

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 621/2022-T

Tema: IRC. Revogação de liquidação. Utilidade da lide. Juros indemnizatórios. Custas.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A contribuinte A..., SA, NIPC ..., doravante “a Requerente”, apresentou, no dia 18 de Outubro de 2022, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. A Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação oficiosa de IRC do ano de 2020, no montante de € 426.722,56.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.

6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 2 de Janeiro de 2023; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
7. Por Despacho de 3 de Janeiro de 2023, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. Por Requerimento de 19 de Janeiro de 2023, a Requerente informou que, tendo-lhe sido comunicada em 5 de Janeiro de 2023, pela AT, a intenção de anulação da liquidação oficiosa e substituição desta por liquidação baseada nos valores declarados pela própria Requerente, aceitava tal solução, por corresponder ao objecto do pedido de pronúncia.
9. Por Requerimento de 18 de Maio de 2023, a Requerente invocou o seu direito à devolução da quantia paga em 15 de Junho de 2022, acrescida de juros indemnizatórios calculados a partir dessa data até ao momento do reembolso.
10. Notificada, por Despacho de 18 de Maio de 2023, para exercer o contraditório, a AT fê-lo por Requerimento de 26 de Maio de 2023.
11. Por Requerimento de 31 de Maio de 2023, a Requerente veio lembrar que a comunicação da revogação do acto tributário de acordo com o pretendido pela própria Requerente só ocorreu depois de constituído o tribunal arbitral.
12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
14. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente encontra-se colectada em IRC pelo exercício da actividade 68100 – compra e venda de bens imobiliários.
2. A declaração periódica de rendimentos relativa ao exercício de 2020 (art. 117º, 1, b) do CIRC) foi entregue em 29 de Março de 2022, fora de prazo (art. 120º, 1 do CIRC).

3. Nessa declaração foi apurado um lucro tributável de €118.652,25, reduzido a €35.595,67 por dedução de prejuízos fiscais de anos anteriores.
4. Em 19 de Novembro de 2021, a AT notificara a Requerente para a apresentação da declaração em falta, advertindo que, na falta de apresentação da declaração, seria feita uma liquidação oficiosa, nos termos do art. 90º, 1, b) do CIRC.
5. Depois disso, a AT comunicou à Requerente a liquidação oficiosa de IRC referente ao exercício de 2020, com data de 5 de Janeiro de 2022.
6. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra tal liquidação oficiosa, essencialmente alegando não ter tido o lucro tributável com base no qual foi feita a referida liquidação. Exerceu, no âmbito da reclamação, o seu direito de audição.
7. A reclamação graciosa foi indeferida por Despacho de 16 de Setembro de 2022, com fundamento em que a Requerente não tinha trazido aos autos argumentos que permitissem determinar diferente apreciação do pedido.
8. Em 21 de Junho de 2022 a Requerente pagou o valor apurado na liquidação oficiosa.
9. Em 18 de Outubro de 2022 a Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.
10. Em 5 de Janeiro de 2023 a Requerente foi informada de que, por Despacho de 30 de Dezembro de 2022, fora decidida a anulação da liquidação oficiosa e a sua substituição pela liquidação assente nos valores declarados pela Requerente.
11. Por Requerimento de 19 de Janeiro de 2023, a Requerente informou o Tribunal que aceitava tal solução, por corresponder ao objecto do pedido de pronúncia.
12. No dia 20 de Abril de 2023, a Direcção de Serviços de IRC procedeu à liquidação da declaração apresentada pela Requerente para o exercício de 2020, e respectivos juros compensatórios (Liquidação nº 2023..., Liquidação de Juros nº 2023..., Compensação nº 2023...).
13. Por Requerimento de 18 de Maio de 2023, a Requerente invocou o seu direito à devolução da quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios calculados a partir dessa data até ao momento do reembolso.
14. No seu Requerimento de 26 de Maio de 2023, a Requerida transcreve uma informação da Direcção de Finanças de Lisboa – Divisão de Justiça Contenciosa:

“Em resposta ao mail infra e no âmbito da concretização da Revogação do ato referente a IRC do ano 2020 referente ao processo supra mencionado, informa-se que esta Divisão se encontra a encetar as diligências necessárias para a sua execução, e que nesta data se encontra a aguardar o excesso a restituir no Processo de Execução Fiscal n.º

Assim, logo que seja emitido o reembolso do excesso a restituir, serão calculados os juros indemnizatórios à taxa legal supletiva de 4% ao ano sobre o montante de imposto indevidamente pago, desde a data do despacho de indeferimento da reclamação graciosa (16.09.2022) até à data da emissão da nota de crédito, nos termos do Despacho proferido em 2022/12/30 pela Sr.ª SDG na Informação n.º ..., elaborada na DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC (DSIRC).”

15. No dia 31 de Maio de 2023 a Requerente tinha a sua situação tributária regularizada.

II. B. Matéria não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição da Requerente

1. A Requerente, em Requerimento de 18 de Maio de 2023, manifesta o seu interesse no cumprimento da decisão que lhe fora anunciada pela AT em 5 de Janeiro de 2023, mas ainda não cumprida.
2. E sustenta que lhe são devidos juros indemnizatórios a partir da data de pagamento da quantia apurada na liquidação oficiosa (no seu critério, 15 de Junho de 2022), e até à emissão do reembolso.
3. Em Requerimento de 31 de Maio de 2023, a Requerente lembra que a comunicação, à Requerente, da decisão de revogação do acto tributário, ocorreu em 5 de Janeiro de 2023,

4.

ou seja, depois da constituição do Tribunal Arbitral, que ocorreu no dia 2 de Janeiro de 2023.

III. B. Posição da Requerida

1. A Requerida, no seu Requerimento de 26 de Maio de 2023, interpreta o Requerimento da Requerente de 19 de Janeiro de 2023 como exprimindo uma desistência do seu pedido de pronúncia arbitral *“por entender que a decisão de revogação do acto impugnado, que, entretanto, lhe fora comunicada, satisfazia a sua pretensão, não tendo, por conseguinte, interesse na prossecução dos autos.”*
2. Nesse mesmo Requerimento de 26 de Maio de 2023, a Requerida esclarece que assentou nesse entendimento (de que houvera uma desistência) a sua decisão de não apresentar Resposta no termos do art. 17º do RJAT.
3. Começa, por isso, por sustentar que, perante a referida desistência, os autos deveriam ter sido arquivados por inexistência de interesse no litígio.
4. De seguida, sustenta que se verifica a inutilidade superveniente da lide, por não mais existir o objecto principal submetido a pronúncia arbitral, dada a anulação.
5. E que o que subsiste nas pretensões da Requerente é matéria de execução do decidido, relativamente à qual os tribunais arbitrais são incompetentes – devendo a Requerente, quando muito, recorrer aos Tribunais Judiciais.
6. A Requerida, já na decisão de 30 de Dezembro de 2022 em que se propunha anular a liquidação oficiosa, insistia que os juros indemnizatórios deveriam ser contados somente a partir da data da decisão da reclamação graciosa, 16 de Setembro de 2022.
7. E no Requerimento de 26 de Maio de 2023, a Requerida insiste que:
 - a) Tendo havido desistência do pedido por parte da Requerente, esta deve conformar-se com o reconhecimento, já estabelecido pela AT, do direito a juros indemnizatórios, devidos nos termos do art. 43º, 3, c) da LGT, e contados da data da decisão da reclamação graciosa.

- b) Não há erro imputável aos serviços que permita a aplicação do art. 43º, 1 da LGT ao pagamento de juros indemnizatórios, tendo a AT procedido como devia na falta da entrega dentro do prazo da declaração de rendimentos da Requerente
8. A Requerida termina o seu Requerimento de 26 de Maio de 2023 pedindo o arquivamento por desistência do pedido, ou subsidiariamente a procedência da excepção de inutilidade superveniente da lide.

III. C. Fundamentação da decisão

III. C.1. Utilidade subsistente do processo

1. O comportamento de ambas as partes no presente processo deixa claro que, nem houve desistência do pedido, nem ocorreu a inutilidade superveniente da lide.
2. O que ocorreu, isso sim, foi o reconhecimento, pela própria Requerida, de que a liquidação oficiosa, realizada em início de 2022, era incorrecta face à verdade material dos rendimentos tributáveis da Requerente no exercício de 2020 (um reconhecimento comunicado somente após a constituição do Tribunal Arbitral, logo em incumprimento dos prazos do art. 13º do RJAT).
3. Notificada, em 5 de Janeiro de 2023, a intenção de anular essa liquidação oficiosa, a Requerente limitou-se, em 19 de Janeiro de 2023, a declarar a sua adesão a essa solução.
4. Mas não só a expressão “desistência”, ou qualquer equivalente, não é utilizada pela Requerente, como a declaração da Requerente sugere o oposto: a adesão ao projecto de reposição da legalidade, por anulação da liquidação oficiosa e realização de uma nova liquidação em substituição daquela, era um propósito declarado, não um objectivo instantaneamente alcançado.
5. A única coisa que se retira, da declaração da Requerente, é que deixou de haver litígio, e passou a haver consenso, relativamente a qual a liquidação correcta que cabe ao exercício de 2020.
6. Além disso, a reposição da legalidade implicava a solução para alguns pontos que subsistiam fora do consenso entretanto alcançado, e nomeadamente:

- a. O momento da reconstituição efectiva da situação expurgada da ilegalidade, concretizando a decisão revogatória, que deveria ter ocorrido num prazo curto (idealmente os 60 dias de que fala o art. 100º, 2 da LGT), e não ocorreu – o que suscitou o requerimento da Requerente de 18 de Maio de 2023.
 - b. O montante dos juros indemnizatórios, havendo consenso quanto o direito a esses juros, mas não quanto à data a partir da qual são calculados e devidos.
7. A busca de uma solução para estes dois pontos, que continuam em aberto, é suficiente para concluirmos que a lide não se tornou inútil, continuando a haver interesse no prosseguimento do processo arbitral.
 8. Quanto ao primeiro ponto, já há novas liquidações desde 20 de Abril de 2023, mas não houve reembolso, como decorre da informação da Direcção de Finanças de Lisboa – Divisão de Justiça Contenciosa transcrita no Requerimento da Requerida de 26 de Maio de 2023.
 9. Quanto ao segundo ponto, é manifesta a divergência de entendimento entre as partes.
 10. Quanto ao prosseguimento do processo, quanto à utilidade subsistente da lide, acompanhemos Jorge Lopes de Sousa: *“se for praticado um ato revogatório sem nova regulação da situação jurídica, mas subsistirem efeitos produzidos pelo ato revogado, afigura-se que o processo poderá prosseguir em relação a esses efeitos, se foi pedida a sua eliminação, como permite o artigo 65.º, n.º 1, do CPTA, subsidiariamente aplicável, ao abrigo do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT. (...) Numa situação deste tipo, estar-se-á perante uma eliminação apenas parcial do objeto do processo, que não deverá ser obstáculo ao seu prosseguimento para apreciação dos pedidos formulados que não foram satisfeitos pelo ato revogatório.”*¹
 11. Ainda poderia sustentar-se que o pagamento dos referidos juros indemnizatórios é decurso directo da aplicação dos arts. 43º e 100º da LGT, é uma decorrência automática desse regime, tudo se remetendo para o plano ulterior da execução de decisões, ou de julgados.
 12. Mas isso seria, por um lado, subscrever uma teoria *“in claris”* sobre a vigência da lei, que o nosso sistema jurídico não comporta; e, por outro lado, seria minorar, relativizando-o, o

¹ *Apud* Villa-Lobos, Nuno de & Tânia Carvalhais Pereira (orgs.) (2017), *Guia da Arbitragem Tributária*, 2.ª Ed., Coimbra, Almedina, 171-172.

papel da tutela jurisdicional (no caso, arbitral) dos direitos, de que resulta a consagração amplíssima do acesso ao Direito; e, finalmente, seria desconsiderar a divergência manifestada pelas próprias partes.

13. Seguimos aqui os argumentos aduzidos na fundamentação do acórdão proferido no Proc. nº 520/2018-T: *“A circunstância de o dever de pagamento de juros indemnizatórios estar previsto na lei e decorrer (como efeito) da anulação, desde que verificados os seus pressupostos, não compromete, segundo este Tribunal, a utilidade de uma pronúncia jurisdicional nesse sentido que regule a questão com efeito de caso julgado material. Interpretação esta parametrizada pelo princípio da tutela jurisdicional efetiva e pela dispensa de um eventual contencioso (desnecessário e oneroso), em caso de incumprimento dos deveres reconstitutos por parte da AT, nomeadamente uma ação indemnizatória autónoma, que derivaria da posição contrária.”*
14. Sendo assim, até reembolso da quantia paga em decurso da liquidação oficiosa já revogada e substituída, até ao pagamento dos juros indemnizatórios, o processo deve prosseguir: e só depois de verificadas ambas as situações é que a lide se tornaria inútil supervenientemente, só depois disso é que se diria ser irrazoável, ou desonesto, insistir na prossecução do processo, dado o desaparecimento desses objectos processuais.
15. Como objecto imediato do pedido de pronúncia arbitral, tornou-se consensual, entre as partes, a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente contra a liquidação oficiosa de IRC do ano de 2020, e a própria liquidação oficiosa, objecto mediato do pedido de pronúncia, foi já revogada e substituída.
16. Decidi-lo apenas reafirma a tutela jurisdicional dos direitos da Requerente, agora no que respeita especificamente ao cumprimento dos deveres reconstitutos por parte da Requerida.

III. C.2. O cálculo dos juros indemnizatórios

17. Quanto aos juros indemnizatórios, a Requerente invoca o regime geral: nos termos do art. 24º, 5 do RJAT *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo*

Tributário”, o que remete para o disposto nos artigos 43º, 1 da LGT e 61º, 5 do CPPT, implicando, em princípio, o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

18. Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do acto tributário, haveria, assim, lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, dado que a liquidação é imputável à AT, já que foi elaborada por sua iniciativa, e dado que o imposto foi efectivamente pago.
19. Quanto aos juros indemnizatórios, a Requerida tem dois entendimentos que não coincidem totalmente:
 - a. Por um lado, invoca o art. 43º, 3, c) da LGT, o que levaria a começar a contagem do prazo dos juros indemnizatórios apenas um ano após a reclamação apresentada pelo contribuinte.
 - b. Por outro lado, parece já ter decidido que *“logo que seja emitido o reembolso do excesso a restituir, serão calculados os juros indemnizatórios à taxa legal supletiva de 4% ao ano sobre o montante de imposto indevidamente pago, desde a data do despacho de indeferimento da reclamação graciosa (16.09.2022) até à data da emissão da nota de crédito, nos termos do Despacho proferido em 2022/12/30 pela Sr.ª SDG na Informação n.º ..., elaborada na DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC (DSIRC)”* (cfr. Requerimento de 26 de Maio de 2023 da Requerida) – ou seja, começa a contar o prazo dos juros antes do que resultaria da aplicação do art. 43º, 3, c) da LGT, aplicando afinal o regime do n.º 1 do mesmo artigo, assente na ocorrência de um erro imputável aos serviços da AT.
20. Parece manifesto que o regime geral, de direito a juros indemnizatórios desde o pagamento da quantia liquidada, não se aplica: na ausência de uma declaração de rendimentos entregue pela Requerente dentro do prazo, não houve erro imputável aos serviços da Requerida na elaboração da liquidação oficiosa que serviu de sucedâneo àquela que teria sido elaborada com base na declaração tempestiva, e que tal erro imputável aos serviços só passou a verificar-se quando, na posse de informação que a habilitaria a deferir a reclamação graciosa, mesmo assim a indeferiu.

III. C.3. Suporte das custas, e questões prejudicadas

21. No que respeita à repartição das custas, regem os arts. 533º e seguintes do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, e) do RJAT.
22. Não tendo ocorrido confissão ou desistência, nem impossibilidade ou inutilidade superveniente, nem alteração das circunstâncias não imputável às partes, nem acordo de repartição de custas entre elas, dá causa às custas do processo a parte vencida, devendo ser condenada em custas a parte que a elas houver dado causa (arts. 527º e 536º do CPC).
23. Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

IV. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
2. Anular o indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente contra a liquidação oficiosa de IRC do ano de 2020, com todos os efeitos legais;
3. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso das quantias indevidamente pagas pela requerente, acrescidas de juros indemnizatórios calculados da data do Despacho de indeferimento da reclamação graciosa;
4. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 411.981,53 (quatrocentos e onze mil, novecentos e oitenta e um euros e cinquenta e três cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável

ex vi art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Custas no montante de € 6.732,00 (seis mil e setecentos e trinta e dois euros) a cargo da Requerida (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 16 de Junho de 2023

Os Árbitros

Fernando Araújo

Marta Vicente

Victor Simões