

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 673/2024-T

**Tema: IRS – Tributação de mais-valias imobiliárias. Substituição do ato impugnado.
Impossibilidade ou inutilidade da lide.**

SUMÁRIO

Tendo a Autoridade Tributária substituído o ato de liquidação impugnado antes da constituição do tribunal arbitral, verifica-se a impossibilidade da lide, a qual constitui causa da extinção da instância nos termos do artigo 277º, alínea e) do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A...**, divorciado, contribuinte fiscal n.º..., residente na ... n.º ..., ..., ..., ..., Itália, no seguimento do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS n.º 2021..., relativa ao período de 01-01-2017 a 31-12-2017, da qual resulta o rendimento global de 220 411,92 EUR e o imposto a pagar de 61 715,33 EUR e juros compensatórios no valor de 3 358,71 EUR, sendo o valor total a pagar de 65 074,04 EUR, apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral peticionando a anulação da decisão tácita de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do ato tributário e, concomitantemente, a declaração de ilegalidade e respetiva anulação parcial

1.

da liquidação de IRS acima referida, na parte em que não considerou a limitação da tributação de mais valias imobiliárias a 50% do respetivo valor, com as demais legais consequências.

2. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (“Requerida”, “Autoridade Tributária” ou “AT”).

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi submetido pelo Requerente em 23-05-2024 e aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 27-05-2024, tendo nesta data sido automaticamente notificado à AT, conforme por esta confirmado em 31-05-2024.

4. O Requerente não procedeu expressamente à nomeação de árbitro.

5. Nos termos e para efeitos do disposto no artigo 6.º, n.º 1 do RJAT, foi a signatária designada árbitra do presente Tribunal Arbitral, que comunicou ao Conselho Deontológico do CAAD a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.

6. As partes foram notificadas da nomeação, não tendo qualquer delas manifestado vontade de a recusar, tendo o Tribunal sido constituído em 05-08-2024, por despacho do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em harmonia com as disposições contidas no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

7. Notificada em 05-08-2024, a AT apresentou a sua Resposta em 21-09-2024, defendendo-se por exceção e, subsidiariamente, por impugnação.

8. Por requerimento de 04-10-2024, o Requerente respondeu à matéria de exceção suscitada pela AT, através de réplica.

9. Por despacho de 07-10-2024, o Tribunal Arbitral dispensou a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que as questões em discussão são de direito e a prova produzida é documental.

10. No mesmo despacho, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido Arbitral, na Resposta e na Réplica, dispensou-se a produção de alegações.

II. Posições das Partes

II. A - Requerente

11. A fundamentar o pedido alega o Requerente que a questão em causa se prende com a tributação incidente sobre as mais valias imobiliárias, auferidas por não residentes em território português.

12. Pretendendo esclarecer se os valores auferidos a título de mais valias imobiliárias pelo Requerente no ano de 2017 deverão ou não ser considerados pela AT em apenas 50% do seu montante, ainda que o Requerente não fosse residente fiscal em Portugal à data dos factos tributários.

13. O Requerente apresentou, em 15-12-2023, um pedido de revisão oficiosa do ato tributário contra o ato de liquidação nº 2021..., pedido esse que foi indeferido tacitamente.

14. Entendendo o Requerente que aquele ato de liquidação de IRS padece de vício de violação de lei, com a redação em vigor à data dos factos, na parte em que respeita exclusivamente à não

aplicação ao Requerente da limitação da tributação em 50% das mais valias realizadas, pelo facto de o Requerente não ser residente em território nacional.

15. Isto porque o Requerente considera que a interpretação do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS levada a efeito pelos serviços da AT constitui uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), ao qual o Estado Português se obrigou.

16. Considerando, também, que o Tribunal Arbitral é competente para conhecer de atos de indeferimento tácito de pedidos de revisão oficiosa de atos tributários, quando os fundamentos dos mesmos se estribam em ilegalidades praticadas em liquidações de tributos, conforme refletido, de forma consolidada, na jurisprudência do CAAD.

17. Enquanto não residente fiscal em Portugal, o Requerente apresentou, em 29-06-2021, a Declaração de IRS Modelo 3 n.º ...-... -... referente ao ano de 2017, na qual declarou os rendimentos do saldo de mais-valias prediais que obteve em território português em virtude da alienação onerosa de imóveis sítos em Portugal, nesse mesmo ano de 2017, dos quais era proprietário.

18. O valor de aquisição dos imóveis totaliza 112.727,75 EUR e o valor de realização dos mesmos resultou em 362.000,00 EUR, tendo sido apurado pela AT o montante de 220.411,92 EUR a título de saldo de mais valias fiscais obtidas pelo Requerente.

19. No âmbito do ato de liquidação de IRS em causa, a AT aplicou uma taxa de 28% sobre a totalidade do saldo das mais valias obtidas em resultado da alienação onerosa dos imóveis.

20. O Requerente ainda não procedeu voluntariamente ao pagamento da liquidação em causa.

21. Tendo apresentado pedido de revisão oficiosa da liquidação em análise, o Requerente não obteve qualquer pronúncia por parte da AT, pelo que o indeferimento tácito se formou em 15-04-2024.

22. Como a AT cometeu um erro de direito na liquidação do IRS do Requerente, decorrente da aplicação restritiva e discriminatória do artigo 43.º, n.º 2 do Código do IRS, deve o ato tributário ser anulado em conformidade, nos termos legais.

II. B - Requerida

23. A AT veio responder argumentando que existe erro, de facto e de direito, por parte do Requerente, porquanto omitiu factos relevantes para a boa decisão da causa.

24. Em 27-09-2018 a AT iniciou um procedimento de divergência, e notificou o Requerente pelo ofício nº GIC-..., uma vez que, através da modelo 11, verificou que haviam sido alienados imóveis, sem que tal alienação tivesse sido declarada na Mod. 3 de IRS.

25. Em 08-04-2019 o Requerente submeteu a declaração de rendimentos n.º ... - 2017 - ...-..., modelo 3 de IRS, como residente (continente), referente ao ano de 2017, com rendimentos declarados no quadro 4 do anexo G:

- 4001 - Realização, Ano 2017 /09 - 89.500,00 €;
- 4002 - Realização, Ano 2017 /09 - 100.000,00 €;
Aquisição, Ano 1994/01 - 142,66 €, (...-U-..., 100,00%)
- 4003 - Realização, Ano 2017 /09 - 100.000,00 €;
Aquisição, Ano 1994/01 - 12.802,75 €, (...-U-..., 100,00%)
- 4004 - Realização, Ano 2017 /08 - 72.500,00 €;
Aquisição, Ano 2003/09 - 99.759,00 €, (...-U-..., Fração D, 50,00%).

26. Esta declaração originou a liquidação n.º 2019..., com o montante a pagar no valor de 49.248,92 EUR.

27. Em 21-06-2021 o Requerente submeteu a declaração de substituição n.º ... - 2017 - ... - ..., referente a 2017, onde alterou o campo da residência, designadamente de residente para não residente, assinalando no campo 6: País de residência: "380"; no campo 7: "Pretende a tributação pelo regime geral".

28. Em 23-07-2021, a referida declaração deu origem à liquidação n.º 2021... .

29. Em 07-12-2021 a AT elaborou uma declaração oficiosa ao Requerente, n.º ... - 2017 - ... - ..., com os mesmos rendimentos declarados pelo agora Requerente no quadro 4 do anexo G. No entanto, juntou o anexo J, declarando no quadro 4A: Rendimento bruto - 50.706,00 EUR e imposto pago no estrangeiro - 17.399,00 EUR.

30. A referida declaração oficiosa deu origem à liquidação n.º 2021..., com o montante a pagar no valor de 58.246,64 EUR.

31. A liquidação n.º 2021... substituiu a liquidação n.º 2021....

31. A liquidação n.º 2021... foi notificada ao Requerente em 21-12-2021 via CTT, considerando-se o Requerente notificado em 08-01-2022.

32. A circunstância de a liquidação objeto do pedido de revisão oficiosa ter deixado de estar vigente no ordenamento jurídico motivou a não apreciação do pedido de revisão oficiosa, pois não tendo o pedido objeto não poderia ser apreciado.

33. O Requerente sabe que a liquidação atualmente vigente (desde 2021) é a n.º 2021..., tendo, inclusive, deduzido oposição ao processo de execução fiscal originado pela falta do seu pagamento.

34. Ainda que a liquidação objeto do pedido fosse a atualmente vigente, o que não se concede e por mera hipótese académica se admite, sempre teria que improceder o alegado porquanto na liquidação n.º 2021... o Requerente foi tributado de acordo com as regras definidas para os residentes em território português, tendo a mais valia gerada pela alienação dos imóveis sido tributada pelas taxas gerais do artigo 68.º do CIRS, com a exclusão de 50% do saldo das mais valias nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, pelo que seria destituído de sentido a invocada discriminação negativa suscetível de restringir a circulação de capitais na liquidação vigente, tendo em conta que o Requerente foi tributado nas mesmas condições dos residentes.

35. Não estando a liquidação impugnada vigente na ordem jurídica desde 2021, forçoso é concluir pela inexistência de objeto e pela conseqüente falta de interesse em agir que sustente o pedido suprarreferido.

36. A impossibilidade originária da lide configura uma exceção dilatória inominada que determina a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 4 do artigo 89.º do CPTA, aplicável *ex vi* do artigo 29.º do RJAT.

37. Todo o invocado a propósito da impossibilidade originária da lide também se aplica *mutatis mutandis* à falta de interesse em agir do Requerente.

38. O interesse em agir é um pressuposto processual que se traduz na necessidade de uso do processo para obtenção dos direitos que o Requerente pretende ver salvaguardados, e cuja falta configura uma exceção dilatória inominada e determina a absolvição da instância, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 89.º do CPTA, aplicável *ex vi* do artigo 29.º do RJAT.

II.3. Em Réplica

39. Quanto à exceção suscitada pela AT veio o Requerente dizer que a liquidação n.º 2021... (na Réplica o Requerente refere como liquidação de IRS n.º 2021..., devendo tratar-se de mero lapso de escrita) se considera notificada em 05-01-2022 (divergindo também quanto à data atestada pela Requerida, *i.e.* 08-01-2022), *ou seja, já após o termo do prazo de 4 anos do caducidade do direito à liquidação do impostos (IRS de 2017), pelo que não deve ser desconsiderada, ou seja, não tem o feito de substitui a anterior, aqui contestada.* O Requerente assume que esta última liquidação é posterior e de natureza inovatória face à liquidação ora impugnada.

III. Saneamento

40. O Tribunal Arbitral é materialmente competente, encontra-se regularmente constituído e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1 e 10.º do RJAT.

41. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos 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.

41. O processo não enferma de nulidades. Cumpre conhecer e decidir a matéria de exceção invocada pela AT, cuja procedência implicaria a não apreciação da causa.

IV. Matéria de Exceção

IV. A - Da impossibilidade ou inutilidade da lide

42. O artigo 277.º, alínea e) do CPC, aplicável *ex vi* do 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”.

43. 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.

44. 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.

45. Assim, a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide traduz-se numa impossibilidade ou inutilidade jurídica, cuja determinação tem por referência o estatuído na lei.

46. 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”.

47. Voltando ao caso concreto, verifica-se que a Requerida substituiu, como ela própria refere nos artigos 12º, 13º, 14º e 15º da sua Resposta, o ato aqui impugnado (liquidação de IRS nº 2021...) por uma nova liquidação com o nº 2021..., conforme prova documental junta aos autos.

48. Ou seja, à data da apresentação do PPA (23-05-2024) e à data da constituição do tribunal arbitral (05-08-2024) a lide já era inútil porque o ato tributário ora impugnado já havia sido substituído por outro, o qual até foi notificado ao Requerente e percebido pelo próprio como configurando um ato inovatório ao anteriormente emitido. Pelo que, na verdade, não estamos perante uma inutilidade superveniente da lide, mas sim de uma impossibilidade originária, por falta de objeto.

49. Acresce que o Requerente em nenhum momento do PPA invocou o ato constituído pela liquidação nº 2021..., nem fez qualquer pedido para posterior alteração do âmbito do processo.

50. E apenas invoca a caducidade do direito de liquidação subjacente a esse novo ato, o qual não é abrangido pelo PPA, nem é fundamento de conhecimento oficioso, na resposta à exceção deduzida pela AT.

51. Sendo certo que a pronúncia do Tribunal Arbitral sobre a liquidação nº 2021 ... cairia fora do âmbito do processo, conforme delimitado no PPA.

52. Assim sendo, a liquidação objeto da presente ação já não existe na ordem jurídica, pelo que não oferece dúvida que a decisão arbitral que normalmente seria proferida, conhecendo do mérito das pretensões deduzidas, se afigura destituída de qualquer efeito útil, pelo que não se justifica a sua prolação.

53. Face ao RJAT, e dado que estamos no âmbito geral de um contencioso de anulação de atos, é inequívoco que um ato de um dos tipos previstos no artigo 2.º é imprescindível como objeto do processo arbitral, já que neste se visa apurar da sua legalidade ou ilegalidade. Sem um desses atos, falta objeto ao processo, gerando-se uma impossibilidade da lide.

54. Em sentido materialmente análogo, quanto à apreciação da matéria de exceção, destaca-se a decisão arbitral de 17-06-2022, proferida no âmbito do processo n.º 845/2021-T, acessível em www.caad.pt, em que se refere que “a legalidade da liquidação não pode ser apreciada porque o ato tributário foi anulado antes da constituição do tribunal arbitrário”.

55. Destaca-se, também, a decisão arbitral de 19-03-2019, proferida no âmbito do processo n.º 567/2018-T, acessível em www.caad.pt, que dispõe que “o presente processo carece *ab initio* de objecto, pois já não subsistiam na ordem jurídica as liquidações impugnadas na data em que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral. Sendo o processo arbitral previsto no RJAT um meio contencioso de anulação, que tem por objectivo declarar a ilegalidade de actos do tipo dos indicados no seu artigo 2.º, a não subsistência na ordem jurídica dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida implica impossibilidade da lide, que é fundamento de extinção da instância”.

56. Termos em que, com as devidas adaptações, se julga verificada a impossibilidade originária da lide.

57. Decretada a extinção da instância, e atendendo aos seus efeitos, fica prejudicado o conhecimento quanto a alegada falta de interesse em agir, que configuraria causa de absolvição da instância.

IV. B - Da responsabilidade pelas custas

58. Nos termos do disposto no 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 da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do Requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável à Requerida, caso em que é esta responsável pela totalidade das custas.

59. No caso em apreço, como ficou demonstrado, foi o Requerente a dar causa ao processo, com base em ato tributário que à data de submissão do PPA e da constituição do presente Tribunal Arbitral já havia sido substituído pela Requerida – em momento anterior ao facultado pelo disposto no artigo 13.º do RJAT –, devendo, por isso, ser as custas totalmente imputáveis ao Requerente.

V. Decisão

Face ao exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Declarar extinta a presente instância arbitral, por impossibilidade originária da lide;

- b) Condenar o Requete no pagamento das custas do processo.

VI. Valor

Fixa-se o valor do processo em 32 537,02 EUR, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por força da alínea a) 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.

VII. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1 836,00 EUR, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelo Requerente, nos

termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 5 de fevereiro de 2025

A Árbitra Singular

Dra. Adelaide Moura