

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 176/2021-T**

**Tema: IRS – Impossibilidade Superveniente da Lide.**

### **Sumário:**

**No caso de revogação dos atos tributários objeto de apreciação arbitral, revogação essa ocorrida já após a sua constituição, a instância extingue-se porque se tornou supervenientemente impossível o seu prosseguimento; verificado este facto, o tribunal não conhece do mérito do PPA formulado, antes se limitando a declarar a extinção daquele.**

## **Decisão Arbitral**

Requerentes: A... e B...

(doravante denominados por «R.» e «RR.» e conjuntamente por “Requerentes”)

Requerido: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante “AT” e/ou “Requerida”)

### **1. Relatório**

A..., residente na ..., Rue..., ..., França, contribuinte fiscal n.º ... e B..., residente na ..., Rue ..., ..., França, contribuinte fiscal n.º ..., submeteram ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em coligação e cumulação de pedidos, a constituição e pedido de pronúncia arbitral (PPA) com vista à anulação das decisões de indeferimento das Reclamações Graciosas n.º ...2020... e ...2020..., respetivamente e as quais tiveram por base, no caso da R. as liquidações

de IRS de 2019 com os n.ºs 2020..., no valor de € 12.493,23 e 2020..., no valor de € 11.184,51 e no caso do RR., as liquidações de IRS de 2019 com os n.ºs 2020..., no montante de € 9.875,79 e 2020..., no montante de € 11.184,51.

O Requerente fundamenta a ilegalidade dos atos tributários, assente, em termos sintéticos, no seguinte:

- Falta de fundamentação da decisão das Reclamações Graciosas dos Requerentes, violando assim o disposto no artigo 77º da LGT;

- Ilegalidade das decisões e das liquidações que lhes subjazem por força da ***“...determinação da matéria coletável efetuada pela AT consubstanciou uma violação ao princípio da não-discriminação de tratamento entre cidadãos residentes e não-residentes – nomeadamente contemplando, desde logo, pelo artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) –, por não aplicar na determinação da matéria coletável dos Requerentes o disposto no n.º 2, do artigo 43.º da Código do IRS.***

***(...)e em jeito de acompanhamento dos argumentos aduzidos pelos dois Requerentes em sede de reclamação graciosa, sempre se diga, que decorre do disposto no artigo 63.º do TFUE, “são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros”.***

- A Restituição do imposto e acrescido indevidamente pago e bem assim o pagamento pela Requerida de juros indemnizatórios.

Em 26.03.2021 foi aceite o pedido do PPA apresentado pelos Requerentes, não tendo a Requerida procedido à revogação dos atos tributários arbitrariamente impugnados.

O árbitro único foi designado em 12.05.2021.

Nesta decorrência, foi este Tribunal Arbitral constituído em 01.06.2021.

Notificada a Requerida para, querendo, apresentar Resposta, veio esta a informar que, por despacho de 2021-06-25 da Subdiretora-Geral do Rendimento, foram revogados os atos, objeto de impugnação arbitral, conforme consta da Informação n.º 325/2021 da DSIRS:

*“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.”* Tendo procedido à junção da versada decisão revogatória.

A prolação de decisão arbitral foi objeto de prorrogação nos termos do artigo 21º do RJAT, tendo sido definida e notificadas as partes da data para prolação da mesma a 28.12.2021.

Em 20.12.2021 vieram os Requerentes a proceder à junção aos autos dos comprovativos de pagamento da taxa subsequente.

## **2. Saneamento**

O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

A coligação de autores e bem assim a cumulação de pedidos efetuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em que estão em causa decisões de indeferimento de duas reclamações gratuitas, baseadas em liquidações de um mesmo imposto (Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares), assentes em similar base factual e aplicando as mesmas regras de direito, encontra-se destarte plenamente justificadas, quer a coligação, quer a cumulação de pedidos, face ao princípio da economia processual consagrado no artigo 3º do RJAT.

## **3. Fundamentação de Facto:**

### **3. 1. Factos Provados:**

Analisada a prova documental produzida e o posicionamento das partes, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A R. foi notificada da liquidação de IRS de 2019, de 17.07.2020, com o n.º 2020..., na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 12.493,23 (doze mil, quatrocentos e noventa e três euros e vinte e três cêntimos).
2. Não tendo a versada liquidação sido paga dentro do período de pagamento voluntário, foi extraída certidão de dívida e instaurado processo de execução fiscal, a que coube o n.º ...2020..., no valor de € 12.652,08.
3. No âmbito do processo executivo vindo de identificar, veio a ser efetuado pagamento nos termos do artigo 264º do CPPT, no montante de € 6.456,24, o qual teve lugar em 17.11.2020.
4. A R. foi notificada do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2020..., de 17.11.2020, referente ao IRS do ano de 2019, na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 11.184,51 (onze mil cento e oitenta e quatro euros e cinquenta e um cêntimos);
5. Através de Demonstração de Acerto de Contas n.º 2020..., datada de 17.11.2020, foi a R. notificada do saldo apurado, entre as liquidações supra, de € 1.308,72;
6. Sobre a liquidação referida em 1., veio a R. a apresentar Reclamação Graciosa, à qual coube o n.º ...2020..., a qual veio a ser indeferida por decisão prolatada em 23.12.2020.
7. O RR. foi notificado da liquidação de IRS de 2019, de 17.07.2020, com o n.º 2020..., na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 9.875,79 (nove mil oitocentos e setenta e cinco euros e setenta e nove cêntimos).
8. Não tendo a versada liquidação sido paga dentro do período de pagamento voluntário, foi extraída certidão de dívida e instaurado processo de execução fiscal, a que coube o n.º ...2020..., no valor de € 10.011,05.
9. No âmbito do processo executivo vindo de identificar, veio a ser efetuado pagamento nos termos do artigo 264º do CPPT, no montante de € 5.113,35, o qual teve lugar em 17.11.2020.

10. O RR. foi notificado do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2020..., de 17.11.2020, referente ao IRS do ano de 2019, na qual se apurou imposto a pagar no valor de € 11.184,51 (onze mil cento e oitenta e quatro euros e cinquenta e um cêntimos);
11. Através de Demonstração de Acerto de Contas n.º 2020..., datada de 17.11.2020, foi o RR. notificado do saldo apurado, entre as liquidações supra, de € 1.308,72;
12. Sobre a liquidação referida em 7., veio o RR. a apresentar Reclamação Graciosa, à qual coube o n.º ...2020..., a qual veio a ser indeferida por decisão prolatada em 22.12.2020.
13. Inconformado com o indeferimento das respetivas Reclamações Graciosas, vieram os Requerentes a submeter o Pedido de Pronúncia Arbitral em apreço, com vista à anulação das decisões de indeferimento destas e bem assim das respetivas liquidações de IRS de 2019, por ilegais.
14. Os Requerentes procederam ao pagamento da taxa inicial.
15. A Requerida AT não veio a proceder à revogação dos atos impugnados no prazo previsto no n.º 1 do artigo 13º do RJAT.
16. O presente Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 01.06.2021.
17. Notificada a Requerida para, querendo, apresentar Resposta, veio esta a informar que, por despacho de 2021-06-25 da Subdiretora-Geral do Rendimento, foram revogados os atos, objeto de impugnação arbitral, conforme consta da Informação n.º 325/2021 da DSIRS:

***“14.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 noutro 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*

*15.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).*

*16.Ora, nos termos da alínea b) do n.º 4 do artigo 68.º-A 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.*

*17.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%.*

*18.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. ...”*

*19.Uma vez que foi agora assumido pela AT a aplicação do n.º2 do artigo 43º do CIRS ao saldo das mais valias da requerente, refletindo-se na exclusão de 50% do mesmo, consubstancia assim um erro imputável aos serviços e, caso o tributo já se encontre*

*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 nas liquidações vigentes o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS considerando-se o saldo das mais-valias imobiliárias em apenas 50% do seu valor.*

*VI – Proposta de Decisão*

*Por tudo o exposto, propõe-se que sejam revogados os atos em conformidade, liquidações de IRS vigentes, n.º 2020... e n.º 2020..., referentes ao período de tributação de 2019.*

18. Na sequência da informação parcialmente vinda de citar, vieram os atos a ser revogados, por despacho da Subdiretora Geral do Rendimento, datado de 25.06.2021: **“Revogo o ato contestado, nos termos e com os fundamentos invocados. Proceda-se conforme proposto.”**
19. Em 30.06.2021 foi a comunicação da Requerida relativa à revogação dos atos remetida aos Requerentes.
20. Em 20.12.2021 vieram os Requerentes a proceder à junção do pagamento da taxa subsequente.

No que se refere aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelos Requerentes e Requerida e no posicionamento das Partes em relação à mesma.

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

### **3.2. Factos Não Provados:**

Inexistem factos não provados com relevância para a decisão da causa.

## **4. Do Direito:**

### **4.1. Da revogação dos atos tributários objeto destes autos:**

---

Como se evidenciou supra, veio a Requerida a proceder à revogação dos atos tributários de IRS de 2019 por força do despacho de 25/06/2021, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios.

O que o mesmo é dizer que as liquidações de IRS de 2019 que estavam na base e constituíam o objeto das Reclamações Graciosas identificadas em “factos provados”, no segmento que em concreto a legalidade foi arbitrariamente suscitada pelos Requerentes, desapareceram da ordem jurídico-tributária, por via da revogação operada após a constituição deste tribunal arbitral singular.

A inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, atualmente prevista no art.º 277.º al. e), do CPC, 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 objeto do processo.

Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio – neste sentido, vejam-se os ensinamentos de José Lebre de Freitas, João Redinha, Rui Pinto, Código de Processo Civil anotado, I Volume, 2ª Edição, Almedina, 2003 anotação 3 ao art.º 287.º, p. 512.

Deste modo, a instância extingue-se porque se tornou inútil ou impossível o seu prosseguimento: verificado o facto, o tribunal não conhece do mérito do PPA formulado, antes se limitando a declarar aquela extinção.

Em qualquer caso, o facto suscetível de determinar a extinção da instância por inutilidade ou impossibilidade da lide deve ser superveniente, ou seja, a sua verificação deve ter lugar após a constituição da instância. Não é suficiente, portanto, a existência de um facto que torne a lide inútil.

No caso dos presentes autos, dúvidas não subsistem quanto à superveniência da causa extintiva da lide – revogação pela Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira ocorrida por despacho proferido em data posterior à propositura do PPA e igualmente posterior à data em que o este tribunal arbitral singular se considera constituído.

Não se podendo olvidar que, nos termos do n.º 1 do artigo 165º do CPA, a revogação do ato administrativo determina a cessação de efeitos desse mesmo ato.

Ante o exposto, fica evidenciado que com a revogação da ordem jurídico-tributária dos atos tributários de liquidação de IRS de 2019 já supra melhor identificados e nos termos constantes da respetiva informação e despacho exarados, torna impossível o prosseguimento da presente lide, por falta de objeto e determina a extinção da instância.

Não só porque a pretensão processual dos Requerentes quanto à anulação dos atos tributários, no segmento cuja legalidade tributária foi arbitralmente sujeita a apreciação, se encontrar alcançada, mas igualmente por tal revogação acarretar um absoluto esvaziar do objeto de apreciação arbitral que havia sido suscitado pelos Requerentes, vazio esse de objeto que inviabiliza a apreciação de qualquer matéria acessoriamente aduzida por estes, como seja a eventual condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios ou a eventual restituição de quantias indevidamente pagas.

Isto porque, desaparecendo da ordem jurídico-tributário o objeto principal do litígio arbitral – atos tributários de liquidação – fica excluída da jurisdição arbitral, nos termos do n.º 1 do artigo 2º do RJAT e da alínea a) do n.º 4 do art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, a apreciação por este tribunal arbitral, a título principal, de atos que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação.

Destarte, tendo os atos tributários de liquidação, enquanto objeto mediato das decisões das reclamações graciosas, sido objeto de revogação, tem-se, pois, por verificada a impossibilidade da lide, a qual determina a extinção da instância arbitral (art. 277º, al. e) do CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

## **5. DECISÃO:**

**Nestes termos e com a fundamentação que se deixa exposta, decide este tribunal arbitral singular determinar a extinção da instância por impossibilidade superveniente da lide por**

**revogação dos atos tributários nos termos e para os efeitos do artigo 277.º, alínea e) do CPC.**

**6. Valor do Processo:**

Assim, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 11.184,51 (onze mil cento oitenta e quatro euros e cinquenta e um cêntimos)

**7. Custas:**

De acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último, fixam-se as custas no montante de € 918,00 (novecentos e dezoito euros), as quais vão a cargo da Requerida, dado a revogação ter ocorrido na pendência do processo arbitral.

Notifique-se esta decisão arbitral aos Requerentes e à Requerida e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 28 de Dezembro de 2021.

**O árbitro singular**

(Luís Ricardo Farinha Sequeira)

---

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 131º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.