

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 655/2024-T**

**Tema: Revogação de ato tributário; Inutilidade superveniente da lide.**

**SUMÁRIO:** A revogação do ato tributário objeto do PPA após a constituição do Tribunal Arbitral, que dá satisfação à pretensão formulada pelo Requerente, é causa de extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do art. 277.º, e), CPC, ex vi art. 29.º, 1, e), RJAT.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

- 1.** Em 17 de maio de 2024, A..., contribuinte fiscal n.º ..., residente na Avenida ..., n.º ..., ..., ... Lisboa (doravante designado por “Requerente”), solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos conjugados do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (doravante apenas designado por RJAT), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023 ..., de 25.05.2023, no montante de € 2.376,34, relativa a 2018, da liquidação de IRS n.º 2023 ..., de 27.05.2023, no montante de € 504,35, relativa a 2019, da liquidação de IRS n.º 2023 ..., de 27.05.2023, no montante de € 850,90, relativa a 2020, da liquidação n.º 2023 ..., de 27.05.2023, no montante de € 2.058,84, relativa a 2021, e da liquidação n.º 2023 ..., no montante de €1.057,50, referentes ao ano de 2022.
- 2.** O Requerente é representado, no âmbito dos presentes autos, pelas suas mandatárias Dr<sup>a</sup> Ana Isabel Correia e Dr<sup>a</sup>. Carolina Silva Esteves, e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT) é representada pelas juristas, Dr<sup>a</sup>. Carla Rodrigues e Dr<sup>a</sup>. Maria Alves.
- 3.** Verificada a regularidade formal do pedido, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, como árbitro, o signatário.

4. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído no dia 29 de julho de 2024, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme comunicação da constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos presentes autos.
5. No dia 30 de julho de 2024, o Tribunal notificou o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, juntar o processo administrativo, e caso o pretenda, solicitar a produção de prova adicional, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT.
6. A Requerida não apresentou resposta.
7. No dia 30 de setembro de 2024, a Requerida apresentou um requerimento por intermédio do qual dá conta da revogação dos atos impugnados, conforme Despacho do Subdiretor-geral da Área de Relações Internacionais, juntando para o efeito a respetiva Informação dos serviços da AT.
8. No dia 6 de outubro de 2024, o presente Tribunal notificou o Requerente, para, em 5 dias, se pronunciar sobre o teor do requerimento identificado no ponto 7 *supra*.
9. No dia 21 de junho de 2024, o Requerente, em resposta ao despacho identificado em 8 *supra*, requereu:
  - 1) A modificação objectiva da instância, nos termos do artigo 20.º do RJAT, ampliando o seu objecto à apreciação da legalidade das liquidações de IRS substitutivas dos actos tributários impugnados, que deverão ser anuladas;
  - 2) A título subsidiário, julgar improcedente a conclusão da AT de que o sujeito passivo foi residente fiscal em Portugal no período entre 2018 e 2022 e, como tal, anuladas as liquidações substitutivas dos actos tributários impugnados por não se encontra satisfeito o ónus da prova a seu cargo;
  - 3) A título subsidiário, considerar-se provada a residência fiscal do Requerente no Reino Unido no período em crise e, como tal, anuladas as liquidações substitutivas dos actos tributários impugnados, com fundamento em vício de violação de lei, designadamente da norma convencional do artigo 4.º, n.º 2 da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

## II - SANEAMENTO

O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades, nos termos do disposto nos 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.

### **III - MATÉRIA DE FACTO**

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que 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 distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), 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 (cfr. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes no pedido de constituição arbitral e requerimento do Requerente de 18.05.2024 e requerimento de 13.06.2024 da Requerida e à prova documental junta aos autos consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

#### **a. FACTOS DADOS COMO PROVADOS**

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

- 1.** O Requerente foi notificado das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023 ..., de 25.05.2023, no montante de € 2.376,34, relativa a 2018, da Liquidação de IRS n.º 2023 ..., de 27.05.2023, no montante de € 504,35, relativa a 2019, da Liquidação de IRS n.º 2023 ..., de 27.05.2023, no montante de € 850,90, relativa a 2020, da Liquidação n.º 2023 ..., de 27.05.2023, no montante de € 2.058,84, relativa a 2021, e da Liquidação n.º 2023 ..., no montante de € 1.057,50, referentes ao ano de 2022, tudo no montante de € 6.847,93 (seis mil oitocentos e quarenta e sete euros e noventa e três cêntimos) (Vd. Doc. 1 a Doc. 5).
- 2.** O Requerente, apresentou reclamação graciosa das referidas liquidações, que deu entrada no Serviço de Finanças de Lisboa-10 no dia 19 de outubro de 2023 (Vd. Doc. 6).

3. Ultrapassado o prazo de 4 meses de que a AT dispunha para apreciar a referida reclamação, o seu indeferimento tácito ocorreu em 19 de fevereiro de 2024 (Vd. art.º 57º. da LGT);
4. Em 17 de maio de 2024 o Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.
5. O Requerente residiu no Reino Unido até 2 de setembro de 2022, mais concretamente em Flat B, 19 ..., Londres ... ..., Reino Unido, conforme certificado de residência fiscal emitido pelo Reino Unido (Cf. Doc. 7).
6. Em 3 de Setembro de 2022, o Requerente celebrou um contrato de arrendamento registado no Portal das Finanças com essa data de início (Cf. Doc. 8).
7. Enquanto residia no Reino Unido auferiu rendimentos de trabalho de fonte portuguesa, pagos pela sociedade B... - ... Unipessoal Lda., pessoa coletiva ...) (fato não controvertido e aceite pelas partes).
8. O Requerente procedeu à entrega durante os anos de 2018 a 2021 das Declarações modelo 3 de IRS como residente em Portugal.
9. Posteriormente, entregou declarações de substituição para esses mesmos anos, indicando o seu estatuto de não residente.
10. E procedeu à entrega de uma declaração modelo 3 para o ano de 2022 como não residente até 2/09/22.
11. Foram estas as declarações que deram origem às liquidações reclamadas e que deram lugar ao presente processo.
12. O Requerente procedeu ao pagamento do imposto e juros resultantes destas liquidações (Cf. Doc. 9);
13. Por despacho de 29 de setembro de 2024, do Subdiretor-Geral da Área de Relações Internacionais, exarado da Informação n.º ...2024..., os atos tributários impugnados foram revogados.
14. O ato de revogação ocorreu em momento posterior à constituição do Tribunal Arbitral que se verificou em 17 de maio de 2024.
15. No dia 6 de outubro de 2024, o presente Tribunal notificou o Requerente, para se pronunciar sobre o teor do Requerimento apresentado pela Requerida, que dá conta da revogação dos atos tributários aqui em causa.
16. No dia 15 de outubro de 2024, o Requerente apresentou um requerimento mediante o qual solicitava a modificação objetiva da instância, que se julgasse improcedente a conclusão da AT de que

---

o sujeito passivo foi residente fiscal em Portugal no período entre 2018 e 2022 e a título subsidiário, considerar-se provada a residência fiscal do Requerente no Reino Unido.

**b. FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS.**

Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

**IV - DO DIREITO**

1. O Requerente solicitou a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023 ..., de 25.05.2023, no montante de € 2.376,34, relativa a 2018, da liquidação de IRS n.º 2023 ..., de 27.05.2023, no montante de € 504,35, relativa a 2019, da liquidação de IRS n.º 2023 ..., de 27.05.2023, no montante de € 850,90, relativa a 2020, da liquidação n.º 2023 ..., de 27.05.2023, no montante de € 2.058,84, relativa a 2021, e da liquidação n.º 2023 ..., no montante de € 1.057,50, referentes ao ano de 2022.
2. A Requerida não apresentou Resposta.
3. Por despacho de 29 de setembro de 2024, do Subdiretor-Geral da Área de Relações Internacionais, exarado da Informação n.º ...2024..., os atos tributários impugnados foram revogados, sendo ainda de referir quanto ao teor da identificada Informação dos serviços, os seguintes aspetos.
4. Começa por reconhecer que o Requerente não demonstrou ter entregue um pedido de alteração retrativa da residência junto dos serviços da AT, tendo apenas procedido à junção de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades do Reino Unido, o que só por si não invalida a sua residência fiscal em Portugal.
5. Considera, neste âmbito, a AT estarmos perante uma situação de dupla residência fiscal, que resulta, de acordo com a legislação aplicável, a favor da conclusão da residência em Portugal do Requerente no período aqui em causa.
6. A Informação dos serviços conclui do seguinte modo:
7. “Pese embora as liquidações impugnadas não enfermarem do alegado vício de violação de lei, há que ter em conta duas questões.

Por um lado, nos termos do anteriormente exposto, o requerente não logrou provar:

- a alegada residência no Reino Unido (face à aplicação dos critérios elencados no número 2 do artigo 4º da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido);

- a alegada alteração retroativa do seu domicílio fiscal;
- que a relação de trabalho estabelecida com a “B... - ..., UNIPESSOAL LDA.”, foi, alegadamente, exercida a partir de outro Estado (Reino Unido).

Por outro lado é indubitável que a tributação como residente é nitidamente mais favorável ao contribuinte.

Deste modo, tendo em conta que:

**a)** a situação tributária do Requerente é aferida pelos elementos ao dispor da AT, que confirmam tratar-se de um SP residente em território nacional; bem como,

**b)** que os rendimentos obtidos naqueles anos resultaram de trabalho prestado em Portugal;

Afigura-se-nos que as liquidações dos anos de 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022 (n.º 2023 ..., 2023 ..., 2023 ..., 2023 ... e 2023 ..., respetivamente), deverão ser objeto de revogação para efeitos de retificar o estatuto de residência em Portugal do requerente, salientando se ainda, que a tributação que daí advier será mais favorável ao contribuinte.

Conclusão:

após apreciação do pedido de pronúncia Arbitral e tendo em conta todo o exposto afigura-se NOS que:

os atos de liquidação de IRS n.ºs.

2023 ..., no valor de € 2.376,34 (ano de 2018);

2023 ..., no valor de € 504,35 (ano de 2019);

2023 ..., no valor de € 850,90 (ano de 2020);

2023 ..., no valor de € 2.058,84 (ano de 2021) e

2023 ..., no valor de € 1.057,50.

Deverão ser revogados e substituídos por outros que retifiquem o estatuto de residência fiscal do requerente para “” residente, propondo-se nesta medida a sua REVOGAÇÃO.”

**13.** Ou seja, apesar a decisão da AT ter sido no sentido da revogação dos atos em causa, por os mesmos resultarem de liquidações que tomam o requerente por “não residente” em Portugal, a AT determina igualmente a retificação do estatuto de residência fiscal do Requerente a passando a “residente” em Portugal e a substituição dos atos tributário aqui controvertidos por outros que sejam emitidos nesse pressuposto: o da residência em Portugal.

**14.** Ora, após a informação por parte da entidade Requerida de que AT tinha procedido à revogação do ato tributário aqui em causa, o Requerente não requer a inutilidade superveniente da lide, mas a prossecução dos autos, solicitando:

- I).** A modificação objectiva da instância, nos termos do artigo 20.º do RJAT, ampliando o seu objecto à apreciação da legalidade das liquidações de IRS substitutivas dos actos tributários impugnados, que deverão ser anuladas;
- II).** A título subsidiário, julgar improcedente a conclusão da AT de que o sujeito passivo foi residente fiscal em Portugal no período entre 2018 e 2022 e, como tal, anuladas as liquidações substitutivas dos actos tributários impugnados por não se encontra satisfeito o ónus da prova a seu cargo;
- III).** A título subsidiário, considerar-se provada a residência fiscal do Requerente no Reino Unido no período em crise e, como tal, anuladas as liquidações substitutivas dos actos tributários impugnados, com fundamento em vício de violação de lei, designadamente da norma convencional do artigo 4.º, n.º 2 da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

**15.** Recordemos que no seu PPA o Requerente pretende ver anuladas as liquidações dos anos em causa, cujas declarações de rendimento entregou invocando o seu estatuto não residente, por entender que os rendimentos em causa apesar de obtidos no território nacional e sujeitos, em princípio, a uma taxa liberatória de 25%, os mesmos, face às normas de direito internacional que invoca, apenas podem ser tributados no país da residência, ou seja o Reino Unido.

**16.** Invoca ainda não ter auferido rendimentos de valor superior à retribuição mínima mensal garantida, quando os mesmos resultem de trabalho ou serviços prestados a uma única entidade.

**17.** Se a primeira situação se aplica aos anos 2018 a 2022 conduzindo à ilegalidade dessas liquidações, por violação das normas da CDT, a segunda afeta a ilegalidade das liquidações dos anos 2019 a 2022.

**18.** E termina com o seguinte pedido:

*“Nestes termos, e nos demais de Direito que V.ª Ex.ª doutamente suprirá, se requer a V.ª Ex.ª que defira o presente pedido de pronúncia arbitral, anulando integralmente as liquidações de IRS n.º 2023 ..., no montante de € 2.376,34, relativa a 2018, da Liquidação de IRS n.º 2023 ..., no montante de € 504,35, relativa a 2019, da Liquidação de IRS n.º 2023 ..., no montante de € 850,90, relativa a 2020, da Liquidação n.º 2023 ..., no montante de € 2.058,84, relativa a 2021, e da Liquidação n.º 2023 ..., no montante de €1.057,50, com fundamento em vício de violação de lei,*

---

*designadamente da norma convencional do artigo 15.º da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido e do artigo 71.º, n.º 5 do Código do IRS.”*

**19.** Ora a AT, apesar de tudo o exposto e do modo como traçou o seu percurso até à decisão que proferiu, revogou os atos tributários em causa, anulando conseqüentemente todas as liquidações em causa, tudo conforme pretendia o Requerente com a apresentação deste PPA.

**20.** Torna-se evidente a inutilidade superveniente da lide.

**21.** E sendo tal inutilidade reconhecida e determinada por este Tribunal nada mais haverá a decidir nem apreciar.

**22.** Retomando, assim, a questão da revogação dos atos impugnados, temos que atender a que a mesma foi efetuada na pendência da presente ação, perdendo, assim, o pedido de pronúncia arbitral o seu objeto principal, inexistindo, por consequência, qualquer utilidade na pronúncia solicitada, apesar da posição manifestada pelo Requerente.

**23.** Com efeito, a referida revogação foi dada a conhecer ao presente Tribunal, através do requerimento apresentado pela Requerida no dia 30 de setembro de 2024, na pendência do processo.

**24.** Ora, a inutilidade superveniente da lide é, nos termos do disposto na alínea e) do artigo 277.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* do artigo 29.º do RJAT, uma causa de extinção da instância, a qual ocorre 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.*» - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 0875/14, de 30.07.2014, o qual sumariamente, explica que:

*«I – 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.»*

**25.** Aduz, em complemento a esta questão, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 07433/14, de 10.04.2014, que:

*«1. Entre as causas de extinção da instância do processo declarativo, as quais são aplicáveis à execução supletivamente, conforme dispõe o art.º.551, n.º.1, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6, vamos encontrar a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide (cfr.art.º.277, al.e), do C.P.Civil).*

*2. Esta causa de extinção da instância contém dois requisitos que necessitam estar verificados para a sua aplicação. São eles, a inutilidade da lide, e que essa inutilidade decorra de facto posterior ao*

*início da instância, para poder dizer-se que é superveniente, a qual dá lugar à mesma extinção da instância sem apreciação do mérito da causa.*

*3. Também neste sentido segue a doutrina e a jurisprudência, ao referirem que a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide se dá 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, por outro lado, porque encontra satisfação fora do esquema da proveniência pretendida. Num e noutro caso, a causa deixa de interessar - além por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outros meios.*

*4. Só se verifica a inutilidade superveniente da lide quando essa inutilidade for uma inutilidade jurídica. A utilidade da lide correlaciona-se, assim, com a possibilidade da obtenção de efeitos úteis da mesma pelo que a sua extinção só deve ser declarada quando se conclua que o seu prosseguimento não poderá trazer quaisquer consequências vantajosas para o autor/recorrente.»*

**26.** Ora Lebre de Freitas, entre outros autores, considera que “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 proveniência pretendida. Num e noutro caso, a proveniência deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outros meios” – Cfr “Código de Processo Civil Anotado”, vol. III, pág. 633.

**27.** Assim, considerando que a pretensão do Requerente se encontra satisfeita, em virtude da revogação dos atos tributários impugnados e a sua consequente anulação, e não se vislumbrando a utilidade ou interesse na manutenção da pronúncia arbitral, por ter operado a inutilidade superveniente da lide, deve a decisão do presente Tribunal ser no sentido de declarar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide relativamente ao pedido de pronúncia realizado, em conformidade com o previsto no disposto na alínea c) do artigo 277.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

## **V - JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

- 1.** Nos dias 5 de julho, 12 de julho e 4 de setembro, todos do ano de 2023, o Requerente procedeu ao pagamento dos valores de imposto em causa (Vd. Doc. 9).
- 2.** O Requerente invoca que:

*“Os requisitos para a atribuição de juros indemnizatórios são os de que: (i) haja um erro num acto de liquidação de um tributo; (ii) que o erro seja imputável aos serviços da AT; (iii) que a existência*

---

*desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial e que (iv) desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*

3. E quanto a este aspeto termina peticionando:

*“Face ao exposto, pelo cumprimento dos respectivos requisitos, são, portanto, devidos juros indemnizatórios sobre a quantia que deverá ser anulada, desde a data do pagamento voluntário do imposto até à data de processamento da respectiva nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, aplicáveis ex vi do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT.”*

4. Peticiona, assim, o Requerente o pagamento de juros indemnizatórios, sendo imputável à Requerida, por força da revogação do ato, a inutilidade superveniente da lide.

5. Na verdade, estando demonstrado que o Requerente pagou o imposto impugnado, o que se revelou indevido, por força do disposto nos artºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem o Requerente direito aos juros indemnizatórios requeridos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.º a 5, do CPPT), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

6. Razão pela qual, nesta parte, dá-se assim provimento ao pedido do Requerente.

## **VI - DECISÃO**

De harmonia com o exposto, decide-se declarar a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, em virtude da revogação dos atos tributários sindicados e a sua conseqüente anulação e condenar a AT, nos termos expostos, ao pagamento de juros indemnizatórios.

## **VII - VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 6.847,93 (seis mil oitocentos e quarenta e sete euros e noventa e três cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VIII - CUSTAS**

Custas a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 612,00 (seiscentos e doze euros), em virtude de ter sido a AT quem deu causa à declaração de extinção da instância, face à revogação dos atos tributários impugnados na pendência do processo arbitral.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de janeiro de 2025.

O Árbitro

Jorge Carita