

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1006/2024-T

Tema: IRS: Mais-valias imobiliárias. Revogação do acto de liquidação. Inutilidade superveniente da lide. Incompetência material do tribunal. Responsabilidades pelas custas.

SUMÁRIO:

- I. Revogando a AT o acto de liquidação controvertido no prazo a que se refere o art.º 13.º do RJAT, pode a Requerente pretender o prosseguimento do procedimento, caso entenda que a dita revogação não satisfação integralmente o seu interesse.
- II. É, porém, a Requerente responsável pelas custas do processo quando o prosseguimento do procedimento se revela manifestamente inútil.
- III. O tribunal arbitral é materialmente incompetente para apreciar, à margem da apreciação da legalidade de um acto de liquidação, os processos executivos, penhoras e respetivas coimas a jusante dele.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. **A...**, contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., n.º..., ...-... Silves, (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou no dia 28.08.2024 um pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, que foi aceite, visando a anulação parcial da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas

Singulares (de ora em diante “IRS”) n.º 2024..., relativa ao ano de 2021, como adiante melhor se verá.

- 1.2. Nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (seguidamente “CAAD”) designou como árbitro o signatário, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.
- 1.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído a 14.11.2024.
- 1.4. No dia 15.11.2024 foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “Requerida” ou “AT”) para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.5. A Requerida no dia 12.12.2024 remeteu a sua resposta.
- 1.6. Por despacho notificado no dia 31.03.2025, entendeu o tribunal dispensar a reunião do art.º 18º do RJAT, considerando inútil a apresentação de alegações.

B – Posição da Requerente

- 1.7. A Requerente alienou, durante o ano de 2021, três imóveis, pelo preço global de € 182.678,70 € (cento e oitenta e dois mil, seiscentos e setenta e oito euros e setenta cêntimos), relativos aos prédios urbanos, com os artigos matriciais..., n.º ... e o prédio rústico com o artigo matricial n.º ... da Secção Q, todos da Freguesia de ..., da propriedade da Requerente.

-
- 1.8. A Requerente submeteu, na qualidade de sujeito passivo não residente em território nacional, por residir, à data dos factos, no estrangeiro, declaração modelo 3 de IRS, para efeitos de cálculo de mais-valias.
 - 1.9. O valor da mais-valia da Requerente foi fixado em € 152.717,80 (cento e cinquenta e dois mil, setecentos e dezassete euros e oitenta cêntimos), conforme nota de liquidação n.º..., do ano de 2024, relativamente ao ano de 2021.
 - 1.10. Sobre o referido valor da mais-valia, foi aplicada a taxa autónoma de 28%, nos termos do artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS (“CIRS”).
 - 1.11. O que resultou em imposto a pagar, no valor de € 44.298,03 (quarenta e quatro mil, duzentos e noventa e oito euros e três cêntimos).
 - 1.12. Na determinação do imposto não foi considerado o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS.
 - 1.13. Aplicando-se o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, o imposto a pagar pela Requerente deveria ter sido de € 22.149,02 (vinte e dois mil, cento e quarenta e nove euros e dois cêntimos).
 - 1.14. A Requerida instaurou contra a Requerente um processo de execução fiscal, com o n.º ...2023..., para o pagamento coercivo da quantia que a Requerida, ilegalmente, lhe imputa.
 - 1.15. Na liquidação ora posta em crise é manifesta a discriminação negativa entre sujeitos passivos residentes em território português e sujeitos passivos não residentes em território português, mas residentes em território europeu, uma vez que os primeiros beneficiam da desconsideração pela metade do valor da mais-valia, o que não sucede com os segundos.

- 1.16. Esta discriminação negativa consubstancia uma violação da liberdade de circulação de capitais, consagrado no artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”) e do princípio da não discriminação, contido no artigo 18.º do dito Tratado.
- 1.17. A possibilidade de afastamento do regime negativamente discriminatório anteriormente descrito, através da opção a que aludem os números 13 e 14 do art.º 72.º do CIRS, não afasta a discriminação negativa aí contida, pois que nele é imposta uma obrigação de opção que não é extensiva aos residentes.
- 1.18. Estes princípios comunitários são directamente aplicáveis à actuação da Administração Tributária, uma vez que esta está subordinada à Constituição e à lei (artigo 266.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa).
- 1.19. Uma vez declarada a ilegalidade do imposto pago em excesso, deverão todos os actos subsequentes da Requerida ser anulados, por se alicerçarem num imposto ilegalmente exigido.

C – Posição da Requerida

- 1.20. Por despacho da Subdiretora Geral dos Impostos sobre o Rendimento de 21.10.2024, foi revogado o ato de liquidação em crise, o que foi comunicado ao tribunal arbitral no dia 29.10.2024.
- 1.21. No dia 14.11.2024, veio a Requerente solicitar o prosseguimento dos autos “(...), visto o Douto Ofício da Requerida não deixar claro o tratamento que deverá ser dado aos processos executivos, penhoras e respetivas coimas”.
- 1.22. Da revogação/anulação do acto de liquidação pela AT, através da qual a Requerente obteve plena satisfação do seu pedido, resulta a impossibilidade superveniente da lide, que constitui causa de extinção da instância, nos termos

do artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.

- 1.23. Tendo sido comunicada ao tribunal a revogação do acto de liquidação controvertido, em momento anterior à constituição do tribunal arbitral, o procedimento só não terminou, antes da constituição do tribunal arbitral, porque a Requerente se opôs a que o mesmo ocorresse.
- 1.24. Assim, as custas do presente processo devem ser imputadas, por inteiro, à Requerente.
- 1.25. Defende-se a Requerida também por excepção, alegando que o tribunal arbitral é materialmente incompetente para se pronunciar sobre “processos executivos, penhoras e respectivas coimas”, tendo sido essa a razão de ter a Requerente manifestado a vontade de que prosseguissem os presentes autos arbitrais.
- 1.26. A incompetência material do tribunal arbitral configura uma excepção dilatória, determinando a absolvição da instância, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), aplicável *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.27. O tribunal arbitral é materialmente competente para apreciar o pedido de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de impostos, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.28. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e do art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, estão regularmente representadas, não padecendo o processo de qualquer nulidade.

1.29. A Requerida suscitou a exceção de incompetência material do tribunal, se fosse pretendido que ele apreciasse “processos executivos, penhoras e respectivas coimas”.

1.30. A Requerente, no dia 03.01.2025, apresentou um requerimento pelo qual informou a sua desistência do pedido, por ter “*havido confirmação formal de que os processos de execução seriam anulados, e os valores associados aos mesmos seriam tidos em consideração, em consequência da anulação do acto de liquidação*”.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com interesse para a prolação da presente decisão arbitral, mostram-se provados os seguintes factos:

2.1.1. A Requerente alienou, durante o ano de 2021, três imóveis, pelo preço global de € 182.678,70 € (cento e oitenta e dois mil, seiscentos e setenta e oito euros e setenta cêntimos), relativos aos prédios urbanos, com os artigos matriciais..., n.º ... e o prédio rústico com o artigo matricial n.º ... da Secção Q, todos da Freguesia de..., da propriedade da Requerente.

2.1.2. A Requerente submeteu, na qualidade de sujeito passivo não residente em território nacional, por residir, à data dos factos, no estrangeiro, declaração modelo 3 de IRS, para efeitos de cálculo de mais-valias.

2.1.3. O valor da mais-valia da Requerente foi fixado em € 152.717,80 (cento e cinquenta e dois mil, setecentos e dezassete euros e oitenta cêntimos),

conforme nota de liquidação n.º..., do ano de 2024, relativamente ao ano de 2021.

2.1.4. Na determinação do imposto não foi considerado o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS.

2.1.5. A Requerida instaurou contra a Requerente um processo de execução fiscal, com o n.º ...2023..., para o pagamento coercivo da quantia que lhe imputa.

2.1.6. Por despacho da Subdiretora Geral dos Impostos sobre o Rendimento de 21.10.2024, foi revogado o ato de liquidação em crise, o que foi comunicado ao tribunal arbitral no dia 29.10.2024

2.1.7. No dia 29.10.2024, foi a Requerente notificada da comunicação da Autoridade Tributária e Aduaneira prevista no artigo 13.º n.º 1 do RJAT, tendo o Senhor Presidente do CAAD solicitado que a Requerente, face ao circunstancialismo previsto no artigo 13.º n.º 2 do RJAT, se dignasse informar o CAAD, querendo, sobre o não prosseguimento do procedimento, sendo alertada que na ausência de pronúncia da Requerente, o procedimento seguiria os trâmites normais. yy

2.1.8. No dia 14.11.2024, veio a Requerente solicitar o prosseguimento dos autos “(...), visto o Douto Ofício da Requerida não deixar claro o tratamento que deverá ser dado aos processos executivos, penhoras e respetivas coimas”.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a prolação da decisão que tenham sido dados como não provados.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de pronunciar-se sobre tudo quanto é alegado pelas partes, cabendo-lhe, antes, o dever de seleccionar os factos que se mostrem relevantes para a prolação da decisão, identificando os factos que se consideram provados e os que, por seu turno, não se acham demonstrados (artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e artigo 607.º, n.º 3 e n.º 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Assim, os factos que importam para a decisão são apurados em função do objecto do litígio, delimitado em função do pedido e da causa de pedir (artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições que assumiram nos articulados por si apresentados.

3. Matéria de direito

3.1. Questões a decidir

Resulta do que acima se deixou dito, que o pedido e a respectiva causa de pedir, por um lado, a revogação do acto de liquidação controvertido, por outro, e ainda, por fim, a solicitação da Requerente de que prosseguissem os presentes autos, impõem que se apreciem as seguintes questões:

- a) A de saber se a revogação do acto de liquidação controvertido acarreta a inutilidade superveniente da lide;
- b) A de apurar, face ao requerimento de prosseguimento dos presentes autos, se o tribunal arbitral é materialmente competente para apreciar os processos executivos, penhoras e respetivas coimas;

c) A de dilucidar quem deve suportar as custas do presente processo arbitral.

3.2. A revogação do acto de liquidação controvertido e a inutilidade superveniente da lide

O artigo 13.º, n.º 1 do RJAT prescreve o seguinte:

“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”

Por sua vez, no n.º 2 do mesmo preceito pode ler-se:

Quando o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do número anterior, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse.

Ora, por despacho da Subdiretora Geral dos Impostos sobre o Rendimento de 21.10.2024, foi revogado o ato de liquidação em crise, o que foi comunicado ao tribunal arbitral no dia 29.10.2024.

No dia 29.10.2024, o CAAD notificou a Requerente da comunicação da Autoridade Tributária e Aduaneira prevista no artigo 13.º n.º 1 do RJAT, ou seja, de esta revogara o acto de liquidação em causa, tendo o Senhor Presidente do CAAD solicitado que a Requerente, face ao circunstancialismo previsto no artigo 13.º n.º 2 do RJAT, informasse o CAAD, querendo, sobre o não prosseguimento do procedimento, tendo sido alertada de que na ausência de pronúncia, o procedimento seguiria os trâmites normais.

No dia 14.11.2024, veio a Requerente solicitar o prosseguimento dos autos “(...), visto o Douto Ofício da Requerida não deixar claro o tratamento que deverá ser dado aos processos executivos, penhoras e respetivas coimas”. Por essa razão, foi o tribunal arbitral constituído nesse mesmo dia.

Portanto, em momento anterior ao da constituição do tribunal arbitral, a Requerida revogou o acto tributário controvertido, tendo a Requerente manifestado interesse no prosseguimento do procedimento, por não ter ficado claro, em seu entender, “o tratamento que deverá ser dado aos processos executivos, penhoras e respetivas coimas”.

Como é evidente, a Requerida poderá, dentro do prazo a que se refere o n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, proceder à revogação do acto tributário. Dessa revogação têm de extrair-se todos os efeitos processuais e jurídico-tributários que ela implica, nomeadamente no que se refere à restituição das quantias exigidas pelo acto revogado, caso hajam sido pagas, ao pagamento de juros indemnizatórios, se isso se justificar, e bem assim à extinção dos processos executivos que visam cobrar coercivamente o que se entendeu não ser devido.

Como é evidente, o n.º 2 do dito artigo 13.º do RJAT, concede aos sujeitos passivos o direito de imporem o prosseguimento dos autos. Aliás, para que eles não prossigam é preciso que os sujeitos passivos declarem expressamente que não se opõem à

extinção do procedimento. Foi o que fez a Requerente. Ainda que a Senhora Subdiretora Geral tenha expressamente revogado o “ato contestado”, confirmando o entendimento da técnica que apreciou o pedido de pronúncia arbitral para efeito do disposto no artigo 13.º do RAJT, que conclui no seguinte sentido: “*Após apreciação do pedido de pronúncia arbitral, afigura-se-nos que deverá ser aplicada na liquidação 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*”, a Requerida manifestou o seu interesse no prosseguimento do procedimento.

Estranhou-se a posição assumida pela Requerente, uma vez que não poderia ter sido mais nítida a adesão absoluta da AT ao seu entendimento. Na verdade, não só a AT revogou o acto contestado, satisfazendo assim o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação posta em crise da Requerente, como baseou a sua decisão revogatória na exacta causa de pedir apresentada pela Requerente.

Por força da revogação do acto tributário, deixa de haver objecto do litígio, devendo ser tida por extinta a instância quanto ao pedido formulado pela Requerente, nos termos do disposto nos artigos 277.º, alínea e) e 611.º do Código do Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT¹, se a pretensão do requerente tiver sido integralmente satisfeita com a dita revogação, como parece ser o caso.

Com o pedido de pronúncia arbitral, recorde-se, a Requerente pugnava pela declaração de ilegalidade do acto de liquidação do imposto.

Forçoso é reconhecer que o pedido principal formulado pela Requerente no presente processo arbitral foi plenamente atendido pela Requerida com a revogação do acto tributário objecto dos presentes autos. Assim, deixou de haver litígio quanto a esse

¹ V. CARLA CASTELO TRINDADE, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – anotado, Almedina, 2016, pág. 337.

pedido, razão por que, nos termos do disposto nos artigos 277.º, alínea e) e 611.º do Código do Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT, o tribunal dele não tem de se pronunciar.

Recorde-se que a Requerente, ainda assim, solicitou o prosseguimento dos autos “(...), visto o Douto Ofício da Requerida não deixar claro o tratamento que deverá ser dado aos processos executivos, penhoras e respetivas coimas”. Pretendia, pois, a Requerente que o tribunal arbitral ordenasse a “*anulação dos actos subsequentes*”, o mesmo é dizer, a extinção do processo de execução fiscal, o levantamento e cancelamento das penhoras e a anulação das custas de processo.

Como bem nota a Requerida, a competência dos tribunais arbitrais é limitada às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

“A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*
- c) (Revogada.)”*

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que a AT se vinculou àquela jurisdição, concretizados na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, pois o n.º 1 do art.º 4.º do RJAT estabelece que “*a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça*”. E esta Portaria, restringe ainda a vinculação, dispondo, no seu art.º 2.º que “*os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham*

por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º” do RJAT, com as excepções que identifica.

Ainda que se entendesse, o que não se concede, que a revogação do acto de liquidação controvertido não se repercutiria no processo de execução fiscal instaurado contra a Requerente com base na liquidação revogada, certo é que o presente tribunal arbitral, à margem do julgamento de anulação de um ato de liquidação, absolutamente inútil, pelas razões já apontadas, não teria competência material para apreciar os processos executivos, penhoras e respetivas coimas a jusante dele.

4. Decisão

Assim, nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Declarar extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT;
- b) Absolver a Requerida da instância, por verificação da exceção dilatória de incompetência material do tribunal para apreciar a legalidade de processos executivos, penhoras e respetivas coimas, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável *ex vi* alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT;
- c) Condenar a Requerente nas custas.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 4 do art.º 299.º e no n.º 2 do art.º 306.º, ambos do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas

nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 22.149,02 (vinte e dois mil, cento e quarenta e nove euros e dois cêntimos).

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 5 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar, como se disse, integralmente pela Requerente.

Lisboa, 2 de Maio de 2025

O Árbitro

Nuno Pombo

Texto elaborado em computador, e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.