

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 345/2023-T

Tema: IRS – Mais Valias Imobiliárias; Inutilidade Superveniente da Lide

SUMÁRIO: A Requerida revogou o ato tributário e determinou o pagamento de juros indemnizatórios aos Requerentes, dando assim plena satisfação à pretensão dos Requerentes - o que (nos termos do disposto no artigo 536.º n.º 3 e n.º 4 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), basta para que este Tribunal determine que a inutilidade superveniente da lide é efetivamente imputável à Requerida, sendo a mesma a responsável pelo pagamento da totalidade das custas do processo. Não obstante, o despacho de revogação foi praticado e comunicado ao CAAD em violação do prazo previsto no artigo 13.º do RJAT, o que determina que as custas deste processo, também com este fundamento, devam ser totalmente imputadas à Requerida.

DECISÃO ARBITRAL

Os Signatários PROF.^a DOUTORA REGINA DE ALMEIDA MONTEIRO (PRESIDENTE), DR. MARCOLINO PISÃO PEDREIRO (VOGAL), e DRA. ELISABETE FLORA LOURO MARTINS CARDOSO (VOGAL E RELATORA) foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, o qual foi constituído em 17 de julho de 2023.

I. RELATÓRIO

1. **A...**, natural dos Países Baixos, com o NIF português ... e **B...**, natural dos Países Baixos, com o NIF português..., casados sob o regime da separação de bens, ambos residentes em ...,

1.

Países Baixos (doravante, Requerentes), apresentaram no dia 9 de maio de 2023 pedido de pronúncia arbitral (PPA), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante, Requerida).

No PPA, os Requerentes pedem ao Tribunal: *“Nestes termos, e nos mais de Direito que V. Exa. suprirá, deverá ser julgado procedente, por provado, o presente pedido de pronúncia arbitral e em consequência:*

- i) Serem anulados os atos de liquidação adicional de IRS em crise, relativos ao ano de 2021, por violação de lei e, em concreto, das normas e dos princípios acima elencados;*
- ii) Serem os Requerentes reembolsados do imposto indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento indevido do imposto até efetivo e integral pagamento, à taxa de 4% ao ano, nos termos do disposto nos artigos 35.º, n.º 10 e 43.º, n.º 4 da LGT, 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/03, de 8 de abril”.*

Os Requerentes deduzem o PPA com fundamento *“no facto de não ter sido aplicada (aos Requerentes, não residentes em Portugal no ano de 2021) a regra prevista no artigo 43.º, n.º 2, alínea b), do Código do IRS e, nessa medida, pelo facto de as mais-valias aqui em causa (mais-valias imobiliárias obtidas em 2021) não terem sido tributadas em 50% do seu valor, conforme preceitua essa norma”*. Os Requerentes fundamentam o seu pedido com base em jurisprudência da União Europeia e nacional.

2. O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 11 de maio de 2023 e foi automaticamente notificado à Requerida.

3. Os Requerentes não procederam à nomeação de Árbitro, pelo que, em 29 de junho de 2023, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os Signatários como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, tendo os Signatários comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.

4. Ainda em 29 de junho de 2023, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo as mesmas manifestado vontade de recusar a designação dos Árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 17 de julho de 2023.

6. Em 17 de julho de 2023, o Tribunal proferiu o seguinte despacho arbitral:

“Nos termos dos n.º 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, notifique-se o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária, para no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, juntar cópia do processo administrativo e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

7. Em 8 de agosto de 2023, a Requerida veio aos autos:

“comunicar que, em 02.08.2023, a Subdiretora Geral da Área da Gestão Tributária - Impostos Sobre o Rendimento, proferiu Despacho de Revogação dos atos de liquidação em dissídio, nos termos aí expostos”.

8. Em 1 de outubro de 2023, a Requerida veio aos autos apresentar Resposta na qual vem requerer a extinção do processo arbitral por inutilidade superveniente da lide - dado o despacho de revogação do ato tributário que satisfaz as pretensões dos Requerentes.

9. Em 3 de outubro de 2023, o Tribunal proferiu despacho com o seguinte teor:

“A Requerida veio em 08-08-2023 aos autos informar que a AT revogou totalmente o ato tributário objeto do pedido de pronúncia arbitral. Não estamos, porém, perante a situação prevista no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, na medida em que foi ultrapassado o momento processual aí previsto. Estando o Tribunal já está constituído, impõe-se que tome uma decisão, que nos afigura ser no sentido da inutilidade superveniente da lide. A Requerente poderá pronunciar-se, querendo, no prazo de 10 dias. O Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária não prevê a possibilidade de dispensa do pagamento do remanescente da taxa arbitral por parte do Requerente. Consequentemente, embora o Tribunal já esteja em

condições de decidir e de poder antecipar que considera que a inutilidade superveniente é imputável à Requerida, que deverá, por isso, suportar integralmente a taxa arbitral, impõe-se que se notifique o Requerente para pagar a taxa arbitral subsequente e juntar aos autos o respetivo comprovativo, nos termos do artigo 4.º, n.º 4 daquele Regulamento de Custas e no prazo de dez dias a contar da notificação deste despacho. O Tribunal proferirá decisão arbitral, paga aquela taxa, até ao dia 10 de novembro de 2023”.

10. Em 16 de outubro de 2023, os Requerentes vieram informar os autos que:

“em face da revogação, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, dos atos de liquidação de IRS que constituem o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, nada obsta à extinção desta instância arbitral, por inutilidade superveniente da lide, a qual deverá ser declarada sem custas a final para os Requerentes, pois aquela revogação ocorreu já na pendência do presente processo, ou seja, após a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, sendo exclusivamente imputável à Requerida, tal como o próprio Tribunal bem refere. Mais se requer a junção aos autos do comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem subsequente, devida nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do RJAT, por forma a que seja proferida a respetiva decisão arbitral”.

Na mesma data, foi junta aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

II. SANEAMENTO

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º n.º 2 do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).

O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Cumprе apreciar e decidir.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1 FACTOS PROVADOS

1. Os Requerentes residem e têm atualmente o seu domicílio fiscal nos Países Baixos, sendo por esse motivo, desde pelo menos o ano de 2021, qualificados como não

residentes em Portugal para efeitos fiscais;

2. Em 28/11/2002, os Requerentes adquiriram um imóvel em Portugal, que viriam a reabilitar totalmente, destinado à sua habitação própria e permanente, correspondente ao prédio urbano sito na ..., n.º ..., em ..., descrito na conservatória do registo predial de Sintra sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...;
3. A este imóvel foi atribuída a Licença de Utilização, por parte do Município da Sintra, no ano de 2009;
4. Alguns anos mais tarde e já após a construção e reabilitação total deste imóvel, concretamente em 14/06/2021, os Requerentes viriam a aliená-lo, pelo valor de € 870.000,00;
5. Nesta sequência, cada um dos Requerentes procedeu à apresentação da respetiva Declaração Modelo 3 de IRS desse ano de 2021, uma vez que ambos optaram pela tributação separada dos seus rendimentos, nas quais declararam, no Quadro 4 do Anexo G, o valor de realização do imóvel, na quota-parte que lhes correspondia (50%), bem como, a parte correspondente ao valor de aquisição que foi suportado por cada um deles, e, ainda, as respetivas despesas e, nesta sequência, cada um dos Requerentes procedeu à apresentação da respetiva Declaração Modelo 3 de IRS desse ano de 2021, uma vez que ambos optaram pela tributação separada dos seus rendimentos, nas quais declararam, no Quadro 4 do Anexo G, o valor de realização do imóvel encargos;
6. Concretamente, a Requerente A... declarou os seguintes montantes, de que resulta o apuramento de uma mais-valia no valor de € 266.228,771:
 - Valor de Realização: € 435.000,00
 - Valor de Aquisição: € 99.759,58
 - Despesas/Encargos: € 42.078,96
7. Já no que respeita ao Requerente B..., o mesmo declarou os seguintes montantes, de que resulta o apuramento de uma mais-valia no valor de € 166.233.802:
 - Valor de Realização: € 435.000,00
 - Valor de Aquisição: € 202.399,32

Despesas/Encargos: € 42.078,96

8. No seguimento da apresentação destas declarações, a AT procedeu ao processamento das respetivas liquidações de IRS, apurando o valor do imposto a pagar adicionalmente por cada um dos Requerentes, que, entretanto, já tinham transferido a sua residência para os Países Baixos e foram, por isso mesmo, tributados como não residentes em Portugal;
9. No entanto, a AT não teve em consideração, em ambos os casos, a regra prevista no artigo 43.º, n.º 2, alínea b), do Código do IRS, tendo tributado a totalidade da mais valia;
10. De facto, estes rendimentos e, em concreto, as mais-valias em causa foram consideradas pela AT pela totalidade (100%) do seu valor. Senão vejamos:
 - Liquidação n.º 2023 ... - emitida em nome da Requerente A...;
 - Rendimento Global - € 265.228,77;
 - Liquidação n.º 2023 ... - emitida em nome do Requerente B...;
 - Rendimento Global - € 166.233,80.

III.2 FACTOS NÃO PROVADOS

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide.

III.3 FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

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 (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao

atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles.

IV. DA APRECIÇÃO JURÍDICA

O artigo 277.º alínea e) do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º n.º 1 alínea e) do RJAT, dispõe o seguinte: “*A instância extingue-se com a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide*”.

A impossibilidade da lide ocorre em caso de morte ou extinção de uma das partes, por desaparecimento ou perecimento do objeto do processo ou por extinção de um dos interesses em conflito. A inutilidade superveniente da lide tem lugar quando, em virtude de novos factos ocorridos na pendência do processo, a decisão a proferir já não tem qualquer efeito útil, ou porque não é possível dar satisfação à pretensão que o demandante quer fazer valer no processo, ou porque o fim visado com a ação foi atingido por outro meio. Assim, a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide traduz-se numa impossibilidade ou inutilidade jurídica, cuja determinação tem por referência o estatuído na lei.

Segundo José Lebre de Freitas, Rui Pinto e João Redinha (Código de Processo Civil Anotado, Volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pág. 555), “*a impossibilidade ou inutilidade 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 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 já ter sido atingido por outro meio*”.

Nas palavras do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães proferido em 16/11/2017, no processo n.º 6108/16.3T8VNF-B.G1:

“*I- A inutilidade superveniente da lide é uma realidade absoluta, não se podendo extinguir a instância nos casos em que a utilidade existe, ainda que mínima ou pouco provável.*

II- Emanação da proibição da prática de actos inúteis que, por sua vez, está relacionada com o princípio da economia processual, a inutilidade superveniente visa obstar a prática de actos absolutamente inúteis, ou seja, sem qualquer utilidade processual”.

Nas palavras do Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra proferido em 12/05/2012, no

processo n.º 1124/11.4TBTMR.C1:

“I - A instância extingue-se sempre que se torne supervenientemente inútil, i.e., sempre que por facto ocorrido na pendência da instância, a continuação da lide não tenha qualquer utilidade (artº 287 e) do CPC).

II - A instância extingue-se ou finda de forma anormal todas as vezes que, ou por motivo atinente ao sujeito, ou por motivo atinente ao objecto, ou por motivo atinente à causa, a respectiva relação jurídica substancial se torne inútil, i.e., deixe de interessar a sua apreciação.

III - Não é suficiente, portanto, a existência de um facto que torne a lide inútil; exige-se, para que se verifique a causa de extinção da instância considerada, que o facto seja superveniente.

IV - Como a instância se considera iniciada com a proposição da acção e esta se considera proposta, intentada ou pendente logo que seja recebida pela secretaria a respectiva petição inicial, segue-se que só o facto ocorrido posteriormente ao recebimento da petição inicial se deve considerar superveniente (artºs 150 e 467 nº 1 do CPC)”.

Nos termos do disposto no artigo 13.º do RJAT:

“1 - Nos pedidos de pronúncia arbitral que tenham por objeto a apreciação da legalidade dos atos tributários previstos no artigo 2.º, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º”.

No caso concreto, a Requerida foi notificada pelo CAAD (tendo assim conhecimento) da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral em 16 de maio de 2023. Decorrido o prazo legal de 30 dias previsto no artigo 13.º do RJAT (a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral) a Requerida nada fez, o que levou ao normal prosseguimento do processo com (i) a designação dos Árbitros e respetiva notificação (em 29 de junho de 2023), (ii) a constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (em 17 de julho de 2023), e (iii) a notificação da Requerida para apresentar Resposta, nos termos do artigo 17.º do RJAT (em 17 de julho de 2023). Apenas em 2 de agosto de 2023 é que a Requerida veio revogar o ato impugnado e apenas em 8 de agosto comunicou essa mesma revogação.

A conclusão da Informação que fundamenta o despacho de revogação é a seguinte:

“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, restituindo-se o imposto pago a mais, assim como o pagamento dos respetivos juros indemnizatórios”.

Notificada para o efeito, a Requerente veio informar os autos que:

“em face da revogação, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, dos atos de liquidação de IRS que constituem o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, nada obsta à extinção desta instância arbitral, por inutilidade superveniente da lide, a qual deverá ser declarada sem custas a final para os Requerentes, pois aquela revogação ocorreu já na pendência do presente processo, ou seja, após a apresentação do pedido de pronúncia arbitral, sendo exclusivamente imputável à Requerida, tal como o próprio Tribunal bem refere”.

Conclui-se do exposto, que a Requerida satisfaz por inteiro e de modo voluntário as pretensões que os Requerentes formularam nestes autos (designadamente reconhecendo o direito dos Requerentes a juros indemnizatórios), e nessa medida, os resultados que os Requerentes visavam com o presente processo arbitral encontram-se integralmente atingidos. Assim sendo, não oferece dúvida que a decisão arbitral que, normalmente seria proferida, se afigura destituída de qualquer efeito útil, pelo que não se justifica a sua prolação. Termos em que, com as devidas adaptações, se julga verificada a inutilidade superveniente da lide.

Contudo, no que respeita à responsabilidade por custas, nos termos do artigo 536.º n.º 3 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, nos casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide (excetuados os casos previstos nos números anteriores da mesma norma), a responsabilidade pelas custas fica a cargo do Autor ou Requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao Réu ou Requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas; o n.º 4 do mesmo artigo estatui, no que aqui importa atentar, que se considera, designadamente, que é imputável ao Réu ou Requerido a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do Autor ou Requerente.

Vide neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Agosto de 2014,

proferido no processo n.º 0828/14:

“I - Se na pendência de reclamação da decisão do Director-Geral dos Impostos veio a ser revogado o acto reclamado, tal significa que o recorrente obteve a satisfação da sua pretensão por a autoridade tributária ter revogado o acto, ainda que sem ter decidido que lhe assistia razão.

II - Verifica-se, nesse caso a inutilidade da lide é superveniente na medida em que, instaurada esta, veio a ficar sem objecto por aquilo que a recorrente pretendia obter com a reclamação ter sido atingido pela revogação do acto sob reclamação.

III - A responsabilidade pela totalidade das custas, neste caso, fica a cargo do requerido por a inutilidade lhe ser imputável, face ao disposto no artº 536.º (art.º 450.º CPC 1961) do actual Código de Processo Civil, nos seus nºs 3 e 4”.

No caso em apreço, como ficou demonstrado, a pretensão dos Requerentes foi satisfeita voluntariamente pela Requerida por esta ter revogado o ato tributário (e determinado o pagamento de juros indemnizatórios), dando assim plena satisfação à pretensão dos Requerentes - o que nos termos do disposto no artigo 536.º n.º 3 e n.º 4 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, basta para que este Tribunal determine que a inutilidade superveniente da lide é efetivamente imputável à Requerida, sendo a mesma a responsável pelo pagamento da totalidade das custas do processo.

Não obstante, o despacho de revogação foi praticado e comunicado ao CAAD em violação do prazo previsto no artigo 13.º do RJAT, conforme exposto supra, o que determina que as custas deste processo, também com este fundamento, devem ser totalmente imputadas à Requerida.

V. DECISÃO

Termos em que, decide este Tribunal:

- a) Declarar extinta a presente instância arbitral, por inutilidade superveniente da lide;
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1 alínea a) do CPPT, e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem

Tributária, é fixado ao processo o valor de **EUR 61 589,68**.

VII. CUSTAS

O montante das custas a cargo da Requerida, é fixado em **EUR 2 448,00**, nos termos do disposto no artigo 12.º, n.º 2 e no artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, e na Tabela I anexa do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária).

Notifique-se.

Lisboa, 7 de novembro de 2023

Os Árbitros

Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Dr. Marcolino Pisão Pedreiro - Adjunto)

(Elisabete Flora Louro Martins Cardoso - Vogal e Relatora)