

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 66/2022-T

Tema: IRS - Residência fiscal; inutilidade superveniente da lide.

SUMÁRIO:

Determina a inutilidade superveniente da lide a revogação-anulação integral pela AT do ato de liquidação de IRS impugnado no processo arbitral, o que constitui causa de extinção da instância nos termos do art. 277.º, al. e) do CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório¹

a) Partes e pedido de pronúncia arbitral

1. **A...**, residente em ..., ..., França, com o NIF ... (a seguir, o “Requerente”) apresentou, em 7.2.2022, em conformidade com os artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.1, com as alterações posteriores (a seguir Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), pedido de pronúncia arbitral (a seguir, abreviadamente PI), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E**

¹ Adota-se a ortografia resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, com atualização, em conformidade, da grafia constante das citações efetuadas.

ADUANEIRA (a seguir, Requerida ou AT), no qual peticiona a anulação, por vício de violação de lei, da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) com o n.º 2020... relativa ao ano de 2016 no valor a pagar de €4.771,41 e da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa com o n.º ...2021... apresentada contra a referida liquidação.

b) Cronografia processual

2. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro singular o signatário, que aceitou o encargo e a cuja designação as partes não apresentaram recusa.

3. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 20.04.2022.

4. O Tribunal foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.3) e encontram-se devidamente representadas.

5. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente peticionou que seja declarada a ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação adicional de IRS n.º 2020 ... relativa ao ano de 2016 no valor a pagar de €4.771,41 e da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa com o n.º ...2021... apresentada em relação à referida liquidação, para o que alegou que:

i) transferiu a sua residência efetiva para França em setembro de 2012, tendo assinado um contrato de trabalho no âmbito das telecomunicações e eletricidade com entidade com sede neste território em 11.09.2012, que passou a contrato por tempo indeterminado a partir de 11.03.2014, que ainda se mantém;

ii) desde a data de 11.09.2022, em que passou a ser residente em França, não entregou qualquer declaração de rendimentos como residente fiscal em Portugal, mas, por desconhecimento, não procedeu então à alteração da sua morada fiscal, o que apenas fez recentemente em 27.07.2021;

iii) a liquidação oficiosa em sede de IRS relativamente ao ano de 2016 de que foi objecto, com base na consideração de que, por constar como residente fiscal em Portugal em 2016 no Sistema de Gestão e Registo de Contribuinte, deverá ser tributado como residente e declarar e pagar impostos em Portugal, sobre o rendimento auferido pelo seu trabalho em França, é ilegal, porquanto o cadastro não vale mais do que a realidade dos factos e os critérios legais contidos no Código do IRS, e o Requerente não foi residente fiscal em Portugal durante o período de 2016, mas sim foi residente fiscal em França desde 11.09.2012, onde cumpriu com todas as suas obrigações fiscais declarativas e de pagamento de impostos sobre o rendimento decorrentes do salário que auferiu enquanto trabalhador dependente de uma entidade com sede em França;

iv) por não preencher os critérios previstos no art. 16.º do CIRS, o Requerente não pode ser considerado como residente fiscal em território português, o que resulta ainda do disposto no n.º 2 do art. 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) concluída entre Portugal e a França, pelo que, em conformidade com o n.º 1 do art. 16.º da mesma Convenção, os rendimentos de trabalho dependente auferidos em França decorrentes de uma atividade aí exercida só podem ser sujeitos a tributação em França.

6. A AT, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, apresentou resposta em que se defendeu por impugnação, alegando o seguinte:

i) a liquidação controvertida teve na sua base a troca automática de informações fiscais internacionais, prevista na Diretiva de Cooperação Administrativa n.º 2011/16/EU (DAC1), do Conselho, de 15.02.2011, nos termos da qual a Autoridade Fiscal Francesa (AFF) comunicou à AT os rendimentos de trabalho dependente que o Requerente auferiu no ano de 2016, no montante de € 21 876,00, sendo €20 947,00 pagos pela entidade “B...” e € 929,00 pagos pela entidade “C...”, não tendo sido comunicado qualquer montante a título de imposto suportado, o que também não resulta da prova carreada pelo Requerente;

ii) constatada a falta de entrega da declaração de rendimentos do ano de 2016, foi promovida a respetiva declaração oficiosa, na qual foi inscrito no quadro 4^a do anexo J o valor comunicado pela AFF;

iii) no ano de 2016, o Requerente constava do Cadastro da AT como residente em território nacional, na morada Rua...—..., ..., conforme alteração de morada efetuada via cartão de cidadão em 2015.04.10, sendo assim considerado como residente em Portugal, por via do preceituado na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, cabendo ainda atender ao disposto no art. 19.º, n.ºs 3 e 4 da Lei Geral Tributária (LGT);

iv) o Requerente não demonstrou que o Estado francês o tivesse qualificado como seu residente fiscal, mediante a apresentação da única prova cabal para esse efeito, um Certificado de Residência Fiscal (CRF) emitido pela AFF – Direction Générale des Finances Publiques -, em seu nome, para o ano de 2016 e para efeitos de aplicação da CDT celebrada entre Portugal e França.

7. Por requerimento de 01.06.2022, o Requerente formulou pedido de junção aos autos dos certificados de residência fiscal emitidos pela Autoridade Fiscal de França relativamente aos anos de 2016 e de 2017, emitidos e validados em 05.04.2022, portanto, já após a instauração dos presentes autos, tendo declarado que logrou assim juntar ao processo a documentação qualificada pela AT como a única prova cabal para demonstrar que o Estado Francês o qualificou como residente fiscal em 2016.

8. Por despacho de 02.06.2022, o Tribunal, em conformidade com o disposto no art. 16.º, als. a) e b) do RJAT, determinou a notificação da Requerida para exercer, querendo, o contraditório sobre os indicados documentos.

Mantendo o Requerente interesse na produção da prova testemunhal e nas declarações de parte que formulou no seu pedido de pronúncia arbitral, foi agendada audiência para o efeito para o dia 14.07.2022.

9. A Requerida, por requerimento de 07.07.2022, informou nos autos que, face à junção dos documentos pelo Requerente, nomeadamente o certificado de residência fiscal referente a

2016, foi proferido despacho de revogação do ato impugnado, pela Sra SubDiretora-Geral, datado de 2022.07.06, conforme informação que juntou, e requereu que fosse dada sem efeito a inquirição marcada e declarada a inutilidade superveniente da lide, por falta de objeto.

Notificado para se pronunciar, por requerimento de 12.07.2022 o Requerente expressou “a sua concordância relativamente à extinção da instância por inutilidade superveniente da lide quanto à apreciação da legalidade do ato de liquidação” e requereu, por “tal facto ser imputável à [AT] em virtude da revogação do ato de liquidação após a propositura do presente pedido de pronúncia arbitral”, nos termos dos arts. 527.º, n.ºs 1 e 2 e 536.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (CPC) *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, a condenação da AT no pagamento da totalidade das custas do processo arbitral.

Por requerimento de 28.07.2022, a Requerida peticionou que as custas arbitrais sejam suportadas na sua totalidade pelo Requerente, por ser ao mesmo imputável a impugnação arbitral, invocando que foi a junção tardia do certificado de residência fiscal referente ao ano de 2016 que originou que a AT revogasse o ato de liquidação só em 06.07.2022 e não antes, porquanto este documento, nunca anteriormente junto, era essencial para o deferimento da sua pretensão, pois só com o certificado de residência fiscal é que o Requerente faz prova plena dos factos que alegou, sendo que “se o Requerente tivesse junto em sede de contencioso administrativo o certificado de residente fiscal, a AT tinha revogado *ab initio* o ato de liquidação, objeto da presente impugnação arbitral, como fez assim que tomou conhecimento da junção do referido documento”.

10. Por despacho de 31.08.2022, o Tribunal Arbitral, tendo em atenção que a matéria fulcral pendente de apreciação no presente processo respeita à inutilidade superveniente da lide e suas consequências nos autos, relativamente à qual foi exercido o contraditório, dispensou a realização da reunião prevista no n.º 1 do art. 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações, e fixou como data para a prolação da decisão final o dia 07.10.2022.

Cumpre, pois, proferir decisão.

II. Fundamentação

11. As ocorrências e elementos processuais a considerar na decisão do presente processo, relativamente à questão em apreciação da inutilidade superveniente da lide, são os que constam do relatório antecedente, que aqui se dão por reproduzidos, importando também, já que não se descortina matéria que releve dar como não provada, especificar ainda os seguintes factos provados:

I. O Requerente foi objeto da liquidação adicional de IRS n.º 2020..., relativa ao ano de 2016, com o valor a pagar de € 4.771,41, na qual foram atendidos, considerando o Requerente como residente em Portugal, os rendimentos de trabalho dependente de €21.876,00 auferidos no estrangeiro (facto não controvertido).

II. O Requerente deduziu contra a referida liquidação adicional de IRS n.º 2020 ... reclamação graciosa registada com o n.º ...2021... (cfr. doc n.º 6 junto ao pedido de pronúncia arbitral), alegando que não era residente em Portugal, mas sim em França, reclamação essa que foi indeferida por despacho de 04.11.2021, que se fundamentou no seguinte (cfr. doc. n.º 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral): “Estipula o artigo 24º n.º 1 do DL 14/2013, de 28/01, que: “Sempre que se verifique qualquer alteração dos elementos constantes do registo deve o contribuinte, seu representante ou gestor de negócios, comunicar as respetivas alterações à AT, no prazo de 15 dias a contar da data da ocorrência do fato determinante da alteração, salvo se outro prazo não decorrer expressamente da lei”; “Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuinte, verifica-se que o reclamante só alterou a sua residência fiscal para França em 2021-07-26”; “Em resultado da não comunicação da alteração da sua residência fiscal para França, foi elaborada a declaração oficiosa de IRS para o ano de 2016 e notificação da respetiva liquidação de IRS”; “Estipula o artigo 15º “Âmbito da sujeição – n.º. 1 – Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.”; “uma vez que o contribuinte no ano de 2016 era residente em Portugal, julgamos que não assiste razão ao ora reclamante”.

III. Por decisão da Subdiretora Geral da AT, datada de 06.07.2022, proferida no processo ...2022..., foi revogado o ato de liquidação de IRS n.º 2020..., do ano de 2016,

no valor de € 4.771,41, com os seguintes fundamentos essenciais (cfr. o documento junto com o requerimento da AT acima indicado no n.º 9):

- Dos certificados de residência fiscal para os anos de 2016 e 2017, emitidos pela AFF em 2022.04.05, para efeitos de aplicação da CDT celebrada entre Portugal e França remetidos resulta que o Estado francês também considerou o Requerente como seu residente fiscal.

- “Por conseguinte, verifica-se uma situação de dupla residência fiscal (o contribuinte é considerado como residente fiscal em Portugal e em França), que deverá ser dirimida de acordo com os critérios estabelecidos no n.º 2, do artigo 4.º da CDT Portugal – França”;

- “O primeiro critério é o da habitação permanente à sua disposição, de acordo com a al. a) do n.º 2 do artigo 4.º da CDT Portugal-França” e “apurou-se em 2016 [que] o Requerente dispunha de habitação permanente em Portugal, bem como verificou-se que o mesmo tinha o seu domicílio fiscal na morada desse imóvel, desconhecendo-se se o mesmo possuía em França uma habitação permanente à sua disposição, uma vez que não foi apresentado qualquer elemento comprovativo desse facto, designadamente, contrato de arrendamento, comprovativos de despesas com electricidade, água, etc”;

- “Ainda assim, não poderá deixar de ter-se em conta as moradas constantes das liquidações de imposto francesas e dos CRF apresentados, que embora não constituam prova cabal de habitação permanente em França, constituem indícios credíveis da mesma”; “Deste modo, considerando que o requerente dispunha de habitação permanente em Portugal e em França, atentos os referidos indícios, será aplicável o critério seguinte: centro de interesses vitais, i.e., onde forem mais estreitas as suas relações pessoais e económicas”;

- “E da prova anteriormente apresentada resulta que: - o contribuinte começou a trabalhar em França a partir de 2012/09/11, sendo que a partir de 2014/03/11 o seu vínculo laboral passou a ser por tempo indeterminado; - desde o ano de 2013 que declara os seus rendimentos em França, conforme liquidações de imposto apresentadas para os anos de 2013 a 2020” – “Desta forma, terá de considerar-se que o seu centro de interesses vitais localizava-se em França, onde trabalhava, residia e tinha a sua vida

organizada”, “Devendo, em consequência, a AT proceder à revogação da liquidação controvertida (n.º 2020 ...) que o considerou como residente em Portugal, tributando os rendimentos que auferiu em França”.

12. Resulta desta factualidade dada como provada com base nos documentos acima elencados que, pelo despacho datado de 06.07.2022 foi revogado (*rectius*, anulado) o ato de liquidação adicional de IRS n.º 2020..., do ano de 2016, no valor de € 4.771,41, que era sindicado nos presentes autos e que, pois, constituía objeto do presente processo arbitral.

Ora, verifica-se a inutilidade superveniente da lide 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, o que implica, em conformidade com o disposto no art. 277.º, al. e), do CPC, a extinção da instância.

Na verdade, atenta a revogação, *rectius* anulação administrativa (cfr. art. 165.º do Código do Procedimento Administrativo), do ato sindicado, a pretensão do Requerente e a resolução do correspondente litígio por este Tribunal deixa de assumir interesse, pois o resultado pretendido de desaparecimento da ordem jurídica do ato impugnado foi alcançado por outro meio, a anulação administrativa, o que implica que o prosseguimento dos autos não envolve a esse respeito quaisquer consequências para o Requerente.

A extinção da instância, por impossibilidade superveniente da lide, como resulta do relatório antecedente, não é, aliás, controvertida, ambas as partes subscrevendo tal resultado processual.

Termos em que se decide julgar a presente instância arbitral extinta por inutilidade superveniente da lide nos termos do art. 277.º, alínea e) do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

13. Não sendo controvertida a inutilidade superveniente da lide, é, contudo, a responsabilidade quanto a custas decorrente da decisão de extinção da instância em conformidade, conforme acima exposto, em sede de relatório, no n.º 9.

Dispõe, em matéria de custas, o art. 536.º do CPC, aplicável por força do art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, que: “*Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou*

inutilidade superveniente da lide, 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” (n.º 3) e que: “Considera-se, 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, fora dos casos previstos no n.º 2 do artigo anterior e salvo se, em caso de acordo, as partes acordem a repartição das custas” (n.º 4).

Como se explica no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 13.05.2021, proc. n.º 01640/17.4BEBRG: *“para gerar a sua responsabilização pelas custas, a imputação ao réu do facto causal da inutilidade superveniente não terá de configurar uma imputação subjetiva, traduzida na eventual censura ético-jurídica pela sua reação tardia à pretensão deduzida na ação, sendo suficiente que essa imputação seja objetiva, isto é, que o facto que retira utilidade à lide seja do domínio do réu”.*

Pois bem, não se pode deixar de concluir que é imputável à Requerida a inutilidade superveniente da lide dado que esta resultou da anulação administrativa do ato sindicado, portanto, de um ato no estrito domínio da AT, o qual se fundou no reconhecimento de que o Requerente se deveria considerar residente fiscal na França. Ora, se é certo que, para essa conclusão, contribuiu a junção apenas efetuada no decurso do presente processo pelo Requerente do certificado de residência fiscal relativo ao ano de 2016, como resulta do que se refere no despacho mencionado acima no ponto n.º III do probatório, também é inquestionável que não foi exclusivamente em atenção a esse meio probatório que se sustentou a decisão revogatória-anulatória, como resulta da transcrição do despacho no ponto citado do probatório (que alude a que “as moradas constantes das liquidações de imposto francesas e dos CRF apresentados, que embora não constituam prova cabal de habitação permanente em França, constituem indícios credíveis da mesma”), sendo certo, de qualquer modo, que não se pode atribuir, sem mais, à apresentação de um certificado emitido pelas autoridades fiscais de outro país a condição de meio probatório único ou categórico de comprovação da residência fiscal.

Deste modo, não se pode deixar de imputar à Requerida, dado o ato praticado de anulação administrativa da liquidação sindicada no decurso da presente instância, a

inutilidade superveniente da lide e a consequente responsabilidade pelas custas, em conformidade com o previsto nos n.ºs 3 e 4 do art. 536.º do CPC.

III. Decisão

Termos em que se decide:

- a) julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide por falta de objeto, nos termos do art. 277.º, al. e) do CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT;
- b) condenar a Requerida nas custas arbitrais, em conformidade com o art. 563.º, n.ºs 3 e 4 do CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

IV. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, fixa-se ao processo o valor de €4.771,41 (cinquenta e oito mil, seiscentos e quarenta e seis euros e noventa centimos), que constitui a importância da liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral.

V. Custas

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €612.00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, conforme acima decidido.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Setembro de 2022.

O Árbitro

(João Menezes Leitão)