

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 755/2014-T

Tema: IRS - residência fiscal; juros indemnizatórios

DECISÃO ARBITRAL¹

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. A, residente na Rua ..., República de Angola, contribuinte fiscal n.º ..., (de ora em diante designado “Requerente”), apresentou, no dia 31.10.2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ... e consequente anulação do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”) n.º 2014 ..., de 12.08.2014, relativo ao ano de 2013, que constitui o documento n.º 2 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral.

- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 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, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico

do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro Nuno Pombo, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 12.11.2014, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação dos Senhores Dr. ... e Dra. ... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 07.01.2015.
- 1.5. No dia 19.01.2015 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 12.02.2015 a Requerida apresentou a sua resposta.

B – Posição do Requerente

- 1.7. O Requerente é não residente, para efeitos fiscais, em território português, tendo a sua residência fiscal na República de Angola.
- 1.8. O Requerente reside desde o dia 06.02.2013 na República de Angola, onde exerce a sua actividade profissional no Banco B (de ora em diante “B”), na sequência de

¹ Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão arbitral obedece à ortografia anterior ao

contrato de trabalho celebrado com aquela instituição de crédito e do acordo de destacamento celebrado entre o Requerente, o B e o Banco C, S.A., ambos de Fevereiro de 2013.

- 1.9. O Requerente foi para Angola no dia 06.02.2013, e, durante esse mesmo ano, aí esteve 215 (duzentos e quinze) dias.
- 1.10. Aquando da renovação do seu cartão de cidadão, o Requerente declarou nos serviços competentes do Instituto dos Registos e Notariado, no dia 02.07.2013, que residia na República de Angola, na ..., na Rua
- 1.11. No dia 11.11.2013, o Requerente comunicou à Requerida a mudança de residência, através da submissão de declaração de mudança de residência para efeitos fiscais e de nomeação de representante fiscal.
- 1.12. Assim, os rendimentos de trabalho dependente de fonte portuguesa que auferidos pelo Requerente em 2013, incluindo os auferidos até Outubro de 2013, deviam ter sido sujeitos, todos, a uma taxa liberatória de 25%, nos termos da alínea a) do n.º 4 do art.º 71.º do Código do IRS.
- 1.13. Sucede que os rendimentos de trabalho dependente de fonte portuguesa auferidos pelo Requerente até Outubro de 2013 foram sujeitos a uma taxa de retenção na fonte superior àquela que deveria ser considerada, razão por que o Requerente submeteu, a 30.04.2014, uma declaração de rendimentos Modelo 3 (embora se encontrasse de tal dispensado), nela incluindo apenas os rendimentos que em 2013 havia auferido em território português até Outubro de 2013.
- 1.14. No dia 31.07.2013 o Requerente recebeu da Requerida a informação de que havia uma divergência na sua declaração de rendimentos, pelo que, sem que a isso estivesse obrigado, no dia 07.08.2014, incluiu na declaração de rendimentos

Acordo Ortográfico de 1990.

Modelo 3, também os rendimentos de trabalho dependente de fonte portuguesa auferidos nos meses de Novembro e Dezembro de 2013, os quais haviam sido correctamente tributados à taxa liberatória de 25%.

- 1.15. No dia seguinte, dia 08.08.2014, recebeu uma informação por parte da Requerida, convidando-o a substituir a declaração de rendimentos Modelo 3, nela incluindo apenas os rendimentos de fonte portuguesa por si auferidos até Outubro de 2013, tendo a Requerida considerado que esses rendimentos haviam sido sujeitos a tributação à taxa liberatória de 25%, quando na verdade foram efectivamente sujeitos a retenção na fonte à taxa de 34%.
- 1.16. A Requerida não reconhece o estatuto de não residente do Requerente, ignorando conseqüentemente o direito que ele tem a ser reembolsado dos montantes de imposto retidos em excesso, correspondentes à diferença entre a taxa de retenção na fonte aplicada aos rendimentos de fonte portuguesa que auferiu até Outubro de 2013 e aquela que deveria ser considerada para estes efeitos, no montante de € 6.948,52 (seis mil novecentos e quarenta e oito euros e cinquenta e dois cêntimos).

C – Posição da Requerida

- 1.17. A Requerida, na sua resposta, expressa o entendimento de que os autos suscitam a discussão sobre a “imputação da responsabilidade da retenção excessiva” sofrida pelo Requerente relativamente ao ano de 2013, o que implica ver demonstrada a sua residência para efeitos fiscais nesse mesmo ano.
- 1.18. Os rendimentos de fonte portuguesa auferidos pelo Requerente até Outubro de 2013 foram pagos pelo Banco C, sua entidade patronal, a qual, desde Fevereiro de 2013, promoveu o destacamento deste seu colaborador para que ele trabalhasse temporariamente em Angola.

- 1.19. Estranha portanto a Requerida que a entidade responsável pelo destacamento ignore o estatuto de não residente do Requerente, efectuando as necessárias retenções na fonte como se de um residente se tratasse.
- 1.20. Dispõe a alínea b) do n.º 2 do art.º 99.º do CIRS que os titulares dos rendimentos do trabalho dependente são obrigados a apresentar declaração à entidade devedora dos rendimentos contendo os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar, bem como qualquer outra informação fiscalmente relevante ocorrida posteriormente, não tendo ficado demonstrado que o Requerente haja informado o Banco C, S.A. da sua qualidade de “não residente”, não tendo este aplicado a esses rendimentos taxa de retenção na fonte diferente da que resultava aplicável em função da informação prestada pelo Requerente.
- 1.21. Nota igualmente a Requerida que o Requerente nunca pôs em causa as retenções efectuadas pelo Banco C, pelo que o comportamento do Requerente, contrariando o que já antes aceitara, fere o princípio da boa-fé a que está igualmente vinculado.
- 1.22. Ainda que a Requerida admita ter o Requerente comunicado a alteração do seu domicílio fiscal para Angola no dia 11.11.2013 (depois de ter transmitido essa mesma informação em Agosto de 2013, aquando da renovação do cartão do cidadão), forçoso é reconhecer que o princípio da verdade declarativa consagrado no art.º 75.º da LGT é uma presunção “*iuris tantum*”, pelo que pode a Requerida “exigir apresentação de meios de prova que comprovem a sua veracidade”.
- 1.23. É que a simples circunstância de alguém permanecer fora do território português mais de 183 dias não basta para se concluir pela sua não residência para efeitos fiscais nesse mesmo território.

- 1.24. Aliás, no entender da Requerida, é sintomático que nunca o Requerente tenha apresentado e juntado aos autos cópia de certificado de residência fiscal em Angola.

D – Conclusão do Relatório

- 1.25. Por despacho de 09.03.2015, o tribunal arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), uma vez que era seu entendimento terem as partes carreado para o processo todos os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão.
- 1.26. Por requerimento de 17.03.2015 veio o Requerente manifestar o entendimento de que a dita reunião não devia ser dispensada, opondo-se a Requerida a essa pretensão.
- 1.27. O tribunal arbitral, atenta a posição das partes, entendeu marcar a reunião para o dia 21.04.2015, convidando-as a, querendo, apresentarem nela as suas alegações orais, o que ambas fizeram, respigando linha argumentativa já plasmada nos autos.
- 1.28. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.29. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.30. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se porquanto o art.º 3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos

ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade da liquidação posta em crise.

- 1.31. O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Têm-se por provados os seguintes factos:

- 2.1.1. No dia 20.02.2013, ainda que com efeitos a 02.02.2013, foi pelo Requerente, pelo B e pelo Banco C, S.A. celebrado um acordo de destacamento pelo qual o Requerente aceitou exercer na República de Angola funções profissionais (doc. n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.2. No dia 14.02.2013 o Requerente e o B celebraram um contrato de trabalho, pelo qual aquele se obrigou a trabalhar para este na sua sede em Luanda “ou em qualquer outra localidade onde se encontre instalada” (doc. n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.3. O Requerente viajou para Angola no dia 06.02.2013, e, durante esse mesmo ano, aí esteve 215 (duzentos e quinze) dias (docs. n.º 6 a n.º 11, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.4. Aquando da renovação do seu cartão de cidadão, o Requerente declarou nos serviços competentes do Instituto dos Registos e Notariado, no dia 02.07.2013,

que residia na República de Angola, na ..., na Rua ... (doc. n.º 12, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.5. No dia 11.11.2013, o Requerente comunicou à Requerida a mudança de residência, através da submissão de declaração de mudança de residência para efeitos fiscais e de nomeação de representante fiscal (doc. n.º 13, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.6. Os rendimentos de trabalho dependente de fonte portuguesa auferidos pelo Requerente até Outubro de 2013 foram efectivamente sujeitos a retenção na fonte a uma taxa de 34% (art.º 12.º do pedido de pronúncia arbitral e doc. n.º 14 com ele junto e art.º 12.º da resposta da Requerida).

2.1.7. No dia 30.04.2014 o Requerente apresentou uma declaração de rendimentos Modelo 3, nela incluindo apenas os rendimentos de fonte portuguesa que havia auferido até Outubro de 2013, a qual deu origem à liquidação n.º 2014 ... (art.º 9.º do pedido de pronúncia arbitral e doc. n.º 15 com ele junto e artigos 14.º e 16.º da resposta da Requerida)

2.1.8. No dia 07.08.2014 o Requerente apresentou uma nova declaração de rendimentos Modelo 3, nela incluindo não só os rendimentos referidos em 2.1.7. mas também os rendimentos de trabalho dependente de fonte portuguesa auferidos nos meses de Novembro e Dezembro de 2013, tendo estes sido tributados à taxa liberatória de 25%, a qual deu origem à liquidação n.º 2014 ... (art.º 10.º do pedido de pronúncia arbitral e doc. n.º 15 com ele junto e artigos 14.º e 17.º da resposta da Requerida).

2.1.9. No dia 08.08.2014 o Requerente apresentou uma terceira declaração de rendimentos Modelo 3, nela incluindo apenas os rendimentos de fonte portuguesa por si auferidos até Outubro de 2013, a qual foi invalidada pelo sistema por causa do valor do rendimento declarado (art.º 11.º do pedido de

pronúncia arbitral e doc. n.º 15 com ele junto e artigos 14.º e 18.º da resposta da Requerida).

2.1.10. Em todas as declarações de rendimento Modelo 3 apresentadas pelo Requerente foi assinalada a quadrícula 4 do quadro 5, reservada aos “não residentes” (art.º 15 da resposta da Requerida).

2.1.11. Até ao processamento salarial de Outubro de 2013, o Requerente não informou o Banco C, entidade devedora dos seus rendimentos de fonte portuguesa, de que era não residente em território português para efeitos fiscais, pelo que este procedeu, relativamente aos rendimentos pelo Requerente auferidos até Outubro de 2013, à retenção na fonte como se ele fosse residente para efeitos fiscais em território português (posição do Requerente manifestada na reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT).

2.1.12. O Requerente nunca pôs em causa as retenções efectuadas pelo Banco C no pagamento dos rendimentos por si auferidos até Outubro de 2013 (posição do Requerente manifestada na reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT).

2.1.13. No dia 13.08.2014 o Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação n.º 2014 ..., a qual veio a ser indeferida por despacho do Chefe de Finanças de 14.10.2014.

2.2. Factos não provados

Têm-se por não provados os seguintes factos:

2.2.1. O Requerente na sequência da apresentação da sua declaração de rendimentos Modelo 3 no dia 30.04.2014 recebeu uma informação da Requerida dando conta da existência de uma divergência nessa mesma declaração.

2.2.2. No dia 08.08.2014 o Requerente recebeu uma informação da Requerida no sentido de substituir novamente a declaração de rendimentos Modelo 3 que apresentara no dia 07.08.2014, de forma a nela incluir apenas os rendimentos de fonte portuguesa auferidos até Outubro de 2013.

3. Matéria de direito

3.1. Questões a decidir

Resulta do que acima se deixou dito que as questões a apreciar são, no fundo:

- a) A de saber se o Requerente, em 2013, deve ser tido como residente para efeitos fiscais em território português;
- b) A de esclarecer se, caso se julgue procedente o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação contestada, o Requerente, no âmbito do presente processo arbitral, poderá obter a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao excesso de retenção na fonte que acabou por suportar.

3.2. A residência fiscal

3.2.1. Os efeitos da residência fiscal – o âmbito da sujeição

Lê-se no n.º 1 do art.º 13.º do CIRS que “ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”. Portanto, tanto os residentes em território português como os não residentes nele podem ficar sujeitos a IRS. Contudo, não o ficarão em termos idênticos. Na verdade, importa atentar no âmbito da sujeição do imposto. O art.º 15.º do CIRS oferece-nos essa distinção:

1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

É tão diferente o âmbito de sujeição a IRS de um residente e de um não residente que estranho seria ter o legislador deixado ao capricho de cada um essa importante determinação. Não é assim, como se sabe. O conceito de residência fiscal não está, nem poderia estar, na livre disponibilidade dos contribuintes, nem está, como não poderia igualmente estar, ao critério da administração tributária e aduaneira. Essa determinação tem de ser feita nos exactos termos da lei.

3.2.2. Os critérios de determinação da residência fiscal em território português

Dispõe o art.º 16.º do CIRS, no que releva para os autos, o seguinte:

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;

(...)

O legislador elegeu como primeiro critério para a determinação da residência fiscal em território português a conexão temporal com ele, em termos de considerar como residente fiscal em território português quem nele haja permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados. *A contrario* dir-se-ia que será considerado não residente quem haja permanecido em território português menos de 183 dias. Este critério, porque objectivo,

não suscita especiais dificuldades na sua aplicação, operando pela simples demonstração da permanência física de alguém em território português.

No caso trazido à apreciação deste tribunal arbitral não há qualquer dúvida de que o Requerente, durante o ano de 2013, não permaneceu em território português mais de 183 dias, ainda que interpolados.

Não se pense porém que este é o critério definitivo e derradeiro. Não é. Na verdade, nos termos da alínea b) do n.º 1 do deste preceito, será também havido como residente em território português aquele que tendo nele permanecido em determinado ano civil menos de 183 dias aí disponha, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

3.2.3. Obrigatoriedade de comunicação do domicílio fiscal

Entende-se por domicílio fiscal das pessoas singulares o local onde elas têm a sua residência habitual². O legislador não define o conceito de “residência habitual”, usado também, como vimos, para atrair para o território português a residência fiscal daqueles que, tendo aí permanecido menos de 183 dias, nele disponham, a 31 de Dezembro do ano em causa, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Ensinam os dicionaristas que “residência” é o local onde alguém fixa a sua habitação durante determinado período. É um conceito que mais do que uma mera presença, sugere por parte do habitante uma certa permanência intencional. Não espanta por isso que o adjectivo escolhido pelo legislador para qualificar essa residência seja “habitual”, o mesmo é dizer, rotineiro, costumeiro. Contudo, como parece também resultar com meridiana clareza, o período determinante para esse apuramento não coincidirá com a eternidade. Assim, “residência habitual” não será sinónimo de “residência vitalícia”.

² V. al. a) do n.º 1 do art.º 19.º da LGT.

Ora, porque justamente o conceito de residência habitual é volátil, susceptível de mudança, impôs o legislador, no n.º 3 do art.º 19.º da LGT, a obrigação dos sujeitos passivos comunicarem o respectivo domicílio à administração tributária. Como é evidente, ninguém está em melhores condições de declarar o domicílio de alguém do que o próprio. É aliás uma decorrência natural do princípio da boa fé por que devem pautar-se as relações entre a administração fiscal e os contribuintes impor a estes o dever de comunicarem o seu domicílio e àquela o de se ater ao que lhe for comunicado.

Mas o preceito que vimos de citar é ainda mais específico. Não basta ao sujeito passivo comunicar o domicílio. É preciso que essa comunicação se faça “nos termos da lei”. Entende-se também este cuidado. A própria ordem jurídica escolhe os meios pelos quais as declarações dos contribuintes perante a administração tributária hão-de produzir os seus efeitos. A segurança jurídica exige que se use de rigor em comunicações desta natureza, atentas as suas consequências. Porque na verdade, delas depende o normal desenvolvimento da relação jurídica que se estabelece entre o contribuinte e o Estado, enquanto credor tributário.

A consequência, para o sujeito passivo, da não comunicação, nos termos da lei, da mudança do seu domicílio, é inoponibilidade dessa alteração à administração tributária. Não seria razoável considerar eficaz, para efeitos tributários, perante a administração, uma mudança de domicílio que esta desconhece ou não tem obrigação de conhecer. Daí que o n.º 4 do art.º 19.º da LGT comine de ineficaz a mudança de domicílio enquanto ela não for comunicada (nos termos da lei, subentende-se) à administração tributária.

3.3. A comunicação da alteração de domicílio fiscal feita pelo Requerente

Na sequência do supra exposto, importa verificar se o Requerente comunicou, nos termos da lei, a mudança do seu domicílio para a República de Angola.

Ficou demonstrado nos autos que o Requerente procedeu à renovação do seu cartão do cidadão no dia 02.07.2013, tendo na circunstância declarado que a sua residência passara a ser na República de Angola, mais exactamente na ..., ..

Ora, como bem recorda o Requerente, a administração tributária e aduaneira no 4.1. do ofício circulado n.º ..., de 26.02.2013 refere que “nos termos do disposto nos artigos 13.º n.º 3 e 20.º n.º 2 da Lei n.º 7/2007, de 5 de fevereiro, que criou o cartão do cidadão, a alteração do domicílio fiscal dos contribuintes que sejam titulares de cartão de cidadão deve ser efetuada juntos dos serviços de receção aí designados”. De resto, quando o Requerente contactou os competentes serviços do Instituto dos Registos e Notariado para obter informações sobre o seu pedido de alteração de domicílio deles obteve a seguinte sugestiva resposta: “Informo que em situações idênticas, é este departamento que efetua os tramites para junto das finanças apurar a morada constante desse serviço”.

Mas o Requerente não se limitou a esperar que a alteração de domicílio comunicada aquando da renovação do seu cartão de cidadão produzisse os seus expectáveis e necessários efeitos junto da administração tributária e aduaneira. Por sua iniciativa, no dia 11.11.2013, comunicou expressamente à Requerida a mudança de domicílio fiscal, através da submissão de declaração de mudança de residência para efeitos fiscais, nomeando consequentemente o seu representante fiscal.

Temos pois não uma, mas duas declarações coincidentes feitas pelo Requerente, uma em Julho e outra em Novembro de 2013. Poder-se-á pôr o problema de saber se essas declarações foram apresentadas oportunamente, tendo em vista os efeitos pretendidos pelo Requerente com o presente pedido de pronúncia arbitral.

A resposta a dar a esta pergunta não poderá ignorar a regra constante do n.º 7 do art.º 13.º do CIRS, segundo a qual “a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite”. Não faz, pois, qualquer sentido advogar o que se pode ler (não sem espanto) no ponto 4 da proposta de decisão da reclamação graciosa oportunamente apresentada pelo

Requerente: “ Analisados os elementos juntos aos autos verifica-se que ao contrário do que é referido na petição inicial o reclamante no ano em causa apenas em 2013.11.01 alterou a sua condição para “não residente” nomeando nessa data o seu representante conforme consta do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes”, pelo que reúne as condições para ser tributado na qualidade de residente”. Esta afirmação, estranhamente secundada pela hierarquia, não só não encontra arrimo na letra da lei, como a contraria frontal e grosseiramente. Como é evidente, o que importa é apurar qual a situação pessoal do Requerente, se residente ou não residente, a 31.12.2013. Aliás, nos termos da lei, a qualidade de residente (e a de não residente) não depende de qualquer comunicação, antes resulta da reunião de requisitos de facto, aos quais se associam determinados efeitos jurídicos.

Portanto, não pode deixar de concluir-se que o Requerente procedeu nos termos da lei à comunicação da alteração do seu domicílio fiscal e que o fez oportunamente, porquanto o conhecimento da alteração do domicílio fiscal chegou à administração tributária antes de terminado o ano a cujos rendimentos se reportavam as retenções na fonte que estiveram na origem do presente pedido de pronúncia arbitral. Note-se porém que esta afirmação, por si só, não autoriza a conclusão de que, então, o Requerente deve ser tido como não residente em território português no ano de 2013.

3.4. A presunção de veracidade do declarado

Se é certo não pode extrair-se da comunicação adequada e oportuna da alteração do domicílio para o estrangeiro a conclusão necessária de que o Requerente deve ser tido como não residente em território português no ano de 2013, não deixa de ser igualmente verdade que dessa declaração importa retirar as devidas consequências legais.

O n.º 1 do art.º 75.º da LGT expressamente consagra a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, quando apresentadas nos termos previstos na lei. Importa não perder de vista o sentido e o alcance desta genuína presunção legal. Perante uma

declaração apresentada pelo contribuinte nos termos da lei, como é o caso, caberá à administração tributária a demonstração de que o declarado não pode ser acolhido.

Assim, se for entendido que um contribuinte declarou nos termos da lei a sua mudança de domicílio (ainda que para o estrangeiro) essa declaração fará fé até que a administração demonstre que, mau grado a perfeição formal da declaração, a alteração declarada não pode ser atendida por não corresponder à verdade. Constitui esta presunção uma verdadeira inversão do ónus da prova.

Tem razão a Requerida quando afirma, no art.º 36.º da sua resposta, que “o princípio da verdade declarativa consagrado no art.º 75.º da LGT é uma presunção *iuris tantum*, razão pela qual a AT, pode sempre colocar em questão o declarado pelo sujeito passivo”.

Esta afirmação, que se aceita como princípio indisputado, não pode ser lida com uma latitude capaz de frustrar o único efeito útil da dita presunção legal. Ou seja, é no mínimo precipitado, para não dizer abusivo, concluir que a administração tributária e aduaneira pode exigir ao sujeito passivo a apresentação de meios de prova que demonstrem a veracidade do declarado. É que o entendimento segundo o qual a presunção de veracidade de que vimos falando é ilidível, como efectivamente é, só pode significar que a administração tributária e aduaneira pode oferecer (e não exigir seja de quem for) a demonstração de que o declarado pelo sujeito passivo não corresponde à verdade. Compulsando os autos, resulta manifesto que a Requerida, em momento algum, nem mesmo na sua resposta, ofereceu essa demonstração.

É pois ilegítima, excessiva e imprópria a pretensão da Requerida de que caberia ao Requerente declarar nos termos da lei a alteração de domicílio fiscal, nomear o seu representante fiscal, demonstrar que durante o ano de 2013 não permaneceu em território português mais de 183 dias e ainda provar que, a 31.12.2013 nele não disponha de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual. Este esforço probatório, como se procurou demonstrar, não é autorizado pela lei.

Nem sequer a lei faz depender a não residência em território português da residência em qualquer outro território, razão por que não será avisado pretender extrair consequências da não apresentação por parte do Requerente de um nunca solicitado certificado de residência fiscal na República de Angola.

Também não se vislumbra concebível recusar a qualidade de não residente em território português do Requerente com o argumento de que a sua entidade empregadora angolana o contratou, em Fevereiro de 2013, como “estrangeiro não residente”, quando aliás resulta do próprio contrato a necessidade do contrato prestar o seu trabalho, durante três anos, em território da República de Angola.

3.5. Conclusão

Pelo exposto, entende o tribunal arbitral que é ilegal a decisão de indeferimento da reclamação graciosa oportunamente apresentada pelo Requerente, pela qual pedia o reembolso do que lhe foi retido em excesso pelo Banco C, S.A. aquando do pagamento dos seus rendimentos até Outubro de 2013.

Esta conclusão, ao contrário do que sugere a Requerida na sua resposta, não põe em causa o comportamento da entidade devedora daqueles rendimentos. Na verdade, o Banco C, S.A., na ausência de comunicação do sujeito passivo, não poderia alterar, por sua iniciativa, a declarada situação pessoal dele, antes tinha o dever de proceder às retenções na fonte como até então. A inércia do sujeito passivo, a ter existido³, é apenas imputável ao próprio, cabendo-lhe a si, conseqüentemente, suportar o prejuízo que resultou dessa omissão.

³ Dizemos “a ter existido” porque, como se viu, a qualidade de residente em território português de um determinado sujeito passivo (e, simetricamente, a de não residente) pressupõe a sua permanência nele por mais de 183 dias.

3.6. Dos juros indemnizatórios

A alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º do RJAT dispõe que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”.

Não se ignora que a autorização legislativa concedida ao Governo pelo art.º 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, na base da qual foi aprovado o RJAT, determina que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Ainda que as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT fundem a competência dos tribunais arbitrais em “declarações de ilegalidade”, parece razoável o entendimento segundo o qual se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo certo que nos processos de impugnação judicial, para além da anulação de actos tributários, podem ser apreciados pedidos de indemnização, desde logo relativos a juros indemnizatórios.

Com efeito, o princípio da cognoscibilidade dos pedidos de indemnização, em reclamação graciosa ou em processo judicial, justifica-se sempre que o dano que se pretende ver ressarcido resulte de facto imputável à administração tributária e aduaneira. Manifestações desse princípio encontramos-las no n.º 1 do art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT.

O direito à percepção de juros indemnizatórios por parte do Requerente depende da verificação dos seguintes pressupostos: a) erro imputável aos serviços; b) que do referido erro resulte o pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido; c) que o erro dos serviços, seja analisado em sede de reclamação graciosa ou de impugnação judicial.

Como é evidente, não há erro imputável aos serviços quando o Requerente vê os seus rendimentos de fonte portuguesa até Outubro de 2013 serem sujeitos a uma retenção na fonte a uma taxa superior à que se mostra aplicável. Mas, na verdade, não é isso que alega o Requerente. O erro dos serviços não está pois na retenção e na entrega do retido ao erário público.

Recorde-se que o Requerente, independentemente de estar ou não a isso obrigado, apresentou, do dia 30.04.2014 ao dia 08.08.2014, três declarações de rendimentos modelo 3. Se a segunda substitui a primeira, a terceira não produziu os mesmos efeitos relativamente à segunda por ter sido “automaticamente invalidada pelo sistema”. Ora, não resulta dos autos que esta sucessão de eventos declarativos haja sido suscitada pela Requerida. A primeira declaração é substituída pela segunda e a liquidação n.º 2014 ..., de 12.08.2014 toma essa declaração como boa. Já a terceira declaração, em face da compreensível padronização do sistema, foi automaticamente invalidada, tendo em conta o que havia sido previamente declarado pelo Requerente, por sua exclusiva iniciativa.

Atente-se que a padronização do sistema e os seus automatismos não encerram em si mesmos posições definitivas e inatacáveis por parte da administração tributária e aduaneira. Sentindo-se lesado, pode sempre o contribuinte lançar mão dos mecanismos que a lei coloca ao seu dispor para assegurar os seus direitos. Um desses mecanismos é, justamente, a reclamação graciosa.

No caso vertente, o erro imputável aos serviços existe e reside na recusa da Requerida em reparar o que carecia de evidente remédio. Da análise do processo administrativo verifica-se que a Requerida, logo na fase da reclamação graciosa, poderia e deveria ter dado provimento ao pedido do Requerente, por ter ele transmitido os elementos necessários e suficientes à indispensável reparação da situação. Errou a Requerida quando entendeu não dever reembolsar o Requerente das quantias retidas em excesso e entregues ao Estado, erro que merece ser censurado nos termos da lei, desde logo à luz do que dispõem o art.º 43.º e

o art.º 100.º da LGT. Consequentemente, entende o tribunal arbitral que, em tese, tem o Requerente direito a juros indemnizatórios.

Problema diverso consiste em saber qual o prazo a partir do qual devem ser contados esses juros. Sobre essa matéria o Requerente guarda silêncio. Limita-se a pedir, em termos que se julgam adequados, os juros indemnizatórios a que tiver direito. Caberá pois ao tribunal arbitral, sempre que possível, dilucidar essa questão.

Como se disse, o erro censurável dos serviços não reside na retenção em excesso nem na entrega desse excesso ao erário público. Consequentemente, não são estes momentos os relevantes para dar início à contagem dos respectivos juros. O erro imputável aos serviços, como ficou expresso, consiste, no entender deste tribunal arbitral, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa oportunamente apresentada pelo Requerente, sendo esse o meio processualmente adequado à reparação por ele pretendida. Não fará também sentido, no caso vertente, considerar para estes efeitos o período que medeia entre a entrega ao Estado das quantias indevidamente retidas e a decisão da reclamação graciosa.

Convém não perder de vista que a Requerida em nada contribuiu para que o Requerente se visse privado das quantias indevidamente entregues ao Estado, sendo igualmente conveniente não esquecer que o direito à percepção de juros indemnizatórios corresponde, no fundo, à concretização de um direito de indemnização genérico.

No caso submetido à apreciação deste tribunal arbitral, forçoso é reconhecer que por reacção de terceiro, como sucedeu com a reclamação graciosa, poderia a Requerida dar-se conta da ilegalidade da liquidação n.º 2014 ..., de 12.08.2014. Portanto, não pode, para estes efeitos, conceder-se relevância ao período anterior ao pedido de reclamação graciosa. Contudo, com uma decisão indevida, ilegal e lesiva do património do Requerente, constitui-se a Requerida no dever de reparar a lesão por si criada em esfera patrimonial alheia.

O problema agora é o de saber se há-de interessar a data da decisão da reclamação graciosa ou qualquer outro momento que não se ache na dependência da actuação da Requerida. É que não deixa de impressionar a admissão da possibilidade de a Requerida ser prejudicada em função da sua diligência. Quando alguém reclama graciosamente de um acto tributário espera que a administração tributária e aduaneira aprecie a sua pretensão com a maior celeridade possível, oferecendo o legislador mecanismos que visam acautelar os direitos e expectativas do reclamante nos casos em que ele, em vez da diligência desejada, se vê confrontado com a inércia do decisor. Ora, na generalidade dos casos, esta inércia não prejudica o reclamante. Ou melhor, na generalidade dos casos, a lei prevê a remoção do dano que o reclamante sofra com a inércia da administração. Dizemos na generalidade dos casos, porque a regra é justamente a de que os juros indemnizatórios começam a ser calculados desde a data em que o contribuinte se vê desapossado das quantias que afinal se devem considerar suas.

Como vimos, o caso presente assume características diversas. Nele nunca poderá relevar, pelos motivos indicados, a data da entrega ao Estado das quantias indevidamente retidas. Poderá então o momento temporal relevante ser o da decisão da administração? Se fosse, sempre se diria que, independentemente do resultado da reclamação, nenhum interesse teria a administração em despachá-la antes do termo do prazo de que dispusesse para o efeito. Não fará sentido, no ver deste tribunal arbitral, castigar a administração por decidir, ainda que erradamente, antes do termo do prazo de que disporia para fazê-lo. Portanto, o momento a eleger para efeitos do início da contagem de juros não pode estar ligado à conduta da administração. Tem de ser um momento independente dessa conduta.

Como se demonstrou, a Requerida não contribuiu em nada para a situação lesiva do património da Requerente. Porém, uma vez alertada, pelos meios processualmente adequados, como seja a reclamação graciosa, para a existência de uma ilegalidade, deve proceder “à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade” (art.º 100.º da LGT). Contudo, nos casos em que a ilegalidade não é imputável à administração, é da mas elementar razoabilidade admitir-se um prazo

adequado para que a administração, depois de tomar conhecimento da ilegalidade, proceda à plena reconstituição da situação que existiria caso ela não tivesse existido.

O legislador entendeu que um ano é um prazo adequado para que a administração restitua ao contribuinte o que lhe foi pago em excesso. Foi este o lapso temporal acolhido pela alínea c) do n.º 3 do art.º 43.º da LGT. Entendeu o legislador que desde a tomada de conhecimento da pretensão do contribuinte, é razoável a administração levar um ano a apreciar o seu pedido, despachá-lo e, no caso de assistir razão ao contribuinte, devolver-lhe o que dele recebeu em excesso. Portanto, entende o tribunal arbitral que os juros indemnizatórios só começariam a contar um ano após a data do pedido de reclamação graciosa, o que ainda não sucedeu.

4. Decisão

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

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se a ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...;
- b) Consequentemente, anular parcialmente a liquidação n.º 2014 ..., de 12.08.2014, na parte relativa ao excesso de retenção na fonte, condenando a Requerida a reembolsar o Requerente desse mesmo excesso, no montante de € 6.948,52 (seis mil novecentos e quarenta e oito euros e cinquenta e dois cêntimos).
- c) Julgar improcedente o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, porquanto eles só seriam devidos a partir de um ano após a apresentação da reclamação graciosa até ao seu integral reembolso.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do 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 € 6.948,52 (seis mil novecentos e quarenta e oito euros e cinquenta 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 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 612,00 (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 5 de Maio de 2015

O Árbitro

(Nuno Pombo)