

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 535/2020-T**

**Tema: IRS. Impossibilidade superveniente da lide. Responsabilidade pelas custas**

## **SUMÁRIO:**

- 1. A revogação pela AT, nos termos do n.º 1 do art.º 13º do RJAT, do documento impugnado pela Requerente, que lhe reconhece a totalidade dos pedidos, constitui impossibilidade superveniente da lide (art.ºs 277º e) do CPC *ex-vi* art.º 29º, n.º 1, e) do RJAT.**
- 2. As custas são da responsabilidade da AT, por lhe ser imputável a impossibilidade da lide (art.ºs 527º e 536º, n.ºs 3 e 4 do CPC, *ex-vi* art.º 29º, n.º 1, e) do RJAT.**

## **I - RELATÓRIO**

### **1. Requerente**

A..., titular do NIF ..., com domicílio fiscal na ..., ... Lisboa, que constituiu mandatário o Dr. B....

### **2. Requerida**

Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) representada pelas Ex.m<sup>as</sup>. Juristas Dr.<sup>a</sup> C... e Dr.<sup>a</sup> D....

### **3. Tramitação e constituição do Tribunal Arbitral**

- A Requerente apresentou, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, pedido de constituição de Tribunal Arbitral, por requerimento datado de 14 de Outubro de 2020.
- O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite em 16 desse mesmo mês de Outubro de 2020.
- A AT veio, para efeitos do disposto no art.º 13º do RJAT, a 23 de Novembro de 2020, informar o CAAD, de que o ato impugnado havia sido revogado.
- Por despacho de 24 de Novembro de 2020, foi a Requerente notificada para se pronunciar acerca do prosseguimento do procedimento, nos termos do n.º 2 do art.º 13º do RJAT.
- Por despacho, de 13 de janeiro de 2021, do Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, foi constituído o Tribunal Arbitral, presidido pelo Juiz Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, tendo como vogais o Prof. Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis d'Oliveira Martins e o Prof. Doutor Rui Duarte Morais.
- A Requerente apenas respondeu a 12 de Fevereiro de 2021, manifestando a sua vontade de prosseguimento dos autos enquanto não fosse executado pela Requerida o ato revogatório, alegando que a declaração de inutilidade superveniente da lide antes dessa execução implicaria que ficaria desprovida de qualquer decisão judicial cuja execução pudesse vir a requerer pela via judicial.

### **4. Do pedido e da causa de pedir**

A Requerente vem impugnar a liquidação de IRS relativa ao ano de 2018, com o n.º 2020... (com reembolso no montante de €24.818,93) e pedir ao Tribunal:

#### **4.1. Pedido**

O pedido formulado pela Requerente é:

- a anulação da liquidação impugnada, por considerar que o reembolso para a Requerente é €213.927,95, consistente na diferença entre o valor que serviu de base à liquidação de IRS identificada inicialmente e o que, no entender da Requerente, devia ter sido considerado;
- a confirmação da declaração de validade de opção por contabilidade organizada efetuada pela Requerente na declaração de início de atividade, ordenando a reforma da liquidação em conformidade com a primeira declaração de rendimentos mod. 3 com anexo C relativa a 2018 apresentada;
- a declaração de dívida de juros indemnizatórios, pela AT, a determinar nos termos legais.

## **4.2. Causa de Pedir**

### **4.2.1. Da matéria de fato**

-O pai da Requerente era titular de um estabelecimento empresarial em que exercia a atividade económica de arrendamento de bens imobiliários, CAE 68200, integrada na categoria B do IRS, rendimentos profissionais e empresariais, com contabilidade organizada.

- O pai da Requerente faleceu no dia 24 de agosto de 2017 e deixou como única herdeira a Requerente.

- A Requerente optou por continuar a atividade do pai, no mesmo estabelecimento, pelo que a Requerente, em 9 de janeiro de 2018, apresentou a declaração de inscrição no registo/início de atividade.

- Cumprindo com rigor as instruções de preenchimento da referida declaração, depois de declarar que o início da atividade em seu nome ocorreu em 2017-08-24, - *QUADRO 09 - DADOS RELATIVOS À ATIVIDADE ESPERADA - CAMPO 18 – O valor a inscrever será o correspondente ao valor de rendimentos previsivelmente obtidos se a atividade fosse desenvolvida durante todo o ano.* - a Requerente aí declarou o montante de € 350.000,00.

- A Requerente na declaração optou por manter a contabilidade organizada, tal como fazia seu pai.
- Posteriormente, e em resultado de certidão obtida junto do Serviço de Finanças de Lisboa - ..., verificou que este Serviço enquadrou a Requerente no "Regime de contabilidade organizada (art.º 28.º do CIRS), mas não "por opção".
- Porém, a Requerente não foi notificada do seu enquadramento "por obrigação" no regime de contabilidade organizada, pelo que não declarou a "opção" por contabilidade organizada até 31 de março de 2018.
- Mas da sua aparente falta de cumprimento de uma obrigação declarativa só se apercebeu quando pretendeu apresentar, em 2019, a declaração mod. 3 relativa ao ano de 2018, com anexo C (Sujeito passivo com contabilidade organizada), pois o sistema informático de submissão das declarações da AT qualificou-a como "Errada".
- A única solução apresentada pelos Serviços da AT para a resolução do problema ficou do lado da Requerente, que obrigatoriamente tinha de submeter uma declaração mod. 3 com anexo B, Regime Simplificado. Foi o que, sem outra alternativa, fez a Requerente, com a apresentação da declaração registada com o n.º ... - 2018 – J... – ....
- Não obstante, essa declaração entrou "Em divergência", pois a Requerente não teria feito as correções ao valor declarado como rendimento obtido que o regime simplificado exigiria, pelo fato de se tratar de rendimentos prediais e estes terem uma "fórmula" de cálculo que remete para a Categoria F.
- A Requerente apresentou nova declaração com o "rendimento líquido" da categoria B, regime simplificado, apurado pela AT ( a qual foi registada com o n.º ... - 2018 – J... – ...) e desta declaração resultou um "rendimento líquido" sujeito a tributação em IRS no valor declarado de €584.022,26, quando o "lucro tributável" apurado pela Requerente, no regime de contabilidade organizada ascenderia apenas a €370.094,31.
- É, pois, o valor de € 213.927,95, consistente na diferença entre o valor que serviu de base à liquidação de IRS identificada inicialmente e o que, no entender da Requerente, devia ter sido considerado, que aqui se discute, em resultado da ilegalidade do procedimento de enquadramento no regime de contabilidade organizada efetuada pelos Serviços da AT.

- O volume de negócios anual (2017) do estabelecimento comercial foi, pois, de €404.523,44, tendo sido apresentada em nome do pai da Requerente a declaração de IRS correspondente ao período de 1 de janeiro a 23 de agosto de 2017, que apresentou um volume de negócios de €269.489,70.

#### **4.2.2. Da matéria de direito**

- A primeira questão jurídica colocada pela Requerente é a da interpretação jurídica, e respetivas consequências, da expressão "valor anual de rendimentos estimados" que consta do n.º 3 do artigo 28.º do Código do IRS.

- Defende que o "ano civil" a que se refere o artigo 141.º do Código do IRS é o período de 12 meses compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de cada ano.

- Conclui que é, objetivamente sem margem para outro tipo de interpretações, o ano, enquanto período de 12 meses, que está subjacente nas instruções de preenchimento da declaração de início de atividade natural que se determina que seja inscrito o correspondente ao valor de rendimentos previsivelmente obtidos se a atividade fosse desenvolvida durante todo o ano.

- Por isso, a Requerente projetou a 12 meses (todo o ano) o volume negócios que esperaria nesse período obter, sendo certo que, no quadro da legislação fiscal, para ela o "ano fiscal" apenas teria, em 2017, pouco mais de 4 meses, pois nesse ano sucedeu a seu pai.

- Mas o Serviço de Finanças de Lisboa - ... não fez um exercício básico de mensualização do valor de negócios declarado (350.000,00: 12 = 29.166,67) e de imputação ao período compreendido entre 24 de agosto e 31 de dezembro de 2017 o valor proporcional, para efeitos de enquadramento.

- Se isso tivesse sido feito é obvio que o valor alcançado (menos de 120.000,00 €) levaria ao enquadramento no "regime simplificado de tributação" e à consequente relevância da "opção pelo regime de contabilidade organizada" efetuada pela Requerente na declaração de início de atividade.

- Mas a AT não só efetuou um enquadramento errado e legalmente insustentável, como, incumpriu os seus deveres de colaboração com a contribuinte, uma vez que a não notificou desse enquadramento e das respetivas consequências.
- Por isso, entende a Requerente que deve considerar-se ilegal todo o procedimento do seu enquadramento "obrigatório" no regime de contabilidade organizada e, conseqüentemente, revogar-se a liquidação que foi efetuada com base no regime simplificado e correspondente determinação do rendimento líquido, para ser praticada nova liquidação com base na primeira e em tempo apresentada, declaração de rendimentos mod. 3 relativa a 2018, com anexo C (contabilidade organizada).
- Mas ainda que por mera hipótese, assim se não considere, há que atentar na circunstância de a Requerente ter sido a única herdeira de seu pai e haver mantido o estabelecimento empresarial que por ele era titulado. Ou seja, O que, no ano fiscal de 2018, se verificou, foi uma transmissão gratuita, *mortis causa*, de um estabelecimento comercial por morte do pai para a sua única filha.
- Não houve, pois, qualquer herança indivisa, uma vez que esta implica a existência de mais de um herdeiro e no caso concreto o estabelecimento e os bens que o compunham que eram do pai da Requerente passaram na totalidade para esta.
- Conseqüentemente, há que dar-se relevância aos princípios da identidade e da continuidade: ao da identidade porque não houve qualquer modificação ao perímetro de abrangência dos ativos transmitidos e que constituíam a fonte dos rendimentos empresariais auferidos; ao da continuidade porque a atividade empresarial anteriormente exercida não sofreu igualmente qualquer ato constitutivo, extintivo ou modificativo;
- A "repartição" do ano fiscal de 2017 para efeitos da tributação dos rendimentos obtidos no quadro de um estabelecimento comercial por dois titulares, quando a transmissão de um para o outro ocorre nas circunstâncias em que este ocorreu, é apenas uma ficção.

## 5. Resposta da Requerida

- Por requerimento datado de 27 de Janeiro de 2021, a Requerida veio aos autos *informar que a AT procedeu à revogação do ato impugnado.*
- Na sequência do Requerimento da AT, o Tribunal, por despacho do Presidente também de 27 de Janeiro de 2021, mandou notificar as partes *para de pronunciarem sobre a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide art.º18º n.º 1, al. b) RJAT.*

## **6. Posição da Requerente sobre a proposta do Tribunal**

- A Requerente, em 12 de Fevereiro de 2021, pronunciou-se no sentido de o Tribunal não declarar extinta a lide, porquanto *A eventual declaração de extinção do processo, por inutilidade superveniente da lide, antes da execução do ato revogado, implica que Requerente não ficará munida de decisão judicial, cuja execução possa vir a ser requerida judicialmente, o que frustra o princípio da tutela jurisdicional efetiva. Consequentemente, enquanto o ato de revogação da liquidação não for executado pela AT, a Requerente pretende manter o prosseguimento dos presentes autos.*

## **7. Despacho do Tribunal sobre custas e resposta das partes**

A 14 de Abril de 2021 o Tribunal mandou notificar as partes para se pronunciarem acerca da responsabilidade pelas custas.

### **7.1. Posição da Requerida**

- A AT respondeu ao Tribunal a 16 desse mesmo mês de Abril, começando por transcrever o despacho da Diretora Geral, de 18 de Novembro de 2020 (embora por lapso na peça venha referido 2021), que procedeu à revogação da liquidação impugnada pela Requerente e que reconheceu o direito da Requerente ao enquadramento em IR no regime de contabilidade organizada e ainda o seu direito ao recebimento dos juros indemnizatórios que forem devidos.
- Aquela decisão, alega a AT, fora comunicada à Requerente por carta registada, datada de 19 de Novembro de 2020.

- 
- A 24 de Novembro de 2011 a AT, como já se deixou dito, comunicou ao CAAD a revogação do ato impugnado, para efeitos do disposto no art.º 13º do RJAT.
  - Por isso a AT defende que *deverá ser julgada procedente a impossibilidade ou inutilidade originária da lide uma vez que à data da constituição do Tribunal Arbitral já o acto impugnado fora revogado e a pretensão da Autora ao seu enquadramento em IR no regime de contabilidade organizada bem como a sua pretensão a juros indemnizatórios se encontravam plenamente reconhecidos pela AT.*
  - A AT louva esta sua posição na decisão proferida no âmbito do CAAD, no processo n.º 454/2018-T.
  - A Requerida continua a acompanhar o processo identificado no parágrafo anterior e defende que a partir da revogação do ato, este deixou de produzir efeitos (de acordo com o estatuído no n.º 1 do art.º 165º do Código de Procedimento Administrativo) pelo que a partir daí se registou impossibilidade superveniente da lide por falta de objeto processual. Ora, não havendo objeto processual, não poderia a instância continuar.
  - E continua, citando a mesma decisão n.º 454/2018-T, *o processo de execução fiscal relacionado com o reembolso do contribuinte das quantias pagas não pode constituir objeto destes autos, sob pena de incompetência material absoluta do Tribunal Arbitral para conhecer da matéria relativa ao processo ao processo executivo (art.º 2º, n.º 1, al. a) e al. b) do RJAT).*
  - Quanto à responsabilidade pelas custas, defende que o prosseguimento do processo arbitral é unicamente imputável à Requerente, uma vez que a Requerida, como amplamente referiu, revogou o ato impugnado antes da constituição do Tribunal Arbitral. Por isso, as custas devem ser totalmente imputáveis à Requerente nos termos do disposto no art.º 536º, n.º 3, do CPC.

## **7.2. Posição da Requerente**

A Requerente pronunciou-se a 20 de Abril de 2021 no sentido de defender que as custas devem ser totalmente imputadas à AT porquanto:

- *formalmente nunca a AT provou, nas duas comunicações que, por e-mail, fez ao Tribunal Arbitral ( em 23-11-2020 e 26-01-2021) perante o Tribunal Arbitral, que revogou o ato, tendo-se limitado a “informar” a referida revogação;*

- e até tinha designado juristas para o processo, logo em 20-11-2020, por e-mail, que confirmou em 25-11-2020;
- entende, pois, a Requerente que a notificação que lhe foi efetuada da revogação do ato, não substitui aquela que a AT tinha o dever de fazer no Tribunal, nem lhe cumpre substituir-se à Requerida;
- a Requerente cita a decisão do CAAD proferida no processo n.º 909/2019-T, de 5 de Setembro de 2020, onde é defendido que *a responsabilidade sobre as custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é estes responsável pela totalidade das custas*; o n.º 4 do mesmo artigo estatui, no que aqui importa atentar, *que se considera, designadamente, que é imputável ao réu ou requerido a inutilidade superveniente quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do autor ou requerente*;
- conclui a Requerente que *nos estritos termos da lei, é imputável à Requerida a responsabilidade pelas custas quando a inutilidade superveniente da lide decorra da satisfação voluntária, por aquela, da pretensão do requerente.*

## **II- Saneamento**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente.

A Requerente e a Requerida têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas.

Existe uma questão prévia que deve ser desde já conhecida pelo Tribunal: a da impossibilidade ou inutilidade superveniente da instância.

Depois há que decidir acerca da responsabilidade das custas.

## **DECISÃO ARBITRAL**

No presente processo, a AT, após notificação do pedido de constituição de tribunal arbitral apresentado pela Requerente junto do CAAD, procedeu nos termos previstos no n.º 1 do art.º 13º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (aprovado pelo decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro) e revogou totalmente o ato impugnado pela Requerente. Ou seja, o objeto imediato do processo, que era a anulação do ato de liquidação tributária, deixou de existir porque este ato deixou de produzir efeitos, conforme determina o art.º 165º do Código de Procedimento Administrativo.

Depois, e perante as alegações da Requerente, a AT veio explicitar que a revogação a que procedera abrangia o pedido da Requerente na íntegra, pois não só lhe reconheceu o direito ao recebimento do indevidamente pago, como à sua integração no regime de contabilidade organizada e o direito ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos legais.

Nos termos do estatuído na alínea e) do art.º 277º do Código de Processo Civil (aqui aplicável por força do art.º 29º, n.º 1, e) do RJAT) uma das causas da extinção da instância é a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, que se verifica quando ocorrem na pendência do processo factos novos que fazem atingir o fim pretendido a alcançar pelo processo e, conseqüentemente, vêm retirar efeito útil à decisão a proferir.

Foi, o que sucedeu no presente processo, em que a Requerida, antes da constituição do Tribunal Arbitral comunicou ao Presidente do CAAD que o ato impugnado pela Requerente fora revogado.

Embora a Requerente alegue que a Requerida nunca fez formalmente prova de que procedera efetivamente à revogação do ato impugnado, o Tribunal não pode deixar de considerar a existência dessa revogação. Exigir-se à AT a prova da revogação do ato constituiria uma violação do princípio da cooperação e da boa-fé que deve ser seguido nos processos que correm no âmbito do CAAD, conforme o plasmado na al. f) do art.º 16º do RJAT.

Acresce que a própria Requerente admite ter sido notificada de que o ato que impugnou foi revogado, alegando apenas que essa revogação pode não ser suficiente para que a AT lhe devolva o que pagou indevidamente. Esquece, porém, a Requerente que, tendo sido notificada

da revogação do ato, esta notificação constitui título administrativo bastante para, sendo necessário, proceder à execução forçada, nos mesmos termos que sucede relativamente a uma sentença judicial/decisão arbitral, conforme o disposto no n.º 4 do art.º 157º do CPTA (Código de Processo nos Tribunais Administrativos).

Neste contexto, o Tribunal decide considerar extinta a instância por impossibilidade da lide, nos termos do disposto na al. f) do art.º 277º do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto no art.º 29º, n.º 1, e) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

A impossibilidade da lide é imputável à Requerida, como escreve J.L. Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, volume IV, p. 541 *in fine*, a AT é responsável quando o fato de que resulta a inutilidade lhe for imputável.

Termos em que, declaram-se as custas a cargo da Requerida (Autoridade Tributária) por ter sido esta entidade que deu causa à impossibilidade superveniente da lide, nos termos dos art.ºs 527º e 536º, n.ºs 3 e 4, ambos do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* art.º 29º, n.º 1, e) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

Fixa-se a taxa de arbitragem em €4.284,00 (quatro mil, duzentos e oitenta e quatro euros) de acordo com o estatuído no art.º 22º, n.º 4 do RJAT e do art.º 4º, n.º 1 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

**Valor:** fixa-se o valor do processo em €213.927,95 (duzentos e treze mil, novecentos e vinte e sete euros e noventa e cinco cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97º-A, n.º 1, a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável *ex vi* art.º 29º, n.º 1, a) e b) e art.º 6º, a) do RJAT.

Notifique-se,

Lisboa, 3 de maio de 2021

Os Árbitros,

Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros

Prof. Doutor Guilherme Waldemar Goulão dos Reis d'Oliveira Martins

Prof. Doutor Rui Duarte Morais