

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 389/2022-T

Tema: IRS. Mais-valias imobiliárias. Residentes em País terceiro. Inutilidade superveniente da lide.

SUMÁRIO:

I – A revogação parcial do ato tributário impugnado após constituição do Tribunal Arbitral, dando satisfação à pretensão formulada pelos Requerentes quanto à sua anulação parcial, constitui causa de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil (CPC), subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, e que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, se verifica quando, *“por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por ter encontrado satisfação fora do esquema da providência pretendida”*.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

Em 27 de junho de 2022, A... e B..., com os NIF ... e ..., respetivamente, ambos residentes na Rua ..., apartamento ..., CEP ..., Rio de Janeiro, Brasil (adiante designados por Requerentes), vieram, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com os artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), informando não pretender utilizar a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT e, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na 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 a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

A. Objeto do pedido:

Os Requerentes pretendem a declaração de ilegalidade e a consequente anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2022..., referente aos rendimentos do ano de 2021, no valor global de € 14 292,10, a cujo pagamento procederam em 4 de agosto de 2022.

Os Requerentes peticionam ainda que a Requerida seja condenada no reembolso da quantia de € 7 146,05 por si indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios nos termos legais.

B. Fundamentação do pedido

Os Requerentes fundamentam o pedido nos seguintes termos:

- Os Requerentes são cidadãos brasileiros, residentes no Brasil;
- Em 1 de julho de 2020, os Requerentes adquiriram a fração autónoma ... do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...-P da freguesia de Santo António, em Lisboa, pelo preço global de € 540 000,00;
- Imóvel que os Requerentes alienaram, em 3 de maio de 2021, pelo preço de € 660 000,00;
- Tendo suportado encargos com a valorização do imóvel e despesas necessárias e efetivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação do mesmo, no valor de € 68 956,76;
- Todos os valores relativos à aquisição e venda do referido imóvel, bem como dos encargos suportados com a sua valorização, foram inscritos no anexo G da declaração

modelo 3 de IRS do ano de 2021, entregue à Autoridade Tributária e Aduaneira em 7 de abril de 2022, tendo-se apurado uma mais-valia de € 51 043,24, resultado da diferença entre valor de realização (€ 660 000,00) e valor de aquisição (€ 540 000,00), acrescido dos encargos com a valorização do imóvel e despesas inerentes à aquisição e afetação do mesmo (€ 68 956,76);

- Sobre a totalidade da mais-valia apurada foi aplicada uma taxa de 28%, resultando, assim, num imposto a pagar no montante de € 14 292,10;
- Entendem os Requerentes ser a liquidação de IRS ilegal, por ser manifesto o erro sobre os pressupostos de Direito;
- Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 43.º, Código do IRS, “*o saldo (...) respeitante às transmissões efetuadas por residentes previstas nas alíneas a) (...) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor (...)*”;
- Para apuramento do valor do imposto a pagar, a AT aplicou a taxa de 28%, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 72.º, do Código do IRS, sobre a totalidade da mais-valia apurada, considerando exclusivamente o disposto no n.º 1 do artigo 43.º, do mesmo diploma, não aplicando, assim, a exclusão de tributação de 50% previsto no n.º 2 desse dispositivo legal;
- Não obstante o n.º 2 do artigo 43.º, do Código do IRS, estabelecer que a exclusão de 50% da mais-valia apurada se aplica apenas a residentes em Portugal, os Requerentes entendem que a AT não poderia deixar de aplicar essa exclusão de tributação;
- Tal normativo, constituindo uma discriminação negativa dos não residentes, restritiva da liberdade de circulação de capitais, viola o disposto nos artigos 18.º, 63.º, 64.º e 65.º, do TFUE, conforme é hoje pacífico na jurisprudência, seja nacional (judicial e arbitral), seja do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”);
- Termos em que, a presente liquidação é totalmente ilegal, por manifesta violação do Direito da União Europeia devendo, em consequência, ser a mesma anulada parcialmente, com todos os efeitos legais.

b. Posição da Requerida:

Notificada por despacho arbitral de 5 de setembro de 2022, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou, em 15 de setembro de 2022, um requerimento de junção de cópia do Despacho da Senhora Subdiretora-Geral da Área da Gestão Tributária-IR, datado de 12-09-2022, nos termos do qual se determinou a revogação parcial da liquidação de IRS impugnada nos presentes autos, de acordo com o Despacho do SEAAF n.º 177/2021-XXII, de 04/06/2021, tendo sido reconhecido o direito dos Requerentes a juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária.

Pelo despacho arbitral de 21 de setembro de 2022, foram os Requerentes notificados para, no prazo de 10 dias, se pronunciarem, querendo, sobre a eventual extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os Requerentes nada disseram.

Em 6 de outubro de 2022, a Requerida apresentou Resposta, na qual reiterou o teor do requerimento de 15 de setembro de 2022, considerando que, com a revogação parcial do ato tributário impugnado, na medida da pretensão dos Requerentes, o pedido de pronúncia arbitral deixou de ter objeto, tornando supervenientemente inútil a continuação da lide, e requerendo a extinção da instância, nos termos do disposto na alínea e) do artigo 277.º do CPC, aplicável por força do estatuído na alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Pelo despacho arbitral de 7 de outubro de 2022 foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas, mais se notificando as Partes de que a decisão arbitral seria previsivelmente proferida em 31 de outubro de 2022, advertindo-se os Requerentes de que deveriam, até essa data, dar cumprimento ao disposto no n.º 4 do artigo 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

II. SANEAMENTO

1. O tribunal arbitral singular é competente e foi regularmente constituído em 5 de setembro de 2022, nos termos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro;
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente 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;
3. O processo não padece de vícios que o invalidem;
4. Não foram invocadas exceções que ao tribunal arbitral cumpra apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue:

A – Factos provados:

1. O pedido de pronúncia arbitral deu entrada no CAAD em 27 de junho de 2022, data em que foi automaticamente notificado à Requerida AT;
2. Os Requerentes procederam ao pagamento integral da liquidação de IRS n.º 2022... identificado no pedido de pronúncia arbitral, em 4 de agosto de 2022;
3. O Tribunal Arbitral foi constituído em 5 de setembro de 2022;
4. Por Despacho de 12 de setembro de 2022, a Senhora Subdiretora-Geral da Área da Gestão Tributária-IR revogou parcialmente o ato tributário de liquidação de IRS do ano de 2021, objeto da presente ação arbitral;

5. Na informação de suporte ao Despacho de revogação parcial da liquidação de IRS impugnada, consta, designadamente, o seguinte:

10. 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

11. 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, 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).

12. 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.

13. 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%.

14. 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. ..."

15. Uma vez que foi agora assumido pela AT a aplicação do n.º 2 do artigo 43º do CIRS aos saldos das mais valias dos requerentes, refletindo-se na exclusão de 50% dos mesmos, consubstancia assim um erro imputável aos serviços, tendo os requerentes direito ao pagamento de juros indemnizatórios se o imposto se encontrar integralmente satisfeito.

6. Em 15 de setembro de 2022, a AT comunicou aos autos o teor do Despacho da Senhora Subdiretora-Geral da Área da Gestão Tributária-IR antes mencionado;

7. Notificados pelo despacho arbitral de 21 de setembro de 2022 para no prazo de 10 dias, se pronunciarem, querendo, sobre o teor da comunicação da Requerida, designadamente quanto à eventual extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil,

subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, os Requerentes nada disseram;

8. Na sua Resposta de 6 de outubro de 2022, a AT requereu a extinção da instância, por inutilidade/impossibilidade superveniente da lide.

B – Factos não provados:

Não existem factos com interesse para a decisão da causa que devam considerar-se como não provados.

C – Fundamentação da matéria de facto provada e não provada:

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, 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 (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos dados como provados decorrem da análise crítica dos documentos juntos pelas Partes.

III.2 DO DIREITO

1. Da inutilidade superveniente da lide

O objeto da presente ação arbitral enquadra-se na previsão do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, já que a pretensão dos Requerente era a da “*declaração de ilegalidade de atos de*

liquidação de tributos”, da competência dos Tribunais Arbitrais constituídos sob a égide do CAAD.

Nos termos do n.º 1 do artigo 13.º, do RJAT, a Autoridade Tributária e Aduaneira dispõe de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, para proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, iniciando-se então a contagem do prazo para constituição do tribunal arbitral, de acordo com o artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

A revogação parcial do ato tributário impugnado após constituição do Tribunal Arbitral, dando satisfação à pretensão formulada pelos Requerentes quanto à sua anulação parcial, constitui causa de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil (CPC), subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, e que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, se verifica quando, *“por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por ter encontrado satisfação fora do esquema da providência pretendida”*¹.

Na situação concreta dos autos, para além do pedido de anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2022..., os Requerentes formularam o pedido acessório de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

Pelo Despacho da Senhora Subdiretora-Geral da Área da Gestão Tributária-IR, de 12 de setembro de 2022, foi revogada parcialmente a liquidação de IRS impugnada, na medida da pretensão dos Requerentes, tendo-lhes igualmente sido reconhecido o direito a juros indemnizatórios, devendo, assim, concluir-se terem os pedidos obtido satisfação integral.

¹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 08/06/2022, Processo 02321/17.4BEPRT.

O processo arbitral tributário, à semelhança do processo de impugnação judicial de que é meio alternativo, tem a natureza de ação constitutiva, dado ter “*como objetivo a modificação ou anulação de um ato administrativo*” (...) que “*tem sempre como pressuposto um interesse em agir, o que atinge a sua expressão mais nítida sempre que se verifica, por parte da Administração, a produção de um determinado acto tributário considerado pelo contribuinte como estando em desconformidade com a lei*”².

A ausência superveniente de interesse processual, por ter sido obtida fora do processo a satisfação da pretensão dos Requerentes, tem por consequência a absolvição da Requerida da instância³.

Tendo a Requerida dado causa à inutilidade superveniente da lide, fica esta responsável pelas custas do processo, nos termos do artigo 536.º, n.º 3, segmento final, do CPC.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide-se em:

- a. Julgar extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide;
- b. Absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira;
- c. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do presente processo arbitral.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de

² Cfr. SALDANHA SANCHES, “Princípios do Contencioso Tributário”, Editorial Fragmentos, Lisboa, 1987, págs. 78 e 80.

³ Cfr. ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA, e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 2.ª edição, Coimbra Editora, Limitada, pág. 189.

Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 7 146,05 (sete mil, cento e quarenta e seis euros e cinco cêntimos), indicado pelos Requerentes.

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 612,00 (seiscentos e doze euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de outubro de 2022.

O Árbitro,

/Mariana Vargas/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.