); de seguida, ao apresentar projecto de reforço estrutural elaborando as correcções necessárias, com a inerente reposição da legalidade urbanística (circunstância que determinou o levantamento dos embargos).

Foi por conseguinte tal preenchimento a posteriori das condições imprescindíveis à devida execução das obras que determinou a inevitável acção do Município e a superveniente inutilidade da lide.”.

Também nos presentes autos, foi a Requerente/Autora que, após a instauração da acção, preencheu os pressupostos em que se baseou o acto praticado pela Administração (aqui, a nova liquidação, ali o levantamento dos embargos) determinante da inutilidade superveniente da lide, através da apresentação da declaração de substituição após a entrada da presente acção arbitral.

Nestes termos, deve a responsabilidade pelas custas ser adjudicada à Requerente.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277.º, al. e) do CPC, aplicável por força do art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, e condenar a Requerente nas custas do processo, abaixo fixadas.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 358.828,93, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 6.120,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, nos termos dos artigos 536.º do Código de Processo Civil, 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 27 de Novembro de 2017

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Jónatas Machado)

O Árbitro Vogal

(Jorge Júlio Landeiro de Vaz)

(Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão da alínea e) do n.º1 do artigo 29.º do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por nós revistos)