

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 713/2022-T

Tema: IRS. RNH. Mais-valias mobiliárias. 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” *cf.*, 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, *cf.* art.º 277.º, al. e) do CPC. 4) Tendo pela anulação administrativa sido determinada a anulação do acto 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 ..., residente na Rua ..., no Porto, 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 2021.

À liquidação em crise, com o n.º 2022...., de Julho de 2022, corresponde um valor a pagar de € 33.751,98, a título de “Imposto relativo a tributações autónomas” (*cf.* Demonstração de Liquidação de IRS junta pelo SP). Que foi apurado na sequência da apresentação pelo Requerente da competente Declaração Modelo 3.

Nesta o Requerente, nacional dos Estados Unidos da América e inscrito em Portugal como Residente Não Habitual (“RNH”), optou - no respectivo Anexo L - pelo método da isenção quanto à eliminação da dupla tributação internacional. Tendo obtido no estrangeiro, entre outros rendimentos, mais-valias mobiliárias de fonte norte-americana, tudo conforme também então declarou – Anexo J, quadro 9.2 A, código G01.

Notificado, depois, da respectiva liquidação (“a Liquidação”) constatou não ter sido aplicado o método da isenção com referência àquelas mais-valias mobiliárias. Como entende que deveria ter sido. O imposto liquidado resultou, refere, da aplicação da taxa especial de 28% às mesmas, *cf.* art.º 72.º, n.º 1, al. c) do CIRS.

Não obstante, nota, ocorreu isenção de rendimentos do Requerente de outras categorias obtidos no estrangeiro.

Conforme expõe, em sede de regime de RNH a isenção de tributação das mais-valias mobiliárias em Portugal depende apenas de o rendimento poder ser tributado no estrangeiro, no Estado da fonte/pagamento, ou da nacionalidade - como no caso dos EUA. Independentemente de tal possibilidade se efectivar ou não.

E assim, não só o Requerente está obrigado a apresentar declaração de rendimentos nos EUA, como os seus rendimentos podem aí ser tributados, numa base mundial, e em conformidade com a CDT celebrada entre Portugal e os EUA. Tudo como refere ter também efectivamente sucedido, e ser comprovável. Junta documentos a respeito.

Não se conforma, nessa medida, com a Liquidação. Não obstante, procedeu ao respectivo pagamento, a 12.07.2022.

Como melhor desenvolve, nos termos conjugados do art.º 81.º, n.º 5, al. a) do CIRS com o art.º 1.º, al. b) do Protocolo a anexo à CDT PT-EUA (“*saving clause*”), é de concluir ser aplicável, no caso, o método da isenção. Verifica-se, no caso, a condição de que depende o método da isenção do art.º 81.º, n.º 5 do CIRS (a saber, a possibilidade de tributação nos EUA, ao o Requerente ser nacional deste Estado).

Assim, vem interpor Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), requerendo a anulação da Liquidação (que reputa de ilegal por violadora do referido dispositivo do CIRS e, ainda - invoca subsidiariamente - por violação do princípio do inquisitório e vício de fundamentação). E, conseqüentemente, o reembolso do valor pago 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 28.11.2022 e notificado à AT.

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 16.01.2023 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.

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 03.02.2023.

Por despacho do Tribunal de 03.02.2023 a Requerida foi notificada para apresentar Resposta e solicitar prova adicional, querendo, e para juntar o PA.

A 20.02.2023 a Requerida veio aos autos informar da revogação do acto em crise, determinada por despacho da Subdirectora Geral de 15.02.2023, que então juntou, com a Informação respectiva.

Da referida Informação, assim junta aos autos e à qual no despacho de revogação se adere, consta, entre o mais e após análise da situação, que efectivamente há que concluir pela existência de uma excepção à CDT em questão, por via do art.º 1.º, al. b) do Protocolo anexo à mesma. Que prevê a tributação pelos EUA dos seus cidadãos, com base no critério da nacionalidade. Donde, e conseqüentemente, não militarem razões para a não aplicação do método da isenção às mais-valias em questão auferidas pelo Requerente. E dever o pedido proceder.

Da Informação igualmente constando ter o Requerente direito, assim, a juros indemnizatórios.

Face ao que antecede, e conseqüente apreciação de eventual inutilidade superveniente da lide, por despacho de 20.02.2023 o Tribunal notificou o Requerente para se pronunciar, querendo.

Por requerimentos de 24.02.2023 e de 27.02.2023, veio o mesmo requerer seja declarada extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

*

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.

A Requerida veio aos autos, decorria o prazo para apresentação de Resposta, comunicar da revogação do acto.

A *revogação* da Liquidação foi determinada por despacho da Requerida de 15.02.2023, junto - *cf.* Relatório, *supra*. Da Informação que integra o mesmo constando, entre o mais, o que já se deixou referido (v. *supra*, Relatório).

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 28.11.2022, a Requerida foi notificada da interposição do mesmo a 30.11.2022, e o Tribunal Arbitral veio a ser constituído a 03.02.2023.

Vejamos então.

Determina o legislador - art.º 277.º do CPC¹ - que configura causa de extinção da instância, entre outras, “a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide” - *cfr.* 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.

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

A Requerida, como visto já, veio *revogar* aquele acto, o acto em crise. 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.² Causa de extinção da instância.³

Apreciemos então se tal efectivamente sucede nos autos.

Diz-nos o legislador, no art.º 165.º do CPA⁴, versão actual, que a revogação é o acto administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro acto por razões de mérito,

¹ Aplicável *ex vi* art.º 29.º do RJAT

² “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.

³ Assim, também de conhecimento officioso.

⁴ Aplicável *ex vi* art.º 29.º do RJAT.

conveniência ou oportunidade, e que o acto administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro acto com fundamento em invalidade constitui anulação administrativa (*cf.*, respectivamente, n.ºs 1 / 2 do artigo).

Temos, pois, que o legislador, pelo *Novo CPA*⁵, 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.

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.

⁵ Aprovado pelo DL n.º 4/2015, de 07.01

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 judicial⁶. 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 - *cf.* art.º 168.º, n.º 3 do CPA. A anulação teve assim lugar em tempo, não obstante na pendência do processo Arbitral.

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:

⁶ *Cfr.*, entre o mais, n.º 2 da Lei de Autorização (LOE 2010, art.º 124.º)

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. A lide carece, *in totum*, de objecto. A pretensão do 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 e juros indemnizatórios, *cfr.*, entre o mais, art.º 100.º da LGT).

Verifica-se impossibilidade superveniente da lide, e tendo o Requerente sido notificado para exercício do contraditório, como *supra*, veio requerer a extinção da instância.

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 **€ 33.751,98**.

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 **€ 1.836,00**, 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 ao Requerente a anulação do acto depois de iniciada a lide).

Lisboa, 22 de Maio de 2023

O Árbitro,

(Sofia Ricardo Borges)