

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 556/2025-T

Tema: Revogação do ato impugnado. Impossibilidade superveniente da lide.
Extinção da instância. Pedido de juros indemnizatórios

Sumário:

- 1. Com a anulação administrativa (revogação) da liquidação de IRS na pendência da ação arbitral, aceite pelos requerentes, extingue-se a instância por impossibilidade superveniente da lide quanto à liquidação anulada, prosseguindo o processo quanto ao pedido, acessório, de juros indemnizatórios.*
- 2. Não se verifica erro imputável aos serviços se essa liquidação oficiosa se ficou a dever à não apresentação da declaração de IRS por parte dos requerentes, com os respetivos documentos de suporte detidos na sua esfera e não na da AT.*

Decisão Arbitral

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro-presidente), Augusto Vieira e Mariana Vargas, (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20/8/2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., contribuinte nº ... e B..., contribuinte nº ..., casados um com o outro, residentes em ..., ..., ...-... Alcochete, adiante também brevemente designados por "Requerentes"

apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), tendo em vista a anulação do ato de indeferimento tácito de reclamação graciosa relativa à (i) liquidação de IRS nº 2024..., (ii) da demonstração de liquidação de juros compensatórios

nº 2024... e (iii) da demonstração de acerto de contas nº 2024..., relativos ao ano de 2020 e de que resultou um valor a pagar de € 64.882,44 e um saldo apurado de € 62.994,66.

Os Requerentes pedem ainda a restituição da importância que consideram indevidamente liquidada e paga, acrescida de juros indemnizatórios calculados à taxa legal.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por "AT" ou simplesmente "Administração Tributária").

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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 Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 20/8/2025.

Revogação administrativa do ato de liquidação

A Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada, por despacho de 21-8-2025, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, veio informar ao processo, que procedeu à revogação do ato de liquidação impugnado, juntando cópia da notificação ao mandatário dos Requerentes.

Notificados os Requerentes para se pronunciarem sobre a possível extinção da instância por impossibilidade superveniente da lide, vieram na sequência dessa notificação, alegar, no essencial, que a liquidação objeto desta impugnação, *"(...)conserva utilidade na parte respeitante à condenação da Administração Tributária no pagamento dos juros indemnizatórios legalmente devidos (...)"* na consideração de que *"(...) o erro que deu origem à liquidação é integralmente imputável aos serviços da Administração Tributária (...)"*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, em resposta, reitera a sua posição de que a inutilidade superveniente da lide impede a apreciação do pedido de juros indemnizatórios e, subsidiariamente, invoca a falta de fundamento para esse pedido acessório na medida em que a liquidação foi elaborada oficiosamente na sequência de um procedimento de

divergência no âmbito do qual os Requerentes não apresentaram os comprovativos da natureza dos rendimentos, sendo apenas na pendência do processo arbitral que a AT tomou conhecimento desses comprovativos e, por isso, é que terá decidido revogar o ato.

Alegou a AT nesta sede que em 4 de junho de 2021 foi apresentada a declaração de IRS relativa ao ano de 2020, com a menção de que os contribuintes e ora Requerentes, eram residentes em território nacional, com os rendimentos das categorias H e F obtidos no estrangeiro (Anexo J) e mencionando no Quadro 6C2 do Anexo L a opção pelo método da isenção, da qual resultou a liquidação nº 2021..., de 2021-07-20, com o valor a pagar de €1.887,78.

Não haviam sido declarados rendimentos de categoria E, obtidos em França, no montante de €199.161,00.

Por outro lado, os Requerentes alegaram na reclamação graciosa apresentada (que não foi objeto de decisão) que os montantes obtidos em França, pagos pela Seguradora C..., S A, foram-no no âmbito da herança da mãe da Requerente B... (pagamento de um capital e não de um rendimento), estando excluídos de tributação.

Por outro lado, com o PPA foi junto, como documento nº 5, o correspondente às declarações emitidas pela C..., que correspondem aos valores e contratos de seguro do ramo "Vida" comunicados pela Administração Fiscal francesa através do SITI; estes documentos comprovam que os montantes obtidos em França correspondem efetivamente a indemnizações devidas em consequência de morte, pagas ao abrigo de contrato de seguro e, por isso, a AT considerou esses rendimentos excluídos de tributação em sede de IRS, revogando o ato de liquidação sindicado.

Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, em face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e o Tribunal é competente.

O processo não enferma de nulidades.

2. Fundamentação

Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) ¹A AT emitiu liquidação adicional de IRS n.º 2024... relativa ao ano de 2020, demonstração de liquidação de juros compensatórios nº 2024 ... e demonstração de acerto de contas nº 2024
- B) ...de que resultou imposto a pagar no montante total de EUR 64.882,44;
- C) Não se conformando com os sobreditos atos de liquidação, os Requerentes apresentaram, em 16-12-2024, reclamação graciosa (Doc 2, com o PPA);
- D) Não tendo sido proferida e notificada qualquer decisão relativa à sobredita reclamação, os Requerentes apresentaram, em 3-6-2025, o pedido de pronúncia arbitral que dá origem a estes autos;
- E) Tendo sido notificada para apresentar Resposta, a Requerida, dentro do prazo respetivo, veio juntar aos autos comprovativo de notificação do despacho de revogação do ato contestado, proferido, por delegação de competências, pela Subdiretora-Geral de Gestão Tributária dos Impostos sobre o Rendimento;
- F) Em 4 de junho de 2021 foi apresentada a declaração de IRS relativa ao ano de 2020, com a menção de que os contribuintes e ora Requerentes, de nacionalidade francesa, eram residentes em território nacional, com os rendimentos das categorias H e F obtidos no estrangeiro (Anexo J) e mencionando no Quadro 6C2 do Anexo L a opção pelo método da isenção, da qual resultou a liquidação nº 2021..., de 2021-07-20, com o valor a pagar de €1.887,78...
- G) ... e não haviam sido declarados rendimentos de categoria E, obtidos em França, no montante de €199.161,00.
- H) Os documentos de suporte para apuramento do rendimento real dos Requerentes não estavam na posse nem na esfera da AT aquando da liquidação e atos mencionados em A);

¹ De acordo com o Despacho de Retificação de 2025-12-09

- I) A sobredita liquidação de IRS foi elaborada oficiosamente na sequência de um procedimento de divergência no âmbito do qual os Requerentes não apresentaram os comprovativos da natureza dos rendimentos...
- J) ... sendo apenas na pendência do processo arbitral que a AT tomou conhecimento desses comprovativos e, por isso, é que terá decidido revogar o ato.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1. Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, juntamente com os requerimentos apresentados pela AT, tudo analisado criticamente.

2.2.2. Não há outros factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

3. Fundamentação (cont.)

Matéria de direito

Os Requerentes impugnaram, por via administrativa e arbitral, a liquidação de IRS e juros compensatórios, relativa a 2020, no valor total de € 64.882,44, incluindo IRS e juros compensatórios.

Este ato assim impugnado foi revogado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, sem reconhecimento do direito dos Requerentes a juros indemnizatórios.

Os Requerentes defendem que deve ser extinta a instância por inutilidade superveniente da lide quanto ao imposto e juros compensatórios, mantendo-se a necessidade de decisão judicial quanto aos juros indemnizatórios.

O interesse processual do Requerente era obter a anulação das liquidações impugnadas e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios (como o indicou no requerimento inicial).

Tendo as liquidações, de IRS e juros compensatórios, sido anuladas administrativamente, verifica-se inutilidade (ou melhor, a impossibilidade) superveniente da lide, quanto a essa parte, pois estão satisfeitas (parcialmente) as pretensões do Requerente e, consequentemente, desaparece o objeto do litígio nessa parte.

O interesse em agir constitui um pressuposto processual² ou condição da ação³ e "consiste na necessidade de usar do processo, de instaurar ou fazer prosseguir a ação".⁴

A desnecessidade no prosseguimento da ação, nessa parte, reconduz-se à falta de um pressuposto processual ou condição da ação que constitui uma exceção dilatória inominada de conhecimento oficioso [artigos 277.º, alínea e), 576.º, n.º 2, 577.º e 578.º do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

Esta exceção dilatória é causa de extinção da instância e implica a absolvição da Requerida, nos termos dos artigos 277.º, alínea e), e 278.º, n.º 1, alínea e), do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

E, quanto aos juros indemnizatórios peticionados, *quid juris?*

O pedido de juros indemnizatórios foi formulado no requerimento inicial de pronúncia arbitral e a revogação do ato de liquidação de IRS foi praticado na pendência do processo, quando estava em curso o prazo para apresentação da Resposta ou contestação do pedido.

O momento da revogação administrativa do ato tem relevante importância porquanto se essa revogação acontecesse antes da constituição do Tribunal Arbitral, este não teria competência para apreciar, em sede principal, o pedido de juros indemnizatórios porque tal não elenca as competências do Tribunal arbitral previstas no RJAT.

Não assim quando o pedido de juros indemnizatórios configura um **pedido acessório**, dependente da existência de um ato tributário sujeito a validação ou não pelo Tribunal.

Ou seja: se e quando a revogação administrativa ocorre na pendência do processo arbitral, este poderá prosseguir apenas para apreciação do pedido acessório de juros indemnizatórios.

Subsumindo:

O objeto, cerne deste processo, é a liquidação oficiosa de IRS n.º 2024... relativa ao ano de 2020, demonstração de liquidação de juros compensatórios nº 2024... e demonstração de

² Neste sentido, ANSELMO DE CASTRO, Direito Processual Civil Declaratório, volume II, páginas 253-254.

³ Neste sentido, MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, 1979, páginas 82-83.

⁴ ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 1.ª edição, página 170.

acerto de contas nº 2024 ... de que resultou imposto a pagar no montante total de EUR 64.882,44.

Os Requerentes, tendo alegadamente pago a importância liquidada, pedem, na consideração de que se trataria de pagamento indevido, que a AT devolva o respetivo valor acrescido de juros indemnizatórios no pressuposto de que esse pagamento ocorreu por erro imputável aos serviços da AT – artigo 43º-1, da LGT.

Pois bem, mantém-se a necessidade de decisão judicial quanto aos juros indemnizatórios, porque foram solicitados no pedido formulado no requerimento inicial e mantido pelos Requerentes após a revogação administrativa uma vez que tal direito não foi reconhecido pela AT.

Ou seja: neste segmento do pedido arbitral mantém-se o interesse da ação com vista a uma decisão.

O art. 43.º n.º 1, da LGT dispõe que o contribuinte só tem direito a juros indemnizatórios quando se determine em ação judicial (também arbitral) que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso dos autos, os requerentes não entregaram a declaração de IRS e, perante essa omissão, a AT efetuou uma liquidação oficiosa, contestada pelo requerente e anulada pela AT, pois, na verdade, tributa-se ou deve tributar-se a realidade, a verdadeira riqueza económica do sujeito, ainda que atestada posteriormente.

Seguindo sobre esta matéria a jurisprudência do TCA Sul no proc. 594/20.4BELRS, de 6/2/2025, quando declara, basicamente que havendo liquidação oficiosa, porque o contribuinte, que tem a incumbência legal, não entrega atempadamente a declaração e documentos de suporte, não existe erro imputável aos serviços se a AT não estava em condições de dispor detalhadamente dessa informação, para a tributação pelo rendimento real, porque os respetivos suportes, na esfera do contribuinte, não foram apresentados.

É o que acontece no caso *sub iudicio* na medida em que, para o apuramento do rendimento real, em IRS, exigem-se documentos de suporte, de terceiros, nomeadamente de bancos ou seguradoras, que a AT não possuía, de forma detalhada, nem lhe era legítimo exigir, pois estamos perante um imposto de gestão de massas, com milhões de contribuintes, a quem, por isso, se exige aos contribuintes, em termos legais, que declarem e documentem o que declaram.

Logo, se a AT não dispunha desses elementos de suporte para a emissão da liquidação oficiosa, a mesma não é imputável à AT – mas o erro e atraso de declaração e apresentação desses documentos são da responsabilidade do contribuinte.

Segue-se, no essencial, a fundamentação doutras decisões arbitrais, designadamente as proferidas pelos tribunais constituídos no âmbito dos processos do CAAD nºs 215/2018-T, 134/2022-T e 506/2023-T⁵, publicadas em www.org.caad.pt

Daí que improceda o pedido de juros indemnizatórios.

A responsabilidade pelos encargos do processo

De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, «*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral*».

Pelo que se referiu ocorre uma causa de extinção da instância que é imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira, pois apenas revogou a liquidação depois de constituído o Tribunal Arbitral.

A regra básica sobre responsabilidade por encargos dos processos é a de que deve ser condenada a parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for (artigo 527.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil).

No caso em apreço, a causa de extinção da instância é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo que lhe é imputável a responsabilidade pelas custas do presente processo.

A questão dos juros indemnizatórios não releva nesta matéria porquanto no pedido principal da ação arbitral (anulação da liquidação) houve, como se viu, “ganho de causa” pelos Requerentes por razões imputáveis à AT; por outro lado, era indiferente para efeito de custas ter sido ou não formulado pedido de juros indemnizatórios porque, em qualquer dos casos, o valor da ação seria o mesmo - cfr., v. g., art. 97.ºA, n.º 1, al. a), do CPPT.

4. Decisão

Pelo exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

⁵ Esta decisão, que se segue especialmente de perto, foi proferido por Tribunal a que presidiu o árbitro que tem idênticas funções neste processo.

- Absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira, na parte do pedido relativo ao imposto e juros compensatórios, por impossibilidade superveniente da lide, julgando extinta a instância nessa parte;
- Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios por não se terem provado os necessários pressupostos, conforme exposto supra e
- Condenar a Requerida nas custas do processo.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 64.882,44**

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.448,00,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

- Notifique-se.

Lisboa, 6 de novembro de 2025

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(árbitro-presidente)

Augusto Vieira
(árbitro vogal)

Mariana Vargas
(árbitra vogal)