

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 733/2023-T

Tema: IRS – acto de liquidação – inutilidade superveniente da lide.

SUMÁRIO:

A inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixa de interessar, por impossibilidade de atingir o resultado visado pelo facto de ele já ter sido atingido por outro meio.

DECISÃO ARBITRAL¹

Os Árbitros Guilherme W. d’Oliveira Martins, Sílvia Oliveira e Ana Teixeira de Sousa, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, constituído em 02-01-2024, decidem o seguinte:

1. RELATÓRIO

É a Requerente –A..., contribuinte n.º ..., de nacionalidade espanhola, com domicílio na Rua ..., n.º ..., ..., em Lisboa.

É a Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

1.1. A..., contribuinte n.º..., de nacionalidade espanhola, com domicílio na Rua..., n.º ..., ..., em Lisboa (adiante designado por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral e

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo (TAC), no dia 17-10-2023, ao abrigo do disposto no artigo 2, n.º 1, alínea a) e do disposto no artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).

- 1.2. O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral peticionando que o TAC “(...) *declare ilegal a liquidação de IRS n.º 2023..., no valor de € de € 146.972,27 (...) anulando-a com as demais consequências legais*”, “(...) *declare ilegal a liquidação de juros compensatórios n.º 2023..., no valor de € 5.509,26 (...) anulando-a com as demais consequências legais*”, “(...) *julgue procedente o pedido de reembolso da quantia paga e condene a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar ao Impugnante a quantia de € 137.189,03 (...)*” requerendo ainda “(...) *o pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1 da LGT e art. 61.º do CPPT*” e que se “(...) *determine a suspensão do prazo de 36 meses que o Impugnante tem de reinvestir a mais valia na aquisição de uma habitação própria e permanente nos termos da alínea b) do n.º 5 do art. 10.º do CIRS*” e se “(...) *condene a Autoridade Tributária no pagamento das custas do processo nas custas do processo*”.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 19-10-2023 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Em 11-12-2023, dado que o Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foram os signatários designados como árbitros pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

- 1.6. Em 02-01-2024, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data (notificado a 03-01-2024), no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.8. A Requerida, em 30-01-2024, apresentou requerimento no sentido de informar o Tribunal que *“(...) por despacho da Subdiretora-geral de 2024-01-19, foi revogado o ato impugnado nos presentes autos, conforme documento que se anexa”*.
- 1.9. O Requerente, em requerimento apresentado em 02-02-2024, veio informar que *“(...) no dia 13 de setembro de 2023, efetuou o pagamento da quantia de € 137.189,03 (...), referente à demonstração de acerto de contas n.º 2023... (...)”*e que *“(...) apesar do ato (...) que deu origem aos presentes autos (...) [ter] sido revogado deverão os mesmos prosseguir para que a Autoridade Tributária seja condenada ao reembolso (...) da quantia de € 137.189,03 (...), bem como no pagamento (...) dos juros indemnizatórios sobre a quantia paga indevidamente (...)”* mais requerendo que *“(...) a Autoridade Tributária seja condenada no pagamento das custas do processo (...)”*.

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. O Requerente começa por referir que *“através da nota de liquidação adicional com o n.º 2023... foi apurado pela Autoridade Tributária que o ora Impugnante tem de pagar o valor de € 152.581,53 (...) referente ao imposto sobre as pessoas singulares referentes ao ano de 2021, sendo que a quantia de € 146.972,27 diz respeito ao Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e a quantia de € 5.609,26 diz respeito a juros*

3.

compensatórios (liquidação n.º 2023...)” entendendo que “(...) a Autoridade Tributária efetuou uma errónea quantificação dos rendimentos do Impugnante uma vez que foram incluídos na nota de liquidação adicional n.º 2023... os rendimentos obtidos com uma mais valia que está isenta de imposto”, “pelo que a nota de liquidação com o n.º 2023 ... e a nota de liquidação n.º 2023 ... terão de ser anuladas”.

- 2.2. Esclarece o Requerente que *“no dia 09 de julho de 2007, o ora Impugnante e B... adquiriram, em comum e partes iguais, o prédio urbano composto por edifício de rés-do-chão com garagem, primeiro e segundo andares, sito na Rua ..., n.º..., ... e..., freguesia do ..., Concelho de Cascais, descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o ..., da aludida freguesia, registado a seu favor pela inscrição G-dois, e, inscrito na respetiva matriz sob o artigo ..., com o valor patrimonial de 209580,00 € (...),”* sendo que *“o referido imóvel foi adquirido pelo Impugnante e pela Exma. Sra. B... com o objetivo de ser a habitação própria e permanente de ambos”.*
- 2.3. Mais refere o Requerente que *“(...) vivia com B... em comunhão de leito, de mesa e de teto. Ou seja, viviam em condições análogas à dos cônjuges fazendo uso da fração autónoma (...) identificada (...) como sendo a habitação própria e permanente de ambos”,* referindo que constava *“(...) expressamente da escritura de compra e venda que o imóvel se destinava à habitação própria e permanente de ambos (...).”*
- 2.4. Esclarece que *“em data que o Requerente não sabe precisar mas que ocorreu seguramente em Maio de 2020 ocorreu a ruptura da união de facto que o Impugnante mantinha com (...) (coproprietária da fração)”* e que *“devido à ruptura da vida conjugal, foi necessário dividir os bens que tinham adquirido em compropriedade de forma a obter os fundos para a reorganização de forma a prosseguirem as suas vidas de forma independente”, “pelo que, na sequência da ruptura da união de facto, ficou determinado entre o Impugnante e a Exma. Sra. B... que o imóvel seria colocado à venda”,* tendo sido *“(...) acordado entre ambos que iriam vender a fração e que o Impugnante iria deixar de*

residir na habitação porque era impossível a coabitação conjunta de ambos até à data em que a mesma fosse vendida”.

- 2.5. Assim, refere que “(...) *residiu na acima identificada fração (...) desde a data da sua aquisição (09/07/2007) até 31/05/2020*” tendo alterado “(...) *a sua residência fiscal para a morada Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Estoril em 18/05/2020 pois estava num processo de ruptura conjugal e queria ter a certeza que qualquer correspondência fiscal que lhe fosse dirigida seria bem rececionada*”.
- 2.6. Esclarece que “*o Impugnante e a coproprietária venderam a fração identificada (...) no dia 15 de abril de 2021 pelo valor de € 1.700.000,00 (...)*” tendo o Requerente entregue “(...) *a declaração de rendimentos modelo 3 referente ao IRS de 2021, indicando no respetivo anexo G a alienação do imóvel (...) identificado (...)*” e manifestado “(...) *a intenção de reinvestir o montante da mais valia na aquisição de nova habitação própria e permanente (...)*”.
- 2.7. Refere o Requerente que “*o Imposto sobre as pessoas singulares referente ao ano de 2021 foi atempadamente apurado e pago dentro do respetivo quadro legal (...)*” sendo que “*em 05 de abril de 2023, (...) foi notificado pela Autoridade Tributária para exercer o direito de audição prévia relativamente ao seguinte: “Linha 4001: O imóvel constituía habitação própria permanente à data da venda, pelo que não cumpre o disposto na alínea a) do n.º 5 do Código do IRS, devendo retirar o reinvestimento no Quadro 5. Linha 4002: a correta identificação do imóvel é ...-U-...-E”*”.
- 2.8. Esclarece o Requerente que “(...) *prestou os esclarecimentos através da área reservada do e-balcão, bem como efetuou uma exposição junto da Autoridade Tributária (...)*”, tendo sido notificado, no dia 03-08-2023, “(...) *da demonstração de acerto de contas n.º 2023 ... que determinava que (...) efetuasse o pagamento da quantia de € 137.189,03 (...)*” porquanto “*a Autoridade Tributária entende que a mais valia obtida com a venda da fração autónoma (...) identificada (...) não está excluída de tributação por não*

estarem reunidos os requisitos no n.º 5 do art. 10.º do CIRS pois na data da venda da mesma não era o domicílio fiscal do Impugnante (...)”.

2.9. Refere o Requerente que “(...) efetuou o pagamento da demonstração do acerto de contas que agora se impugna (...)”, não obstante entender que “(...) a mesma é ilegal (...)”.

2.10. Com efeito, refere o Requerente que “(...) pretende reinvestir o produto da venda do referido imóvel na aquisição de uma habitação própria e permanente dentro do período referido na alínea b) do n.º 5 do art. 10.º do Código do IRS tendo manifestado a sua intenção de reinvestir na sua declaração de IRS (...)”, entendendo que “ainda está a decorrer o período de 36 meses para o Impugnante reinvestir a mais valia obtida com a venda da fração (...)”.

2.11. Reitera o Requerente que “(...) alterou a sua residência fiscal (...) em 18/05/2020 pois estava num processo de ruptura conjugal e queria ter a certeza que qualquer correspondência fiscal que lhe fosse dirigida seria bem rececionada” sendo que “nos termos do n.º 5 do art. 10.º do Código do IRS este exclui de tributação das mais-valias os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar nas condições descritas nas suas alíneas”, pelo que defende que “o facto [de] (...) ter alterado o seu domicílio fiscal para o seu novo local de residência temporário não se pode, de todo, concluir que esta nova residência temporária ser a sua habitação própria e permanente”.²

² Neste âmbito, cita o Requerente acórdão do STA de 14/11/2018 (proc 01077/11.9BESNT) no sentido de que “o conceito de “habitação própria e permanente” previsto no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS assume uma especificidade própria que não se confunde com residência habitual ou domicílio fiscal, ainda que possa comungar destes dois conceitos”, bem como decisão arbitral datada de 27-02-2023 nos termos da qual se refere que “1. Para efeitos no disposto no n.º 5 do art. 10.º do CIRS, o conceito de habitação própria e permanente não equivale ao conceito de domicílio fiscal. 2. Embora beneficiando as declarações dos contribuintes de presunção legal da veracidade (cfr. art. 75.º da LGT e artigo 65.º do CIRS), o legislador admite, contudo, a sua ilusão através da produção, por parte da Administração Tributária, de prova em sentido contrário. 3. Demonstrando os Requerentes que o imóvel alienado constituía a sua habitação própria e permanente, opera a exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS”.

- 2.12. Nestes termos, segundo entende o Requerente “(...) *que a Autoridade está a fazer uma interpretação errada do n.º 5 do art.º 10.º do CIRS ao considerar que o domicílio fiscal de um sujeito passivo constitui necessariamente a sua residência habitual para efeitos de aplicação do n.º 5 do art. 10.º do CIRS*” pelo que defende que “(...) *embora o Impugnante tenha alterado o seu domicílio fiscal antes da venda do imóvel não significa que este tenha deixado de constituir a sua casa de morada de família*” porquanto “(...) *a alteração da morada do Impugnante resultou da necessidade de reorganização da sua vida pessoal pois era impossível residir na mesma habitação com a pessoa com quem vivia em união de facto até à venda da habitação*”.
- 2.13. Nestes termos, segundo alega o Requerente, “*o que importa aferir é se o imóvel vendido serviu de “habitação própria e permanente” do Impugnante ainda que à data da venda, por condicionalismos específicos da ruptura da união de facto, este residisse noutra local*” e refere que “(...) *continuou a suportar metade das despesas referentes ao imóvel mesmo não estando a residir na habitação, nomeadamente despesas de água, luz, IMI até à data da venda*” pelo que “*não existe qualquer fundamento para tributar os ganhos obtidos (...) decorrentes da venda da sua habitação própria e permanente, reinvestidos na compra de outra habitação própria e permanente, conquanto, a exclusão de tributação prevista no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS “tem como objetivo favorecer a propriedade do imóvel destinado a habitação própria e permanente” (...)*”.³
- 2.14. Segundo entende o Requerente, “*o que se mostra relevante para o legislador é que o produto da venda de um imóvel com afectação de habitação própria e permanente seja reinvestido noutra imóvel com a mesma afectação, impondo apenas uma limitação temporal no que respeita ao reinvestimento e à afectação do imóvel destino ao*

³ Neste âmbito, cita o Requerente José Guilherme Xavier de Bastos, in IRS – Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos- pp. 413, Coimbra Editora.

reinvestimento” pelo que “(...) a lei não impõe nada quanto à contemporaneidade da sua utilização como habitação”.⁴

2.15. Assim, conclui o Requerente que “(...) *terá direito à isenção das mais valias obtidas com a venda do prédio urbano (...)*” identificado, peticionando ao Tribunal Arbitral que “*julgue totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral*”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida, no prazo da Resposta, apresentou requerimento no sentido de informar o Tribunal de que o acto de liquidação em crise foi revogado por despacho da Subdiretora-geral, datado de 19-01-2024.

4. SANEADOR

4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

⁴ Nesta matéria, refere o Requerente que já se pronunciou o Tribunal Central Administrativo Sul [em acórdão] de 25-03-2021 no qual se pode ler [que] “(...) *nessa medida, e numa interpretação teleológica, no caso concreto dos autos, o que releva para aferir da verificação dos requisitos de exclusão da tributação das mais valias, é saber se o imóvel vendido serviu ou não de “habitação própria e permanente” do impugnante e aqui recorrido, ainda que à data da venda, por condicionalismos específicos do procedimento de divórcio, este residisse noutra local. O que se mostra relevante para o legislador é que o produto da venda de um determinado imóvel com determinação afetação – habitação própria e permanente- seja reinvestido noutra imóvel com a mesma afetação, impondo apenas uma limitação temporal no que respeita ao reinvestimento e à afetação do imóvel destino do reinvestimento. Já quanto à contemporaneidade da sua utilização como habitação e venda a lei não impõe tal exigência*”.

No mesmo sentido, cita o Requerente o acórdão de 01-07-2020 do Supremo Tribunal Administrativo no qual se pode ler que “*nos casos de divórcio a venda do imóvel que serviu de casa de morada de família, e onde o casal tinha a sua vida estabilizada, resulta, na maioria das situações, da necessidade de reorganização da vida pessoal dos ex-cônjuges, uma vez que ambos carecem de dividir os bens do casal de modo a obter os fundos que lhes permita aquela reorganização e seguir com, as suas vidas de forma independente. Assim, saída temporária de um dos cônjuges do lar familiar para outra habitação, até que se consiga proceder à venda da casa comum, trata-se precisamente disso, de uma ausência temporária, condicionada à nova condição do casal e ao surgimento de oportunidade de venda do imóvel*”.

- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.
- 4.4. A Requerida informou o Tribunal, no prazo da Resposta, de que “(...) *por despacho da Subdiretora-geral de 2024-01-19, foi revogado o ato impugnado nos presentes autos (...)*”.
- 4.5. Neste âmbito, configurando a revogação do acto tributário uma excepção (da inutilidade superveniente da lide), a sua análise será efectuada, preliminarmente, no Capítulo 6. Matéria de Direito.
- 4.6. Não foram suscitadas quaisquer outras excepções de que cumpra conhecer nem se verificam nulidades.

5. MATÉRIA DE FACTO

- 5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].
- 5.2. Deste modo, 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.

Dos factos provados

- 5.3. O Requerente é um cidadão de nacionalidade espanhola que adquiriu, em 09-07-2007, conjuntamente com B..., em comum e partes iguais, o prédio urbano composto por edifício de rés-do-chão com garagem, primeiro e segundo andares, sito na Rua ..., n.º ..., ... e ..., freguesia do ..., Concelho de Cascais, conforme consta do Doc. nº 1 anexado com o pedido.
- 5.4. O referido prédio urbano encontra-se descrito na Segunda Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o número ..., da aludida freguesia, registado a seu favor pela inscrição G-dois, e, inscrito na respetiva matriz sob o artigo..., com o valor patrimonial de EUR 209.580,00, conforme consta do **Doc. nº 1** anexado com o pedido.
- 5.5. O referido imóvel foi adquirido pelo Requerente e por B... com o objetivo de ser a habitação própria e permanente de ambos.
- 5.6. O Requerente vivia com B... em comunhão de leito, de mesa e de tecto.
- 5.7. Em Maio de 2020 ocorreu a ruptura da união de facto que se mantinha entre o Requerente e B... (coproprietária da fração), tendo sido necessário dividir os bens que tinham adquirido em compropriedade.
- 5.8. Na sequência da ruptura da união de facto, ficou determinado entre o Requerente e b... que o imóvel acima identificado seria colocado à venda.
- 5.9. Devido á ruptura conjugal não era possível que o Requerente ficasse a residir naquele imóvel até à data da venda.

-
- 5.10. O Requerente residiu na acima identificada fração com B... desde a data da sua aquisição (09-07-2007) até 31-05-2020.
- 5.11. O Requerente alterou, em 18-05-2020, a sua residência fiscal para a morada Rua ..., n.º ..., ..., no Estoril.
- 5.12. A fração acima identificada (ponto 5.4., supra) foi vendida no dia 15-04-2021, pelo montante de EUR 1.700.000,00, conforme consta do **Doc. n.º 2** anexado com o pedido.
- 5.13. O Requerente entregou, em 05-05-2022, a declaração de rendimentos modelo 3 referente ao IRS de 2021, indicando no respetivo anexo G a alienação do imóvel acima identificado, conforme consta do **Doc. n.º 3** anexado com o pedido.
- 5.14. O Requerente manifestou na referida declaração modelo 3 de IRS a intenção de reinvestir o valor de realização resultante da alienação do imóvel acima identificado na aquisição de nova habitação própria e permanente, conforme consta do **Doc. n.º 3** anexado com o pedido.
- 5.15. Em 05-04-2023, o Requerente foi notificado pela Autoridade Tributária da seguinte informação, conforme consta do **Doc. n.º 4** anexado com o pedido:
“Linha 4001: O imóvel constituía habitação própria permanente à data da venda, pelo que não cumpre o disposto na alínea a) do n.º 5 do Código do IRS, devendo retirar o reinvestimento no Quadro 5.
Linha 4002: a correta identificação do imóvel é ...-U-...-E”.
- 5.16. Em 02-05-2023, o Requerente prestou os seguintes esclarecimentos através da área reservada do e-balcão, conforme consta do **Doc. n.º 5** anexado com o pedido:
“(…), conforme nossa conversa na repartição de finanças, venho por este meio justificar a situação da residência. Como poderão verificar nos anos para trás e até uns meses antes, a minha morada era a que estava como habitação própria permanente, da casa

que foi vendida. Devido à separação, decidimos vender a casa. Mudei a morada, pois como tive que sair da casa e a casa foi logo vendida, mudei a morada para onde me encontro neste momento. Erradamente, pois não sabia que traria implicações no IRS. Como tal agradeço ter em consideração essa situação, pois pretendo reinvestir na nova habitação própria permanente. A aguardar uma resposta positiva da vossa parte. (...)”.

5.17. A Requerida respondeu ao Requerente, em 04-05-2023, conforme consta do **Doc. nº 5** anexado com o pedido:

“Analisando o seu processo relativamente às suas questões, verifica-se o seguinte: A declaração oficiosa teve em conta apenas os seus rendimentos por constar no cadastro como não residente e a esposa constar como residente, pelo que não podem declarar na mesma declaração com residência fiscal diferente. A esposa, tendo em conta os rendimentos auferidos, não está obrigada a declarar os mesmos, pelo que não foi corrigida a declaração dos seus rendimentos. Como não residente a coleta total é calculada com 25% sobre o rendimento total excluído da dedução específica. A declaração de 29/03/2023 será a declaração oficiosa de eliminação efetuada pelos serviços e a declaração de 14/04/2023 a declaração de correção de fixação do rendimento. Com os melhores cumprimentos AT- Autoridade Tributária e Aduaneira”.

5.18. Em 04-05-2023, o Requerente questionou a Requerida, conforme consta do **Doc. nº 5** anexado com o pedido, no sentido de pretende “(...) saber como chegaram ao meu cartão de cidadão, se eu não tenho cartão de cidadão, pois o que tenho é espanhol? (...)”.

5.19. A Requerida respondeu ao Requerente, em 05-05-2023, conforme consta do **Doc. nº 5** anexado com o pedido:

“Analisado o cadastro verificou-se que alterou a morada em 2007/10/24 para Rua ... no Serviço de Finanças de ... com o documento nr. Em 2020/05/18 Alterou a morada para Rua ... via Internet com o documento ... Com os melhores cumprimentos (...)”.

- 5.20. O Requerente efectuou uma exposição escrita junto da Autoridade Tributária, a qual enviou registada (RH ... PT), conforme consta do **Doc. n.º 6** anexado com o pedido, no sentido de requerer que lhe fosse reconhecido “(...) o direito ao reinvestimento das mais valias auferidas com a venda do prédio urbano (...) sito na Rua ... (...)”.
- 5.21. No dia 03-08-2023, o Requerente foi notificado da nota de liquidação adicional de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2021, nos termos da qual foi apurado um montante de EUR 152.581,53, sendo que a quantia de EUR 146.972,27 diz respeito a IRS e a quantia de EUR 5.609,26 diz respeito a juros compensatórios (nota de liquidação n.º 2023...).
- 5.22. O Requerente foi também notificado da demonstração de acerto de contas n.º 2023..., nos termos da qual tinha IRS a pagar no montante de EUR 137.189,03, conforme consta do **Doc. n.º 7** anexado com o pedido, até 18-09-2023.
- 5.23. O Requerente efectuou o pagamento do montante de EUR 137.189,03 referido na demonstração do acerto de contas, conforme consta do **Doc. n.º 8** anexado com o pedido, em 13-09-2023.
- 5.24. O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 17-10-2023 por entender que a liquidação de IRS acima identificada é ilegal.
- 5.25. A Requerida, em 30-01-2024, apresentou Requerimento no sentido de informar o Tribunal que “(...) por despacho da Subdiretora-geral de 2024-01-19, foi revogado o ato impugnado nos presentes autos”, com fundamento na Informação n.º 10/2024, exarada em 12-01-2024, pela DS Imposto sobre o Rendimento Singular, no âmbito do processo n.º ...2023..., nos termos da qual os serviços da Requerida concluem que “(...). Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deve considerar-se o imóvel alienado como destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo, alterando-se em conformidade a liquidação de IRS do ano 2021. (...). Proposta de Decisão Por tudo o exposto, propõe-se a revogação do(s) ato(s) objeto do pedido. (...)”.

Motivação quanto à matéria de facto

5.26. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pelo Requerente e pela Requerida.

Dos factos não provados

5.27. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

6.1. No caso, o objecto principal do processo, em conformidade com o pedido arbitral apresentado, reporta-se a uma liquidação de IRS e juros (as nº 2023... de 2021 e a nº 2023... de 2021), respeitantes ao ano de 2021, no montante total de EUR 137.189,03, relativas à não consideração do reinvestimento do valor de realização, apurado com a venda de imóvel, na aquisição de habitação própria permanente, por alegada inobservância de requisito legal, em conformidade com a fundamentação da Requerida.

6.2. Contudo, tendo em consideração o requerimento da Requerida, de 30-01-2024, no sentido de informar o Tribunal de que “(...) *por despacho da Subdiretora-geral de 2024-01-19, foi revogado o ato impugnado nos presentes autos (...)*”, foi invocada a excepção da inutilidade superveniente da lide que cumpre analisar e decidir preliminarmente.

Questão prévia – da inutilidade superveniente da lide

- 6.3. Da análise da documentação anexada aos autos, pela Requerida, o Tribunal Arbitral obteve evidência de que a liquidação de IRS objecto do pedido de pronúncia arbitral foi revogada por despacho datado de 19-01-2024, originando uma inutilidade superveniente da lide.
- 6.4. Como resulta dos factos provados, com a revogação da liquidação impugnada nos autos, a pretensão impugnatória de anulação da liquidação de imposto e juros, no montante de EUR 137.189,03, apresentada pelo Requerente ficou satisfeita, pelo que se torna inútil o prosseguimento da presente lide quanto àquela parte do pedido, na medida em que do seu prosseguimento não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídica material controvertida.
- 6.5. Com efeito, verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. artigo 277º, al. e), do Código de Processo Civil).⁵
- 6.6. Citando o Acórdão Arbitral proferido no âmbito do processo nº 299/2020-T, de 10-11-2021, *“como referem LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO, a inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide 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 objecto do processo, ou se encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. 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”*.

⁵ Quanto a esta temática, pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo, em 30-07-2014, em Acórdão proferido no âmbito do processo nº 0875/14, nos termos do qual se refere que *“a inutilidade superveniente da lide (que constitui causa de extinção da instância - al. e) do art. 277º do CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio”*.

- 6.7. Assim, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, *“parte do escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, pelo que a decisão a proferir não envolve efeito útil, ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide”*.
- 6.8. Nestes termos, este Tribunal Arbitral entende verificar-se a inutilidade superveniente da lide no que diz respeito ao pedido de anulação do acto tributário identificado, o que implica a extinção da instância nos termos do disposto no artigo 277º, alínea e) do CPC (aplicável ex vi artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT) quanto àquela pretensão.

Do reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios

- 6.9. Contudo, não obstante a conclusão referido no ponto anterior, o Requerente peticiona ainda, no pedido (e reitera no requerimento apresentado em 02-02-2024), o reembolso da quantia paga em excesso, acrescida de juros indemnizatórios, incidentes nos termos do disposto no artigo 43º, nº da Lei Geral Tributária (LGT).
- 6.10. Em termos gerais, no que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.
- 6.11. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*.

- 6.12. Como refere Jorge Lopes de Sousa *“insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)”*.
- 6.13. Relativamente ao pedido de reembolso do imposto indevidamente pago e do pedido de pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre a quantia a reembolsar refira-se que, no caso, o reembolso do imposto e o pagamento de juros indemnizatórios será (necessariamente) uma consequência da anulação administrativa, tal como resulta do disposto no artigo 172º, nº 1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA), que impõe à Administração o dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, em consonância com o também estabelecido no artigo 43º da LGT.
- 6.14. Nesta matéria, como referido no Acórdão do TCAN nº 2888/11.0BEPRT, de 21-02-2019, *“(...) pese embora o pedido-tipo do processo impugnatório seja a anulação do acto tributário, o legislador permitiu que num único processo pudesse haver cumulação de pedidos de i) anulação do acto tributário e ii) condenação da AT na restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.* ^{6 7}
- 6.15. E prossegue o Acórdão referindo que *“(...) seguindo o que se deixou exarado no citado aresto se dirá que, no caso vertente, (...) comprovado o pagamento do imposto e logo tendo petitionado juros indemnizatórios (...) por considerar ilegal as liquidações impugnadas, então, a anulação oficiosa na pendência dessa impugnação e após a sua*

⁶ Neste âmbito, cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado, Áreas, 6ª Ed., Vol. II, p. 325.

⁷ Sobre esta matéria, cita ainda o referido Acórdão o teor do Acórdão do STA proferido em 03/05/2017 (processo 01101/16), nos termos do qual se refere que “esta questão de saber se, tendo sido pago o imposto, a anulação oficiosa da respectiva liquidação, por iniciativa dos serviços (quando essa anulação oficiosa ocorre já na pendência da acção de impugnação judicial em que, por um lado, se questiona a legalidade de tal liquidação e, por outro lado, também se pede a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios), pode ser considerada para efeito dessa condenação em juros indemnizatórios e se o reconhecimento de erro imputável aos serviços é determinante ou gerador do direito ao seu pagamento, foi já apreciada no Acórdão deste STA, de 07/01/2016 (proc. nº 0574/14).

propositura, não pode deixar de entender-se como o reconhecimento expresso de erro (...). Erro imputável aos serviços (...) verificada a inutilidade superveniente da lide por a anulação ter determinado a extinção da liquidação, fim que igualmente se visava também com a acção de impugnação em curso (...). Assim tem de entender-se que o erro imputável aos serviços ficou demonstrado com o acto da anulação ainda que oficiosa pois a situação é equivalente (...) ao facto de na impugnação tal erro ser verificado e reconhecido. ⁸ (...). Aliás considerar numa situação destas que a anulação oficiosa não era constitutiva do direito aos juros indemnizatórios pedidos era colocar (...) arbitrariamente, na mão da Administração Tributária a constituição desse mesmo direito sempre que ocorresse erro dos serviços o que constituiria manifesto abuso que a lei não pode tolerar ou consentir. Ora, perante a (...) declaração de inutilidade superveniente da lide, impunha-se (...) apurar quais os pagamentos que foram (...) feitos (...), quais os montantes concretamente devolvidos (...) [e] competia ao tribunal (...) decidir os pedidos (...) definidos na petição inicial, mormente no que concerne à condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios e devolução da quantia em excesso paga (...). Assim, não podia o Tribunal (...) ter declarado a inutilidade superveniente da lide, sem se pronunciar sobre todos os pedidos que lhe estavam dirigidos na impugnação judicial e que era chamado a resolver. Quer isto significar que apesar de ter ocorrido a inutilidade superveniente da lide a mesma sempre seria apenas parcial, cingida à liquidação anulada, impunha-se ao Tribunal a quo o conhecimento e decisão do pedido de juros indemnizatórios. Somente desta forma se assegura ao impugnante (...) o princípio constitucionalmente consagrado da tutela jurisdicional efectiva e eficaz. (...)” (sublinhado nosso).

6.16. Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que terá de haver lugar ao reembolso do montante de imposto e juros pago em excesso pelo Requerente, no montante de EUR 137.189,03, relativo ao IRS do ano 2021 (cuja liquidação foi administrativamente anulada), acrescido dos juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

⁸ Neste sentido veja-se Diogo Leite de Campos Benjamim Rodrigues e Lopes de Sousa in anotação ao artigo 43º da LGT 2ª edição pp 181.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.17. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

6.17.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;

6.17.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.18. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, impõe-se que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 e 22º, nº 4 do RJAT e artigo 4º, nº 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, uma vez que a inutilidade superveniente da lide lhe é imputável.

7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral Colectivo:

7.1.1. Declarar a inutilidade superveniente da lide e, em consequência, absolver a Requerida da instância no que diz respeito ao pedido de anulação dos actos tributários identificados;

7.1.2. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre o valor de IRS e juros a reembolsar;

7.1.3. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o acima exposto nesta decisão, bem como o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 137.189,03.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 3.060,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2024

Os Árbitros

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Sílvia Oliveira - Relatora)

(Ana Teixeira de Sousa)