

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 267/2015-T

Tema: IRS – Residente. Alínea a) do n.º 1 do artigo do CIRS

Decisão Arbitral

Partes

Requerente – A..., NF ..., com domicílio na Rua ..., nº ..., São Paulo, Brasil.

Requerida – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT).

I. RELATÓRIO

a) Em 20-04-2015, o Requerente entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).

b) O pedido está assinado por advogado em representação do Requerente.

O PEDIDO

c) O Requerente pede a anulação de uma liquidação oficiosa de IRS, do ano de 2011, n.º 2013 ..., bem como da demonstração da liquidação de juros compensatórios n.º 2013 ..., uma vez que a AT lhe indeferiu o Recurso Hierárquico n.º ...2014..., decisão proferida pela Senhora Directora de Serviços da DSIRS, em 19.12.2014, recurso que havia sido apresentado contra o indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2013..., liquidação esta que gerou uma colecta de IRS de 21 685,22 euros e uma demonstração de liquidação de juros n.º 2013 ..., no valor de 609,74 euros.

- d) Peticiona ainda “o consequente reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de uma indemnização por garantia indevidamente prestada”.
- e) Aduz a desconformidade das liquidações face à lei, invocando: 1 - falta de fundamentação da liquidação (pela razão de que a AT não lhe respondeu a 3 requerimentos em que invocava a sua não residência em Portugal); 2 - falta de fundamentação por violação do direito de participação (pela razão de que antes da liquidação não foi ouvido, uma vez que a AT não se pronunciou sobre os novos elementos e documentos entregues com os 3 requerimentos que apresentou sobre o tema da sua não residência em Portugal); 3 – Violação de lei por não estarem cumpridos os critérios da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, quanto aos rendimentos auferidos no ano de 2011.

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- f) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 22-04-2015.
- g) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 5-06-2015. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- h) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 30-06-2015, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- i) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 30-06-2015 que aqui se dá por reproduzida.
- j) Logo em 30-06-2015 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17.º-1 do RJAT. Respondeu em 11.09.2015 não juntando PA, uma vez que o que seria o seu conteúdo estará, por certo, devidamente documentado nos 41 documentos juntos em anexo ao pedido de pronúncia.
- k) Ambas as partes prescindiram da realização da reunião de partes a que se alude no artigo 18.º do RJAT. No entanto o TAS, face à resposta da AT, fixou em 14.09.2015, prazo de 10 dias para a produção de alegações escritas e sucessivas.

- l) O Requerente apresentou alegações em 01.10.2015 e a Requerida em 12.10.2015.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

m) Legitimidade, capacidade e representação - As partes gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (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).

n) Contraditório - A AT foi notificada nos termos do inciso i). Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD.

o) Excepções dilatórias - O procedimento arbitral não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT. Com efeito,

O Requerente alega que recebeu no dia 20.01.2015 (trata-se de facto que pode ser verificado em “pesquisa de objectos” no sítio dos CTT, face ao registo postal do envio da notificação) a notificação da decisão que lhe indeferiu o recurso hierárquico. A AT não colocou em crise esta data. O presente pedido entrou no CAAD no dia 20.04.2015. Não existindo no processo qualquer outro elemento que permita concluir que a entrega do pedido de pronúncia no CAAD, no dia 20-04-2015, foi intempestiva, o TAS considera verificado este pressuposto processual.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DO REQUERENTE

p) O Requerente invoca que sempre residiu fiscalmente em Portugal mas que desde 16.07.2010 passou a residir permanentemente no Brasil, conforme “Cédula de Identidade de Estrangeiro” com validade até 11.05.2011 e data de expedição de 16.07.2010 e conforme atestado de residência fiscal no Brasil emitido pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoas Físicas em São Paulo, em 02.07.2014 e quanto ao período de tributação entre 01.01.2011 e 31.12.2011;

q) Que inclusivé passou a ocupar um imóvel de que é locatária B... S/A, sito na Rua ... nº ..., em São Paulo, como sua habitação permanente;

- r) Em 2011 e quanto aos rendimentos auferidos em Portugal em 2010, apresentou em Março de 2011, a declaração de IRS como residente em Portugal;
- s) Em 20 de Abril de 2012 entregou um documento dirigido ao Serviço de Finanças de Cascais-... denominado “declaração de não residência” cujo original foi recebido nessa data e onde nomeou como seu representante fiscal em Portugal a C..., SGPS,SA, declarando que “... deixou de residir em Portugal, para todos os efeitos legais ...”;
- t) Sustenta que, porque o cônjuge continuou a residir em Portugal, o documento atrás referido “ilidiu a presunção de residência constante do nº 2 do artigo 16º do Código do IRS” através das provas juntas com o mesmo (cédula de identificação brasileira, contrato de locação no Brasil – São Paulo e declaração da locatária);
- u) Refere que a AT nunca se pronunciou sobre o documento entregue em 20.04.2012 e que em 2012 entregou no Brasil a declaração de ajuste anual – imposto de renda – pessoa física, quanto aos rendimentos do ano de 2011;
- v) Mas em Portugal não apresentou qualquer declaração de rendimentos atendendo à sua condição de não residente, face ao teor da dispensa de apresentação desta declaração para os não residentes, nos termos ao artigo 58º do CIRS.
- w) Em 30.07.2012 foi a sua representante fiscal notificada pela Direcção de Finanças de Lisboa (DFL) para entregar ou submeter a sua declaração e rendimentos de 2011 no prazo de 30 dias;
- x) Respondeu em 14.08.2012 alegando a sua não residência em Portugal desde 01.01.2011 e juntando os documentos que já apresentara nesse sentido;
- y) Por ofício de 31.10.2012 a sua representante fiscal voltou a receber um notificação da AT indicando que deveria proceder à entrega da declaração de rendimentos;
- z) Em resposta enviou à AT em 07.11.2012 uma comunicação reiterando que não era residente fiscal em Portugal, pelo que não lhe era exigida essa obrigação.
- aa) Expressa que não recebeu nenhuma resposta às três comunicações atrás referidas, mas em Fevereiro de 2013, foi notificado da Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2013 ... referente a 2011 nos termos da qual é identificado um montante de imposto a pagar no valor de € 21.685,32. Esta Demonstração de Liquidação imputa ao Requerente um rendimento global tributável no valor de € 262.174,02.

- bb) Apresentou em Maio de 2013 Reclamação Graciosa contra a liquidação invocando em suma que não foi residente fiscal em Portugal durante 2011, pelo que estava dispensado de apresentar a declaração de rendimentos, nos termos do artigo 58.º do Código do IRS, arguindo a “total ausência de fundamentação” (artigo 26º do pedido de pronúncia) da liquidação reclamada.
- cc) Pelo Ofício n.º ... de 16.09.2013 da Direcção de Finanças de Lisboa, foi o Requerente notificado do Projecto de Indeferimento da Reclamação Graciosa, convidando o Requerente a “fornecer prova em contrário, de molde a alterar a proposta de decisão”.
- dd) Por carta registada em 07.10.2013, o Requerente exerceu o seu direito de participação na decisão e apresentou mais elementos de prova.
- ee) Pelo ofício n.º ... de 13.01.2014, a Direcção de Finanças de Lisboa foi-lhe notificado o indeferimento da Reclamação Graciosa, com fundamento de “que não foram em sede de reclamação apresentadas provas determinantes”.
- ff) Apresentou Recurso Hierárquico daquela decisão a 13.02.2014.
- gg) Recurso hierárquico que lhe foi também indeferido através de despacho da Direcção de Finanças de Lisboa, notificado ao Requerente pelo Ofício n.º ... de 16.01.2015, porque a AT considerou “... não fez prova bastante de ter permanecido em Portugal menos de 183 dias durante o ano de 2011”.
- hh) É deste indeferimento do RH que reagiu para o TAS.
- ii) Invoca os vícios de falta de fundamentação da liquidação e que ocorre a violação do direito de participação por não ter recebido resposta aos três documentos que apresentou à AT referidos em s), x) e z) supra, antes da notificação da liquidação de IRS referida em aa);
- jj) E que o acto impugnado padece do vício de violação de lei (artigo 16º nº 1 alínea a) do CIRS) porquanto quanto ao ano de 2011 não se verifica quanto a ele o preenchimento deste requisito legal;
- kk) Observa que não há na lei um prazo específico para os contribuintes residentes declararem a não residência em Portugal e por isso esperou pelo fim do ano de 2011, para em 20.04.2012, efectuar essa comunicação, visando efectuar a contagem dos dias em que permaneceu no território nacional.

- ll) O que explica a razão de ter recebido rendimentos do trabalho dependente, tendo os mesmos sido tributados, por retenção na fonte, como se fosse residente, efectuada pela D... e pela E... SGPS, SA.
- mm) Uma vez que o cônjuge do Requerente, à data dos factos, manteve a residência em Portugal, o Requerente entende que fez prova para ilidir a presunção do n.º 3 do artigo 16.º do CIRS, através do requerimento de 20.04.2012, o qual fazia referência ao n.º 1 do artigo 64.º do CPPT, meio próprio para ilidir as presunções fiscais;
- nn) Requerimento que deve considerar-se tacitamente deferido por não ter sido facultada qualquer resposta no prazo de 6 meses, o que foi o caso.
- oo) Mesmo que assim não fosse, entende que não existe “uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português”, tal como dispõe o n.º 3 do artigo 16.º do código do IRS”.
- pp) Mediante uma contagem dos dias de permanência em Portugal, seguindo o critério que actualmente consta do n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS, considera que permaneceu em Portugal não mais de 174 dias.
- qq) Juntou um quadro de dias de permanência em Portugal (infra no inciso sss) que para mais eficiente comparação se colocou ao lado de quadro idêntico apresentado pela Requerida) que em conjugação com os recibos de bilhetes de avião e os carimbos no passaporte, pretende comprovar a não permanência em Portugal por não mais do que 174 dias.
- rr) Para evitar diligências de penhora, o Requerente apresentou uma garantia bancária no dia 24.05.2013, garantindo um montante até € 27.877,74.
- sss) Termina pedindo a anulação da decisão adoptada no RH e conseqüentemente da liquidação de IRS e juros, com reembolso dos montantes pagos e acrescendo uma indemnização por prestação de garantia indevida.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA

- tt) Recorta que o que esteve na génese, quer do indeferimento da reclamação graciosa, quer do recurso hierárquico foi o facto do Requerente – de acordo com a informação

cadastral – ser cidadão português tendo o seu domicílio na Avenida, ..., Lote n.º ... em Lisboa”;

uu) E que a “20.04.2012 ...alterou a sua situação de residente em Portugal, para residente no estrangeiro, nomeando seu representante a sociedade C..., SGPS, SA, com início a 20.04.2012, passando a constar como seu domicílio fiscal a Rua ..., n.º ... em Lisboa”;

vv) Acrescendo que segundo a “visão do contribuinte” resultante dos registos cadastrais na AT, é membro do Conselho de Administração de 15 empresas e gerente de 5 outras empresas, todas com sede em Portugal, não resultando dos registos que essas funções tenham cessado;

ww) Em 2011 a AT verifica ainda que existe um Anexo J ao Modelo 10 onde é possível verificar que o Requerente auferiu rendimentos da Categoria A de 1997 a 2011, cujas retenções foram efectuadas na qualidade de residente, com descontos obrigatórios e sobretaxa que incide sobre os rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes em território português, pagos pelas empresas D... Lda. e E... SGPS;

xx) E no sistema informático da AT não constam declarações Modelo 30 – rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes – quanto ao ano de 2011;

yy) Quanto ao pedido de pronúncia insurge-se contra o que considera ser uma ampliação da causa de pedir por parte do Requerente, relativamente aos concretos pedidos que este aduziu, quer em sede de reclamação graciosa (RG) quer em sede de recurso hierárquico (RH), uma vez que aí “não fez qualquer alusão a presumíveis vícios de forma de que o acto de liquidação possa enfermar” ao contrário do que ora ocorre quanto aos alegados vícios de “falta de fundamentação e violação do direito de participação”.

zz) Matéria sobre a qual não há acordo com a requerida, nem confissão, nos termos do artigo 264.º do CPC e do artigo 265.º do CPC.

aaa) Concluindo que o objecto do pedido de pronúncia deve delimitar-se exclusivamente na apreciação do mérito das questões discutidas em sede de RG e RH.

bbb) Mesmo que assim não fosse a AT valora os três requerimentos apresentados, a 14.03.2012 e outros posteriormente a 14.08.2012 e a 07.11.2012 da seguinte forma: o primeiro apresentado em 20.04.2012 endereçado ao Serviço de Finanças de Cascais ... (ao

invés de ter sido endereçado à Direcção de Serviços de Registos dos Contribuintes) constitui uma mera comunicação no qual o Requerente declara que a partir de 01.01.2011 deixou de exercer qualquer actividade económica em Portugal; o segundo foi apresentado a 16.08.2012 a explicitar os motivos pelos quais, no entender do Requerente inexistia fundamento para a apresentação da declaração de rendimentos Modelo 3 referente ao ano de 2011; o terceiro que o Requerente remeteu a 07.11.2012 foi a explanar os motivos pelos quais não foi entregue a declaração.

ccc) Daqui retirando que se afere “claramente que o acto de liquidação foi precedido de um conjunto de actos e procedimentos devidamente fundamentados e que deram claramente a conhecer ao Requerente qual o iter lógico cognoscivo, que culminou na liquidação”.

ddd) No que concerne ao alegado vício de falta de fundamentação por violação do dever de participação, defende que o Requerente “foi notificado por duas vezes para apresentação da Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2011, sob cominação de a liquidação se efectuar com base no apuramento do conjunto de rendimentos líquidos disponíveis nos serviços, conforme dispõe o n.º 3 do Art.º 76.º do CIRS” e a lei dispensa neste caso a audição prévia antes da liquidação;

eee) Uma vez que a lei consagra (2 do Art.º 60.º da LGT) claramente que, no caso de a liquidação se efectuar officiosamente com base em valores previstos na lei e desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentar a declaração em falta sem que o tenha feito, é dispensada a audição prévia.

fff) Quanto ao alegado pelo Requerente de que “de não poderia no ano de 2011 ter comunicado a alteração de residência, tendo esperado – e bem, no entendimento do Requerente – para em 2012 contar os dias de permanência em Portugal durante o ano de 2011, para depois proceder à sua comunicação”, contrapõe a AT que o documento datado de 20.04.2012, com vista a produzir efeitos retroactivos ao ano de 2011 foi entregue no Serviço de Finanças e porque o pedido visava a retroactividade dos efeitos a 01.01.2011 tinha que ser entregue na Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes, onde “é instruído um procedimento com vista a aferir se de acordo com os elementos apresentados por determinado sujeito passivo passou a ser não residente em território Português a partir de determinada data”.

ggg) Concluindo que a circunstância do Requerente ter endereçado a comunicação de não residência fiscal ao Serviço de Finanças, levou a que apenas fosse considerado como não residente a partir da data da comunicação, ou seja, com efeitos ao ano de 2012 e não ao ano de 2011, mais concretamente a 20.04.2012.

hhh) E que tal ocorreu, para além da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes constituir a entidade competente para a apreciação da alteração da residência fiscal com efeitos retroactivos, pelo facto do Requerente, aquando da apresentação da comunicação, não ter apresentado o certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais, contendo a data na qual é considerado residente naquele país.

iii) Reconhece a AT que “a determinação da condição de residente fiscal no domínio do CIRS é essencialmente alicerçada na regra de que os sujeitos passivos que permaneçam em território Português mais de 183 dias seguidos ou interpolados são considerados residentes, não obstante outras regras supletivas com vista à determinação da residência, designadamente com base na detenção de uma habitação em condições que façam supor a intenção de a manter ocupada como residência habitual”.

jjj) Quanto ao alegado pelo Requerente sobre a inexistência de prazo legal para comunicar a AT a alteração da condição de residente para não residente, conforme artigo 1.º do CIRS, e artigo 8.º, n.º 9, do CIRC, propugna no sentido de que “todos os elementos da relação jurídico-tributária de IRS, tais como, por exemplo, o estado civil ou a própria residência, cristalizam-se no dia 31 de Dezembro, logo, o Requerente teria até 31.12.2011, para comunicar à entidade Requerida que no ano de 2011 deixou de ser residente em território nacional, juntando para o efeito o correspondente certificado de residência.

kkk) Discorda do referido pelo Requerente – quanto à inexistência de prazo para comunicar que deixou de ser não residente – porque colide com a regra de que a comunicação do domicílio fiscal constitui uma obrigação do sujeito passivo, sendo “ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária” (n. 3 e 4 do artigo 19º da LGT) e com a regra de que “os residentes no território nacional que se ausentem deste por período superior a seis meses, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional”.

lll) E conclui que o: “Requerente apenas comunicou à entidade Requerida a alteração de residência a 20.04.2012, quanto a factos tributários referentes ao ano de 2011, sendo por esse facto plenamente ineficaz relativamente à entidade Requerida”.

mmm) Quanto à residência em concreto no Brasil do Requerente, refere que a residência indicada “... na Rua ..., n.º ..., em São Paulo - Brasil, fazendo referência que passou a residir nessa morada a partir de 2010” “...não corresponde ao certificado de residência fiscal, no qual atesta que no âmbito do pedido formulado pelo Requerente este tem o endereço na Avenida ..., n.º ..., ... andar em São Paulo”, acrescentando que “aquando do pedido do certificado de residência fiscal – a 03.06.2014 – não indicou como residência sita na Rua ..., n.º ..., em São Paulo, mas a morada profissional da sociedade B... na Avenida ..., n.º ..., ... andar em São Paulo”.

nnn) Daqui aduzindo a seguinte contradição: “...aquando do pedido do certificado de residência fiscal já há muito que o imóvel ficou à disposição do Requerente a partir do dia 15.06.2010, de acordo com a declaração apresentada pela B...”.

ooo) Partindo da premissa que o Requerente tem residência permanente em Portugal e no Brasil propugna pela aplicação da regra do artigo 4º da CDT entre Portugal e o Brasil para se determinar que deverá ser “considerado como residente no Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas”, para além de ter permanecido “... cerca de 199 dias em território nacional no ano de 2011”

ppp) Aduz ainda que o Requerente não ilidiu a presunção dos nºs 3 e 4 do artigo 16º do CIRS porquanto o seu cônjuge continuou a residir em Portugal na habitação do agregado familiar, ao invés do alegado tácito deferimento do requerimento efectuado a 20.04.2012, pelo decurso do prazo de 6 meses.

qqq) Para além do referido em bbb) pronuncia-se sobre a declaração de não residência apresentada pelo Requerente em 20.04.2012, para produzir efeitos de 1 de Janeiro de 2011 desta forma: “O Requerente limita-se a declarar que deixou de exercer actividade económica em Portugal, daí não ter dado origem a qualquer procedimento administrativo por parte da entidade Requerida, conforme alude o disposto no art.º 64.º do CPPT, com vista à ilisão da presunção estabelecida no n.º 3 do Art.º 16.º do CIRS”.

rrr) E que em lado algum o Requerente invoca a elisão da presunção, inclusivé porque à “data da apresentação da declaração ainda não havia sido praticado pela entidade

Requerida qualquer acto tributário” de liquidação e “...a aplicação das presunções quanto a normas de incidência tributária objectiva ou subjectiva é feita quando são praticados actos tributários” em alternativa à reclamação graciosa e recurso hierárquico.

sss) Quanto ao critério adoptado na contagem dos dias que o Requerente utiliza para determinar a sua permanência em Portugal em 2011, aponta o seguinte mapa que foi elaborado no âmbito do RH (por contraposição ao apresentado pelo Requerente):

Mapa da Requerida	Mapa do Requerente		
01.01.2011 a 04.01.2011..... 4 dias	01-01-2011	03-01-2011	3 (a)
15.01.2011 a 30.01.2011..... 16 dias	15-01-2011	29-01-2011	15 (a)
12.02.2011 a 20.02.2011..... 10 dias	11-02-2011	19-02-2011	9 (a)
24.02.2011 a 27.02.2011..... 4 dias			
02.03.2011 a 13.03.2011..... 12 dias	01-03-2011	12-03-2011	12 (a)
26.03.2011 a 04.04.2011..... 10 dias	26-03-2011	03-04-2011	9 (a)
13.04.2011 a 11.05.2011..... 29 dias	13-04-2011	15-04-2011	3
	13-05-2011	21-05-2011	9
24.05.2011 a 31.05.2011..... 8 dias			
02.06.2011 a 06.06.2011..... 5 dias	02-06-2011	06-06-2011	5 (b)
	09-06-2011	12-06-2011	4
14.06.2011 a 24.06.2011..... 11 dias			
	17-06-2011	25-06-2011	9
08.07.2011 a 08.08.2011..... 32 dias	07-07-2011	08-08-2011	33 (a)
30.08.2011 a 04.09.2011..... 6 dias	30-08-2011	03-09-2011	5 (a)
	09-09-2011	13-09-2011	5
20.09.2011 a 07.10.2011..... 18 dias	19-09-2011	05-10-2011	17 (a)
15.10.2011 a 19.10.2011..... 12 dias (parece haver lapso manifesto uma vez que são apenas 5 dias na forma de contagem da Requerida)	15-10-2011	17-10-2011	3
25.10.2011 a 28.10.2011..... 4 dias	25-10-2011	28-10-2011	4 (b)
10.11.2011 a 14.11.2011..... 5 dias	10-11-2011	14-11-2011	5 (b)
21.11.2011 a 27.11.2011..... 7 dias	18-11-2011	21-11-2011	4
27.11.2011 a 28.11.2011..... 2 dias	27-11-2011	28-11-2011	1 (a)
08.12.2011 a 25.12.2011..... 18 dias	06-12-2011	24-12-2011	19 (a)
Total 206 dias (considerando corrigido o lapso supra)			Total 174 dias
			(a) Divergência de contagem
			(b) Acordo

ttt) Discordando do método de contagem dos dias de permanência em território nacional usado pelo Requerente – que contou qualquer dia completo ou parcial que incluía dormida em território nacional – propugna por outro – que considera ser “um critério objectivo de permanência em território nacional” pelo que o dia da chegada e o da partida contam como permanecendo em Portugal.

uuu) Como exemplo de dissonância de método de contagem cita o período de 01.01.2011 a 04.01.2011 em que se considera no RH 4 dias e o Requerente considera 3 dias, do que discorda, uma vez que o Requerente embarcou em Lisboa no dia 04.01.2011 pelas 23.35 horas e só chegou a São Paulo – Brasil no dia 05.01.2011, referindo que deve adoptar-se o “... o critério objectivo do número de horas ou da maior permanência em território nacional” e não o critério de “pernoitar” aduzido pelo Requerente. Idem para os períodos assinalados com (a) no quadro supra, em que há divergência na contagem dos dias.

vvv) Quanto ao período de 24.02 a 27.02 a Requerida considera que o Requerente residiu em Portugal porque “não se consegue reconstruir o itinerário prosseguido”, desde o dia 23.02 – quando chegou aos USA – até ao dia 27.02 – quando partiu dos USA para São Paulo Brasil (vidé as 3 laudas do Documento 24 junto com o pedido).

www) Discorda do facto do Requerente demonstrar as viagens com a mera exibição de recibos de bilhetes electrónicos, o que só por si considera que não demonstra a efectiva realização do voo, razão pelo qual os impugna.

xxx) A AT defende, em sede de resposta e reitera em sede de alegações, caso a caso e quanto aos períodos constantes no quadro supra, o que já fora referido em sede de fundamentação da decisão que recaiu sobre o recurso hierárquico.

yyy) Termina sempre propugnando para se considere ilegal a “ampliação da causa de pedir” (desconformidades face à lei não aduzidas contra o acto de liquidação em sede de RG e RH versus as assacadas em sede de pedido de pronúncia) e se julgue improcedente o pedido de pronúncia quanto à invocada desconformidade do acto de liquidação face à norma contida na alínea a) do nº 1 do artigo 16º do CIRS.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

- Ampliação da causa de pedir versus improcedência da invocação dos vícios de “falta de fundamentação e violação do direito de participação” em sede do pedido de pronúncia.

Ao nível processual a primeira questão a apreciar será a relativa ao alegado pela Requerida e que consta em xx) e zz) do Relatório, uma vez que constitui causa prejudicial da apreciação da questão de fundo, no que aos dois alegados vícios assacados aos actos de liquidação, diz respeito.

- A norma contida na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.

O que está em causa neste processo é apurar se o contribuinte deve ser tributado, quanto ao IRS de 2011, como residente em Portugal ou como não residente. Ou seja, não estamos perante uma contenda em que se discute se existe ou não tributação em sede de IRS. Discute-se só que tipo de tributação deve ocorrer: residente versus não residente.

Por outras palavras, tal como as partes referem e a AT fá-lo de forma clara, é apurar se o contribuinte – face ao comando da norma contida na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS – permaneceu em território Português mais de 183 dias seguidos ou interpolados.

Ou de outra forma: o que há a apurar é se dos factos trazidos a este processo e que devam ser considerados provados (segundo as regras de apreciação da prova) resulta ou não que o contribuinte permaneceu em Portugal 183 dias ou menos.

E será quanto basta, como resulta da posição assumida pela AT na resposta (vidé supra inciso iii) do Relatório) e da posição do Requerente, para se considerar que a apreciação dos factos em sede de decisão que indeferiu o Recurso Hierárquico (RH) poderá não ter sido a mais adequada, até porque nesse procedimento se poderia convidar o Requerente a completar, esclarecer ou complementar os elementos de prova, para além de que a AT, no exercício do seu poder inquisitório (artigo 58.º da LGT) poderia tentar obter outros elementos que infirmassem ou confirmassem o alegado pelo contribuinte.

- O critério para a contagem dos dias de permanência em Portugal. O actual regime do nº 2 do artigo 16º do Código do IRS.

O grande dissídio entre as partes reside no método adoptado para a contagem dos dias de permanência em Portugal, mormente se o dia da partida, sempre de avião e do aeroporto de Lisboa, da Zona Internacional, deve contar-se como de permanência em Portugal ou não.

O Requerente refere que não deve contar-se por aplicação do regime hoje vigente contido na norma do nº 2 do artigo 16º do Código do IRS, na redacção vigente a contar de 01.01.2015. A Requerida insurge-se contra esse entendimento, propugnando pela contagem do dia da partida como de permanência em Portugal, que considera ser “um critério objectivo de permanência em território nacional”.

Esta é, no fundo, a questão essencial deste processo, que determina, na prática, a procedência ou improcedência do pedido de pronúncia. E determinará, desde logo, a convicção do TAS, quanto à fixação da matéria de facto quanto aos dias que se considera que o Requerente permaneceu em Portugal.

Nas 30 viagens de 2011 do Requerente infra constantes na parte III, em que na sua grande maioria o Requerente não contou o dia da partida da Zona Internacional do Aeroporto de Lisboa (ou seja, com exclusão de viagens de/e para os países do Espaço Schengen e Reino Unido) como tendo permanecido em Portugal, bastará adicionar esses dias aos 175 que resultam da sua alegação, para se perceber que este é o cerne da questão colocada a TAS.

Ao TAS não foi trazida pelas partes jurisprudência firmada sobre esta matéria em concreto, prevenindo alguma decisão contra “direito constituído”. Resta ao TAS decidir com as regras de direito na leitura que se reputa mais assertiva.

Entende o TAS que se da apreciação das questões acima indicadas resultar que o Requerente, em 2011, não permaneceu mais de 183 dias em Portugal, ficam prejudicadas as demais questões colocadas, não se configurando necessária a sua apreciação.

É que, o que aqui está em causa é a sindicância da decisão da AT reproduzida em o) da parte III infra.

Nos casos de impugnação administrativa (nomeadamente de reclamação graciosa e recurso hierárquico de actos de liquidação), se a respectiva decisão mantém o acto impugnado com diferente fundamentação, deverá entender-se que se opera revogação por substituição daquele acto, passando a subsistir na ordem jurídica um novo acto que, apesar de manter o mesmo conteúdo decisório, terá a nova fundamentação.

Como a fundamentação da decisão da reclamação graciosa é algo diferente da que foi adoptada em sede de recurso hierárquico, é a decisão deste que ora está em apreciação. E aí o que se discute, na essência, é a contagem dos dias de ausência versus de permanência em Portugal do contribuinte.

Questões, tais como:

- O alcance da “declaração” de 20.04.2012 feita pelo contribuinte perante o SF;
- A data a partir da qual deveria ou poderia ser feita;
- Como entender a falta de resposta da AT às questões colocadas pelo contribuinte nas comunicações;
- A ilisão de presunções relativas ao cônjuge e à existência de uma habitação de propriedade do casal, manutenção do fulcro essencial da vida social e económica em Portugal;

deixarão de ter relevância determinante para o sucesso ou decesso do pedido de pronúncia, tal como as partes o colocam nas suas peças processuais.

Também assumem uma posição secundária outras questões colocadas, sem influência decisiva na questão de fundo, como as relativas às taxas de retenção na fonte, às

obrigações declarativas e ao facto de no cadastro do contribuinte existirem vários registos de gerências ou administrações de empresas, em Portugal, tendo até em conta que o que interessa, em termos de responsabilidade fiscal subsidiária dos membros dos órgãos estatutários, é a efectiva gerência ou administração e não tanto o seu registo em termos formais/legais, que apenas presume a efectiva.

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA FUNDAMENTAÇÃO

Com relevância para a decisão que se vai adoptar são estes os factos que se consideram provados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos), como fundamentação.

Factos provados

- a) Em 16.07.2010, foi emitida em nome do Requerente, pela República Federativa do Brasil (RFB), uma cédula de identidade de estrangeiro, com a classificação de “permanente” e com validade de 11.05.2011 – conforme documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia.
- b) Em 02.07.2014 foi emitido pela RFB um “atestado de residência fiscal no Brasil”, com referência ao Requerente, com logradouro na Avenida andar São Paulo Brasil, período de referência de 1.01.2011 a 31.12.2011, com a seguinte declaração da autoridade tributária: “A Autoridade Tributária Brasileira, no uso das suas atribuições, certifica que o contribuinte é residente fiscal no Brasil” - conforme documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia.
- c) O Requerente fixou a sua residência habitacional, a contar de 5 de Junho de 2010, na Rua ... n.º ..., em São Paulo, RFB – conforme documentos n.º 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia.
- d) O Requerente apresentou no SF de Cascais-... um documento denominado “declaração de não residência” cujo original foi recebido em 20.04.2012 por funcionário não identificado, com o seguinte teor: “
“Declaração de não residência

“Exmo. Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Cascais ...

A..., contribuinte nº ..., vem declarar perante este Serviço de Finanças que deixou de residir em Portugal, para todos os efeitos legais, desde 1 de Janeiro de 2011, em virtude de ter passado a residir e a exercer a sua actividade profissional no Brasil desde 11.05.2010, conforme cédula de identificação de residente permanente que se junta como documento nº 1.

Mais concretamente, o declarante passou a residir desde a data indicada na Rua ... nº ..., em São Paulo, matrícula nº ..., do ... Cartório de Registos de Imóveis de São Paulo, conforme contrato de locação que se junta como documento nº 2 e declaração emitida pela B... SA., sociedade com sede na Capital do Estado de São Paulo, na Avenida ..., ..., ... andar, ..., que se junta como documento nº 3.

Não obstante ter passado a residir no Brasil em meados de 2010, esse foi um ano de transição, motivo pelo qual se manteve a residência fiscal em Portugal. O mesmo não sucede quanto a 2011, uma vez que residiu no Brasil ininterruptamente durante todo esse ano.

Mais declara que, pela presente, nomeia a C..., SGPS, SA., pessoa colectiva nº ..., com sede na Rua ..., ..., em Lisboa sua representante fiscal em Portugal, conferindo-lhe todos os poderes para o representar junto dos Serviços de Finanças Portugueses.

Declara ainda que, pela presente, não nomeia a C... SGPS, SA., gestora de bens ou direitos que possua, nem atribui poderes para gerir quaisquer bens, incluindo obrigações, imóveis ou outros direitos que tenha ou venha a ter em Portugal.

Para efeitos do disposto no nº 3 do artigo 16º do Código de IRS no nº 1 do artigo 64º do CPPT, demonstra-se pelo presente que o declarante deixou de exercer qualquer actividade económica em Portugal a partir do início de 2011, tendo também deixado de obter quaisquer rendimentos em Portugal no decurso do referido ano de 2011 (cfr. documento nº 4, que ora se junta), com excepção da remuneração de administrador não executivo da sociedade E..., SGPS, SA., pessoa colectiva nº

Junta 4 documentos.

O Declarante,

(assinatura)”

- conforme documento nº 5 junto com o pedido de pronúncia.

- e) Em 2012 o Requerente apresentou no Brasil a sua declaração de rendimentos referente ao ano de 2011, enquanto residente fiscal naquele país – conforme documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia.
- f) Em 2012, o Requerente não apresentou em Portugal qualquer declaração de rendimentos referente ao ano de 2011 – artigo 11º do pedido de pronúncia e posição global da AT na resposta.
- g) Em 30.07.2012 a C... SGPS, S.A. foi notificada pela AT, na qualidade de representante fiscal do Requerente, pelo ofício n.º ..., de 24.07.2012, da Direcção de Finanças de Lisboa, no qual se referia que “com base nos elementos disponíveis nos sistemas informáticos da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verificou-se que (...) não foi entregue, nem submetida electronicamente, a Declaração de Rendimentos IRS – Modelo 3 (...) relativamente ao(s) ano(s) de 2011” e que ficava o Requerente “Notificado(a) para, no prazo de 30 (trinta) dias, entregar ou submeter electronicamente, a(s) Declaração(ões) de Rendimentos supra referida(s)” – artigo 12º do pedido de pronúncia e conforme documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia.
- h) Por carta de 14.08.2012, o Requerente respondeu à Direcção de Finanças de Lisboa juntando em anexo o documento transcrito em d), propugnando pela validade do seu teor – artigo 13º do pedido de pronúncia e conforme documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia.
- i) Em 31.10.2012, a AT remeteu directamente ao Requerente, para a sede da sua representante fiscal, um novo ofício instando-o a apresentar a declaração de rendimentos do ano de 2011 – artigo 15º do pedido de pronúncia e conforme documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia.
- j) Respondeu o Requerente à AT, em 07.11.2012, reiterando não ter sido residente fiscal em Portugal durante 2011- artigo 17º do pedido de pronúncia e conforme documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia.
- k) Em Fevereiro de 2013 o Requerente recebeu a notificação da Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2013 ... referente a 2011, indicando um montante de imposto a pagar no valor de € 21.685,32, correspondente a um rendimento global tributável no valor de € 262.174,02 – artigo 19º e 20º do pedido de pronúncia e conforme documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia.

l) Também em Fevereiro de 2013 recebeu a notificação da Demonstração de Liquidação de Juros n.º 2013 ..., no valor total de € 609,74 - artigo 23º do pedido de pronúncia e conforme documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia.

m) Em Maio de 2013 o Requerente deduziu reclamação graciosa (RG) contra as liquidações de IRS e juros; pelo ofício n.º ... de 16.09.2013 da Direcção de Finanças de Lisboa, foi notificado do projecto de indeferimento; exerceu o seu direito de participação por carta registada de 07.10.2013, apresentou prova sugerida pela AT e juntou documentos; pelo ofício n.º ... de 13.01.2014, a Direcção de Finanças de Lisboa notificou-o do indeferimento da Reclamação Graciosa – artigos 24º, 26º, 29º e 30º do pedido de pronúncia e conforme documentos n.º 13, 14, 15 e 16 juntos com o pedido de pronúncia.

n) Em 13.02.2014, não concordando com a decisão que recaiu sobre a RG apresentou Recurso Hierárquico (RH) que veio também a ser indeferido e notificado ao Requerente pelo Ofício n.º ... de 16.01.2015, recepcionado a 20.01.2015 – artigos 31º e 32º do pedido de pronúncia e conforme documentos n.º 17 e 18 juntos com o pedido de pronúncia.

o) O Requerente interpõe o presente pedido de pronúncia (com sequente pedido de anulação das liquidações de IRS e juros, caso proceda o pedido) da decisão da AT que tem o seguinte teor:

“Por ofício n.º ..., de 2014-05-16, do Sr. Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa, veio remetido a esta Direcção de Serviços, petição de recurso hierárquico interposto, em 13-02-2014 por A..., NIF ..., do despacho de 31-12-2013, proferido pelo Sr. Chefe de Divisão da Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa – notificado em 14-01-2014 (cfr. ofício n.º ..., de 13-01-2014, registado com AR – RD...pt, assinado em 14-01-2014 que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...-2013-..., apresentada contra a liquidação de IRS n.º 2013 ..., no valor de 21.685,32 euros (estando neste montante incluídos os JC, no montante de 609,74 euros, referente a IRS de 2011.

I – Do pedido de recurso hierárquico – Pretende o recorrente, devidamente representado por mandatário forense, o deferimento total da reclamação graciosa apresentada, com a conseqüente anulação da correspondente liquidação, uma vez que no referido ano fiscal esteve a residir e a exercer a sua actividade profissional no Brasil.

Fundamenta o seu recurso com base na seguinte argumentação fáctico-jurídica (síntese da responsabilidade da signatária).

A reclamação graciosa foi indeferida por se considerar que o reclamante permaneceu em Portugal mais do que 183 dias e por o recorrente não ter demonstrado que foi tributado no Brasil como residente fiscal nesse país durante 2011.

Ora, a lei fiscal não estabelece qualquer prazo para que os emigrantes declarem a sua não residência fiscal em Portugal. E, logo no 1º trimestre de 2012 o recorrente apresentou a sua declaração de não residente, reportando os seus efeitos a 2011.

O recorrente, no ano de 2011 permaneceu em Portugal num período inferior a 183 dias seguidos ou interpolados.

A AT considerou como dias de permanência em Portugal 199 dias, Contudo, considerou dias em que, na realidade, esteve ausente desse País, a saber:

De 23 de Fevereiro a 27 de Fevereiro, ou seja, 04 dias, esteve nos EUA, pois chegou aos EUA a 23-02 e partiu para o Brasil a 27-02, onde chegou a 28-02, conforme Doc 1 que junta e no Doc 2 constam os carimbos de entrada e saída assinalados como A1 A2 e A3;

Entre 7-04 a 11-05 esteve no Brasil, nos termos do Doc. 3 e carimbos de entrada e de saída identificados no doc. 4 como B1 e B2;

Entre 14-06 a 16-06 esteve nos EUA, conforme doc. 5 e carimbo assinado no doc. 4 como C1.

No dia 07-10 já estava no Brasil, pois partiu de Portugal a 06-10 e chegou ao Brasil a 06-10, conforme doc. 6 e carimbo assinalado como D1 no doc. 4;

No dia 19-10 já se encontrava nos EUA, pois partiu de Portugal a 18-10 e nesse dia 18 chegou aos EUA, pelo que no dia 19 deve ser considerado como fora de Portugal conforme doc. 7 e carimbo assinalado no doc. 4 como E2.

Assim sendo, aos 199 dias considerados pela AT deverão ser subtraídos 33 dias pelo que, em consequência, apenas se poderão considerar como dias de permanência em Portugal 166 dias.

O recorrente era, no ano de 2011, residente fiscal no Brasil, nos termos de declaração de rendimentos apresentada no Brasil, protestando junção de certidão de residência fiscal no Brasil.

II – Dos factos - 1 – O indeferimento parcial do processo de reclamação graciosa estribou-se na seguinte fundamentação fáctico-jurídica:

Por consulta ao Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes verifica-se que o ora reclamante constou como residente no território nacional até 20-04-2012 tendo residência na Av^a. Lote ..., ...;

Em 20-04-2012, alterou a sua situação de residente em Portugal residente para residente no estrangeiro, nomeando seu representante C... SGPS, SA., com data de início em 2012-04-20 passando a constar como seu domicílio fiscal o n^o ... da R. ..., em Lisboa;

É, desde 09-06-2010, membro do Conselho de Administração da sociedade nif ..., é membro do conselho de administração da sociedade nif ..., desde 22-01-2010; É Presidente da sociedade nif ..., desde 23-10-2009; É Presidente da sociedade nif ..., desde 23-10-2009; É Presidente da sociedade nif ..., desde 12-10-2009; É Vogal da sociedade nif ..., desde 17-07-2009; É Presidente da sociedade nif ..., desde 01-07-2009; É Presidente da sociedade nif ..., desde 31-12-2008; É Presidente da sociedade nif ..., desde 16-02-2008; É Presidente da sociedade nif ..., desde 16-12-2008; É Presidente da sociedade nif ..., desde 25-11-2008; É Presidente da sociedade nif ..., desde 10-08-2008; É Presidente da sociedade nif ..., desde 01-08-2008; As referidas sociedades têm todas sede ou direcção efectiva em Portugal e não consta do sistema que, relativamente às enumeradas, a situação se encontre terminada;

Através da Visão do contribuinte também se verifica a situação actual de gerente de várias empresas (cinco);

Através da consulta ao anexo J da Modelo 10 verifica-se que auferiu rendimentos da categoria A de 1997 a 2011, cujas retenções foram efectuadas na qualidade de residente, com descontos obrigatórios e sobretaxa que incide sobre os rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes em território português. Em 2011 esses rendimentos foram-lhe pagos pela D..., SA., nif ... e pela E... SGPS, SA., nif ..., cujas retenções foram efectuadas na qualidade de residente, com descontos obrigatórios e sobretaxa que incide sobre rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes;

Não constam do sistema declarações modelo 30 – rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes – no ano de 2011, para este sujeito passivo;

Em 24-07-2012, foi remetida notificação, nos termos do 57º e 76º n.º 3, do CIRS, para proceder à entrega da declaração modelo 3 relativa ao ano de 2011 e, em 29-10-2012, foi aberta ordem de serviço de procedimento inspectivo interno, o qual foi encerrado por se ter verificado a emissão pelos serviços centrais da AT – DSIRS, nos termos do art. 76º n.º 1 alinea b) do CIRS, da liquidação n.º 2013 ..., com base na declaração oficiosa ...-2011-...-..., que engloba os rendimentos apurados pelo serviço de inspecção e que constam do sistema informático;

Em 2011 foi residente em Portugal e por isso sujeito, como todos os contribuintes à entrega da declaração prevista no artigo 57º do CIRS, não se encontrando abrangido por nenhuma das situações de dispensa previstas no artigo 58º do CIRS, não se demonstrando qualquer falta de fundamentação da demonstração de liquidação de IRS;

Quanto aos dias de permanência em território português, analisados todos os documentos pertinentes e feito o cruzamento entre os carimbos no passaporte e os comprovativos das viagens, não se acompanha o contribuinte na sua contagem, concluindo-se que permaneceu em território português 199 dias, conforme mapa que se segue:

01-01	a	04-01	4	30-08	a	04-09	6
15-01	a	30-01	16	07-07	a	16-07	12
11-02	a	20-02	10	20-09	a	07-10	18
24-02	a	27-02	4	15-10	a	19-10	12
02-03	a	13-03	12	06-09	a	10-09	5
26-03	a	04-04	10	25-10	a	28-10	4
13-04	a	11-05	29	10-11	a	14-11	5
24-05	a	31-05	08	27-11	a	28-11	2
02-06	a	06-06	05	08-12	a	25-12	18
14-06	a	24-06	11	07-12	a	27-12	21
08-07	a	08-09	32				199 dias

2- Por consulta aos documentos apresentados pelo ora recorrente em sede de recurso hierárquico, no que respeita aos dias de permanência /ausência do território português verifica-se que foram juntos os seguintes documentos:

Doc.s 1 e 2 – cópia de recibo/bilhete electrónico de voo com partida a 20-02-2011 de Lisboa e chegada a Newark a 23-02-2011; cópia de recibo/bilhete electrónico de voo com partida a 27-02-2011 de New York e chegada a São Paulo a 28-02-2011; vistos da Polícia Federal do Brasil de 29-02-2011 e de 01-03-2011; visto ilegível datado de 23-02-2011, identificado como A1;

Docs. 3 e 4 – Cópia de recibo/bilhete electrónico de voo com partida a 16 de Abril (às 23h20m) de Lisboa e chegada a Rio de Janeiro a 17-04-2011; Partida a 09-05-2011 de São Paulo com chegada a Lisboa a 10-05-2011; vistos da Polícia Federal do Brasil de 07-04-2011 e de 12-06-2011;

Docs. 5 e 6 – Recibo de bilhete electrónico em nome do recorrente com informação de voos entre Lisboa – Newark, com partida a 13-06, e chegada a Newark a 13-06, com partida de Newark a 16 de Junho e chegada a Lisboa a 17-06; O carimbo assinalado como C1 respeita a visto de entrada em local imperceptível e do mesmo constam duas datas distintas.

Docs 6 e 4 – Recibo de bilhete electrónico em nome do recorrente com informações de voos entre Lisboa – São Paulo, com partida a 06-10, chegada a São Paulo a 06-10, com partida de São Paulo a 14 de Outubro e chegada a Lisboa a 15-10; O carimbo assinalado como D1 da Polícia Federal do Brasil respeita a visto da Polícia Federal do Brasil em que apenas é perceptível 10-11;

Docs. 7 e 4 – Recibo de bilhete electrónico em nome do recorrente com informação de voos entre Lisboa – Newark, com partida a 18-10, chegada a Newark a 18-10, com partida de New York a 18-10 e chegada ao Rio de Janeiro a 20-10; Recibo de bilhete electrónico em nome do recorrente com informação de voos entre São Paulo – Lisboa com partida de São Paulo a 24-10 e chegada a Lisboa a 25-10, o carimbo assinalado como E1 respeita a visto de entrada do Departamento of Homeland Security US Customs and Border Protection e tem a data de 18-11-2011;

3 – Em 31-07-2014, o recorrente requereu a junção ao processo de recurso hierárquico de cópia certificada de Atestado de Residência Fiscal no Brasil.

De análise do referido documento verifica-se constar do anexo 1 do mesmo que, por referência ao período de 01-01-2011 a 31-12-2011, foram auferidos no Brasil pelo recorrente 832727,36 reais, efectuadas retenções na fonte de 223943,75 reais, sendo a

entidade pagadora a E..., SGPS, SA., nif ... com sede em Lisboa; Foi declarado corresponderem esses rendimentos a remuneração por cargo no Conselho de Administração de Empresa – artigo 16º da Convenção entre Portugal e o Brasil para evitar a dupla tributação; No quadro 4 do referido anexo consta que: A Autoridade Tributária Brasileira, no uso das suas atribuições, certifica que o contribuinte é residente fiscal no Brasil.

4 – Consta dos autos, por junção à petição de recurso hierárquico, a declaração de rendimentos apresentada pelo recorrente no Brasil no ano de 2011 – Declaração de Ajuste Anual; Imposto sobre a Renda – Exercício de 2012, ano de calendário de 2011.

Da sua leitura resulta que o ora recorrente declarou rendimentos da F..., Sa., com imposto retido na fonte no montante de reais 100861,22

Relativamente aos rendimentos recebidos do exterior foram declarados rendimentos no montante de reais 632727,36, foi pago no exterior imposto no valor de reais 223943,75.

III – Da apreciação do recurso

1 – O recorrente é parte legítima, enquanto sujeito passivo da relação jurídico tributária, como declarante decorre do artigo 65º da LGT e 9º do CPPT;

O recurso foi tempestivamente interposto tendo em conta a data de assinatura do registo de notificação do despacho recorrido – 14-01-2014 (cfr. Ofício nº ... de 13-01-2014, registado com AR – RD ... pt, assinado em 14-01-2014) e a data de registo nos CTT da petição de recurso hierárquico de 13-02-2014 – e o prazo estipulado no nº 2 do artigo 66º do CPPT (30 dias a contar da notificação do acto, contados nos termos do artigo 279º do CC, por via do disposto no art. 20º nº 1 do CPPT);

Face à natureza meramente facultativa do recurso interposto e por se desconhecer se já foi deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto (em caso de indeferimento de reclamação graciosa, a lei estabelece um prazo de impugnação de 15 dias após a notificação do acto) sendo frequente a verificação de situações da utilização cumulativa

desses dois meios processuais de defesa, não se deixará de mencionar que, a verificar-se essa acima mencionada cumulação de pedidos a consequência será a prevista no nº 2 do artigo 76º do CPPT – irrecorribilidade contenciosa da decisão que vier a ser proferida no processo de recurso hierárquico – bem como a prevista no nº 5 do artigo 111º do CPPT, que se traduz na princípio da apreciação judicial com apensação obrigatória do recurso hierárquico ao processo de impugnação judicial.

2 – Dos elementos de conexão de territorialidade de carácter pessoal e real, em sede de IRS

A determinação da condição de residente fiscal no domínio do CIRS é essencialmente sustentada pela regra geral de que os sujeitos passivos que permaneçam em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados são aí considerados residentes – artigo 16º nº 1 alínea a) do CIRS – a par de outras regras supletivas que têm subjacentes intenções várias, como a que determina a residência com base na detenção de uma habitação em condições que façam supor a intenção de a manter ocupada como residência habitual como forma de impedir a intenção de o sujeito passivo se esquivar à aplicação da regra geral.

A origem ou fonte dos rendimentos só opera quando não releva o elemento de residência, significando que a tributação se deve fazer no Estado de que os rendimentos são provenientes. Quando se atende a este elemento a sujeição diz-se real ou limitada.

Para efeitos de IRS, o artigo 18º do CIRS atende no que respeita aos rendimentos de trabalho dependente, ao exercício em território nacional das actividades que lhe dão origem ou à localização nesse território de entidade devedora desses rendimentos ou do estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento.

Independentemente das considerações que possam ser tecidas sobre eventuais medidas para acautelar a dupla tributação internacional – note-se que existe Convenção de dupla tributação celebrada entre os Estados intervenientes – certo é que previamente até de acordo com o Modelo da OCDE, a tributação compete em regra ao Estado de residência.

3 – Resultando da matéria factual comprovada nos autos a não comunicação pelo ora recorrente da mudança de domicílio durante o ano de 2011 – apenas em 24-04-2012 é que

o recorrente procedeu à alteração do seu domicílio – tendo também nessa data designado representante com residência em território nacional, a sua falta é legalmente sancionada com ineficácia para efeitos fiscais tudo se passando como se não tivesse ocorrido qualquer mudança de domicílio fiscal (cf. N.º 4 do artigo 19.º da LGT) enquanto a mesma não tivesse sido legalmente comunicada à AT.

Como consequência da cominação legal dessa ineficácia no n.º 2 do artigo 43.º do CPPT, consagra-se a inoponibilidade para efeitos fiscais da falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedidos para domicílio não actualizado, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efectuadas.

4 – Também impendendo sobre o ora recorrente o ónus de desencadear mecanismo de aquisição da prova dos factos relativos à sua não residência em território português, não veio o mesmo carrear para os autos qualquer elemento de prova relevante que infirmasse os dados constantes do sistema informático da AT.

Com efeito, ao invés comprova-se a permanência do recorrente, nesse ano de 2011, ao território português durante 198 dias e a documentação trazida aos autos em sede de recurso hierárquico não infirma esse facto. Senão vejamos:

Docs. 1 e 2 – Cópia de recibo/bilhete electrónico de voo com partida a 20-02-2011 de Lisboa e chegada a Newark a 23-02-2011; cópia de recibo/bilhete electrónico de voo com partida a 27-02-2011 de New York e chegada a São Paulo a 28-02-2011; vistos da Polícia Federal do Brasil de 28-02-2011 e de 01-03-2011; visto ilegível datado de 23-02-2011 identificado como A1;

Da análise desses documentos não resulta a sua não permanência em território português entre 23-02 a 27-02-2011 (4 dias) uma vez que, através dos mesmos não se consegue reconstituir o itinerário prosseguido por falta de elementos relativos às efectivas realizações das viagens, devendo manter-se o decidido em sede de reclamação graciosa quanto ao período de 24-02 a 27-02;

Docs. 3 e 4 – Cópia de recibo/bilhete electrónico de voo com partida a 16 de Abril (às 23h20m) de Lisboa e chegada a Rio de Janeiro a 17-04-2011; Partida a 09-05-2011 de São Paulo com chegada a Lisboa a 10-05-2011; vistos da Polícia Federal do Brasil de 07-04-2011 e de 12-05-2011.

Da análise e cruzamento destes documentos não resulta comprovado a alegada não permanência no período compreendido entre 07-04-2011 a 11-05-2011, como facilmente se constata pela discrepância de datas.

Docs. 5 e 4 – Recibo de bilhete electrónico em nome do recorrente com informação de voos entre Lisboa – Newark com partida a 13-06 e chegada a Newark a 13-06, com partida a Newark a 16 de Junho e chegada a Lisboa a 17-06; O carimbo assinalado como C1 respeita a visto de entrada em local imperceptível e do mesmo constam duas datas distintas.

Considera-se insuficiente para os pretendidos efeitos, a mera exibição de recibos de bilhetes electrónicos que não comprovam só por si a efectiva realização de voo.

Docs. 6 e 4 – Recibo de bilhete electrónico em nome do recorrente com informação de voos entre Lisboa – São Paulo com partida a 06-10, chegada a São Paulo a 06-10 com partida de São Paulo a 14 de Outubro e chegada a Lisboa a 15-10; O carimbo assinalado como D1 da Polícia Federal do Brasil respeita a visto da Polícia Federal do Brasil em que apenas é perceptível 10-11;

Considera-se insuficiente para os pretendidos efeitos, a mera exibição dos recibos de bilhetes electrónicos que não comprovam só por si a efectiva realização de voo.

Docs. 7 e 4 – Recibo de bilhetes electrónicos em nome do recorrente com informação de voos entre Lisboa – Newark, com partida a 16-10, chegada a Newark a 18-10, com partida a New York a 16-10 e chegada ao Rio Janeiro a 20-10; Recibo de bilhete electrónico em nome do recorrente com informação de voos entre São Paulo – Lisboa com partida de São Paulo a 24-10 e chegada a Lisboa a 25-10; O carimbo assinalado como E1 respeita a visto de entrada do Department of Homeland Security US Customs and Border Protection e tem a data de 18-11-2011;

Confirma-se o alegado pelo recorrente de que o dia 19-10 deve ser considerado como fora de Portugal;

Conclui-se em face da documentação junta, em sede de recurso hierárquico que no apuramento do período de permanência em Portugal apenas se deverá retirar o dia 19-10 como dia de permanência em Portugal mantendo-se todos os restantes.

Pelo acima exposto, considera-se que o recorrente, no ano de 2011 permaneceu em território português 198 dias.

5 – Considera-se que o ora recorrente faz prova da sua qualidade de residente fiscal no Brasil no ano de 2011, ainda que o certificado de residência fiscal ora junto, apenas declare ser o recorrente sem referência a qualquer período específico, residente fiscal no Brasil.

No entanto, da análise do referido documento verifica-se constar do anexo I do mesmo que, por referência ao período de 01-01-2011 a 31-12-2011 foram auferidos no Brasil pelo recorrente 632727,36 reais efectuadas retenções na fonte de 223943,75 reais, sendo a entidade pagadora a E... SGPS, SA., nif ..., com sede em Lisboa, por sua vez foi declarado corresponderem esses rendimentos a remuneração por cargo no Conselho de Administração da Empresa – artigo 16º da Convenção entre Portugal e o Brasil para evitar a dupla tributação.

6 – Contudo, também consta do sistema informático da AT que o ora recorrente auferia nesse ano de 2011, rendimentos da categoria A pagos pela D... e pela E... SGPS, SA. cujas retenções foram efectuadas na qualidade da residente com descontos obrigatórios e sobretaxa que incide sobre rendimentos auferidos por sujeitos passivos residentes.

Por outro lado, não constam do sistema declarações modelo 30 – rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes – no ano de 2011, para este sujeito passivo.

7 – Assim, sendo e porque não se comprova a residência por período inferior a 183 dias em território português (seguidos ou interpolados) do recorrente ter-se-á que concluir a inexistência de qualquer dever da Administração Tributária em promover oficiosamente a alteração do domicílio fiscal deste sujeito passivo sendo no caso apreciando o domicílio

fiscal constante do Sistema de Gestão de Registo dos Contribuintes (SGRC) à data dos factos tributários o que define o conceito de residente/ não residente.

8 – Acresce que o facto de o recorrente ser considerado fiscalmente residente no Brasil no período de tributação em crise, não significa que não possa ter sido residente em Portugal durante o mesmo período. Só assim não aconteceria se as normas sobre a qualificação de residência fossem as mesmas em Portugal e no Brasil e que fossem as mesmas entidades que as interpretassem e aplicassem.

9 – Por último refira-se que o artigo 4º nº 1 da Convenção entre Portugal e o Brasil para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o Rendimento, prevê a possibilidade de um contribuinte ser considerado residente nos dois Estados e existindo conflito de residências caberia ao ora recorrente proceder à sua resolução nos termos da Convenção designadamente nos termos do artigo 15º o que não fez.

EM CONCLUSÃO - Deve ser totalmente indeferido o presente pedido de recurso hierárquico mantendo-se a decisão recorrida.

Deverá ser dispensada a audiência do recorrente por o mesmo já ter sido anteriormente ouvido em sede de reclamação graciosa e por não virem invocados factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado conforme se prevê no nº 3 do artigo 60º da LGT (cfr. também Ponto II, 3, alínea c) da circular 13/99, de 8 de Julho).”

- conforme documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia.

p) Em 24.05.2013 o Requerente apresentou uma garantia bancária simples no SF de Lisboa-..., de que é beneficiária a AT, com o limite até € 27.877,74 destinada a assegurar os pagamentos derivados da liquidação em discussão neste processo, em fase de execução fiscal com o nº ...2013..., visando a sua suspensão – artigo 35º do pedido de pronúncia e conforme documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia.

q) O presente pedido de pronúncia deu entrada no CAAD no dia 20.04.2015 – Registo de entrada no SGP do pedido de pronúncia.

r) Durante o ano de 2011 o Requerente realizou as seguintes viagens para países que não pertencem ao “Espaço Schengen” ou Reino Unido:

1. Saída de Portugal para o Brasil – São Paulo no dia 04.01.2011. Regresso a Portugal com chegada no dia 15.01.2011, provindo do Brasil – São Paulo – artigo 102º do pedido de pronúncia (PP), comprovativo de viagem que junto com o PP como Documento n.º 21, e carimbos de entrada e saída no Brasil assinalados como A1 e A2 no passaporte junto com o PP como Documento n.º 22;

2. Saída de Portugal para o Brasil – São Paulo no dia 30.01.2011. Regresso a Portugal com chegada no dia 11.02.2011, provindo de Brasil - São Paulo – artigo 102º do PP, comprovativo de viagem junto com o PP como Documento n.º 23, carimbos de entrada e saída no Brasil assinalados como B2 e B2 no passaporte junto como Documento n.º 22;

3. Saída de Portugal no dia 20.02.2011, com escala em Milão e chegada a Singapura em 21.02.2011. Partida de Singapura em 22.02.2011 e chegada a Pequim em 22.02.2011. Partida de Pequim em 23.02.2011 e chegada a Newark em 23.02.2011. Partida de New York em 27.02.2011 e chegada a São Paulo – Brasil em 28.02.2011. Regresso a Portugal, provindo de São Paulo - Brasil no dia 01.03.2011 – artigo 102º do PP, comprovativos de viagem juntos como Documento n.º 24 em anexo ao PP, carimbo de entrada e saída em Singapura assinalados como C1 e C2 e carimbos de entrada e saída do Brasil, indicados como C6 e C7, todos do passaporte junto como Documento n.º 22, em anexo ao PP;

4. Saída de Portugal para o Brasil no dia 13.03.2011. Regresso a Portugal com regresso no dia 26.03.2011 provindo do Brasil – São Paulo - artigo 102º do PP, recibo de bilhete electrónico/itinerário junto como Documento n.º 25 com o PP, e carimbos de entrada e saída do Brasil assinalados como D1 e D2 no passaporte junto como Documento n.º 22 em anexo ao PP;

5. Saída de Portugal para o Brasil – São Paulo no dia 04.04.2011. Regresso a Portugal no dia 13.04.2011, provindo do Brasil - Rio de Janeiro – artigo 102º do PP; recibo de bilhete electrónico/itinerário junto como Documento n.º 26 com o PP e carimbos de entrada e saída do Brasil assinalados como E1 e E2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;

6. Saída de Portugal para o Brasil – Rio de Janeiro no dia 16.04.2011. Regresso a Portugal no dia 13.05.2011, provindo do Rio de Janeiro - Brasil – artigo 102º do PP; recibo

de bilhete electrónico/itinerário junto como Documento n.º 28 em anexo ao PP e carimbos de entrada e saída do Brasil assinalados como F1 e F2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;

7. Saída de Portugal para o Brasil – São Paulo no dia 22.05.2011. Regresso a Portugal no dia 02.06.2011, provindo de São Paulo - Brasil - artigo 102º do PP; recibo de bilhete electrónico/itinerário junto como documento n.º 29 e carimbos de entrada e saída no Brasil assinalados como G1 e G2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;

8. Saída de Portugal para os USA Newark no dia 07.06.2011. Regresso a Portugal no dia 09.06.2011, provindo dos USA Newark – artigo 102º do PP; recibo de bilhete electrónico/itinerário junto como Documento n.º 30 em anexo ao PP e carimbo de entrada nos EUA assinalado como H1 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;

9. Saída de Portugal para os USA Newark no dia 13.06.2011. Regresso a Portugal no dia 17.06.2011, provindo dos USA Newark – artigo 102º do PP; recibo de bilhete electrónico/itinerário junto como Documento n.º 31 e carimbo de entrada nos EUA assinalado como I1 no passaporte junto como Documento n.º 27 anexo ao PP;

10. Saída de Portugal em dia não apurado para o Brasil (cidade não apurada) com chegada ao Brasil no dia 26.06.2011. Regresso a Portugal em dia não apurado mas com saída do Brasil (cidade não apurada) no dia 07.07.2011 – artigo 102º do PP e carimbos indicados como J1 e J2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;

11. Saída de Portugal para o Brasil – São Paulo no dia 09.08.2011. Regresso a Portugal no dia 30.08.2011 provindo de Brasil - Brasília – artigo 102º do PP; recibo de bilhete electrónico/itinerário junto como Documento n.º 32 em anexo ao PP e carimbos de entrada e saída do Brasil assinalados como K1 e K2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;

12. Saída de Portugal no dia 05.09.2011, via Londres para Hong Kong (06.09) – Xiamen (06.09) – Hong Kong (08.09) – com chegada a New York em 08.09.2011. Regresso a Portugal no dia 09.09.2011, provindo dos USA – artigo 102º do PP; recibos de bilhete electrónico/itinerário juntos como Documento n.º 33 e anexo ao PP, carimbos de entrada e saída em Hong Kong assinalados como L1 e L2, e carimbo de entrada nos EUA assinalado como L3 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;

13. Viagem com chegada aos USA no dia 14.09.2011. Saída dos USA – New York em 16.09.2011 para o Brasil – Rio de Janeiro com chegada a 16.09.2011. Regresso a Portugal no dia 19.09.2011, provindo de São Paulo - Brasil – artigo 102º do PP; recibos de bilhete electrónico/itinerário juntos como Documento n.º 34 em anexo ao PP e carimbos de: entrada nos EUA assinalado como M1; de entrada e saída no Brasil assinalados como M2 e M3, todos apostos no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;
14. Saída de Portugal para o Brasil – São Paulo no dia 06.10.2011. Regresso a Portugal no dia 15.10.2011, provindo de São Paulo - Brasil – artigo 102º do PP; recibos de bilhete electrónico/itinerário juntos como Documento n.º 35 em anexo ao PP e carimbos de entrada e saída no Brasil assinalados como N1 e N2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;
15. Saída de Portugal para os USA – Newark no dia 18.10.2011. Chegada ao Brasil – Rio de Janeiro no dia 20.10.2011, provindo dos USA. Regresso a Portugal no dia 25.10.2011 provindo do Brasil – São Paulo – artigo 102º do PP; recibos de bilhete electrónico/itinerário juntos como Documento n.º 36 em anexo ao PP, e carimbos: de entrada nos EUA assinalado como O1; de entrada e saída do Brasil assinalados como O2 e O3 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;
16. Saída de Portugal para o Brasil – Rio de Janeiro no dia 29.10.2011. Regresso a Portugal no dia 10.11.2011, provindo de São Paulo – Brasil - artigo 102º do PP; recibos de bilhete electrónico/itinerário juntos como Documento n.º 37 em anexo ao PP e carimbos de entrada e saída no Brasil assinalados como P1 e P2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;
17. Saída de Portugal para os USA - Newark no dia 15.11.2011. Regresso a Portugal no dia 18.11.2011, provindo dos USA - Newark - artigo 102º do PP; recibos de bilhete electrónico/itinerário juntos como Documento n.º 38 em anexo ao PP, e carimbo de entrada nos EUA assinalado como Q1 apostado no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;
18. Saída de Portugal para o Brasil – Rio de Janeiro no dia 22.11.2011. Regresso a Portugal no dia 27.11.2011 – artigo 102º do PP; recibos de bilhete electrónico/itinerário juntos como Documento n.º 39 em anexo ao PP, e carimbos de entrada e saída do Brasil assinalados como R1 e R2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP;

19. Saída de Portugal para o Brasil – Brasília no dia 28.11.2011. Regresso a Portugal no dia 06.12.2012 provindo o Brasil, cidade não apurada – artigo 102º do PP; recibo de bilhete electrónico/itinerário junto como Documento n.º 40 em anexo ao PP, e carimbos de entrada e saída no Brasil assinalados como S1 e S2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP; e

20. Saída de Portugal para o Brasil – Rio de Janeiro no dia 25.12.2011. Regresso a Portugal, provindo o Brasil – Rio de Janeiro no dia 03.01.2012 – artigo 102º do PP; recibo de bilhete electrónico/itinerário junto como Documento n.º 41, e carimbos de entrada e saída no Brasil assinalados como T1 e T2 no passaporte junto como Documento n.º 27 em anexo ao PP.

s) Face às viagens realizadas no ano de 2011, conforme os 20 itens da alínea anterior, o Requerente passou em Portugal, no ano de 2011, 175 dias interpolados – artigo 97º do PP, salvo o período de 30/08/2011 a 03/09/2011, conforme resulta de r) – 12 supra.

Factos não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

Na fixação da matéria de facto considerada assente, teve-se em conta essencialmente os carimbos colocados nos passaportes, na maioria dos casos, conjugados com os recibos de bilhetes/itinerário.

O Tribunal não vê razões para não valorar estes elementos, neste caso, essenciais, uma vez que, segundo as regras da experiência e do conhecimento comuns, evidenciam a ocorrência dos factos que visam demonstrar (as entradas em país estrangeiro e as saídas de um país estrangeiro), tendo ainda em conta que os USA não têm controlo de passaportes à saída e no Brasil os carimbos de entrada e saída são idênticos, diferindo apenas as datas neles apostas.

A “provas” têm por função a demonstração da realidade dos factos (artigo 341º do Código Civil) pelo que na sua apreciação, haverá que atender-se ao tipo de facto a demonstrar, tendo em conta as vicissitudes e dificuldades da situação real e concreta a avaliar.

Viagem em r) – 3 – O recibo do bilhete (segunda lauda do Documento 24 em anexo ao PP), indica o dia previsível de chegada a Portugal, vindo de São Paulo, de 05.03.2011. No entanto os carimbos no passaporte C6 e C7 mostram que partiu de São Paulo – Brasil em 01.03.2011.

Viagem em r) – 10 – Considerou-se o carimbo no passaporte J1 (26.06.2011) como de entrada no Brasil e o J2 (07.07.2011) como o relativo à saída.

Viagem em r) – 13 – Apurou-se o dia de entrada do Requerente nos USA pelo carimbo apostado no passaporte assinalado como M1), sendo elemento suficiente para demonstrar que nesse dia não estava em Portugal.

IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TAS CUMPRE SOLUCIONAR

Quanto à primeira questão, versando sobre a ampliação da causa de pedir e improcedência da invocação dos vícios de “falta de fundamentação e violação do direito de participação” no pedido de pronúncia, afigura-se-nos que em sede de reclamação graciosa (RG) e de recurso hierárquico (RH), de facto o Requerente não assacou, em concreto, aos actos ora impugnados de liquidação de IRS e juros, estes vícios em concreto.

Nessa medida e nessa parte, improcede o pedido de pronúncia porquanto o que aqui está agora em causa, em primeira linha, é a sindicância da decisão que recaiu sobre o RH, com base nos vícios aí assacados aos actos de liquidação no âmbito dos procedimentos graciosos.

Em ambos os procedimentos graciosos o que em boa verdade o Requerente assaca às liquidações é o vício de desconformidade com a norma contida na alínea a) do nº 1 do artigo 16º do Código do IRS, invocando sempre a sua qualidade de não residente em termos substanciais.

Por outro lado, nos casos em que de liquidação oficiosa, como é o caso, em que a AT notifica o contribuinte para apresentar a declaração de IRS, o nº 2 do artigo 60º da LGT dispensa a audição prévia, antes da notificação da liquidação.

Quanto ao critério para a contagem dos dias de permanência em Portugal e ao apuramento sobre se deve ou não seguir-se o actual regime do nº 2 do artigo 16º do Código do IRS, muito embora esteja contido em disposição legal em que se refere, expressamente, ser aplicável a partir de 01.01.2015, afigura-se-nos o seguinte:

- Todas as partidas de Portugal do Requerente consideradas na matéria de facto assente, foram-no a partir da Zona Internacional do Aeroporto de Lisboa, ou seja, desde que passou os controlos do Aeroporto entrou em zona que se considera ser internacional, pelo que a hora concreta da partida do avião não pareceria ser aqui determinante.

- À data – ano de 2011 – não existia uma norma idêntica à que hoje permite, na nossa leitura, uma maior transparência e uniformidade (igualdade horizontal e vertical) e generalidade (uma regra que não permita ou atenuar as discriminações), em suma, que seja vista como mais adequada à aplicação prática do princípio da isonomia (igualdade material) – nº 2 do artigo 16º do Código do IRS.

- O nº 2 do artigo 16º do CIRS remete para a expressão “dormida” para se considerar que um dia completo ou parcial se considera ser de presença num determinado local ou território, havendo que integrar o significado desta expressão em respeito pelo comando do nº 2 do artigo 11º da Lei Geral Tributária.

- Em

<http://www.turismodeportugal.pt/Portugu%C3%AAs/ProTurismo/estat%C3%ADsticas/conceitosnomenclaturas/Documents/Conceitos%20Estatisticos%20para%20Turismo.pdf>

porque se trata de termo usado na indústria do turismo, encontra-se uma forma de integrar o conceito: Designação: DORMIDA. Conteúdo: “Permanência de um indivíduo num estabelecimento que fornece alojamento, por um período compreendido entre as 12 horas de um dia e as 12 horas do dia seguinte”, pelo que, o que parece relevar para se considerar existir uma dormida é a data da entrada para o estabelecimento hoteleiro com referência às

12 horas de um dia e não a data da saída/partida de um determinado local. Nesta linha de pensamento quando se adquirem férias de 15 dias num local, tal equivale a apenas 14 dormidas, uma vez que o dia da partida não corresponde a uma “dormida” na acepção atrás referida.

Ora, se o legislador fiscal entendeu por bem melhorar o ordenamento jurídico-fiscal com a norma do n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS, considerando implicitamente que esta nova regra, acarreta uma melhor aplicação do princípio da igualdade material (na acepção acima referida) ainda que inserida num artigo que teve várias alterações a aplicar apenas a partir de 01.01.2015, afigura-se-nos prudente a aplicação desta regra, em concreto, aos casos cuja pendência em Tribunal venha a ocorrer após a sua vigência, uma vez que se trata de situações que ainda não se consolidaram na ordem jurídica.

Tratar-se-á, percutir-se, de uma norma com efeitos na melhor ou pelo menos na mais clara e uniforme aplicação do direito substantivo fiscal que permitirá a sua aplicação com uma melhor aproximação ao princípio da isonomia.

Também não poderemos olvidar que, sendo certo que em 2011 não existia uma regra como a que agora está vertida no n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS, recorrendo às regras de interpretação das normas e tendo presente as limitações da utilização da integração analógica em casos omissos, o certo é que, considerando o tipo de norma, parece não suscitar muita controvérsia se concluirmos que, nesta situação em concreto, se poderá integrar a lacuna da forma propugnada, uma vez que não está em causa um benefício fiscal (artigo 10.º do EBF), criação de impostos, sistema fiscal (alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP ex vi n.º 4 do artigo 11.º da LGT), ou seja, um elemento essencial da relação jurídica de imposto.

Este entendimento do TAS é já reflectido na valoração da prova como em s) da parte III se expressou.

Quanto ao apuramento dos requisitos contidos na norma da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, relativamente ao contribuinte em causa e quanto ao ano de 2011, verifica-se que o mesmo logrou provar que passou em Portugal apenas 175 dias interpolados (vidé a alínea s) da parte III desta decisão), pelo que a decisão de indeferimento do RH não poderá manter-se na ordem jurídica e conseqüentemente também o não poderão as liquidações de IRS e juros, na condição de residente.

O artigo 16.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, estatui que são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos, “hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados”. Trata-se de um critério objectivo. Como refere Manuel Faustino (“Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português”, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 424, Julho – Dezembro, 2009, p. 116): “uma vez atingido o limite máximo dos 183 dias de permanência em território português, opera-se automaticamente a aquisição da residência”.

Por contraposição, se uma pessoa física não atingir este limiar – de 184 dias de permanência – não preenche os requisitos objectivos mínimos que a norma estabelece para que possa considerar-se residente.

Nesta conformidade considera-se que procede o pedido de pronúncia arbitral uma vez que a decisão do RH e a liquidação oficiosa de IRS e juros, estão em dissonância com a norma contida na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRIS, face aos factos provados, na leitura da lei que acima se propugna.

PEDIDO DE REEMBOLSO DE MONTANTES PAGOS

O Requerente formula o pedido de reembolso dos montantes pagos, mas não provou ter pago qualquer montante do imposto ou juros que lhe foram liquidados, até porque apresentou uma garantia bancária para suspender a execução fiscal, razão pela qual improcede este pedido.

INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO INDEVIDA DE GARANTIA

O Requerente, conforme p) da parte III desta decisão “apresentou uma garantia bancária simples no SF de Lisboa-..., de que é beneficiária a AT, com o limite até € 27.877,74 destinada a assegurar os pagamentos derivados das liquidações em discussão neste processo, em fase de execução fiscal com o nº ...2013..., visando a sua suspensão”.

Relativamente a este pedido, o artigo 171.º do CPPT, estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de indemnização pela prestação de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para se formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por prestação de garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia.

Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo acto tributário está implicitamente pressuposta no artigo 3.º do RJAT, ao falar em «cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente ao mesmo acto tributário e o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia são susceptíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma

interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

O regime do direito a indemnização por prestação de garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT.

No caso em apreço, o erro de liquidação é imputável à AT, pois efectuou-a por sua iniciativa e o Requerente agiu de forma razoável por forma a evitar que o erro fosse praticado, por isso, tem direito a indemnização pela garantia prestada. A essa conclusão se chegará pelo facto de, pelo menos desde 20.04.2012, pugnar pela sua condição de não residente durante o ano de 2011, o que veio a lograr demonstrar neste processo.

Os documentos juntos ao processo pelo Requerente não permitem determinar desde já qualquer montante da indemnização, mesmo provisório, pelo que a condenação só pode ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução da presente decisão (artigo 609.º no Código de Processo Civil de 2013 e artigo 565.º do Código Civil).

V. DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos, julga-se:

1. Procedente o pedido de pronúncia arbitral anulando-se a decisão adoptada no âmbito do Recurso Hierárquico n.º ...2014..., proferida pela Senhora Directora de Serviços da DSIRS, com data de 19.12.2014, com a consequente anulação da liquidação oficiosa de IRS, do ano de 2011, n.º 2013 ..., bem como da demonstração da liquidação de juros compensatórios n.º 2013 ..., por estarem em desconformidade com a norma contida na alínea a) do n.º 1 do artigo 16º do CIRS, na leitura e nos precisos termos acima propugnados;
2. Procedente ainda o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada, com referência ao que vier a ser liquidado em execução de sentença.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 22 295,06 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 224,00 euros, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 30 de Outubro de 2015
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira

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 rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.