

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 162/2021-T

Tema: IRS – Mais-valias. Art. 43.º, n.º 2 do CIRS – Inutilidade superveniente da lide.

DECISÃO ARBITRAL

António Sérgio de Matos, árbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) profere a seguinte decisão:

I. RELATÓRIO

A... e B..., doravante Requerentes, casados entre si, com os NIF ... e ..., respetivamente, residentes na Suíça, representados em Portugal, para efeitos fiscais, por C..., contribuinte fiscal n.º..., vieram requerer a constituição do tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alínea b), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, pugnando pela ilegalidade da liquidação n.º 2020..., relativa ao IRS de 2019, por alegado vício de violação de Lei, na medida em que a aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS ao limitar a incidência do imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas a residentes em Portugal, excluindo dessa limitação as mais-valias realizadas por um residente em país terceiro, viola a liberdade de circulação de capitais, prevista nas disposições conjugadas dos artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Os Requerentes pretendem a anulação da liquidação n.º 2020..., no montante de € 29.372,00, datada de 2020-07-17, relativa aos rendimentos auferidos no ano de 2019, na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais valia imobiliária, pedindo a condenação da Requerida (AT) a restituir-lhes o valor do imposto indevidamente pago (€ 14.686,00), acrescido de juros indemnizatórios, a contar da data em que foi efetuado o pagamento, bem como nas custas do processo.

Em 22-03-2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação da AT, no mesmo dia.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, als. a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou árbitro o subscritor, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, em 12-05-2021, não se opuseram.

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 01-06-2021.

Por despacho de 01-06-2021, o Tribunal Arbitral determinou a notificação da Requerida para apresentar Resposta, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT.

Em 30-06-2021, a Requerida veio informar que por despacho de 2021-06-25 da Subdiretora-Geral do Rendimento, foi revogado o ato objeto de impugnação, conforme consta da Informação n.º 331/2021 da DSIRS, que anexou. Acrescentando que, assim, atendendo a que o objeto do pedido de pronúncia arbitral está extinto, verifica-se a inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil (CPC), aplicável subsidiariamente conforme art. 29.º, n.º 1, do Regime da Arbitragem Tributária, o que desde logo requereu.

Em 30-06-2021, os Requerentes foram notificados deste requerimento da AT e nada pronunciaram, no prazo supletivo de 10 dias conferido pelos arts. 23.º, n.º 2, do CPPT e 149.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, als. a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* 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 pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o que ocorreu em 03-02-2021, por remissão para o artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

-
- A. Os requerentes são residentes na Suíça e adquiriram, em janeiro de 2003, um prédio urbano, na união de freguesias de ..., ... e ..., concelho de Vila Real, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º..., pelo valor de € 115.000,00, imóvel esse que alienaram, em novembro de 2019, pela quantia de € 247.500,00.
- B. Em 29-06-2020, os Requerentes apresentaram a declaração de IRS - Mod.3, do ano de 2019, com o Anexo G respeitante às mais-valias imobiliárias por si obtidas com a alienação de bem imóvel, donde resultou a liquidação n.º 2020..., no montante de € 29.372,00, a cujo pagamento procederam – documentos 1 e 2 juntos com o PPA e informação da AT [B - Pedido de Pronúncia, 3. “...pelo que procederam ao seu pagamento.], autuada com o requerimento por si apresentado em 30-06-2021.
- C. Por não concordarem com a determinação do rendimento coletável pela totalidade da mais-valia calculada, em vez de 50% do seu valor, os requerentes apresentaram, em 26-08-2020, uma Reclamação Graciosa do ato tributário de liquidação, que correu termos sob o n.º ...2020...– item 3 do PPA e informação da AT autuada com o requerimento de 30-06-2021.
- D. No dia 03-02-2021 os requerentes foram notificados da decisão de indeferimento – Documento 3, junto como PPA.
- E. Em 19-03-2021, os Requerentes apresentaram no CAAD o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – cfr. sistema de gestão processual do CAAD.
- F. O Tribunal Arbitral constituiu-se em 01-06-2021 – cfr. sistema de gestão processual do CAAD.
- G. Por despacho datado de 25-06-2021, do Senhor Subdirector Geral - DS IMP. S/RENDIMENTO SINGULAR, a Requerida revogou o ato tributário aqui impugnado e *supra* identificado, confirmando o teor da informação n.º INF. .../2021, de 24-06-2021, Processo ...2021..., da qual, entre o mais, se colhe o seguinte:

(...)

11. Na Lei vigente, o saldo apurado entre as mais-valias e menos-valias imobiliárias, quando auferido por residentes em território português, é sujeito a englobamento obrigatório, sendo, como tal, tributado às taxas progressivas previstas no n.º 1 do artigo 68.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS"), em 50% do seu valor, por força do disposto na alínea b) do n.º 2 do 43.º do Código do IRS e, quando auferido por não residentes em território português, é tributado, na sua totalidade, à taxa autónoma de 28%, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, sem prejuízo dos residentes noutra Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (com intercâmbio de informação em matéria fiscal) poderem optar pelo englobamento dos rendimentos nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, considerando-se para efeitos de determinação da taxa todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território.

12.No entanto, a jurisprudência tem vindo a considerar que o quadro legal em vigor não é conforme com os artigos 63.º e 65.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia ("TFUE") por constituir uma discriminação negativa suscetível de restringir a circulação de capitais na União, com destaque para o Acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal de Administrativo ("STA") de 09.12.2020, proferido no âmbito do Processo n.º 75/20.6BALSb, bem como para a Decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE") de 18.03.2021, proferida no âmbito do Processo C-388/19 (Caso MK).

13.Ora, nos termos da alínea b) do n.º 4 do artigo 68.ºA da Lei Geral Tributária ("LGT"), a administração tributária deve rever as orientações genéricas quando, entre outros fatores, exista acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo STA.

14.Assim, nos procedimentos administrativos e processos judiciais pendentes, no quadro normativo vigente e até ser concretizada a necessária alteração legislativa, foi, por despacho do SEAAF n.º 177/2021-XXII, de 04/06/2021, decidido aplicar, caso a caso, o disposto no n.º 2 do artigo 43º do CIRS aos sujeitos passivos não residentes, mantendo-se a tributação autónoma à taxa especial de 28%.

15. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, é o artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) que define os pressupostos do direito aos mesmos a favor do contribuinte, consignando, na sua redação atual, sob a epígrafe «Pagamento indevido da prestação tributária»:

“1 - São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. ...”

16. Uma vez que foi agora assumido pela AT a aplicação do nº2 do artigo 43º do CIRS ao saldo das mais valias dos requerentes, refletindo-se na exclusão de 50% do mesmo, consubstancia assim um erro imputável aos serviços e, dado que o tributo já se encontra totalmente pago, tem os requerentes direito aos juros indemnizatórios relativamente ao valor pago superiormente ao devido.

V - Conclusão

Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deverá ser aplicada na liquidação o disposto na alínea b) do nº 2 do artigo 43º do CIRS considerando-se o saldo das mais-valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor, restituindo-se o valor de imposto pago a mais, assim como o pagamento dos respetivos juros indemnizatórios.

VI- Proposta de Decisão

Por tudo o exposto, propõe-se que seja revogado o ato em conformidade, liquidação de IRS n.º 2020..., referente ao período de tributação de 2019.”

(...) – cfr. cópia da informação junta pela Requerida com o seu requerimento supra citado, de 30-06-2021.

A matéria dada como provada, emerge da convicção do árbitro fundada na apreciação da prova documental junta aos autos e no consenso das Partes em relação à mesma.

FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

2. DE DIREITO

O ato tributário sindicado, que constitui o objeto do pedido de pronúncia arbitral no presente processo, foi anulado por despacho de 25-06-2021, tendo o PPA sido apresentado em 19-03-2021 e automaticamente comunicado à AT, em 22-03-2021, tendo-se esta dele sido notificada, em 27-03-2021.

Assim, não é convocável o regime do artigo 13.º do RJAT, contrariamente ao que invoca a Requerida, na sobredita informação. Dispõe este preceito, no que à presente questão interessa, o seguinte:

“Artigo 13.º

Efeitos do pedido de constituição de tribunal arbitral

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.

2 - Quando o ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do número anterior, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo

do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último ato se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

3 - Findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos.

[...]"

O referido acto de “revogação” não foi emitido, nem notificado aos Requerentes, dentro do prazo previsto no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, *i.e.*, nos 30 dias a contar do conhecimento do pedido. Não estamos, portanto, no âmbito de um procedimento arbitral, mas já numa fase processual.

O artigo 277.º, alínea e) do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, determina que a instância se extingue com “*a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide*”.

A impossibilidade da lide ocorre quer em caso de morte ou extinção de uma das partes, quer por desaparecimento do objeto do processo ou extinção de um dos interesses em conflito. Assim, a inutilidade superveniente da lide tem lugar quando, em virtude de novos factos ocorridos na pendência do processo, a decisão a proferir já não tenha qualquer efeito útil, ou porque não é possível dar satisfação à pretensão que o demandante pretende fazer valer no processo, ou ainda porque o fim visado com a acção foi atingido por outro meio.

A pretensão formulada pelos Requerentes na ação arbitral, de ilegalidade e anulação do mencionado acto tributário de liquidação de IRS, ficou prejudicada pela decisão administrativa de “revogação” daqueles (artigo 79.º, n.º 1, da LGT), que produziu os seus efeitos já na pendência da instância arbitral. Estamos, desta forma, perante uma vicissitude superveniente que eliminou o objeto da pretensão impugnatória deduzida pelos Requerentes - a liquidação adicional de IRS.

Com a anulação administrativa praticada pela AT, os efeitos jurídicos dos atos tributários são destruídos com eficácia retroativa, de acordo com o disposto no artigo 171.º, n.º 3, do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), verificando-se uma impossibilidade superveniente da lide. Como referem as Decisões Arbitrais de 4 de novembro de 2013, no processo n.º 31/2013-T, e de 13 de outubro de 2020, no processo n.º 147/2020-T, ambas do CAAD, *“torna-se impossível juridicamente anular o que já não existe”*. Em consequência, deve extinguir-se a instância processual, por se encontrar desprovida de objeto, nos termos do disposto nos artigos 277.º, alínea e) e 611.º do CPC, aplicáveis por remissão do citado artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Poderia suscitar-se a dúvida sobre a tempestividade da anulação administrativa, atendendo a que já havia decorrido o prazo de 30 dias, a contar do conhecimento do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, estabelecido no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT para a AT proceder à *“revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo”*, estipulando o n.º 3 desta norma que, findo este prazo, *“a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos”*.

Como outrora se apreciou e decidiu, designadamente no Proc. n.º 147/2020-T, o preceito em apreço deve ser interpretado no sentido de que, uma vez transcorrido o mencionado prazo de 30 dias, a AT fica impedida de praticar um novo ato dispositivo que regule a relação jurídico-tributária, relativamente ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação, exceto com fundamento em factos novos. Porém, esta restrição não ocorre em caso de simples anulação administrativa do ato impugnado, desacompanhada de nova regulação da situação jurídica.

Sobre a aplicação do regime do CPA à “revogação” de atos administrativos em matéria tributária preconiza o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão proferido em 15 de março de 2017, no processo n.º 449/14, que:

“A possibilidade legal de revogação dos atos administrativos em matéria tributária está prevista no art. 79º da LGT (a revogação é um ato que faz cessar ou elimina os efeitos de um ato anterior, com fundamento na sua inconveniência ou invalidade, estando o respetivo regime previsto nos arts. 138º a 146º do CPA).

Todavia, não constando da LGT nem do CPPT norma definidora do prazo para tal revogação, é incontroverso que hão-de acolher-se as regras constantes dos arts. 136º e ss. do CPA, que diretamente regulam a revogação dos atos administrativos [sendo que o CPA constitui legislação complementar e subsidiária ao direito tributário – arts. 2º, al. c), da LGT e 2º, al. d), do CPPT (Cfr., por todos, o ac. desta Secção do STA, de 15/5/2013, proc. nº 0566/12; bem como Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada e comentada, 4ª ed., 2012, anotação 1 ao art. 79º, p. 724 e Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária, anotada, Editora Rei dos Livros, pág. 350, nota 7.)]. [...]”

No mesmo no sentido, da aplicabilidade do regime da invalidade administrativa aos atos em matéria tributária, se pronunciara já o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão de 17 de dezembro de 2014, relativo ao processo n.º 454/14.

Por outro lado, o artigo 168.º, n.º 3, do CPA determina que a anulação de atos que tenham sido objeto de impugnação jurisdicional, como é o caso, pode ter lugar até ao encerramento da discussão, fase que, no caso concreto, nem sequer se tinha iniciado, estando a decorrer a fase (anterior) dos articulados. É, assim, de concluir pela tempestividade da anulação administrativa efetuada por despacho de 25 de setembro de 2020 que, ao dar satisfação integral à pretensão anulatória incidente sobre o ato tributário em crise, retira à lide arbitral o seu objeto.

IV. DECISÃO

Pelo exposto, julga-se extinta a instância processual, por impossibilidade superveniente da lide, em conformidade com o disposto nos artigos 277.º, alínea e) e 611.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT e condena-se a Requerida nas custas do processo, com as legais consequências.

V. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de € 14.686,00, correspondente ao da importância da liquidação de IRS cuja anulação se pretende, nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VI. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT, 527.º e 536.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, fixa-se o montante das custas em €918,00, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida, uma vez que deu causa à acção (ao ter efetuado a anulação administrativa após o decurso do prazo de trinta dias a contar do conhecimento do pedido constituição deste Tribunal Arbitral).

Notifique-se.

Lisboa, 21 de julho de 2021

O árbitro,

A. Sérgio de Matos