

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 737/2022-T**

**Tema: IRS – Inutilidade superveniente da lide. Juros indemnizatórios.**

## **DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>**

Requerentes – A... e B...

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 06-02-2023, decidiu o seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

1.1. **A...**, contribuinte n.º..., e mulher, **B...**, contribuinte n.º..., casados no regime da comunhão de adquiridos e ambos residentes na Rua ..., n.º ..., em Cascais (adiante designados por “*Requerentes*”), apresentaram pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 29-11-2022, ao abrigo do disposto no artigo 2, n.º 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).

1.2. Os Requerentes vêm, na sequência do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada, em 13-07-2022, relativa ao acto de liquidação de IRS n.º 2022..., realizado

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

---

pele Serviço de Finanças de Cascais respeitante ao ano de 2021, “(...) *na parte em que neste acto de liquidação foi considerado um valor adicional de imposto alegadamente devido, de € 44.440,00 (...)*”, requerer a declaração de ilegalidade (parcial) daquele acto de liquidação, bem como do indeferimento tácito daquela reclamação, com a consequente declaração de “(...) *nulidade ou anulação dos actos tributários impugnados, com base nas suas manifestas ilegalidades e condenando-se a requerida a restituir aos ora requerentes o montante de € 44.440,00, acrescido de juros indemnizatórios (...)*”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 30-11-2022 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Em 19-01-2023, dado que os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Em 06-02-2023, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral (na mesma data) no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.

- 1.8. Os Requerentes apresentaram, em 06-03-2023, requerimento no sentido de informar o Tribunal Arbitral que *“em 2023.02.22 e na sequência da instauração do presente processo arbitral, os ora requerentes foram notificados do ofício (...), incluindo cópia do despacho de 2023.02.13, da Subdirectora-Geral de Gestão Tributária – Impostos sobre o Rendimento, pelo qual foi revogado o acto tributário que constitui o objecto do pedido de constituição do tribunal arbitral (...), conforme fundamentação em anexo (...), confirmando-se nessa medida a revogação parcial do ato, nos termos e com os fundamentos invocados (...)”* referindo-se ainda naquele despacho que não mereceu *“(...) acolhimento a pretensão de juros indemnizatórios solicitada pelo requerente”*.
- 1.9. Em consequência, os Requerentes vieram peticionar, através do requerimento identificado no ponto anterior, que atenta a argumentação que apresentam, *“deve o presente processo prosseguir os seus ulteriores termos para apreciação dos pedidos formulados que não foram satisfeitos pelo ato revogatório” (...), in casu para apreciação e decisão do pedido de condenação da requerida no pagamento de juros indemnizatórios (...), com as legais consequências”*.
- 1.10. Por despacho arbitral de 06-03-2023 (notificado às Partes em 07-03-2023), o Tribunal Arbitral mandou notificar a Requerida para, *“(...) no prazo de 5 dias, se pronunciar sobre o teor do referido requerimento”*.
- 1.11. A Requerida, em 13-03-2023, apresentou Resposta, tendo-se defendido por excepção (alegando a inutilidade superveniente da lide quanto ao pedido de anulação parcial da liquidação objecto do ppa) e por impugnação (quanto ao pedido de juros indemnizatórios), concluindo que deverá *“(...) ser julgada procedente a inutilidade superveniente da lide relativamente ao pedido principal. No que respeita aos juros indemnizatórios, deve o pedido ser julgado improcedente”*.
- 1.12. Na mesma data anexou cópia do processo administrativo.

1.13. Nestes termos, foi proferido despacho arbitral, em 17-03-2023, com o seguinte teor:

*“Tendo em consideração:*

*a) O Requerimento apresentado pelos Requerentes, em 06-03-2023, no sentido de informar o Tribunal Arbitral que “em 2023.02.22 (...) os ora requerentes foram notificados (...) [da revogação parcial do] acto tributário que constitui o objecto do pedido de constituição do tribunal arbitral (...), confirmando-se nessa medida a revogação parcial do ato (...)” mas dado não ter merecido “(...) acolhimento a pretensão de juros indemnizatórios solicitada (...)”, vieram os Requerentes peticionar que “deve o presente processo prosseguir os seus ulteriores termos para apreciação dos pedidos formulados que não foram satisfeitos pelo ato revogatório (...), in casu para apreciação e decisão do pedido de condenação da requerida no pagamento de juros indemnizatórios (...), com as legais consequências”;*

*b) O despacho arbitral, de 06-03-2023 (notificado às partes em 07-03-2023), no sentido de mandar notificar a Requerida para, no prazo de 5 dias, se pronunciar sobre o teor do referido requerimento;*

*c) A Resposta apresentada pela Requerida, em 13-03-2023, na qual esta se defendeu por excepção (alegando a inutilidade superveniente da lide quanto ao pedido de anulação da liquidação objecto do ppa) e por impugnação (quanto ao pedido de juros indemnizatórios);*

*d) A junção aos autos, na mesma data, pela Requerida, de cópia do Processo Administrativo;*

*e) O facto de se considerar que ambas as Partes se pronunciaram sobre a referida matéria de excepção;*

*f) O facto de a posição das Partes estar plenamente definida nos Autos e suportada pelos meios de prova documental apresentados;*

*Assim, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2 do (...) RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT, decidiu este Tribunal Arbitral:*

1. *Dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT e, conseqüentemente, dispensar a inquirição das Testemunhas apresentadas pelos Requerentes;*
2. *Dispensar as Partes da apresentação de alegações;*
3. *Agendar a prolação da decisão arbitral para o próximo dia 29-03-2023 (...)*”.

1.14. No âmbito do referido despacho, foram ainda os Requerentes advertidos que, até à data da prolação da decisão arbitral, deveriam proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD.

## **2. CAUSA DE PEDIR**

- 2.1. Os Requerentes começam por referir que *“o ora requerente marido exerce a actividade profissional de advogado, é portador da cédula profissional emitida pela Ordem dos Advogados, com o nº. ...L, e tem escritório na ..., nº..., ...-... Lisboa”*.
- 2.2. Acrescentam que *“entre 1999.11.25 e 2021.07.29, o ora requerente marido foi sócio e titular de uma participação de capital ou quota na sociedade profissional C..., RL, pessoa colectiva nº..., que cedeu, em 2021.07.29, ao Exmo. Senhor Dr. D..., advogado, contribuinte nº. ..., como consta e se declarou expressamente no quadro 9 do Anexo G das declarações de rendimentos dos ora requerentes relativas a IRS de 2021 apresentadas em 2022.06.21 e em 2022.06.29 (...)*”.
- 2.3. Prosseguem referindo que, *“em 2022.06.21, os ora requerentes apresentaram, (...) a sua declaração conjunta de rendimentos nº. ...2021..., relativa a IRS de 2021, tendo declarado e indicado: a) Nos quadros 401 e 507 do Anexo D, relativo a “transparência fiscal – imputação de rendimentos”, os rendimentos do ora requerente marido decorrentes de adiantamentos por conta de lucros, auferidos até 2021.07.29, enquanto sócio da sociedade [acima identificada], no montante de € 88.000,00 (...); b) No quadro*

---

*403 do Anexo B, os rendimentos auferidos pelo ora requerente marido por prestações de serviços a terceiros e, também, por serviços prestados a partir de 2021.07.29 à referida sociedade profissional – data em que dela deixou de ser sócio -, no montante de € 81.280,00 (...); c) No campo 507 do Anexo A, os rendimentos de trabalho auferidos pela ora requerente mulher, no montante de € 28.273,37 (...)*”.

- 2.4. *“Em 2022.06.24, os ora requerentes receberam uma mensagem dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (...)” no sentido de que “a declaração de IRS entregue em 2022.06.22 19:35:57 foi considerada certa” (...)” mas “em 2022.06.28 (...) foram notificados pelos serviços da ATA da divergência com a referência nº..., da qual consta que existem rendimentos relacionados com prestações de serviços à sociedade sujeita a transparência fiscal, não declaradas no respectivo campo do anexo B (...)”.*
- 2.5. Referem os Requerentes que *“como resulta da declaração conjunta de rendimentos nº. ...-2021-..., apresentada em 2022.06.21 (...) efectivamente: a) Não incluíram nos quadros 409 e 1304 do anexo B daquela declaração os rendimentos auferidos pelo ora requerente marido a título de adiantamentos por conta de lucros e enquanto sócio da sociedade [acima já identificada] sujeita a transparência fiscal (...), no valor de € 88.000,00 (...); b) Mas tiveram o cuidado de indicar e indicaram esses mesmos valores nos quadros 401 e 507 do anexo D da mesma declaração, relativo a transparência fiscal – imputação de rendimentos (...); c) Tendo indicado no quadro 403 do Anexo B, todos os rendimentos auferidos pelo ora requerente marido por prestações de serviços a terceiros e, também, por serviços prestados a partir de 2021.07.29 à referida sociedade profissional (...), no montante de € 81.280,00 (...)*”.
- 2.6. Reiteram que *“o procedimento adoptado pelos ora requerentes no preenchimento e apresentação da sua declaração de rendimentos não impediu que os rendimentos recebidos pelo ora requerente marido da sociedade profissional de advogados (...) que foram declarados nos quadros 401 e 507 do Anexo D, tivessem sido devidamente*

*considerados pela ATA no apuramento da sua matéria colectável e respectiva tributação (...)*”.

- 2.7. *“Em 2022.06.29, cumprindo as instruções que lhe foram expressamente dirigidas pelos serviços da ATA (...), os ora requerentes apresentaram uma declaração de substituição (declaração n.º ...-2021-...), discriminando os rendimentos recebidos pelo ora requerente marido até 2021.07.29, enquanto foi sócio da sociedade profissional de advogados (...), no valor de € 88.000,00 (...), simultaneamente: a) Nos quadros 401 e 507 do Anexo D, onde já tinham sido inicialmente declarados, em 2022.06.21; e, agora também, b) Nos quadros 409 e 1304 do anexo B da declaração n.º ...-2021-..., de 2022.06.29 (...)*” e, *“na mesma data e através dos serviços do E-balcão (...) o ora requerente marido teve o cuidado de apresentar uma justificação, em resposta ao procedimento de divergência (...)*”, que reproduz.
- 2.8. *“Em 2022.07.01, os ora requerentes receberam uma mensagem dos serviços da ATA (...), com o seguinte teor: A declaração de IRS entregue em 2022.06.29 17:49:40 foi considerada certa (...)*” e foram notificados *“(...) pela ATA da decisão do procedimento de divergência, através do Portal das Finanças, que foi considerada resolvida (...)*”.
- 2.9. *“Em 2022.07.02, os ora requerentes foram notificados pela ATA da liquidação de IRS n.º. 2022...., que fixou o respectivo rendimento global em € 176.074,89 (...), e que, considerando o valor das retenções na fonte e pagamentos por conta realizados pelos ora requerentes, liquidou o remanescente do valor de IRS a pagar relativamente ao exercício de 2021, no montante de € 57.244,24 (...)*”.
- 2.10. Contudo, *“(...) em 2022.07.09, os ora requerentes foram notificados pela ATA da liquidação n.º. 2022..., pelo valor total de € 101.684,24, e da demonstração de acerto de contas n.º. 2022... (...)*” nos termos da qual se liquidou adicionalmente IRS no montante de *“(...) €44.440,00 (...), considerando que no exercício de 2021 os ora requerentes teriam afinal auferido o rendimento global, de € 264.074,89 (...)*”.

- 2.11. Por não concordarem com a referida liquidação adicional, “(...) em 2022.07.13, os ora requerentes deduziram reclamação graciosa (...)”, tendo requerido a “(...) correção desta situação, a que o reclamante não deu, nem pretendeu dar causa, dando-se provimento à presente reclamação e, em consequência: a) Anulando-se a referida liquidação adicional n.º 2022..., no valor de €44.440,00, e a demonstração de acerto de contas n.º 2022... b) Mantendo-se apenas a liquidação de IRS relativa ao exercício de 2021 do ora reclamante no valor total a pagar de 57.244,24€, considerando-se o rendimento global de € 176.074,89, que sempre foi correctamente apurado nas duas primeiras liquidações, com as legais consequências” (...).”
- 2.12. “Em 2022.07.26, por constatar que a reclamação apresentada se mantinha sem qualquer evolução, o ora requerente marido deslocou-se (...) aos Serviços de Finanças de Cascais (...), tendo sido informado (...) que face ao valor da liquidação em causa, a reclamação apresentada (...) não podia ser apreciada e decidida naqueles serviços, tendo naquela data sido remetida à Direção de Finanças de Lisboa para decisão (...)”.
- 2.13. “Em 2022.08.11, o ora requerente marido apresentou na ATA (...) uma exposição (...)” no sentido se solicitar “(...) a urgente decisão da referida reclamação (...)” mas “em 2022.07.26 e em 2022.08.31, uma vez que a reclamação (...) se mantinha pendente e sem qualquer decisão, os ora requerentes, para evitarem despesas adicionais e desnecessárias (...) foram forçados a pagar e pagaram os valores que lhes foram exigidos pela ATA, no montante total de € 101.684,24 (...)”.
- 2.14. Referem os Requerentes que “a reclamação apresentada (...) não foi apreciada e decidida no prazo de quatro meses a contar da sua entrega (...) encontrando-se (...)” à data da apresentação do pedido arbitral “(...) tacitamente indeferida (...)”.
- 2.15. Alegam os Requerentes, no que diz respeito às ilegalidades alegadamente cometidas, que “(...) os actos impugnados são, a vários títulos, ilegais e injustos (...)” porquanto



padecem de dupla tributação ou duplicação parcial de liquidação e colecta de rendimentos auferidos em 2021 (nos termos que apresentam) “(...) *sendo evidente que a manter-se a liquidação adicional em apreço estar-se-ia a validar uma situação de duplicação de coleta, porquanto está a exigir-se no âmbito do mesmo agregado, relativamente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo uma quantia que foi declarada, liquidada e se encontra paga*”.

2.16. Para os Requerentes, “*esta dupla tributação ou duplicação parcial de liquidação e colecta só se verificou por os ora requerentes se terem limitado a cumprir as determinações que lhe foram expressamente dirigidas pelos serviços da ATA, através do processo de divergência com a referência nº ... (...), legitimamente confiados que a declaração de substituição que foram instruídos a apresentar, em 2022.06.29 (...) não introduziria e não podia introduzir qualquer alteração à sua situação tributária, como tiveram o cuidado de ressalvar e justificar à própria ATA na mesma data em que apresentaram tal declaração (...)*”, concluindo assim que “*os actos tributários sub judice resultam assim de erro da declaração de rendimentos dos ora requerentes apresentada, em 2022.06.29 (...), que foi provocado e induzido pela própria ATA (...), sendo manifesta a sua ilegalidade (...), devendo manter-se apenas a liquidação de IRS relativa ao exercício de 2021 (...) no valor total a pagar de 57.244,24€ (...)*”.

2.17. Entendem que “*é (...) manifesta a inexistência de facto tributário, causa e base legal dos actos tributários sub judice, bem como a falta de elementos essenciais ou causa jurídica a que a constituição ou manutenção da obrigação tributária possa ser atribuída (...)*” e, “*não tendo sido demonstrada, nem provada a verificação dos pressupostos de que, nos termos da lei, depende a exigibilidade da tributação em causa, na parte em que no acto de liquidação impugnado foi liquidado um valor adicional de imposto alegadamente devido, de € 44.440,00 (...), é evidente que não se verifica o respectivo facto tributário, sendo manifesta a ilegalidade dos actos sub judice (...)*”.

- 2.18. Por outro lado, entendem os Requerentes ter havido uma preterição de audiência prévia porquanto, no procedimento administrativo, assiste o dever de promover a audiência dos interessados enumerando, para o efeito, diversa jurisprudência.
- 2.19. No caso, alegam os Requerentes que *“não se verifica qualquer evento ou situação que permita a dispensa de audiência prévia dos ora requerentes, e mesmo que existisse – o que não se aceita –, sempre teria que ser invocado fundamentadamente (...), o que não sucedeu”*.
- 2.20. No que diz respeito à alegada falta de fundamentação, referem os Requerentes a *“fundamentação do acto tributário deve ser suficiente [para] permitir que um destinatário normal apreenda o itinerário cognoscitivo e valorativo da decisão tomada (...) por se apresentar como a conclusão lógica das razões apresentadas - e, contextual – quando se integra no texto do próprio acto ou para ele remete”* referindo que *“os actos tributários sub judice não mencionam, nomeadamente, as (i) normas legais aplicáveis, os (ii) factos a que são aplicadas e o (iii) cálculo justificativo dos conjecturais valores e demais critérios, que apenas foram conclusivamente indicados, demonstrando claramente que apenas se pretendeu tributar duplicadamente os mesmos rendimentos, prevalecendo-se a ATA de actuações ilegais que lhe são exclusivamente imputáveis para exigir aos ora requerentes um pagamento adicional de € 44.440,00 (...), pelo que são absolutamente ilegais e injustos (...)”*.
- 2.21. Adicionalmente, *“os actos tributários em análise enfermam ainda de erros de facto e de direito, pois, além de ser inquestionável a inexistência de qualquer facto tributário e dos seus manifestos erros de cálculo, impuseram aos ora requerentes o pagamento de tributos que não eram e nunca seriam legalmente devidos (...), sendo ainda evidente o erro da declaração de rendimentos dos ora requerentes apresentada, em 2022.06.29 (...), que foi provocado e induzido pela própria ATA, nos termos anteriormente descritos (...)”* sendo assim *“(...) manifesta a ilegalidade dos actos tributários sub judice por inexistência de facto tributário, violação de normas e princípios*

---

*constitucionais e legais, falta de audiência e defesa, preterição de formalidades legais, falta de fundamentação e erros de facto e de direito”.*

2.22. Nestes termos, entendem os Requerentes que *“o pagamento das quantias em causa nunca poderia ser assim exigido, seja a que título for tendo os ora requerentes direito à restituição do montante de € 44.440,00 (...) acrescido de juros indemnizatórios (...), por decorrerem de erro em declaração de rendimentos que foi provocado e induzido pela própria ATA (...)”*, nos termos descritos.

2.23. Por fim, concluem os Requerentes o Pedido Arbitral no sentido de requererem que seja declarada *“(...) a nulidade ou anulação dos actos tributários impugnados, com base nas suas manifestas ilegalidades e condenando-se a requerida a restituir aos ora requerentes o montante de € 44.440,00, acrescido de juros indemnizatórios (...)”*.

### **3. RESPOSTA DA REQUERIDA**

3.1. A Requerida na sua Resposta alega que *“(...) no que respeita ao pedido principal, a AT revogou a liquidação controvertida por despacho de 13/02/2023 da Senhora Subdiretora Geral para a Área da Gestão Tributária – IR (...)”* pelo que, *“(...) em face da inexistência do acto tributário impugnado, deve ser julgada procedente a inutilidade superveniente da lide com as devidas e legais consequências”*.

3.2. Relativamente ao pedido de juros indemnizatórios, alega a Requerida que *“(...) entende que não estão preenchidos os pressupostos para o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios ao abrigo do nº 1 do art. 43º da LGT”* porquanto *“resulta da matéria de facto que a liquidação em causa nos autos foi efetuada com base na declaração de substituição entregue pelos Requerentes não tendo havido qualquer fixação/alteração dos elementos declarados ou correções por parte da AT, inexistindo, por conseguinte, erro imputável à AT (...)”*.

- 3.3. Segundo reitera a Requerida, *“muito embora a declaração de substituição tenha sido entregue pelos Requerentes com vista à resolução de divergências detectadas pela AT, entende-se (...) que os moldes em que o seu preenchimento foi efectuado foi da iniciativa dos Requerentes”* pelo que *“(...) o direito a juros indemnizatórios deverá ser aferido à luz da alínea c) do nº 3 do art. 43º da LGT, quando o pedido do contribuinte seja atendido mais de um ano após a sua reclamação graciosa (...)”*, prazo que, segundo entende a Requerida, ainda *“(...) não terminou, inexistindo, por conseguinte, direito ao pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo da alínea c) do nº 1 do art. 43º da LGT”*.
- 3.4. Nestes termos, entende a Requerida que *“(...) impugna-se que o erro da liquidação de substituição tenha sido provocado e induzido pela própria AT, termos em que deverá o pedido ao pagamento de juros indemnizatórios ser indeferido”*.

#### **4. SANEADOR**

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Nos termos do disposto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT, *“o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico (...)”*. De acordo com o disposto no artigo 3º-A, nº 1 do RJAT, *“no procedimento arbitral, os prazos contam-se nos termos do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações”*.

De acordo com o disposto na alínea d), do nº 1, do artigo 102º do CPPT, o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados dos factos enumerados naquele artigo, nomeadamente, da *“formação da presunção de indeferimento tácito”* (situação que ao caso interessa).

No caso em análise, os Requerentes apresentaram em 13-07-2022 reclamação graciosa relativa à liquidação de IRS nº 2022... (e demonstração de acerto de contas nº 2022...), sendo que aquela se presumiu tacitamente indeferida (em 13-11-2022), nos termos do disposto no artigo 106º do CPPT [porquanto não foi decidida, até aquela data, pelo órgão competente no prazo legal (4 meses)].

Os Requerentes apresentaram, em 29-11-2022, o presente pedido de constituição de tribunal arbitral, peticionando a anulação parcial da liquidação de IRS acima identificada e da respetiva demonstração de acerto de contas, no montante de imposto a pagar de EUR 44.440,00, bem como da decisão de indeferimento tácito que recaiu sobre a reclamação graciosa e, em consequência, vieram requerer a restituição do montante de imposto pago em excesso no valor de EUR 44.440,00, bem como o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios incidente sobre aquele montante.

- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT.
- 4.4. Por requerimento apresentado em 06-03-2022, os Requerentes vieram informar o Tribunal Arbitral que, em 22-02-2023, na sequência da instauração do presente processo arbitral, foram notificados do Ofício nº ..., de 17-02-2023, nos termos do qual se deu conhecimento do despacho da Senhora Subdirectora-Geral de Gestão Tributária – Impostos sobre o Rendimento, datado de 13-02-2023, através do qual foi revogado parcialmente o acto tributário que constitui o objecto do pedido de constituição do tribunal arbitral, não tendo tido acolhimento a pretensão de juros indemnizatórios solicitados pelos Requerentes.
- 4.5. Neste âmbito, refira-se que o teor da notificação referida no ponto anterior configura uma excepção da inutilidade parcial da lide a qual, a proceder, determinará a absolvição parcial da Requerida da instância, e cuja análise será efectuada, preliminarmente, no Capítulo 6. desta Decisão (Matéria de Direito).
- 4.6. Não foram suscitadas quaisquer outras excepções de que cumpra conhecer.
- 4.7. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

## **5. MATÉRIA DE FACTO**

---

Tendo em consideração as datas acima evidenciadas, este pedido arbitral considera-se tempestivamente interposto.

- 
- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que 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 matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].
- 5.2. 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.

### ***Dos factos provados***

- 5.3. O Requerente marido exerce a actividade profissional de advogado e é portador da cédula profissional emitida pela Ordem dos Advogados, com o nº ...L (em conformidade com ***Doc. nº 4***, anexado com o pedido).
- 5.4. Entre 25-11-1999 e 29-07-2021, o Requerente marido foi sócio e titular de uma participação de capital ou quota na sociedade profissional C..., RL (pessoa colectiva nº...).
- 5.5. A participação de capital referido no ponto anterior foi cedida, em 29-07-2021, ao Exmo. Senhor Dr. D..., advogado (contribuinte nº...).
- 5.6. Em 22-06-2022 os Requerentes apresentaram, através dos serviços do Portal das Finanças, a sua declaração conjunta de rendimentos nº ...-2021-..., relativa ao IRS de 2021 (em conformidade com ***Doc. nº 5***, anexado com o pedido e processo administrativo), tendo declarado e indicado:
- a) No campo 507 do Anexo A, os rendimentos de trabalho dependente auferidos pela Requerente mulher, no montante de EUR 28.273,37;

- b) No quadro 403 do Anexo B, os rendimentos auferidos pelo Requerente marido por prestações de serviços a terceiros e, também, por serviços prestados a partir de 29-07-2021 à sociedade C..., RL, no montante de EUR 81.280,00;
- c) Nos quadros 401 e 507 do Anexo D, relativo a “*Transparência fiscal – Imputação de rendimentos*”, os rendimentos do Requerente marido decorrentes de adiantamentos por conta de lucros, auferidos até 29-07-2021, enquanto sócio da sociedade identificada no ponto anterior, no montante de EUR 88.000,00.

- 5.7. Em 24-06-2022, os Requerentes receberam uma mensagem dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de serem informados que a declaração de IRS relativa ao ano 2021, entregue em 22-06-2022, foi considerada certa (em conformidade com **Doc. n° 6**, anexado com o pedido e processo administrativo).
- 5.8. Em 28-06-2022, os Requerentes foram notificados, pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, do Ofício n° GIC-... (em conformidade com **Doc. n° 7**, anexado com o pedido e processo administrativo), nos termos do qual se referia que “(...) *a declaração de rendimentos relativa ao ano 2021, com identificação n° ...foi selecionada para análise por ter(em) sido detetada(s) a(s) seguinte(s) situação(ões): Os rendimentos declarados, relativos a prestação de serviços à sociedade sujeita a transparência fiscal, são inferiores aos conhecidos. Pelo que, no prazo de 15 dias contados (...) [devem] prestar os devidos esclarecimentos, e que, decorrido o prazo mencionado, sem a regularização da situação detetada, o procedimento prosseguirá para correção dos valores declarados*”.
- 5.9. Resulta da declaração conjunta de rendimentos n° ...-2021-..., apresentada em 22-06-2022, que não foram incluídos nos quadros 409 e 1304 do Anexo B daquela declaração os rendimentos auferidos pelo Requerente marido a título de adiantamentos por conta de lucros (no montante total de EUR 88.000,00) e enquanto sócio da sociedade sujeita a transparência fiscal C..., RL, no valor de EUR 88.000,00, tendo sido os mesmos declarados nos quadros 401 e 507 do Anexo D da mesma declaração, relativo a

---

transparência fiscal – imputação de rendimentos (em conformidade com **Doc. n.º 5**, anexado com o pedido e processo administrativo).

- 5.10. Resulta ainda da referida declaração que foram indicados no quadro 403 do Anexo B, todos os rendimentos auferidos pelo Requerente marido por prestações de serviços a terceiros e, também, por serviços prestados a partir de 29-07-2021 à sociedade profissional acima referida, no montante total de EUR 81.280,00 (em conformidade com **Doc. n.º 5**, anexado com o pedido e processo administrativo).
- 5.11. Em 29-06-2022, os Requerentes apresentaram uma declaração de substituição (declaração n.º ...-2021-...), discriminando os rendimentos recebidos pelo Requerente marido até 29-07-2021, enquanto sócio da sociedade profissional de advogados já identificada, no valor de EUR 88.000,00, simultaneamente, nos campos 401 e 507 do Anexo D (onde já tinham sido inicialmente declarados na declaração apresentada em 22-06-2022) e também nos campos 409 e 1304 do Anexo B da referida declaração de substituição (em conformidade com **Doc. n.º 8** anexado com o pedido e processo administrativo).
- 5.12. Na mesma data e através dos serviços do E-balcão, o Requerente marido teve o cuidado de apresentar uma justificação, em resposta ao procedimento de divergência identificado no ponto 5.8., supra (em conformidade com **Doc. n.º 9**, anexado com o pedido e processo administrativo).
- 5.13. Em 01-07-2022, os Requerentes receberam uma mensagem dos serviços da Autoridade Tributária, através do Portal das Finanças, no sentido de os informar que a declaração de IRS de substituição, entregue em 29-06-2022, foi considerada certa (em conformidade com **Doc. n.º 10** e processo administrativo), tendo ainda sido notificados, através do Portal das Finanças, que o procedimento de divergência foi considerado resolvido (em conformidade com **Doc. n.º 7**, anexado com o pedido e processo administrativo).



- 5.14. Em 02-07-2022, os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS nº 2022..., relativa ao ano de 2021, tendo por base a 1º declaração de rendimentos apresentada (vide ponto 5.6., supra), nos termos da qual se quantificou um rendimento global anual de EUR 176.074,89, tendo sido liquidado IRS a pagar no montante de EUR 57.244,24 (em conformidade com o **Doc. nº 11** anexado com o pedido e processo administrativo), o qual foi pago em 26-07-2022 (em conformidade com o **Doc. nº 13**, anexado com o pedido e processo administrativo).
- 5.15. Em 09-07-2022, os Requerentes foram notificados de nova liquidação de IRS relativa ao ano 2021 (liquidação nº 2022... no montante total de EUR 101.684,24), relativa à 2ª declaração de rendimentos apresentada e da demonstração de acerto de contas nº 2022..., tendo sido considerado que, em 2021, os ora Requerentes teriam auferido um rendimento anual global de EUR 264.074,89, pelo que lhes foi adicionalmente liquidado imposto no montante de EUR 44.440,00 (em conformidade com **Doc. nº 1**, anexado com o pedido e processo administrativo).
- 5.16. Os Requerente deduziram, em 13-07-2022, reclamação graciosa (nº ...2022...), através do Portal das Finanças, tendo requerido a correcção da situação descrita nos pontos anteriores e, em consequência, requerendo a anulação da liquidação adicional nº 2022..., bem como da demonstração de acerto de contas nº 2022..., requerendo que apenas fosse mantida a liquidação de IRS relativa ao exercício de 2021 no montante de EUR 57.244,24, anulando-se assim o diferencial de imposto de EUR 44.440,00 (em conformidade com **Doc. nº 2**, anexado com o pedido e processo administrativo).
- 5.17. Em 26-07-2022, o Requerente marido deslocou-se ao Serviço de Finanças de Cascais, tendo tido conhecimento que, tendo em consideração o valor da liquidação de imposto reclamada, a reclamação graciosa apresentada não podia ser apreciada e decidida naqueles serviços, tendo naquela data sido remetida à Direção de Finanças de Lisboa para decisão (em conformidade com **Doc. nº 3**, anexado com o pedido e processo administrativo).

- 5.18. Em 11-08-2022, o Requerente marido apresentou, através do serviço do E-balcão, disponíveis no Portal das Finanças, uma exposição à Autoridade Tributária no sentido de solicitar a urgente decisão da reclamação graciosa acima identificada (em conformidade com o **Doc. nº 12**, anexado com o pedido e processo administrativo).
- 5.19. Não obstante não concordarem com o adicional de IRS liquidado, os Requerentes para evitarem despesas adicionais e desnecessárias pagaram os valores de IRS liquidado adicionalmente em 31-08-2022, uma vez que a reclamação apresentada se mantinha pendente e sem qualquer decisão (em conformidade com o **Doc. nº 13**, anexado com o pedido e processo administrativo).
- 5.20. O valor total de IRS pago pelos Requerentes, relativamente ao ano 2021, ascendeu assim a EUR 101.684,24(em conformidade com o **Doc. nº 1** e **nº 13**, anexados com o pedido e processo administrativo).
- 5.21. A reclamação graciosa, apresentada em 13-07-2022, foi considerada estar, à data da apresentação do pedido arbitral (29-11-2022), como tacitamente indeferida.
- 5.22. Os Requerentes apresentaram este pedido de pronúncia arbitral em 29-11-2022.
- 5.23. Os Requerentes foram notificados, em 22-02-2023 (registo nº RF ... PT), do Ofício nº..., de 17-02-2023, nos termos do qual se deu conhecimento do despacho da Senhora Subdirectora-Geral de Gestão Tributária – Impostos sobre o Rendimento (datado de 13-02-2023), através do qual foi revogado parcialmente o acto tributário que constitui o objecto do pedido de constituição do tribunal arbitral, não tendo tido acolhimento a pretensão de juros indemnizatórios, solicitados pelos Requerentes, dado ter sido entendido não se verificar qualquer erro imputável aos Serviços (em conformidade com o **Doc. nº 1**, anexado com requerimento apresentado, pelos Requerentes, em 06-03-2023 e processo administrativo) .

### ***Motivação quanto à matéria de facto***

5.24. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos pelos Requerentes e no teor do Processo Administrativo anexado pela Requerida.

### ***Dos factos não provados***

5.25. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

## **6. MATÉRIA DE DIREITO**

6.1. Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, e dado ter sido suscitada a questão da inutilidade (parcial) superveniente da lide (suscitada pelos Requerentes e corroborada pela Requerida) deverá esta ser preliminarmente analisada porquanto, a mesma a proceder, determinará a absolvição da Requerida da instância arbitral.

6.2. Como referido nos pontos 1.8. e 1.9., supra, os Requerentes apresentaram, em 06-03-2023, requerimento no sentido de informar o Tribunal Arbitral que “*em 2023.02.22 e na sequência da instauração do presente processo arbitral, os ora requerentes foram notificados do (...) despacho de 2023.02.13, da Subdirectora-Geral de Gestão Tributária (...), pelo qual foi revogado [parcialmente] o acto tributário que constitui o objecto do pedido de constituição do tribunal arbitral (...)*” referindo-se no mesmo que não mereceu “*(...) acolhimento a pretensão de juros indemnizatórios solicitada pelo requerente*” dado ter sido entendido que não se verifica erro imputável aos serviços.

- 6.3. Em consequência, os Requerentes vieram peticionar, através do requerimento identificado no ponto anterior, que atenta a argumentação que apresentam, *“deve o presente processo prosseguir os seus ulteriores termos para (...) apreciação e decisão do pedido de condenação da requerida no pagamento de juros indemnizatórios (...), com as legais consequências”*.
- 6.4. A Requerida, no âmbito da Resposta [e tendo sido também notificada para se pronunciar sobre o requerimento apresentado pelos Requerentes (referido nos pontos anteriores)], veio referir que *“(...) no que respeita ao pedido principal, a AT revogou a liquidação controvertida por despacho de 13/02/2023 da Senhora Subdiretora Geral para a Área da Gestão Tributária – IR (...)”* pelo que, *“nesta parte do pedido, por conseguinte, em face da inexistência do acto tributário impugnado, deve ser julgada procedente a inutilidade superveniente da lide com as devidas e legais consequências”*.
- 6.5. Quanto à questão dos juros indemnizatórios, a Requerida veio reiterar que *“(...) não estão preenchidos os pressupostos para o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios ao abrigo do n.º 1 do art. 43.º da LGT”* porquanto resulta da matéria de facto que a liquidação em causa nos autos foi efectuada com base na declaração de substituição entregue pelos Requerentes não tendo havido qualquer fixação/alteração dos elementos declarados ou correções por parte da AT, inexistindo, por conseguinte, erro imputável à AT (...)” porquanto *“muito embora a declaração de substituição tenha sido entregue pelos Requerentes com vista à resolução de divergências detectadas pela AT, entende-se (...) que os moldes em que o seu preenchimento foi efectuado foi da iniciativa dos Requerentes”*, concluindo que *“(...) o direito a juros indemnizatórios deverá ser aferido à luz da alínea c) do n.º 3 do art. 43.º da LGT, quando o pedido do contribuinte seja atendido mais de um ano após a sua reclamação graciosa (...), prazo que ainda (...) não terminou, inexistindo, por conseguinte, direito ao pagamento de juros indemnizatórios (...)”*.
- 6.6. Cumpre decidir.

*Inutilidade superveniente da lide*

- 6.7. O objeto do processo arbitral é um acto de liquidação de tributos, nos termos do referido no artigo 2º, nº 1, do RJAT (liquidação de IRS nº 2022..., relativa ao ano 2021), bem como o acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa nº ...2022..., interposta contra aquele acto de liquidação.
- 6.8. Por outro lado, refira-se que, em termos gerais, a Autoridade Tributária e Aduaneira dispõe do prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, para proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, nos termos do nº 1 do artigo 13º do RJAT.
- 6.9. No caso, na pendência do processo arbitral (porquanto o Tribunal Arbitral se constituiu em 06-02-2023), a Requerida revogou (parcialmente), por despacho datado de 13-02-2023, o acto de liquidação de IRS que constitui o objecto do pedido de constituição deste Tribunal Arbitral pelo que, desde 13-02-2023, a liquidação de IRS objecto do presente pedido já não existe, à data, na ordem jurídica.
- 6.10. Consequentemente, a decisão arbitral que normalmente seria proferida, conhecendo do mérito da pretensão deduzida, afigura-se destituída de qualquer efeito útil, pelo que não se justifica a sua prolação.
- 6.11. Assim, face ao disposto no 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 2º é imprescindível como objecto do processo arbitral, já que neste se visa apurar da sua legalidade ou ilegalidade.
- 6.12. Com efeito, sem um desses actos, falta objecto ao processo, gerando-se assim uma impossibilidade da lide que, no caso, é superveniente.

- 6.13. Neste âmbito, o artigo 277º, alínea e), do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e), do RJAT, dispõe que “*a instância extingue-se com a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide*” sendo que a impossibilidade da lide ocorre, nomeadamente, por extinção de um dos interesses em conflito.
- 6.14. A inutilidade superveniente da lide tem lugar quando, em virtude de novos factos ocorridos na pendência do processo, a decisão a proferir já não tem qualquer efeito útil porque o fim visado com a ação foi atingido por outro meio.
- 6.15. Nestes termos, reitere-se, a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide traduz-se numa impossibilidade ou inutilidade jurídica, cuja determinação tem por referência o estatuído na lei porquanto, revogado (parcialmente) o acto de liquidação impugnado, está parcialmente satisfeita a pretensão formulada pelos Requerentes (há ainda que analisar e decidir a questão dos juros indemnizatórios peticionados) sendo manifesto que não tem utilidade o prosseguimento do processo quanto à apreciação da legalidade da liquidação agora (parcialmente) anulada.<sup>3</sup>
- 6.16. Assim sendo, verifica-se uma excepção dilatória que é causa de extinção da instância e que implica a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos artigos 277º, alínea e), e 278º, nº 1, alínea e), do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e), do RJAT.

### ***Do pagamento dos juros indemnizatórios***

---

<sup>3</sup> Segundo José Lebre de Freitas, Rui Pinto e João Redinha (Código de Processo Civil Anotado, Volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pág. 555), “*a impossibilidade ou inutilidade 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 (...) do objecto do processo (...). Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por já ter sido atingido por outro meio*”.

- 6.17. A par do pedido de declaração da ilegalidade (parcial) da liquidação de IRS, entretanto parcialmente anulada pela Requerida, os Requerentes peticionam ainda o pagamento de juros indemnizatórios, incidentes sobre o montante de IRS cobrado em excesso (EUR 44.440,00), pretensão que não foi acolhida no despacho de revogação da referida liquidação de imposto, com fundamento no facto de a liquidação ora contestada ter sido efectuada “*com base numa declaração de substituição submetida dentro do prazo legal (...), não tendo havido qualquer fixação/alteração dos elementos declarados ou correções por parte da AT, não se verificando a existência de erro imputável aos serviços*”.
- 6.18. Alegam os Requerente em sua defesa, quer no pedido, quer no requerimento apresentado em 06-03-2023 que, “*(...) a liquidação em causa decorreu de declaração de substituição apresentada pelos ora requerentes nos termos que expressamente lhe foram notificados e determinados pela Autoridade Tributária, após estes terem apresentado uma declaração inicial de rendimentos que, como agora se reconhece, estava correcta (...), praticando de imediato todos os actos e providências legalmente exigíveis para a correcção de uma situação ilegal a que não deram causa e que é em primeira linha imputável ao funcionamento e actuação dos Serviços Tributários. Nesta linha, como tem constituído doutrina e jurisprudência pacífica, face ao disposto no citado art. 43º da LGT e (...) do disposto nos arts. 20º e 22º da CRP, a letra desta norma, ao referir a imputabilidade do erro aos serviços, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado. A Administração Tributária tem deveres genéricos de actuação em conformidade com a lei (...) pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo ou de terceiro será imputável a culpa dos próprios serviços*” (sublinhado nosso).
- 6.19. A Requerida veio, na Resposta, referir que relativamente ao pedido de juros indemnizatórios, “*(...) entende que não estão preenchidos os pressupostos para o*

*reconhecimento do direito a juros indemnizatórios ao abrigo do nº 1 do art. 43º da LGT” porquanto como acima já foi referido, alega que “(...) a liquidação em causa nos autos foi efetuada com base na declaração de substituição entregue pelos Requerentes não tendo havido qualquer fixação/alteração dos elementos declarados ou correções por parte da AT, inexistindo, por conseguinte, erro imputável à AT (...)” e, “muito embora a declaração de substituição tenha sido entregue pelos Requerentes com vista à resolução de divergências detectadas pela AT, entende-se (...) que os moldes em que o seu preenchimento foi efectuado foi da iniciativa dos Requerentes”.*

- 6.20. Adicionalmente, alega ainda a Requerida que “(...) o direito a juros indemnizatórios deverá ser aferido à luz da alínea c) do nº 3 do art. 43º da LGT, quando o pedido do contribuinte seja atendido mais de um ano após a sua reclamação graciosa (...)”, prazo que entende não ter ainda terminado.
- 6.21. Em termos gerais, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24º do RJAT “*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*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.
- 6.22. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.
- 6.23. Como refere Jorge Lopes de Sousa “*insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos*



---

*cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)* (sublinhado nosso)<sup>4,5</sup>

6.24. Nos processos arbitrais tributários pode, nos termos do disposto nos artigos 43º, nº 1 da LGT, haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, “(...) quando se determine, em (...) impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido” sendo que, nos termos do artigo 100º, nº 1 da LGT, “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial (...) de processo judicial a favor do sujeito passivo, à 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” (sublinhado nosso).

6.25. Por outras palavras, são três os requisitos do direito aos referidos juros: i) existência de um erro em acto de liquidação de imposto imputável aos serviços; ii) determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial e iii) pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

6.26. No caso, impõe-se assim conhecer o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios dado que esta pretensão que não foi acolhida no despacho de revogação da liquidação de imposto em crise.

6.27. Com efeito, em termos gerais, ocorrendo impossibilidade superveniente da lide (como nos presentes autos), se o acto anulatório não se pronunciar sobre os juros indemnizatórios, o Tribunal Arbitral pode conhecer do pedido de juros indemnizatórios que haja sido oportunamente deduzido sobre esta matéria.

---

<sup>4</sup> Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, in “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Edição, 2012, página 116).

<sup>5</sup> Sobre a temática dos juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo autor (Sousa, Jorge Lopes), “*Problemas fundamentais do Direito Tributário*”, Lisboa, 1999, página 155 e sgts).

- 6.28. Este entendimento deriva do facto de a eficácia retroactiva da anulação dos actos de liquidação não ter a virtualidade de eliminar instantaneamente todos os efeitos lesivos que foram produzidos pelos actos tributários, durante o período de tempo que precedeu a anulação, designadamente no que se refere à privação dos meios financeiros utilizados para pagar a prestação tributária que, afinal, não era devida, por ilegal.
- 6.29. Pelo que, se a remoção dos actos de liquidação (ou da parte ilegal nestes contida) não for acompanhada da regulação da situação que existiria se aqueles actos não tivessem sido praticados, ou seja, da respectiva atribuição de juros indemnizatórios incidentes sobre o valor pago em excesso então, nessa medida, o processo pode prosseguir para acautelar a pretensão acessória suscitada pela emissão de tais atos ilegais que, apesar de anulados, existiram e produziram efeitos lesivos.<sup>6 7</sup>
- 6.30. E se é certo que a anulação administrativa faz recair sobre a Autoridade Tributária o dever (“*ope legis*”) de restabelecer a situação que existiria se o acto tributário não tivesse sido praticado, no caso em concreto, a Requerida não reconheceu esse direito no “*acto revogatório*”, ao não ter acolhido a pretensão (acessória) deduzida pelos Requerentes de pagamento de juros indemnizatórios.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Importa assinalar que a posição adoptada não é unânime, como se pode constatar da leitura das recentes Decisões Arbitrais nos processos (CAAD) n.ºs 215/2018-T, de 16-11-2018 e 481/2018-T, de 07-03-2019.

<sup>7</sup> A adoptar-se entendimento contrário, segundo o qual não é de conhecer a pretensão de juros indemnizatórios em caso de inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, o mesmo não estaria em conformidade com a jurisprudência do STA que preconiza que não existindo pronúncia administrativa (decisão) sobre os juros indemnizatórios, não está integralmente regulada a relação tributária gerada pelo acto ilegal, nem satisfeita de forma integral a pretensão deduzida no processo, pelo que o Tribunal, tendo sido deduzido pedido nesse sentido, pode apreciar e, caso se verifiquem os respetivos pressupostos, condenar a Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, ou seja, nesta exacta medida mantém-se a utilidade e interesse da pronúncia jurisdicional. Neste sentido, vide os Acórdãos do STA proferidos no âmbito dos processos n.ºs 574/14 (de 07-01-2016) e 1101/16 (de 03-05-2017).

<sup>8</sup> Nesta matéria, vide Acórdão do TCAS de 14-03-2019 (n.º 204/14.9BELRS), nos termos do qual “*tendo sido decretada a anulação de um ato de liquidação com a conseqüente condenação na restituição do imposto indevidamente pago, a Administração Tributária está obrigada a executar o julgado, reconstituindo a situação que existiria se ele não tivesse sido praticado, nos precisos termos que resultam da decisão anulatória, realizando todos os atos materiais de execução que se revelem necessários para o efeito (...)*” (sublinhado nosso).

6.31. Assim, pode concluir-se que a pretensão jurídica dos Requerentes não ficou (ainda) totalmente satisfeita com a revogação parcial do acto de liquidação de IRS impugnado, pois alguns dos seus efeitos lesivos não foram expurgados, nomeadamente, os decorrentes das consequências do pagamento de imposto em montante superior ao devido.

6.32. Apreciando a situação concreta dos autos relativamente à pretensão de juros indemnizatórios peticionados pelos Requerentes (e que entende este Tribunal Arbitral ser de conhecer), é aplicável o disposto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT, dependendo o direito a juros de pressupostos fundamentais, a saber:

6.32.1. O primeiro pressuposto prende-se com a verificação de erro imputável aos Serviços, considerando-se que, em linha com a jurisprudência do STA acima citada, a anulação do acto tributário pela Requerida, in casu, é por si só demonstrativa de erro imputável aos Serviços determinante do pagamento de juros, de acordo com o disposto no artigo 43º, nº 1 da LGT, erro que neste processo de impugnação judicial se determina.<sup>9</sup>

Com efeito, na própria fundamentação que dá suporte à decisão de revogação parcial do acto de liquidação aqui impugnado, pode ler-se que, quanto ao argumento invocado pelos Requerentes da dupla tributação ou e duplicação parcial de liquidação e colecta de rendimentos, a Requerida admite “(...) *que se verifica a inclusão em duplicado do mesmo valor de € 88.000,00, referente a rendimentos auferidos pelo ora requerente marido a título de adiantamentos por conta de lucros e enquanto sócio da sociedade sujeita a transparência fiscal (...) pelo que assiste razão aos requerentes*”, concluindo que “(...)

---

<sup>9</sup> Neste sentido, vide Acórdãos do STA (processos n.ºs 574/14, de 07-01-2016 e 1101/16, de 03-05-2017).

---

*verifica-se na situação em apreço dupla tributação do montante de € 88.000,00 (...)*.<sup>10</sup>

6.32.2. O segundo pressuposto respeita ao pagamento da prestação tributária, facto que os Requerentes comprovaram ter efectuado, independentemente do valor pago ser indevido.

6.33. Assim, entende-se que não assiste razão à Requerida quando alegou, em sede de fundamentação do acto revogatório da liquidação impugnada, que “(...) *entende que não estão preenchidos os pressupostos para o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios ao abrigo do nº 1 do art. 43º da LGT*” porquanto entende inexistir “(...) *erro imputável à AT (...)*” e, por outro lado, quando alega, na Resposta, que “(...) *o direito a juros indemnizatórios deverá ser aferido à luz da alínea c) do nº 3 do art. 43º da LGT, quando o pedido do contribuinte seja atendido mais de um ano após a sua reclamação graciosa (...)*”, porquanto este dispositivo é aplicável a pedidos de revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (o que não corresponde ao caso em análise).

6.34. Nestes termos, face ao acima exposto, entende este Tribunal Arbitral que procede a pretensão dos Requerentes relativa aos juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43º, nº 1 da LGT e da jurisprudência supra referida, improcedendo a argumentação da Requerida, por se considerar verificado o pressuposto de erro imputável aos Serviços, devendo os referidos juros incidir sobre o valor de IRS liquidado aos Requerentes, no montante de EUR 44.440,00 (e, por eles atempadamente

---

<sup>10</sup> E refira-se que esta dupla tributação por duplicação declarativa dos rendimentos teve origem num procedimento de divergências originado pela Requerida e que levou os Requerentes a apresentarem, em 29-06-2022, uma declaração modelo 3 de substituição relativa aos rendimentos auferidos em 2021, sem prejuízo de apresentarem também as explicações que entenderam necessárias dar (à Requerida) para total esclarecimento da questão que originou o processo de divergência na primeira declaração modelo 3 entregue, bem como a apresentação de reclamação graciosa, em 13-07-2022, relativa à liquidação impugnada. Ou seja, pelo menos desde aquelas duas datas, a Requerida tinha conhecimento de toda a informação necessária para revogar parcialmente o acto de liquidação reclamado (cujo prazo limite para pagamento voluntário era até 31-08-2022) o que, contudo, não fez até àquela data, só o tendo parcialmente revogado em 13-02-2023, já na pendência deste processo de impugnação no CAAD.

pago), cujo acto de liquidação foi, entretanto, parcialmente revogado, juros que deverão ser contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito de reembolso daquele imposto.<sup>11</sup>

### ***Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais***

- 6.35. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.
- 6.36. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
- 6.37. De acordo com o disposto no artigo 536º, nº 3, do CPC (aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), nos casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo da Requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável à Requerida, caso em que é esta responsável pela totalidade das custas.
- 6.38. O nº 4 do referido artigo estatui que se considera, designadamente, que é imputável à Requerida a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão da Requerente.
- 6.39. No caso em apreço, ocorre uma causa de extinção da instância que é imputável à Requerida pois esta apenas notificou os Requerentes da revogação parcial do acto de liquidação de IRS impugnado após a constituição deste Tribunal Arbitral, tendo deste modo dado causa ao processo arbitral.

---

<sup>11</sup> Neste sentido, vide Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo P 40/2019-T, de 10-06-2019.

6.40. Nestes termos, tendo sido a Requerida a dar causa ao processo, o seu não prosseguimento só a ela pode ser imputável, pelo que a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser imputada exclusivamente à Requerida.

## 7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas nos Capítulos anteriores, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:

7.1.1. Julgar extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide, quanto ao pedido de declaração de ilegalidade e anulação do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa acima identificada e de anulação parcial da liquidação de IRS de 2021 objecto do pedido, absolvendo-se a Requerida da instância nesta matéria;

7.1.2. Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida ao reembolso da importância paga em excesso pelos Requerentes, no montante de EUR 44.440,00, a título de IRS pago em excesso relativamente ao ano 2021, bem como condenar no pagamento de juros indemnizatórios, a calcular sobre aquela importância, nos termos legais, desde a data do pagamento daquela quantia;

7.1.3. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

**Valor do processo:** Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 44.440,00

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 2.142,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

\*\*\*\*\*

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Março de 2023

O Árbitro,

Sílvia Oliveira