

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 301/2017-T**

**Tema: IS - Inutilidade superveniente da lide - juros indemnizatórios.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

**1. A... LDA.**, pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, apresentou, em 28-04-2017, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo. 102º do CPPT, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

**2.** A requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de imposto do selo, relativa aos anos de 2012 e 2013, objecto das notas de cobrança n.º 2012... e 2014..., 2014... e 2014..., respectivamente, e dos actos tácitos de indeferimento dos pedidos de revisão, com o consequente reembolso do imposto pago, bem como o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

**3.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-04-2017.

**3.1.** A requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral, que comunicou a aceitação da designação dentro do prazo legal.

**3.2.** Em 23-06-2017 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

**3.3.** Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 11-07-2017.

**3.4.** Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo.

**4.** A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral a requerente alega, em síntese, o seguinte:

Que os actos de liquidação são ilegais, não havendo lugar à liquidação de imposto de selo da verba 28.1, uma vez que o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., da freguesia da ..., concelho de Loulé, se tratava de terreno para construção onde não existia qualquer habitação, pelo que não era um prédio urbano com “*afecção habitacional*”, para efeitos da verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro.

Em 28/09/2016 apresentou, nos termos do art.º 78.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, pedidos de revisão dos actos tributários de liquidação de imposto em causa.

Sobre os pedidos de revisão apresentados não recaiu, porém, qualquer decisão expressa até à presente data, pelo que, nos termos do disposto no art.º 57.º n.ºs 1 e 5 da LGT, os mesmos presumem-se tacitamente indeferidos em 3/02/2017.

Por requerimento de 07/07/2017, face à revogação dos actos de liquidação em causa pela AT, requereu, nos termos do disposto no art. 13º, n.º2 do RJAT e do art. 64º do CPTA, o prosseguimento dos autos contra o despacho que recaiu sobre os pedidos de revisão, na parte em que indeferiu o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, bem como na parte em que não se pronunciou sobre o pedido de restituição das quantias indevidamente pagas.

**5.** A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, tendo sustentado em síntese:

Tendo presente que no prazo estabelecido no artigo 13.º do RJAT, em 22.06.2017, a AT informou o CAAD que, por Despacho de 05.06.2017, da Subdiretora-Geral (por

delegação), foram revogados os actos objeto do pedido, i.e, foram anuladas as liquidações em crise, com anulação dos atos de liquidação objeto da presente lide, aqueles foram expurgados da ordem jurídica.

Decorre dessa circunstância a impossibilidade e/ou inutilidade da lide, que ocorreu anteriormente ao início da mesma e à constituição deste Tribunal Arbitral em 11.07.2017, requerendo a extinção da instância.

Uma vez que a AT cumpriu escrupulosamente todos os trâmites legais e administrativos que se impunham face ao estabelecido no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT, a inutilidade ou impossibilidade apenas e só à Requerente poderá ser imputável (cf. n.º 3 do art.º 536.º do CPC e n.º 2 do art.º 24.º do RCP).

De qualquer modo, o presente pedido de pronúncia arbitral carece de objeto, tendo em conta que os atos tributários visados deixaram de existir na ordem jurídica do que resultaria a absolvição total do pedido.

Relativamente ao prosseguimento dos autos para apreciar o pedido de reembolso das quantias pagas e de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios ocorre incompetência material do Tribunal para se pronunciar sobre tais questões, sendo que o tribunal nem deveria ter sido constituído.

Em qualquer circunstância nunca seriam, no caso, devidos juros indemnizatórios à requerente, por não estarem preenchidos os respectivos requisitos legais.

## **II – SANEAMENTO**

**7.1.** O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

**7.2.** As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

**7.3.** A cumulação de pedidos é legal.

**7.4.** O processo não enferma de nulidades.

**7.5.** Como já se referiu, a requerida suscitou a excepção da impossibilidade/inutilidade superveniente da lide, da falta de objecto e/ou efeito útil da lide, da impropriedade do meio processual e da incompetência material do tribunal arbitral.

A apreciação de tais excepções será feita adiante, por a mesma estar dependente dos factos tidos por provados.

### **III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIIREITO**

#### **III.1. Matéria de facto**

##### **8. Matéria de facto**

**8.1.** Atendendo às posições assumidas pelas partes e à prova documental junta aos autos consideram-se provados, com relevo para apreciação e decisão das questões suscitadas, os seguintes factos:

- a) A requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo constantes da nota de cobrança referente ao ano de 2012, com o n.º 2012... e ao ano de 2013 com os n.º 2014..., 2014... e 2014..., por aplicação da verba 28.1 da TGIS ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., da freguesia da ..., concelho de Loulé, o qual era um terreno para construção, a cujo pagamento procedeu.
- b) A requerente apresentou, em 28-09-2016, pedidos de revisão dos actos tributários de liquidação em causa, requerendo a sua anulação bem como a restituição das quantias indevidamente pagas acrescidas do pagamento de juros indemnizatórios.
- c) Por despacho de 05-06-2017, da Subdirectora-Geral (por delegação), foram anuladas as referidas liquidações, indeferindo-se o pagamento de juros indemnizatórios.
- d) A requerente solicitou o prosseguimento do presente processo para apreciação do pedido de pagamento de juros indemnizatórios e de reembolso das quantias indevidamente pagas.
- e) Em 28-08-2017 foram restituídas à requerente todas as quantias que havia pago.

##### **8.2. Fundamentação da matéria de facto:**

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental, não impugnada.

### III.2. Matéria de Direito

#### Das excepções suscitada

Por facilidade expositiva, tratar-se-ão as excepções deduzidas de forma global, não se vislumbrando, no caso, a necessidade do seu tratamento diferenciado.

É ponto assente que os actos de liquidação objecto do pedido arbitral foram anulados, havendo consenso entre as partes que, nesse ponto ocorre extinção da instância por inutilidade da lide.

Questiona a requerida a legitimidade da constituição do tribunal arbitral, o que ocorreu em 11-07-2017, por nessa data já existir despacho de anulação das liquidações, datado de 05-06-2017 e de que foi dado conhecimento dos autos no dia 22 seguinte.

Nos termos do disposto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, na redacção da Lei n.º 66-8/2012, de 31 de Dezembro, *“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”*.

Como se diz na decisão arbitral proferida no proc. 360/2014-T, *“embora a revogação tenha efeitos desintegrativos ou destruidores, no todo ou em parte, de acto anterior, mesmo em caso de revogação total o requerente pode ter interesse na declaração de ilegalidade do acto revogado como suporte para eventual pedido indemnizatório pelos danos que lhe foram causados até à produção de efeitos do acto revogatório. Com efeito, embora prima facie o artigo 13.º, n.º 2, do RJAT, não se refira aos actos revogados, o*

*certo é que é indiscutível que os tribunais arbitrais têm competência para declarar a ilegalidade de um acto, ainda que este tenha já desaparecido da ordem jurídica. Posto que o requerente tenha algum interesse nessa declaração. Aliás, este tem sido o entendimento jurisprudencial do STA”.*

Do mesmo modo, diz o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa – “Guia da Arbitragem Tributária”, pag. 176: “No n.º 2 do artigo 13º do RJAT, prevê-se apenas o prosseguimento do procedimento relativamente ao novo ato que substitua, total ou parcialmente, o que é objeto do pedido de pronúncia arbitral. No entanto, se for praticado um ato revogatório sem nova regulação da situação jurídica mas subsistirem efeitos produzidos pelo ato revogado, parece que o processo deverá prosseguir em relação a esses efeitos, se foi pedida a sua eliminação, como permite o artigo 65º, n.º 1, do CPTA, subsidiariamente aplicável, ao abrigo do artigo 29º, n.º 1, alínea c), do RJAT. É o que sucede, por exemplo, quando o ato é revogado mas subsistem prejuízos provocados por prestação de garantia, cuja indemnização foi pedida no processo de impugnação judicial, ao abrigo do n.º 2 do artigo 171º do CPPT”.

Continuando a citar a decisão arbitral n.º 360/2014-T: “mesmo no caso em que a revogação do acto tributário é resultado de um acto administrativo em matéria tributária posterior, como a eficácia deste em relação ao sujeito passivo depende de lhe ser notificado o acto revogatório, o requerente, se desconhecer a prática do acto por não lhe ter sido levado ao conhecimento, pode submetê-lo a Tribunal Arbitral com vista à declaração da sua ilegalidade. Neste caso, ainda que o Tribunal venha a reconhecer que o acto não pode ser anulado, por entretanto ter desaparecido da ordem jurídica, não pode deixar de reconhecer que a actividade do Tribunal é inteiramente imputável à AT”.

Concluindo que “o mesmo se passa, de resto, se a revogação ocorre depois do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, nos termos do artigo 13.º do RJAT”.

Decorre do exposto que o que releva para apreciação do pedido é, não a constituição do tribunal arbitral, mas a apresentação do pedido.

Aliás, após a notificação do presidente do CAAD do acto revogatório ou acto substitutivo, inicia-se o prazo de dez dias para a comunicação às partes da constituição do Tribunal Arbitral, prazo esse que, na ausência de acto revogatório ou substitutivo, se conta a partir da notificação da designação dos árbitros, se a tal designação as partes não se tiverem oposto.

No caso em apreço, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi notificado à requerida em 28-04-2017, tendo esta 30 dias para se pronunciar integralmente sobre o pedido da requerente nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do RJAT. Ora, só em 22-06-2017 veio a requerente tomar conhecimento da revogação dos actos de liquidação e do indeferimento do pedido de juros indemnizatórios, ou seja, em data posterior ao referido prazo de 30 dias, pelo que também por esta via se justificava a constituição do Tribunal Arbitral.

A constituição do tribunal arbitral obedeceu, pois, a todos os requisitos legais, tendo sido regularmente constituído.

A apresentação do pedido resulta, pois, de facto imputável à requerida que é responsável pela inutilidade da lide que arguiu.

Vejamos agora o que dizer relativamente à questão da competência material para apreciação das questões suscitadas no pedido formulado pela requerente ao abrigo do art. 13º do RJAT, ou seja, o reembolso das quantias indevidamente pagas e o pagamento de juros indemnizatórios à requerente.

Quanto à primeira questão, pese embora o pedido tenha perdido objecto, uma vez que as quantias pagas já foram reembolsadas à requerente, propendemos a admitir que o tribunal arbitral seria incompetente para a apreciação de tal pedido. De facto, este não seria competente para apreciar tal objecto mediato do pedido – condenação no reembolso das quantias indevidamente pagas - o qual apenas poderia ser objecto do processo de execução de julgados.

Já o mesmo não se pode dizer no que respeita ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

De acordo com o disposto no art. 100º da LGT, *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*.

Preceito que, no caso das decisões arbitrais, tem aplicação por força do disposto no art. 24º, n.º 1, b) do RJAT.

Sendo que o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24º, n.º 5 do RJAT, quando estipula que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Pese embora o processo de impugnação judicial, do mesmo modo que o processo arbitral, seja essencialmente um processo de anulação de actos tributários, consente o mesmo a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do disposto no art. 43º da LGT, quando estabelece que os mesmos são devidos quando se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial – ou, dizemos nós, em arbitragem tributária – que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

É, pois, manifesto que se inserem nas competências dos tribunais arbitrais apreciar os pedidos de condenação no pagamento dos juros indemnizatórios.

Improcede, por isso, a excepção de incompetência material suscitada pela requerida.



Posto isto, resta apreciar se existe causa legal que justifique o pagamento de juros indemnizatórios à requerente.

Ou melhor, a questão a decidir reside em apurar se na sequência de anulação do acto tributário subsequente a pedido de revisão, são devidos juros indemnizatórios.

Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 43º da LGT acima citado, *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

O preceito é manifestamente exposto quando aí se refere apenas a reclamação graciosa ou impugnação judicial.

Os casos em que a anulação resulta de processo de revisão do acto tributário estão contemplados na alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo, ao estipular que nesse caso também serão devidos juros indemnizatórios *“quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”*.

Daí resulta que sendo o contribuinte a pedir a revisão oficiosa do acto tributário e a mesma for deferida antes de decorrido um ano do pedido, não serão devidos juros indemnizatórios.

Tal questão foi já objecto de várias decisões do STA (vejam-se, designadamente, Ac. de 12-12-2006 – Proc. 0918/06 e de de 02-11-2006 – Proc. 606/06).

Como se diz no primeiro dos arestos mencionados: *“nos termos do artigo 43º da LGT, só são devidos juros tendentes a indemnizar o contribuinte pela cobrança indevida quando ele reclame ou impugne, o que, em regra, deve fazer em noventa dias. Essa a única situação prevista no n.º 1 do artigo. A revisão do acto feita por iniciativa do contribuinte não se confunde nem equivale à reclamação graciosa, não podendo ter-se por incluída no*

*n.º 1 do art. 43º, que só fala em reclamação graciosa ou impugnação judicial. E não há disposição da LGT que atribua juros indemnizatórios em resultado do pagamento indevido de tributos noutros casos que não de reclamação ou impugnação. O n.º 3 do artigo já não trata dos juros directamente destinados a indemnizar o contribuinte por este ter desembolsado do seu dinheiro em resultado de um erro imputável aos serviços. Ocupa-se de outros casos em que os juros se relacionam com uma realidade diversa do erro dos serviços, a saber, o incumprimento de prazos procedimentais por parte da Administração: ou porque não restituiu oficiosamente o tributo no prazo legal [alínea a)]; ou porque não processou a nota de crédito no prazo de trinta dias [alínea b)]; ou porque demorou mais de um ano a findar o procedimento de revisão oficiosa requerida pelo contribuinte [alínea c), que pode conjugar-se com o artigo 57º, n.º 1]. Por isso é que, nos casos do n.º 3, nunca são devidos juros indemnizatórios, mesmo que se apure ter havido erro imputável aos serviços, desde que sejam cumpridos pela Administração, os prazos aí directa ou remissivamente previstos”.*

No caso em apreço, a requerente apresentou o pedido de revisão em 2-09-2016 e o despacho de anulação dos actos de liquidação foi proferido em 05-06-2017 e dele dado conhecimento ao CAAD em 22 do mesmo mês.

Ou seja, a AT decidiu o pedido de revisão solicitado pela requerente antes de decorrido o prazo de um ano, findo o qual seria obrigada a pagar à requerente juros indemnizatórios pelo pagamento indevido.

Está, por isso, votado ao insucesso o pedido de condenação da requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar extinta a instância com referência ao pedido de anulação dos actos de liquidação, face à revogação dos mesmos pela Administração Tributária.
- b) Jugar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, dele absolvendo a requerida
- c) Condenar ambas as partes no pagamento das custas do processo, na proporção de 96% pela requerida e de 4% pela requerente.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em 47.450,53 €, 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 Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VI. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Janeiro de 2018

O Árbitro

(António Alberto Franco)