

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 89/2022-T

Tema: IRS 2020. Rendimentos prediais – Categoria F. Anulação administrativa do acto na pendência da lide. Impossibilidade superveniente da lide e extinção da instância.

SUMÁRIO:

1) A Liquidação objecto de Impugnação Judicial/de Pedido de Pronúncia Arbitral pode ser alvo de anulação administrativa na pendência da lide até ao encerramento da fase da discussão. 2) A anulação administrativa da Liquidação corresponde à *antiga* “revogação-anulação” *cfr.*, respectivamente, *Novo versus Antigo* CPA. 3) A ocorrência de anulação administrativa da Liquidação na pendência da lide determina inutilidade superveniente da mesma (*rectius* impossibilidade) e, na respectiva medida, extinção da instância, *cfr.* art.º 277.º, al. e) do CPC. 4) Tendo pela anulação administrativa sido determinada a anulação dos actos em crise com as legais consequências, a impossibilidade superveniente - da lide em que tanto fora peticionado - é total.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., doravante “Requerente”, “Sujeito Passivo” ou simplesmente “SP”, contribuinte fiscal número ... e residente na Rua ..., n.º..., Lisboa, veio, ao abrigo dos art.ºs 2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticiona, assim, a declaração de ilegalidade de acto de liquidação de tributos, mais concretamente de IRS, reportado ao ano de 2020.

À liquidação em crise, com o n.º 2021..., de Maio de 2021, corresponde um valor a pagar de € 4.631,00 a título de “Imposto relativo a tributações autónomas” (*cf.* Demonstração de Liquidação junta pelo SP). Que foi apurado por referência, expõe, a rendimentos prediais obtidos em 2020, no valor de € 18.000,00, uma vez deduzidas as despesas de condomínio e de IMI incorridas nesse ano, estas no total de € 1.458,93.

Valor aquele - de € 4.631,00 - que a Requerente, não obstante não se conformar com a liquidação, pagou.

Na origem da liquidação em crise (doravante também “a Liquidação”) está, desde logo, a Declaração Modelo 3 referente ao ano de 2020 que apresentou, e em cujo preenchimento não lhe foi dado – contrariamente ao que entende ser devido – fazer reconhecer o valor de € 41.771,91 a título de obras de conservação e manutenção do imóvel arrendado (e que está na origem dos rendimentos prediais em questão). Valor que entende dever ser reconhecido transitar do ano de 2019 (por não utilizado) para o ano de 2020.

Segundo expõe, e em síntese, no ano de 2019 celebrou contrato de arrendamento, dando de arrendamento fracção autónoma de imóvel, que identifica, e também nesse ano realizou as ditas obras no locado. Obras que avultaram em € 44.771,91, sendo que, nesse ano de 2019, declarou tais gastos na Modelo 3, Anexo F. E, por os rendimentos (rendas) auferidos terem sido apenas no valor de € 3.000,00, aquele referido montante em que incorreu não foi totalmente deduzido.

Nos termos do art.º 55.º, n.º 1, al. b) do CIRS devendo a quantia (dos referidos gastos incorridos) não deduzida em 2019 ser deduzida aos rendimentos prediais auferidos em 2020 (e anos seguintes, se for o caso, tudo dentro do prazo de seis anos constante da mesma

norma). Independentemente da opção ou não pelo englobamento, a qual – defende – não constitui requisito para tal dedutibilidade.

Em consequência, refere, nunca deveria ter pago “imposto de tributações autónomas” por referência ao ano de 2020. Pois que o valor dos gastos que suportou e pagou com obras de conservação do locado é superior ao dos rendimentos prediais que auferiu em 2020 (a saber, de € 16.514,07¹).

Notificada da Liquidação, e com a mesma não se conformando, apresentou a seu tempo reclamação graciosa (RG). A qual viria a ser indeferida, conforme decisão final de que foi notificada a 20.12.2021, refere. Com fundamento em - não tendo sido por si exercida a opção pelo englobamento - não ser o referido valor de abater nos anos seguintes, refere ainda.

Assim, vem interpor Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), requerendo a anulação do despacho de indeferimento da RG, e da Liquidação - que reputa ser ilegal. E, conseqüentemente, o reembolso do imposto pago em excesso (€ 4.631,00) e juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 18.02.2022 e notificado à AT a 20.02.2022.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular a ora signatária, que atempadamente aceitou o encargo.

A 05.04.2022 as Partes foram notificadas da designação de árbitro e não manifestaram intenção de a recusar, *cfr.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

¹ (€ 18.000,00 - € 1.458,93, *cfr. supra*)

Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 27.04.2022.

Por despacho do Tribunal de 27.04.2022 a Requerida foi notificada para apresentar Resposta e solicitar prova adicional, querendo, e para juntar o PA.

A 31.05.2022 a Requerida juntou o PA e, a 01.06.2022, Resposta. Nesta, e em súmula, defende a Liquidação fazer a correcta aplicação do Direito aos factos, devendo manter-se. Refere, entre o mais, que na Declaração Modelo 3 relativa a 2019, e bem assim na relativa a 2020, no indicador de informação adicional apenas consta valor de perdas a reportar da Categoria G. A Liquidação foi assim emitida não constando quanto à Categoria F saldo de perdas a reportar, e tendo o SP optado pelo não englobamento (em 2020 e em 2019). Tendo ficado afastada a opção de englobamento, foi aplicada uma taxa especial aos rendimentos prediais em questão. As perdas da Categoria F calculadas em 2019 não podendo, em consequência e como melhor expõe, ser deduzidas ao rendimento colectável de 2020.

A 08.06.2022 a Requerida interpôs, por sua vez, requerimento nos termos do qual - informando aos autos que iria revogar a decisão de indeferimento da RG e em consequência alterar a Liquidação - requereu a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide nos termos do art.º 277.º, al. e) do CPC.

Por despacho de 14.06.2022, o Tribunal notificou (i) a Requerida concedendo prazo para junção aos autos do acto revogatório, e (ii) a Requerente para, após, em prazo, se pronunciar, querendo.

A 27.06.2022 a Requerida juntou aos autos, acompanhado dos respectivos Pareceres e Informação, Despacho de 06.06.2022, da Subdirectora-Geral dos Serviços de IRS, por delegação de competências, reportado aos presentes autos de processo arbitral tributário, no

qual se lê: “Revogo o acto contestado nos termos e com os fundamentos invocados. Proceda-se conforme proposto.”

E por requerimento de 27.07.2022, pronunciando-se sobre “o despacho de revogação da Autoridade Tributária relativamente ao objecto do pedido de pronúncia arbitral”, a Requerente veio informar que “nada tem a opor ou acrescentar relativamente ao referido despacho”.

*

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cfr.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03.

O Processo não enferma de nulidades e o Pedido é tempestivo, apresentado dentro do prazo legal de 90 dias - ao abrigo do art.º 10.º, n.º 1 al. a), primeira parte, do RJAT (*v.* art.º 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT).

Vem invocada, como já *supra*, matéria de excepção. A saber, da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Cabe apreciar e decidir.

2. Saneamento

Cabe desde já apreciar, então, se se verifica causa de extinção da instância. Como segue.

Após apresentação da Resposta a 01.06.2022, a Requerida veio aos autos, a 08.06.2022, requerer a extinção da instância (informando da *revogação*). Não tendo então, ainda, o Tribunal determinado agendar ou prescindir da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT ou, sequer, notificar ou não as Partes para alegações.

A *revogação* da Liquidação foi determinada por despacho da Requerida de 06.06.2022, junto entretanto aos autos - *cf.* Relatório, *supra*. Na Informação que integra o mesmo se lendo, entre o mais, “(...) Assim, entende-se ser de aplicar este (novo) entendimento da AT no presente pedido arbitral, admitindo-se a dedução de perdas apuradas no ano de 2019 aos rendimentos da mesma categoria auferidos em 2020. / (...) a Requerente suportou uma prestação tributária superior à legalmente devida (...) pelo que se entende serem devidos juros indemnizatórios (...)”

Assim, foi já no decurso dos presentes autos de processo Arbitral que a Requerida veio comunicar a *revogação* da Liquidação, determinada por aquele seu despacho. Ocorrida, a própria *revogação*, também ela no decurso dos presentes autos. Com efeito, o PPA foi aceite a 18.02.2022, a Requerida foi notificada da interposição do mesmo a 20.02.2022, e o Tribunal Arbitral veio a ser constituído a 27.04.2022.

Vejamos então.

Determina o legislador - art.º 277.º do CPC² - que configura causa de extinção da instância, entre outras, “a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide” - *cf.* al. e).

Ora, como se sabe e bem se compreende, entre os elementos essenciais da causa – na ausência dos quais a mesma carecerá de condições de existência/validade - encontramos, precisamente, o seu objecto. Que se alcança pela conjugação entre pedido e causa de pedir.

Sem prejuízo do que antecede, poderá também perspectivar-se o próprio acto em crise como o objecto (*stricto sensu*) da acção.

² Aplicável *ex vi* art.º 29.º do RJAT

Sendo que, nestes autos de processo Arbitral, a Requerente vem submeter ao Tribunal pretensão de anulação do acto administrativo de liquidação *supra* melhor identificado³, tendo por *causa* (fundamento) a alegada violação de lei do mesmo.

A Requerida, como visto já, veio *revogar* aquele acto, o acto em crise, a Liquidação (bem como o acto de segundo grau que a confirmou). Independentemente da questão *terminológica* implicada, a que de seguida atentaremos, aquele último acto decisório, administrativo, destina-se a extinguir os efeitos do acto seu objecto, a Liquidação.

A terem sido extintos os efeitos da Liquidação, ocorrerá impossibilidade superveniente da lide, por deixar de existir o seu objecto. Quando o objecto da causa, no decurso da mesma, se extinga, vimo-lo já, ocorre impossibilidade superveniente da lide.⁴ Causa de extinção da instância.⁵

Apreciemos então se tal efectivamente sucede nos autos.

Diz-nos o legislador, no art.º 165.º do CPA⁶, versão actual, que a revogação é o acto administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro acto por razões de mérito, conveniência ou oportunidade, e que o acto administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro acto com fundamento em invalidade constitui anulação administrativa (*cfr.*, respectivamente, n.ºs 1 / 2 do artigo).

Temos, pois, que o legislador, pelo *Novo CPA*⁷, passou – diferentemente do que sucedia no anterior CPA - a distinguir com conceitos diferenciados as duas realidades ali subjacentes, subjacentes à eliminação do acto: no primeiro caso - “revogação” - eliminação fundada em razões de oportunidade, e, no segundo – agora não já “revogação” mas sim “anulação administrativa” -, eliminação fundada na desconformidade do acto à ordem jurídica.

³ (num primeiro momento do acto de segundo grau - indeferimento da RG - que o manteve na Ordem Jurídica).

⁴ “A impossibilidade superveniente da lide ocorre ou porque se extinguiu o sujeito, ou porque se extinguiu o objecto, ou porque se extinguiu a causa.” – *Cfr.* Alberto dos Reis, Comentário ao CPC, Volume III, p. 368.

⁵ Assim, também de conhecimento officioso.

⁶ Aplicável *ex vi* art.º 29.º do RJAT.

⁷ Aprovado pelo DL n.º 4/2015, de 07.01

No primeiro caso - “revogação” - poderá assim também dizer-se, destruição de efeitos fundada em razões extrínsecas ao acto, enquanto que no segundo - “anulação administrativa” - fundada, ao invés, em razões que são intrínsecas ao acto que vem a ser anulado.

E às referidas duas figuras concede o legislador tratamento distinto. Entre o mais no que aos respectivos efeitos - v. art.º 171.º do CPA - e consequências se refere. A revogação por regra produzindo efeitos para futuro. Já a anulação comportando em geral efeitos retroactivos, *ex tunc*, com as demais consequências - *cf.*, desde logo, art.º 172.º do CPA.

Ora, muito embora o legislador tributário, no art.º 79.º da LGT, tenha referido acto decisório de “revogação”, e não tendo estabelecido os critérios de qualificação da invalidade dos respectivos actos objecto daquele, não deixará de ser de convocar a disciplina do CPA na matéria (v. também art.º 29.º, n.º 1, al.s c) e d) do RJAT e art.ºs 2.º, al. c) da LGT e 2.º al. d) do CPPT).

No sentido da aplicação do regime do CPA à *revogação* prevista no art.º 79.º da LGT já se pronunciou o STA, entre outros, no Acórdão de 15.03.2017, proc. 449/14, como também o TCA Sul no Acórdão de 14.10.2021, proc. 23/16.8BELRS.

No caso dos autos, e por tudo o que antecede, não pode deixar de considerar-se estarmos perante um acto de “anulação administrativa” no sentido do n.º 2 do art.º 165.º do CPA. O acto objecto da - como tal referida no despacho da Requerida e no art.º 79.º da LGT - *revogação* é um acto vinculado, e a *revogação* (*revogação-anulação*; e na actual terminologia expressa do CPA “anulação administrativa”) vem determinar a eliminação, a destruição dos efeitos, desse outro acto, a Liquidação (o acto aqui em crise, objecto do presente processo), – *ex tunc* e com fundamento em invalidade, *cf. supra*.

É, pois, uma anulação administrativa (*cf.* art.º 165.º/2 do CPA), aquilo de que aqui se trata.

A Requerida, pelo referido acto decisório superveniente, destruiu os efeitos jurídicos do primeiro acto (a Liquidação), eliminando-o da Ordem Jurídica.

Poderia a Requerida fazê-lo, operar a anulação administrativa nos termos em que o fez?

Revertendo novamente, e no enquadramento que ficou exposto, ao disposto pelo legislador no CPA, determina-se no respectivo art.º 168.º, n.º 3, que quando o acto tenha sido objecto de impugnação jurisdicional a anulação administrativa pode ter lugar até ao encerramento da discussão.

E dispõe, por outro lado, o n.º 1 do art.º 172.º, igualmente do CPA, que: “Sem prejuízo do eventual poder de praticar novo ato administrativo, a anulação administrativa constitui a Administração no dever de reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado, (...)”

Não só o referido Diploma Legal, já se viu, é de aplicação subsidiária também em sede de processo arbitral tributário como, ainda, este processo traduz, como se sabe, um meio alternativo ao processo de impugnação judicial⁸. Pelo que, mais uma vez, não se vêm razões senão para que também aqui a regulamentação em causa seja de convocar.

Vejamos então.

Nos autos, havia já sido constituído o Tribunal Arbitral e, quando a Requerida procedeu à anulação, e mais veio da mesma informar os autos, não se encontrava, ainda, encerrada a fase da discussão - *cfr.* art.º 168.º, n.º 3 do CPA. A anulação teve assim lugar em tempo, não obstante na pendência do processo Arbitral.

⁸ *Cfr.*, entre o mais, n.º 2 da Lei de Autorização (LOE 2010, art.º 124.º)

E, diga-se, não deixou também de ficar cumprido o art.º 13.º do RJAT, *máxime* no seu n.º 3, não tendo a Requerida, enquanto na pendência da lide, e já transcorrido o prazo do n.º 1 do mesmo dispositivo, vindo praticar um novo acto.

Por outro lado, se dúvidas houvesse, o acto era passível de anulação administrativa: a Liquidação mantinha-se na Ordem Jurídica e não configurava acto ferido de nulidade - v. art.º 166.º, n.º 1 do CPA.

Acresce, também se dúvidas houvesse, que a anulação pode ser determinada e só em momento posterior, sendo o caso, ser praticado novo acto administrativo - v. art.º 172.º, n.º 1 do CPA.

Isto sem prejuízo de, como também em outros dispositivos legais, tributários, desde logo o art.º 100.º da LGT, e como também determina aquele mesmo art.º 172.º, n.º 1 do CPA, em a Requerida anulando, dever reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado.

E, assim:

Resta ao Tribunal em alguma medida matéria sobre a qual haja que decidir?

Não resta sobre que decidir, a Liquidação já não existe na Ordem Jurídica (como assim também não o despacho que, indeferindo a RG, confirmara aquela). A lide carece, *in totum*, de objecto. A pretensão da Requerente não pode mais ser satisfeita. Inexiste Liquidação e foram acauteladas pelo acto que a eliminou da Ordem Jurídica as respectivas consequências legais (ref. quantias pagas em excesso e juros indemnizatórios, *cf.*, entre o mais, art.º 100.º da LGT).

Verifica-se impossibilidade superveniente da lide, e tendo a Requerente sido notificada para exercício do contraditório, como *supra*, veio a mesma pronunciar-se informando nada ter a opor ou acrescentar.

A impossibilidade superveniente da lide é causa de extinção da instância. Que assim será declarada pelo Tribunal.

3. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide.

4. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em **€ 4.631,00**.

5. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em **€ 612,00**, a cargo da Requerida - *cfr.* também art.º 536.º, n.ºs 3 e 4 do CPC (e não sendo, em todo o caso, imputável à Requerente a anulação do acto depois de iniciada a lide).

Lisboa, 29 de Agosto de 2022

O Árbitro,

(Sofia Ricardo Borges)