

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 281/2023-T

Tema: IRS – Crédito Fiscal Internacional
Inutilidade Superveniente da Lide

Sumário:

1 - A Requerida revogou o ato impugnado, mas no ato de revogação não se pronunciou sobre o pedido dos Requerentes de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios — dando assim satisfação à pretensão dos Requerentes (apenas no que respeita à anulação do ato impugnado).

2- Assim, o Tribunal terá de se pronunciar sobre o pedido dos Requerentes de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios, julgando o mesmo procedente por estarem preenchidos todos os requisitos legais do artigo 43.º da LGT.

3 – O facto de (i) a AT ter revogado o ato impugnado, o que deu lugar à decisão de inutilidade superveniente da lide (ii) o ato de revogação ter tido lugar após o prazo do artigo 13.º do RJAT, e (iii) o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios ter sido julgado procedente por provado; determinam a responsabilidade da Requerida pelo pagamento da totalidade das custas do processo.

DECISÃO ARBITRAL

A Signatária Dra. Elisabete Flora Louro Martins Cardoso foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, o qual foi constituído em 27 de junho de 2023.

I. Relatório

1. **A...**, contribuinte n.º ..., e **B...**, contribuinte n.º..., ambos residentes na Rua ..., N.º ...,

1.

(**doravante, Requerentes**), apresentaram no dia 17 de abril de 2023 pedido de pronúncia arbitral (PPA), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (**doravante, Requerida ou AT**)..

No PPA, os Requerentes pedem ao Tribunal: (i) a anulação da Liquidação Adicional de IRS n.º 2022..., Liquidação n.º 2022 ... e Liquidação n.º 2022..., das quais resultam o pagamento adicional de imposto no montante de € 4.350,35 e o pagamento de juros compensatórios de € 588,30, relativas ao período de tributação do ano de 2018 (**doravante, Ato Impugnado**); e (ii) a condenação da AT ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

No PPA os Requerentes insurgem-se contra a desconsideração pela AT do crédito fiscal internacional, correspondente aos valores que haviam sido retidos na fonte em Espanha, sobre os dividendos auferidos nesse país (pelos Requerentes), no montante de € 5.510,46 e € 29.002,31, respetivamente.

Os Requerentes alegam que em 19 de abril de 2022 foram notificados por Ofício n.º ..., da Divisão de Tributação e Cobrança, da Direção de Finanças de ..., para apresentar, ao abrigo do dever de colaboração, documentos comprovativos do imposto pago em Espanha, uma vez que tais valores de retenção não foram comunicados pela Administração Fiscal Espanhola à AT.

No dia 29 de abril de 2022, em resposta à mencionada notificação, os Requerentes apresentaram declarações emitidas pela entidade pagadora de tais rendimentos, o Santander Private Banking, nas quais estão discriminados o total dos rendimentos de capitais obtidos e o imposto retido em Espanha.

Nesse seguimento, por Ofício n.º ... e por Ofício n.º ... (2.º Notificação), ambos de 2022-10-13, os Requerentes foram notificados para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60.º do Código do IRS. Em 14 de novembro de 2022 os Requerentes remeteram para a AT, via e-mail, novas declarações emitidas pelo Santander Private Banking, que identificam a respetiva retenção bem como os extratos bancários que identificam a entrada dos rendimentos líquidos.

Não obstante, “*Por Ofício n.º ..., de 15/11/2022, os aqui Requerentes foram notificados da decisão final datada de 15/11/2022 (Decisão), cuja cópia aqui se junta como doc. 7 e se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, nos termos do qual a AT ressalva que “o valor declarado referente a imposto pago em Espanha é superior ao conhecido e comunicado por aquela Administração Fiscal”, concluindo assim que “relativamente ao exercício fiscal de 2018 em virtude de, não tendo sido comunicado qualquer valor a esse título pelas autoridades fiscais espanholas, e sem apresentação de qualquer documento comprovativo emitido ou autenticado por aquela administração fiscal, não se vislumbra possível de aceitação do pretendido montante de €5.510,46”*. Em consequência da referida Decisão, foram emitidas as Liquidações Oficiosas de IRS que constituem o objeto do presente PPA.

Os Requerentes não aceitam a referida decisão, nem as consequentes Liquidações Oficiosas de IRS, defendendo que os documentos remetidos pelos Requerentes (emitidos pela entidade pagadora dos rendimentos) ao abrigo do dever de colaboração gozam de presunção de verdade, cabendo à AT o cumprimento do ónus da prova o que no caso concreto, poderia implicar um pedido de informações a realizar pela AT à Autoridade Fiscal Espanhola no sentido de confirmar a informação que consta dos documentos remetidos pelos Requerentes ao abrigo do dever de colaboração.

2. O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 18 de abril de 2023 e foi automaticamente notificado à Requerida.

3. Os Requerentes não procederam à nomeação de Árbitro, pelo que, em 09 de junho de 2023, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a Signatária como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular, tendo a Signatária comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Ainda em 09 de junho de 2023, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo as mesmas manifestado vontade de recusar a designação dos Árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código

3.

Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 27 de junho de 2023.

6. Em 28 de junho de 2023, o Tribunal proferiu o seguinte despacho arbitral:

“Notifique o dirigente máximo do serviço da administração tributária, nos termos do artigo 17.º n.º 1 e n.º 2 do RJAT, para:

(i) apresentar resposta;

(ii) requerer, querendo, a produção de prova adicional; e

(iii) remeter cópia do processo administrativo (na falta de remessa é aplicado o disposto no artigo 110.º n.º 5 do CPPT).

Prazo: 30 dias”.

7. Em 19 de setembro de 2023, a Requerida veio aos autos:

“informar que, por despacho de 18/06/2023 da Dr.a ..., por subdelegação de competências da Senhora Subdiretora-Geral da DIRS, foi revogado o ato tributário impugnado, nos termos e com os fundamentos constantes da Informação da Direção de Serviços do IRS. Em face do exposto, solicita-se que o CAAD notifique a Requerente para declarar se pretende a extinção da instância”.

A AT junta também a informação que fundamenta o despacho de revogação, a qual tem o seguinte teor:

“8.O objeto do presente pedido pode-se resumir à aceitação dos documentos apresentados pelo sujeito passivo enquanto comprovativos do imposto suportado em Espanha.

9.No que concerne aos documentos a apresentar relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro, os mesmos têm que estar em conformidade com o disposto no ofício-circulado n.º 20124 de 2007/05/09, isto é, tratem-se de fotocópias autenticadas ou originais emitidos pela autoridade fiscal do país de origem.

10.Porém, no que diz respeito a rendimentos de valores mobiliários em que haja intervenção de instituições de crédito e sociedades financeiras residentes em Portugal, podem

ser aceites documentos emitidos por essas entidades a comprovarem esses rendimentos quanto à sua natureza, montante e imposto pago, conforme despacho do Subdiretor Geral de 03/03/2004.

11.Desta forma, as cópias dos documentos apresentados relativamente a rendimentos provenientes de Espanha parecem ser suficientes para poderem ser aceites como documentos comprovativos do imposto pago no estrangeiro e dessa forma confirmar os valores indicados pelo sujeito passivo no anexo J da declaração de IRS do ano 2018 (entidade consiste no banco Santander Totta).

12.Também, esta Direção de Serviços chegou a prestar esclarecimentos quanto a um pedido da Direção de Finanças de ... relativamente às dúvidas dos rendimentos a considerar provenientes de Espanha.

13.Esta Direção de Serviços concluiu que o valor total de dividendos pagos através das contas do Banco Santander Totta ascendeu a €29.002,31, ou seja, o correspondente a um só registo, o que confirmou o lapso na comunicação enviada pelas autoridades fiscais de Espanha.

14.No entanto, também a apreciação dos documentos efetuada pela AT não foi a mais correta, pois os documentos bancários não foram considerados suficientes para comprovar o imposto pago no estrangeiro.

15.De salientar que da informação recebida das autoridades fiscais de Espanha relativamente aos sujeitos passivos, apenas constavam os rendimentos não havendo qualquer referencia a imposto pago.

16.Não deixa de ser pertinente explicar que os intermediários financeiros comunicam às respetivas autoridades fiscais os montantes de rendimento auferidos e respetiva retenção na fonte e procedem à sua entrega aos respetivos Estados, por outro lado raramente consta da informação recebida das autoridades fiscais estrangeiras valores referentes a imposto pago no âmbito da DAC 2.

17.Ainda no que diz respeito ao imposto pago em Espanha, atendendo aos documentos apresentados poderá indicar-se o montante total de € 5.510,46 apesar de que este seja superior à taxa da CDT celebrada entre Portugal e Espanha.

18.Pelo que, a única questão que se pode levantar é se o sujeito passivo relativamente ao

imposto declarado no anexo J de IRS de 2018 indicou valores acima do imposto efetivamente suportado.

19. Pois, ainda que se imputem montantes de imposto pago em Espanha superiores à taxa prevista na CDT celebrada entre Portugal e Espanha, apenas relevará para efeitos de crédito de imposto o valor correspondente à taxa prevista (15%), nos termos dos artigos 10º e 11º da referida CDT.

20. No entanto, ressalva-se que a liquidação de IRS de 2018 que resultou da declaração entregue pelo sujeito passivo aplicou os limites da convenção considerando apenas os valores de taxa previsto na CDT celebrada entre Portugal e Espanha (€ 4.350,34).

21. Concluindo, da análise aos documentos apresentados pelo sujeito passivo confirma-se que deverá ser atendido o pedido do sujeito passivo anulando-se os atos contestados, uma vez que foram apresentados documentos bancários (banco Santander) que comprovam o rendimento auferido e o imposto pago no estrangeiro.

Conclusão

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que devem ser revogados os atos impugnados referentes ao IRS do ano 2018, repondo-se como vigente a declaração entregue voluntariamente pelo sujeito passivo.

Proposta

A ser sancionada superiormente, deve remeter-se esta informação e o processo à DSCJC”.

8. Em 19 de setembro de 2023, o Tribunal proferiu despacho com o seguinte teor:

“Notifique-se a Requerente para se pronunciar sobre o requerimento entregue pela Requerida”.

9. Em 03 de outubro de 2023, o Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“Despacho Arbitral Processo 281/2023-T:

- A Requerida veio em 19-09-2023 aos autos informar que a AT revogou totalmente o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral;

- Ainda em 19-09-2023, o Requerente foi notificado para se pronunciar sobre o requerimento apresentado pela Requerida;

- Embora, até à presente data, a Requerente não se tenha pronunciado (sobre o teor do requerimento da Requerida), poderá fazê-lo, querendo, num prazo adicional de 10 dias a contar da notificação do presente despacho.

Sem prejuízo do exposto,

- Não estamos, porém, perante a situação prevista no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, na medida em que foi ultrapassado o momento processual lá previsto. Estando o Tribunal já está constituído, impõe-se que tome uma decisão, que afigura ser no sentido da inutilidade superveniente da lide;

- O Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária não prevê a possibilidade de dispensa do pagamento do remanescente da taxa arbitral por parte do Requerente. Consequentemente, embora o Tribunal já esteja em condições de antecipar que a inutilidade superveniente será imputável à Requerida (que deverá, por isso, suportar integralmente a taxa arbitral), impõe-se que se notifique o Requerente para pagar a taxa arbitral subsequente e juntar aos autos o respectivo comprovativo, nos termos do n.º 4 do artigo 4.º daquele Regulamento de Custas e no prazo de dez dias a contar da notificação deste despacho.

- O Tribunal proferirá decisão arbitral após ser paga aquela taxa.

- O termo do prazo do artigo 21.º do RJAT o dia 27-12-2023”.

10. Em 06 de outubro de 2023, os Requerentes vieram aos autos informar que aceitam a revogação do ato tributário.

11. Em 20 de outubro de 2023, o Tribunal proferiu o seguinte despacho “Insista-se com o Requerente para cumprimento do despacho de dia 3 de outubro no que respeita ao pagamento da taxa arbitral subsequente: “impõe-se que se notifique o Requerente para pagar a taxa arbitral subsequente e juntar aos autos o respectivo comprovativo, nos termos do n.º 4 do artigo 4.º daquele Regulamento de Custas e no prazo de dez dias a contar da notificação deste despacho””.

12. Em 20 de outubro de 2023, os Requerentes vieram aos autos juntar o documento comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

II. Saneamento

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

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpra apreciar e decidir.

III. Matéria de Facto

III.1 Factos Provados

1. Os Requerentes entregaram em 2019-06-28 declaração de rendimento referente ao IRS de 2018 com anexo J indicando rendimentos de capitais (categoria E) – dividendos – no montante de € 29.002,31, bem como o respetivo imposto pago no Estrangeiro no valor de € 5.510,46;
2. A declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2018 e respetivo anexo J, originaram a Liquidação n.º 2019... no valor de € 2.012,64 a pagar;
3. Posteriormente, no seguimento de informação recebida no âmbito da Diretiva de Assistência Comunitária (DAC 2) foi desencadeado um procedimento de controlo dos rendimentos obtidos no estrangeiro pelos Requerentes;
4. Da informação recebida das autoridades fiscais Espanholas constavam valores diferentes do declarado na declaração de IRS entregue pelos Requerentes;
5. Deste controlo efetuado pela AT, resultou a declaração oficiosa e respetivas liquidações objeto do presente PPA;
6. Em 27/12/2022, os aqui Requerentes foram notificados da Liquidação Adicional n.º 2022..., no valor de € 4.350,35 e respetiva nota de liquidação de juros compensatórios n.º 2022..., no valor de € 588,30;

7. Liquidação adicional essa que decorre de uma correção oficiosa da declaração de rendimentos apresentada pelos Requerentes, na qual a AT desconsiderou o crédito fiscal internacional, correspondente aos valores que haviam sido retidos na fonte em Espanha, sobre os dividendos auferidos nesse país, no montante de € 5.510,46 e € 29.002,31, respetivamente;
8. Com efeito, em 19/04/2022, os Requerentes foram notificados por Ofício n.º..., da Divisão de Tributação e Cobrança, da Direção de Finanças de ..., para apresentar, ao abrigo do dever de colaboração, documentos comprovativos do imposto pago em Espanha, uma vez que tais valores de retenção não foram comunicados pela Administração Fiscal Espanhola à AT;
9. Em resposta à mencionada notificação, no dia 29 de abril de 2022, os aqui Requerentes apresentaram declarações emitidas pela entidade pagadora de tais rendimentos, o Santander Private Banking, nas quais estão discriminados o total dos rendimentos de capitais obtidos e o imposto retido em Espanha;
10. Nesse seguimento, por Ofício n.º ... e por Ofício n.º ... (2.º Notificação), ambos de 2022-1013, os aqui Requerentes foram notificados para o exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60.º do Código do IRS;
11. Em resposta a AT não considerou a prova documental apresentada e concluiu que no que respeita “ao imposto pago no estrangeiro, não tendo sido comunicado qualquer valor a esse título pelas autoridades fiscais espanholas, e sem a apresentação de qualquer documento comprovativo emitido ou autenticado por aquela administração fiscal, não se vislumbra passível de aceitação o pretendido montante de €5.510,46”;
12. Com vista à obtenção da documentação junto do Banco Santander Espanha, ao abrigo do princípio da cooperação, os Requerentes apresentaram pedido para a prorrogação do prazo de Direito de Audição, por e-mail em 2022-10-28, tendo sido concedido pela AT a dilação do prazo por mais 10 dias conforme Ofício n.º..., de 31 de outubro de 2022;
13. Ainda com referência ao e-mail apresentado pelos Requerentes, a AT em resposta por e-mail datado de 4 de novembro de 2022, informou que “de acordo com o ponto

- 7 da informação que acompanhou o ofício a que se refere o documento em causa terá de ser emitido pela administração fiscal em causa”;
14. Em 14 de novembro de 2022, os aqui Requerentes remeteram para a AT, via e-mail, novas declarações emitidas pelo Santander Private Banking, que identificam a respetiva retenção bem como os extratos bancários que identificam a entrada dos rendimentos líquidos;
15. Por Ofício n.º ..., de 15/11/2022, os aqui Requerentes foram notificados da decisão final datada de 15/11/2022 (Decisão) nos termos do qual a AT ressalva que “o valor declarado referente a imposto pago em Espanha é superior ao conhecido e comunicado por aquela Administração Fiscal”, concluindo assim que “relativamente ao exercício fiscal de 2018 em virtude de, não tendo sido comunicado qualquer valor a esse título pelas autoridades fiscais espanholas, e sem apresentação de qualquer documento comprovativo emitido ou autenticado por aquela administração fiscal, não se vislumbra possível de aceitação do pretendido montante de €5.510,46”;
16. Em 27 de dezembro de 2022 os Requerentes pagaram, através do sistema MultiBanco, a Liquidação Adicional n.º 2022..., no valor de € 4.350,35; e em 6 de janeiro de 2023 os Requerentes pagaram a respetiva nota de liquidação de juros compensatórios n.º 2022..., no valor de € 588,30;
17. Já no âmbito dos presentes autos, a AT revogou o ato impugnado por despacho da Subdiretora Geral ..., proferido em 18 de junho de 2023 (com os fundamentos já reproduzidos no Relatório da presente Decisão Arbitral, para o qual se remete), tendo a referida revogação sido comunicada aos autos apenas em 19 de setembro de 2023.

III.2 Factos não Provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide.

III.3 Fundamentação da matéria de facto

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

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

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles.

IV. DA APRECIÇÃO JURÍDICA

O artigo 277.º alínea e) do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT, dispõe o seguinte: “*A instância extingue-se com a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide*”. A impossibilidade da lide ocorre em caso de morte ou extinção de uma das partes, por desaparecimento ou perecimento do objeto do processo ou por extinção de um dos interesses em conflito. 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, ou porque não é possível dar satisfação à pretensão que o demandante quer fazer valer no processo, ou porque o fim visado com a ação foi atingido por outro meio. Assim, a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide traduz-se numa impossibilidade ou inutilidade jurídica, cuja determinação tem por referência o estatuído na lei.

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 dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por já ter sido atingido por outro meio”.

Nas palavras do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães proferido em 16/11/2017, no processo n.º 6108/16.3T8VNF-B.G1:

“I- A inutilidade superveniente da lide é uma realidade absoluta, não se podendo extinguir a instância nos casos em que a utilidade existe, ainda que mínima ou pouco provável.

II- Emanação da proibição da prática de actos inúteis que, por sua vez, está relacionada com o princípio da economia processual, a inutilidade superveniente visa obstar a prática de actos absolutamente inúteis, ou seja, sem qualquer utilidade processual”.

Nas palavras do Acórdão do Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra proferido em 12/05/2012, no processo n.º 1124/11.4TBTMR.C1:

“I – A instância extingue-se sempre que se torne supervenientemente inútil, i.e., sempre que por facto ocorrido na pendência da instância, a continuação da lide não tenha qualquer utilidade (artº 287 e) do CPC).

II - A instância extingue-se ou finda de forma anormal todas as vezes que, ou por motivo atinente ao sujeito, ou por motivo atinente ao objecto, ou por motivo atinente à causa, a respectiva relação jurídica substancial se torne inútil, i.e., deixe de interessar a sua apreciação.

III - Não é suficiente, portanto, a existência de um facto que torne a lide inútil; exige-se, para que se verifique a causa de extinção da instância considerada, que o facto seja superveniente.

IV - Como a instância se considera iniciada com a proposição da acção e esta se considera proposta, intentada ou pendente logo que seja recebida pela secretaria a respectiva petição inicial, segue-se que só o facto ocorrido posteriormente ao recebimento da petição inicial se deve considerar superveniente (artºs 150 e 467 nº 1 do CPC)”.

Nos termos do disposto no artigo 13.º do RJAT:

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

No caso concreto, a Requerida foi notificada pelo CAAD (tendo assim conhecimento) da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 24 de abril de 2023. Decorrido o prazo legal de 30 dias previsto no artigo 13.º do RJAT (a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral) a Requerida nada veio comunicar aos autos, o que levou ao normal prosseguimento do processo com (i) a designação do Árbitro e respetiva notificação (em 09 de junho de 2023), (ii) a constituição do Tribunal Arbitral Singular (em 27 de junho de 2023), e (iii) a notificação da Requerida para apresentar Resposta, nos termos do artigo 17.º do RJAT (em 28 de junho de 2023). Em 18 de junho de 2023 a Requerida revogou o ato impugnado, mas apenas em 19 de setembro de 2023 comunicou aos autos essa mesma revogação (já na sequência da notificação do artigo 17.º do RJAT).

A conclusão da Informação que fundamenta o despacho de revogação é a seguinte:

“Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que devem ser revogados os atos impugnados referentes ao IRS do ano 2018, repondo-se como vigente a declaração entregue voluntariamente pelo sujeito passivo”.

Notificada para o efeito, os Requerentes vieram informar os autos que:

“aceita a revogação do ato tributário.”.

Conclui-se do exposto, que a Requerida satisfaz por inteiro e de modo voluntário as pretensões

que os Requerentes formularam nestes autos no que respeita à anulação do ato impugnado, e nessa medida, os resultados que os Requerentes visavam com o presente processo arbitral encontram-se integralmente atingidos. Assim sendo, não oferece dúvidas que a decisão arbitral que, normalmente seria proferida, se afigura destituída de qualquer efeito útil, pelo que não se justifica a sua prolação **no que respeita à anulação do ato impugnado**. Termos em que, com as devidas adaptações, se julga verificada a inutilidade superveniente da lide, **no que respeita à anulação do ato impugnado**.

Não obstante, uma vez que na decisão de revogação do ato impugnado a AT não se pronuncia relativamente ao pedido dos Requerentes de condenação (da AT) ao pagamento de juros indemnizatórios, o Tribunal terá de se pronunciar sobre este pedido (vide neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte proferido em 21/02/2019, no processo n.º 02888/11.0BEPRT: “1. A inutilidade superveniente da lide (al. e) do art. 277º do CPC) ocorre quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de ter todo o interesse e utilidade, conduzindo, por isso, à extinção da instância, pois que a pretensão do autor não poderá, então, manter-se, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou por se encontrar fora do esquema da providência pretendida. 2. Ocorre erro de julgamento se a decisão de primeira instância declarou totalmente extinta a instância por inutilidade superveniente da lide quando devia ter considerado o pedido de juros indemnizatórios efectuado na petição de impugnação”).

Porquanto, nas palavras do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 22/05/2019, no processo n.º 1770/12.9BELRS:

“1. Nos termos do art.º100, da L.G.Tributária, em virtude da procedência total ou parcial de impugnação a favor do sujeito passivo, a A. Fiscal está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto objecto do litígio, tal dever compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, computados a partir do termo do prazo da execução da decisão. Em face de tal postulado, a anulação judicial do acto tributário implica o desaparecimento de todos os seus efeitos “ex tunc”, tudo se passando como se o acto anulado não tivesse sido praticado, mais devendo a reintegração completa da ordem jurídica violada

ser efectuada de acordo com a teoria da reconstituição da situação actual hipotética.

2. A reconstituição da situação hipotética actual justifica a obrigação de restituição do imposto que houver sido pago, tal como do pagamento de juros indemnizatórios, cuja atribuição ao sujeito passivo, nos termos da lei, não está dependente da formulação de pedido nesse sentido, posição esta que está de acordo com os efeitos consequentes que decorrem da anulação do acto tributário, tal como do facto do pagamento de juros não estar dependente de pedido (cfr.artº.100, da L.G.Tributária; artº.61, nº.3, do C.P.P. Tributário).

3. Os juros indemnizatórios correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem raiz constitucional. Com efeito, no artº.22, da C.R.Portuguesa, estabelece-se que o Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte a violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.

4. As obrigações pecuniárias e de quantidade, como é o caso da obrigação de apuramento de juros indemnizatórios derivada do indevido pagamento de uma liquidação tributária, devem ser cumpridas de acordo com o princípio nominalista, em moeda que tenha curso legal no País, impondo a lei o pagamento de juros face a tal tipo de obrigações. O juro consiste no preço do dinheiro em função do tempo, remunerando o seu titular em face da sua disponibilização temporal a terceiro. Especificamente, os juros indemnizatórios remuneram essa disponibilização a favor do credor tributário, em razão de uma acção inadequada e imputável à Fazenda Pública (cfr.artºs.550 e 806, nº.1, ambos do C.Civil).

5. A obrigação de pagamento de juros indemnizatórios tem o seu fundamento no instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, constituindo a contra face dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal e sendo tal matéria regulada pela lei em vigor à data do facto gerador da responsabilidade (cfr.artº.12, do C.Civil). Assim, a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual. Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária (cfr.artº.24, nº.1, do anterior C.P.Tributário; artº.43, da L.G.T.).

6. Os requisitos do direito a juros indemnizatórios previsto no art.º43, n.º1, da L.G.Tributária, são os seguintes:

- a) Que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;
- b) Que o erro seja imputável aos serviços;
- c) Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- d) Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

6. No âmbito do direito tributário, a interpretação de distinguir "erro" de "vício", como defende a doutrina e jurisprudência dominantes, e só relevar aquele, para efeitos de exame do direito a juros indemnizatórios, não é a que melhor garante a aplicação da teoria da reconstituição da situação actual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um acto tributário (cfr.art.º.100, da L.G.T.). É que tal distinção pode conduzir a um tratamento diferenciado dos contribuintes, de forma injustificada.

7. Cremos que a interpretação da expressão "erro imputável aos serviços" que melhor se estriba na letra da lei, considerando que a L.G.T. e o C.P.P.T. não distinguem os conceitos de "erro" e de "vício", deve reconduzir-se a qualquer "ilegalidade" fundante da anulação, total ou parcial, do acto tributário. Nesse sentido vai, de resto, o estipulado no art.º.100, da L.G.T., norma que deve ser concatenada com a do art.º.43, n.º.1, do mesmo diploma, a qual consagra, na lei ordinária, a teoria da reconstituição da situação actual hipotética, em virtude da anulação, total ou parcial, de um acto tributário, na mesma utilizando o legislador a expressão "ilegalidade" como fundamento da dita reconstituição. Ora, a expressão "ilegalidade" aqui utilizada comporta, também, a violação de normas de procedimento que, embora não contendam com a própria definição da relação jurídica tributária substantiva, viciam o acto de liquidação. Tal expressão, a "ilegalidade", é igualmente utilizada pelo legislador, e com a mesma amplitude, no corpo do art.º.99, do C.P.P.T., quando define os fundamentos do processo de impugnação, espécie processual por excelência do contencioso tributário”.

No caso concreto, estão verificados todos os requisitos do direito a juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º n.º 1 da LGT, porquanto:

- a) A própria AT reconheceu o erro (vício de violação de lei) no ato impugnado, e, por conseguinte, revogou o mesmo ato, levando à decisão de inutilidade superveniente da lide;
- b) A própria AT reconheceu que o erro é imputável aos serviços;
- c) A existência desse erro foi determinada no presente processo, no âmbito da revogação do ato impugnado; e
- d) Desse erro resultou o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, conforme comprovado pelos Requerentes que juntaram aos autos o documento comprovativo do pagamento das liquidações adicionais impugnadas.

Termos em que, é julgado totalmente procedente o pedido dos Requerentes ao pagamento de juros indemnizatórios, sendo os mesmos devidos desde a data do pagamento indevido (27 de dezembro de 2022 e 6 de janeiro de 2023) até à data da efetiva restituição do IRS pago indevidamente, calculados à taxa legal (4%, nos termos da Portaria n.º 291/2003 de 8 de abril aplicável por via do artigo 559.º do Código Civil, já que o artigo 24.º do Código de Processo Tributário nem estabelece essa taxa, nem, quanto a ela, remete para as leis tributárias).

No que respeita à responsabilidade por custas, nos termos do artigo 536.º n.º 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 (excetuados os casos previstos nos números anteriores da mesma norma), a responsabilidade pelas custas fica a cargo do Autor ou Requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao Réu ou Requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas; 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 da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do Autor ou Requerente.

Vide neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Agosto de 2014, proferido no processo n.º 0828/14:

“I - Se na pendência de reclamação da decisão do Director-Geral dos Impostos veio a ser revogado o acto reclamado, tal significa que o recorrente obteve a satisfação da sua

pretensão por a autoridade tributária ter revogado o acto, ainda que sem ter decidido que lhe assistia razão.

II - Verifica-se, nesse caso a inutilidade da lide é superveniente na medida em que, instaurada esta, veio a ficar sem objecto por aquilo que a recorrente pretendia obter com a reclamação ter sido atingido pela revogação do acto sob reclamação.

III - A responsabilidade pela totalidade das custas, neste caso, fica a cargo do requerido por a inutilidade lhe ser imputável, face ao disposto no art.º 536.º (art.º 450.º CPC 1961) do actual Código de Processo Civil, nos seus n.ºs 3 e 4”.

No caso em apreço, como ficou demonstrado, a pretensão dos Requerentes foi satisfeita voluntariamente pela Requerida por esta ter revogado o ato tributário, dando assim plena satisfação à principal pretensão dos Requerentes (a anulação do ato impugnado) — o que nos termos do disposto no artigo 536.º n.º 3 e n.º 4 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, basta para que este Tribunal determine que a inutilidade superveniente da lide é efetivamente imputável à Requerida, sendo a mesma a responsável pelo pagamento da totalidade das custas do processo.

Não obstante, o despacho de revogação foi praticado e comunicado ao CAAD em violação do prazo previsto no artigo 13.º do RJAT, conforme exposto supra, o que determina que as custas deste processo, também com este fundamento, devem ser totalmente imputadas à Requerida. Acresce ao exposto, que este Tribunal declarou ainda totalmente procedente o pedido de juros indemnizatórios apresentado pelos Requerentes, pelo que também com este fundamento as custas são totalmente da responsabilidade da Requerida.

V. DECISÃO

Termos em que, decide este Tribunal:

a) Declarar extinta a presente instância arbitral, por inutilidade superveniente da lide (apenas no que respeita à anulação do ato impugnado);

b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios aos Requerentes, à taxa legal de 4%, sobre o IRS indevidamente pago, desde a data do pagamento indevido (27 de dezembro de 2022 e 6 de janeiro de 2023) até à data da efetiva restituição; e

c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º n.º 2 do CPC, no artigo 97.º-A n.º 1 alínea *a*) do CPPT, e no artigo 3.º n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **EUR 4 938,65**.

VII. CUSTAS

O montante das custas (a cargo da Requerida) é fixado em **EUR 612,00** (nos termos do disposto no artigo 12.º n.º 2 e no artigo 22.º n.º 4 do RJAT, e na Tabela I anexa do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

Notifique-se.

Lisboa, 21 de dezembro de 2023

O Árbitro,

Elisabete Flora Louro Martins Cardoso