

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 256/2015-T**

**Tema: IRS, residência fiscal, juros indemnizatórios**

## **DECISÃO ARBITRAL<sup>1</sup>**

### **1. Relatório**

#### **A - Geral**

- 1.1. A ..., residente no ..., n.º ..., contribuinte fiscal n.º..., (de ora em diante designado “Requerente”), apresentou, no dia 17.04.2015, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2014..., proferido pela Directora de Serviços da DSIRS e consequente anulação do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”) n.º 2013..., que constitui o documento n.º 11 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral, bem como da demonstração de liquidação de juros compensatórios n.º 2013..., relativa ao ano de 2011, junta aos autos com o pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 12.
- 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)

---

<sup>1</sup> 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 dito Acordo Ortográfico de 1990.

designou como árbitro Nuno Pombo, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 04.05.2015, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação dos Senhores Dr. ... e Dr. ... 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 no dia 30.06.2015.
- 1.5. No mesmo dia 30.06.2015 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 11.09.2015 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, desde 17.08.2010, no Brasil.
- 1.8. O Requerente apresentou em Março de 2011, em Portugal, a competente declaração de rendimentos para efeitos de IRS respeitante ao ano de 2010, visto que nesse ano, por ter permanecido mais de 183 dias em território português, se deve considerar residente em Portugal.

- 1.9. No dia 14.03.2012, o Requerente apresentou um requerimento no seu Serviço de Finanças, declarando ter deixado de residir em Portugal, para todos os efeitos legais, desde o dia 01.01.2011, demonstrando ter passado a residir no Brasil desde 17.08.2010.
- 1.10. Pelo mesmo requerimento nomeou representante fiscal em Portugal.
- 1.11. O Requerente é casado e a sua mulher continuou a residir em Portugal durante o ano de 2011, pelo que o Requerente, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 e n.º 3 do art.º 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e do n.º 1 do art.º 64.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pelo requerimento mencionado em 1.9., ilidiu a respectiva presunção de residência, não se tendo a Requerida pronunciado sobre ele no prazo de 6 meses a que alude o n.º 3 do art.º 64.º do CPPT.
- 1.12. O Requerente não apresentou em Portugal qualquer declaração de rendimentos referente ao ano de 2011, uma vez que, sendo não residente para efeitos fiscais nesse ano, estava dispensado de a apresentar nos termos do disposto no art.º 58.º do CIRS.
- 1.13. Os seus rendimentos do ano de 2011 foram declarados no Brasil, país onde tinha a sua residência fiscal nesse ano.
- 1.14. O representante fiscal do Requerente, a 30.07.2012, foi notificado da necessidade do Requerente apresentar ou submeter electronicamente a declaração de rendimentos modelo 3 relativa ao IRS do ano de 2011, tendo o Requerente, no prazo fixado pela Requerida, respondido no sentido de não ser residente fiscal em Portugal desde 01.01.2011, juntando o requerimento aludido em 1.9., resposta que também não mereceu qualquer reacção da Requerida.

- 1.15. A 31.10.2012 foi remetido para o endereço do representante fiscal do Requerente novo ofício pelo qual a Requerida instava o Requerente a apresentar a sua declaração de rendimentos relativa a 2011, não fazendo qualquer referência ao ofício anterior nem à resposta e aos requerimentos do Requerente, ignorando por completo a questão da residência fiscal do Requerente no ano de 2011.
- 1.16. O Requerente respondeu ao dito ofício no dia 07.11.2012, reafirmando o que tinha levado já ao conhecimento da Requerida, que, de novo, optou por não reagir.
- 1.17. Em Fevereiro de 2013 foi o Requerente notificado da Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2013..., que lhe imputava um rendimento global tributável de € 215.316,02, exigindo o pagamento de € 16.724,47 a título de imposto.
- 1.18. A Demonstração de Liquidação de IRS referida no número anterior não indica nem o motivo que a justifica nem a base legal que a autoriza.
- 1.19. Também a Demonstração de Liquidação de Juros Compensatórios n.º 2013... apenas refere valores e números de documentos, sendo omissa quanto ao enquadramento da base legal que sustente tal liquidação.
- 1.20. O Requerente, não se conformando com as liquidações ora impugnadas, delas apresentou Reclamação Graciosa em Maio de 2013, pela qual arguiu a falta de fundamento das ditas liquidações, repetindo tudo quanto havia já afirmado perante a Requerida, quanto à sua residência fiscal em Portugal no ano de 2011.

- 1.21. Por ofício de 16.09.2013 a Direcção de Finanças de Lisboa notificou o Requerente do Projecto de Indeferimento da Reclamação Graciosa, sustentando, em síntese: (i) ter sido o Requerente gerente de várias empresas, tendo nessa qualidade auferido rendimentos de trabalho dependente como residente em Portugal no ano de 2011; (ii) ter o Requerente comunicado a alteração do seu domicílio apenas a 14.03.2012; e (iii) ter o Requerente a 31.12.2011 uma habitação em Belas, no concelho de Sinta.
- 1.22. O Requerente, no exercício do seu direito de audição prévia ofereceu as provas bastantes para contrariar as afirmações da Requerida, tendo ela ainda assim indeferido a sua Reclamação Graciosa.
- 1.23. Do indeferimento da Reclamação Graciosa o Requerente recorreu hierarquicamente, tendo o recurso sido igualmente indeferido com o único fundamento de não ter o Requerente feito prova de que permaneceu em Portugal, durante o ano de 2011, menos de 183 dias.
- 1.24. Para evitar diligências de penhora, o Requerente primeiro apresentou uma garantia bancária e, depois, a 13.03.2014, procedeu ao pagamento do montante alegadamente em falta, acrescido de juros.
- 1.25. Entende o Requerente que as liquidações impugnadas padecem dos vícios de falta de fundamentação e de violação do direito de participação, porquanto a Requerida nunca reagiu aos requerimentos apresentados pelo Requerente em momento anterior às liquidações, o que constitui uma violação do disposto no n.º 7 do art.º 60 da Lei Geral Tributária (LGT).
- 1.26. Entende ainda o Requerente que a liquidação sofre igualmente do vício de violação de lei, porquanto o considera como residente fiscal em Portugal em 2011, o que não é o caso.

- 1.27. O Requerente apenas comunicou em 2012 não ser residente para efeitos fiscais em Portugal relativamente ao ano de 2011, porquanto só depois de concluído o ano se pode em rigor apurar o número de dias em que permaneceu em território português, o que igualmente explica ter o Requerente sido tributado como se tivesse sido residente quando auferiu rendimentos do trabalho dependente em 2011, sendo aliás absurda a pretensão da Requerida de considerar o Requerente como residente em Portugal em 2011 pelo simples facto de ter sofrido retenções na fonte enquanto tal.
- 1.28. É igualmente desprovida de suporte a conclusão de que o Requerente dispunha, em 31 de Dezembro de 2011, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, porquanto a intenção do Requerente era justamente a contrária, o que a Requerida não contesta relativamente aos anos seguintes, não tendo sido diferente a intenção do Requerente em 2011 e nos anos que se seguiram.
- 1.29. Certo é que a Requerida indeferiu a Reclamação Graciosa apresentada pelo Requerente por dois motivos: (i) ter o Requerente permanecido em território português mais de 183 dias em 2011; e (ii) não ter o Requerente demonstrado que foi tributado no Brasil como residente fiscal no ano de 2011, tendo este último argumento ficado esclarecido com a entrega, no Recurso Hierárquico, do comprovativo da declaração de rendimentos apresentada no Brasil e de um certificado de residência fiscal também no Brasil, pelo que o pomo da discórdia passou a cingir-se ao primeiro, tendo o Requerente demonstrado não ser possível concluir-se que ele permaneceu em Portugal mais de 181 dias.
- 1.30. Por não poder ser considerado residente em território português em 2011, não só o Requerente não tem imposto a pagar como terá de ser reembolsado pelo imposto pago em excesso, a que acresce o direito a uma indemnização por

prestação indevida de garantia e a juros indemnizatórios contados do momento em que foi paga a dívida até ao seu efectivo reembolso.

### **C – Posição da Requerida**

- 1.31. A Requerida, na sua resposta, começa por suscitar uma questão prévia: a da irregularidade do mandato dos ilustres mandatários do Requerente, por não constar dos autos a competente procuração forense.
- 1.32. O Requerente, tanto na Reclamação Graciosa como no Recurso Hierárquico que apresentou, cingiu-se ao mérito da liquidação ora posta em crise, razão por que entende a Requerida não poder agora o Requerente invocar vícios formais e procedimentais que nunca arguiu na fase administrativa, constituindo tal invocação uma ampliação da causa de pedir não consentida por lei.
- 1.33. Em todo o caso, sustenta a Requerida não padecer a liquidação do vício de falta de fundamentação, uma vez que ela foi precedida de um conjunto de actos e procedimentos devidamente fundamentados que deram claramente a conhecer ao Requerente o *iter* lógico cognoscivo que a permitiu, contendo os actos e procedimentos prévios à liquidação todos os elementos necessários à sua cabal compreensão.
- 1.34. Rejeita igualmente a Requerida a ideia de que a liquidação padece do vício de falta de fundamentação por violação do direito de participação do Requerente, já que este foi devidamente notificado para apresentar a declaração de rendimentos em falta, circunstância que, nos termos do n.º 2 do art.º 60.º da LGT, dispensa a dita audição.

- 1.35. A Requerida entende ainda que o Requerente entregou uma declaração de não residência fiscal datada de 14.03.2012 com vista a produzir efeitos retroactivos ao ano de 2011 no Serviço de Finanças, quando a entidade competente para a apreciar era a Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes, razão por que não podia ser levada em consideração a pretensão de ver associados efeitos retroactivos à dita declaração.
- 1.36. Acresce que o Requerente não apresentou, aquando da entrega da declaração de não residência que se refere no número anterior, o certificado de residência fiscal no Brasil, emitido pelas autoridades fiscais brasileiras, contendo a data a partir da qual é considerado residente fiscal naquele país, razão por que não poderia a Requerida tomar por boa outra data que não a da própria apresentação da mencionada declaração.
- 1.37. Advoga a Requerida que o Requerente teria até ao dia 31.12.2011 para comunicar que no ano de 2011 havia deixado de ser residente em território português, uma vez que a relação jurídica tributária estabiliza no dia 31 de Dezembro de cada ano, cristalizando-se a essa data todos os elementos da relação jurídico-tributária de IRS, incluindo a residência.
- 1.38. De resto, o entendimento do Requerente colide com o disposto no art.º 19.º da LGT, nomeadamente com a regra do seu número 3, que dispões que “é ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária”.
- 1.39. Sem prejuízo de outras considerações, o facto é que o Requerente, em 2011, permaneceu em território português 205 dias, o que basta para considerá-lo como residente para efeitos fiscais em Portugal no ano de 2011.

- 1.40. Tanto assim é que o Requerente, durante todo o ano de 2011, auferiu rendimentos do trabalho dependente, cujas retenções na fonte foram efectuadas em função desse estatuto e não do de não residente.
- 1.41. Para mais, o Requerente, aquando do pedido do certificado de residência fiscal não indicou como endereço da sua residência a Rua..., n.º..., em São Paulo, mas a morada profissional da sociedade ..., não havendo sequer coincidência de endereços entre o imóvel indicado no contrato de locação junto aos autos e o referido pelo Requerente, já que no contrato se lê que o imóvel fica na R..., n.º..., veiculando porém o Requerente que ele se situa na mesma artéria, mas no n.º....
- 1.42. Alega também a Requerida que o Requerente, com a declaração de não residência apresentada a 14.03.2012, não peticiona a elisão [sic] da presunção estabelecida no n.º 2 do art.º 16.º do CIRS.
- 1.43. Também não concorda a Requerida com a conclusão de que o Requerente, em 2011, permaneceu em Portugal apenas 181 dias, o que apenas se percebe pela utilização de um critério subjectivo e falacioso, por privilegiar o critério da pernoita e não o de número de horas passadas em Portugal.
- 1.44. Acresce que a mera exibição de bilhetes electrónicos não pode ter os efeitos probatórios pretendidos pelo Requerente.

#### **D – Conclusão do Relatório**

- 1.45. Por despacho de 26.10.2015, o tribunal arbitral marcou a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) para as 14h00 do dia 10.11.2015, a qual teve lugar, tendo sido concedido um

prazo sucessivo de 10 dias para serem apresentadas por escrito as respectivas alegações, tendo sido designado o dia 14.12.2015 para a prolação da decisão.

- 1.46. O Requerente apresentou as suas alegações (e com elas a respectiva procuração) no dia 19.11.2015, que reiteram o que havia já exposto no pedido de pronúncia arbitral.
- 1.47. Sobre a alegada ampliação da causa de pedir, nelas expressa o entendimento de que a impugnação não está, por isso, limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter como fundamento qualquer ilegalidade do acto tributário, o que é suportado por numerosa jurisprudência e pela melhor doutrina, já que na impugnação arbitral o verdadeiro acto impugnado é a liquidação de imposto e não a decisão da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico subsequente.
- 1.48. Entende o Requerente ser claro que o acto de liquidação sofre do vício de forma por falta de fundamentação num duplo sentido: (i) não foi elaborada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, tal como obrigam o n.º 1 do art.º 77.º e o n.º 9 do art.º 35.º ambos da LGT e, (ii) não levou minimamente em conta os novos elementos apresentados pelo Requerente no âmbito do seu direito de audição prévio, em violação do disposto no n.º 7 do art.º 60º do mesmo diploma.
- 1.49. Igualmente rejeita que da circunstância de ter indicado, aquando do pedido do certificado de residência fiscal no Brasil, a morada do seu escritório em São Paulo, se pode extrair a conclusão de que, afinal, não residia desde a data indicada no Brasil, tendo facultado o endereço profissional para garantir a recepção atempada de qualquer correspondência que lhe fosse remetida, uma vez que se tem de ausentar por diversas vezes, por razões profissionais.

- 1.50. O critério usado pelo Requerente para proceder à contagem dos dias que devem ser contados como dias em que permaneceu em território português para efeitos da aplicação da alínea a) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS não é subjectivo, antes corresponde ao critério legal, hoje claramente vazado no n.º 2 do mesmo artigo, tendo esse critério sido aceite pela Requerida no Recurso Hierárquico.
- 1.51. Também não compreende a perplexidade da Requerida quando conclui que pelo critério do Requerente haverá dias em que ele não permaneceu em território português nem em território do Brasil, porque a lei, de facto, interessa-se apenas pela contagem dos dias relevantes para efeitos de permanência em Portugal, prescindindo do cálculo do número de dias que alguém haja permanecido noutra País.
- 1.52. No dia 23.11.2015 apresentou a Requerida as suas alegações, que repisam os argumentos usados na sua resposta ao pedido de pronúncia arbitral.
- 1.53. Para a Requerida, o critério usado pelo Requerente para proceder ao cômputo dos dias em que deve ser tido como tendo permanecido em território português encerra um manifesto erro, uma vez que pretende fazer retroagir aos factos tributários ocorridos em 2011, critérios que apenas foram consagrados na lei com a entrada em vigor do novo [sic] CIRS, aprovado pela Lei 82-E/2014, de 31 de Dezembro. Conclui pois a Requerida que antes desta alteração legislativa o critério do legislador era outro: o da permanência em território nacional e não o critério da dormida nele.
- 1.54. É que, para a Requerida, é claro que a alteração legislativa referida no número anterior apenas entrou em vigor no dia 01.01.2015, não podendo ser aplicada retroactivamente.

- 1.55. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.56. 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.
- 1.57. 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.
- 1.58. O processo não padece de qualquer nulidade, tendo sido suscitada pela Requerida a questão da ampliação da causa de pedir, já que tanto na Reclamação Graciosa como no Recurso Hierárquico que apresentou o Requerente se cingiu ao mérito da liquidação ora posta em crise, não tendo alegado nessas ocasiões quaisquer vícios formais ou procedimentais. Começa o tribunal arbitral por apreciar esta questão.

## **2. Da alegada ampliação da causa de pedir**

Pretende a Requerida que o tribunal arbitral não pode conhecer dos vícios formais e procedimentais de que possa o acto de liquidação enfermar por não terem esses vícios sido por si invocados na reclamação graciosa ou no recurso hierárquico.

Salvo melhor juízo, o tribunal arbitral não acompanha este entendimento. Na verdade, a jurisdição arbitral, nos casos em que a lei lhe confere competência, tem

verdadeira natureza jurisdicional, podendo conhecer de todas as situações que caibam na esfera de cognoscibilidade dos tribunais, não estando a impugnação limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa ou no recurso hierárquico.

Assim, pode o tribunal arbitral conhecer dos vícios de falta de fundamentação e de violação do direito de participação, caso a sua apreciação se mostre necessária.

### **3. Matéria de facto**

#### **3.1. Factos provados**

Têm-se por provados os seguintes factos:

- 3.1.1. Em Outubro de 2010 foi emitida pela República Federativa do Brasil em nome do Requerente uma cédula de identidade de estrangeiro, com a classificação de permanente, dando como data de entrada no Brasil o dia 17.08.2010 (doc. n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.2. O Requerente é considerado pelo Ministério da Fazenda do Brasil como residente fiscal no Brasil desde o dia 17.08.2010 (doc. n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.3. A sociedade ..., S.A., sociedade de direito brasileiro, celebrou no dia 15 de Junho de 2010, como locatária, um contrato particular de locação de imóvel residência (doc. n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.4. A sociedade ..., S.A., declarou, em data que se desconhece, servir o locado sito na Rua..., n.º..., em São Paulo, como habitação permanente

do Requerente desde a sua entrada como residente permanente no Brasil, em 2010 (doc. n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

- 3.1.5. No dia 14.03.2012 o Requerente apresentou no Serviço de Finanças de Sintra ..., que a recebeu, uma “declaração de não residência”, na qual declara 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 17.08.2010” (doc. n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.6. Na sequência da sua declaração de não residência em Portugal, o Requerente nomeou seu representante fiscal em Portugal a sociedade ..., S.A. (doc. n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.7. O Requerente é casado e a sua mulher continuou a residir em Portugal durante o ano de 2011 (art.º 8.º do requerimento de pronúncia arbitral).
- 3.1.8. O Requerente, pelo requerimento apresentado a 14.03.2012 no Serviço de Finanças de Sintra ... declara expressamente que “para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 16.º do Código do IRS no n.º 1 do artigo 64.º do CPPT, demonstra-se pelo presente que o declarante deixou de exercer qualquer actividade económica em Portugal a partir do início de 2011” (doc. n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.9. A Requerida não apresentou no prazo de seis meses qualquer resposta ao requerimento apresentado pelo Requerente no Serviço de Finanças de Sintra... (posição consensual das Partes).
- 3.1.10. No dia 24.04.2012, o Requerente apresentou no Brasil a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2011, enquanto residente fiscal naquele país (doc. n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

- 3.1.11. Em 2012, o Requerente não apresentou em Portugal qualquer declaração de rendimentos referente ao ano de 2011 (art.º 11.º do requerimento de pronúncia arbitral e posição consensual das Partes).
- 3.1.12. No dia 30.07.2012, pelo ofício n.º ..., de 24.07.2012, a Requerida informou a ..., S.A., na qualidade de representante do Requerente, de que não havia sido entregue, nem submetida electronicamente, a Declaração de Rendimentos IRS – Modelo 3 relativa a 2011, tendo-a notificado para, no prazo de 30 (trinta) dias, entregar ou submeter electronicamente a dita Declaração de Rendimentos (doc. n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.13. A Requerida recebeu no dia 16.08.2012 a resposta do Requerente ao ofício referido no número anterior, na qual este reiterava a declaração de não residência em Portugal no ano de 2011, reenviando o seu requerimento de 14.03.2012 e respectivos meios de prova (doc. n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.14. A Requerida não se pronunciou sobre a resposta do Requerente recebida no dia 16.08.2012 (artigos 14.º e 16.º do requerimento de pronúncia arbitral e posição consensual das Partes).
- 3.1.15. No dia 31.10.2012, a Requerida instou o Requerente a apresentar a declaração de rendimentos referente ao ano de 2011 (doc. n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.16. O Requerente respondeu ao expediente da Requerida de 31.10.2012, tendo esta recebido a resposta no dia 08.11.2012, insistindo no facto de não ser residente em Portugal no ano de 2011 e de, por esse motivo, não

ter a obrigação de entregar a solicitada declaração de rendimentos (doc. n.º 10, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.17. A Requerida não se pronunciou sobre a resposta do Requerente recebida no dia 08.11.2012 (art.º 18.º do requerimento de pronúncia arbitral e posição consensual das Partes).

3.1.18. Em Fevereiro de 2013, o Requerente foi notificado da Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2013 ... referente a 2011, imputando ao Requerente um rendimento global de € 215.316,02, de que resultaria imposto a pagar no valor de € 16.724,47 (doc. n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.19. Também em Fevereiro de 2013 recebeu o Requerente a notificação da Demonstração de Liquidação de Juros n.º 2013 ..., no valor total de € 470,25 (doc. n.º 12, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.20. Em Maio de 2013 o Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações de IRS e de juros (doc. n.º 13, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.21. Pelo ofício n.º ... de 16.09.2013 da Direcção de Finanças de Lisboa, foi o Requerente notificado do respectivo projecto de indeferimento (doc. n.º 14, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.22. Por cartas registadas de 07.10.2013 e de 24.10.2013, no exercício do seu direito de audição, o Requerente apresentou documentos que em seu entender contrariavam as conclusões apresentadas pela Requerida no projecto de indeferimento (docs. n.ºs 15 e 16, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

- 3.1.23. A Direcção de Finanças de Lisboa indeferiu a reclamação graciosa (doc. n.º 17, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.24. O Requerente apresentou recurso hierárquico daquele indeferimento (doc. n.º 18, junto com o pedido de pronúncia arbitral), o qual foi igualmente indeferido (doc. n.º 19, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.25. A 31.12.2011 o Requerente era proprietário do imóvel sito na ... (posição consensual das Partes).
- 3.1.26. Durante o ano de 2011 o Requerente auferiu rendimentos da categoria A, cujas retenções foram efectuadas como se o beneficiário deles, o Requerente, fosse residente fiscal em Portugal (art.º 7.º da Resposta e posição consensual das Partes).
- 3.1.27. O Requerente apresentou uma garantia bancária para evitar diligências de penhora (art.º 36.º do requerimento de pronúncia arbitral, que não mereceu impugnação por parte da Requerida).
- 3.1.28. No dia 13.03.2014 o Requerente procedeu ao pagamento das quantias que lhe eram exigidas, no montante de € 17.570,00 (doc. n.º 20, junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 3.1.29. O Requerente permaneceu em território português, sem margem para dúvidas, os seguintes períodos, que perfazem 177 dias (docs. n.ºs 22 a 41, juntos com o pedido de pronúncia arbitral e consenso das Partes).

períodos	n.º dias
01.01.2011 a 09.01.2011	9
21.01.2011 a 05.02.2011	16
12.02.2011 a 22.02.2011	11
26.02.2011 a 26.02.2011	1
05.03.2011 a 11.03.2011	7
26.03.2011 a 02.04.2011	8
17.04.2011 a 30.04.2011	14
12.05.2011 a 21.05.2011	10
02.06.2011 a 06.06.2011	5
09.06.2011 a 12.06.2011	4
17.06.2011 a 25.06.2011	9
07.07.2011 a 16.07.2011	10
22.07.2011 a 08.08.2011	18
19.08.2011 a 30.08.2011	12
06.09.2011 a 10.09.2011	5
27.09.2011 a 30.09.2011	4
02.10.2011 a 09.10.2011	8
21.10.2011 a 26.10.2011	6
11.11.2011 a 20.11.2011	10
07.12.2011 a 16.12.2011	10
total	177

3.1.30. No dia 18.02.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente pelo qual este adquire válido título de transporte para apanhar em Lisboa, no dia 24.02.2011 às ..., o voo ... com destino a Madrid, rumo a Nova Iorque, regressando a Lisboa, também via Madrid, no dia 26.02.2011 (doc. n.º 25, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.31. No dia 21.02.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente pelo qual se evidencia que o Requerente tinha válido título de transporte para o voo ... que saía de São Paulo, Brasil, às ... do dia 04.03.2011, com destino a Madrid, onde aterraria às ... do dia seguinte, chegando nesse mesmo dia o Requerente a Lisboa, às 11:50, no voo ... (doc. n.º 26, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.32. No dia 21.02.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente, título válido de transporte para o voo ...Lisboa – Rio de

Janeiro, às ... do dia 12.03.2011 (doc. n.º 27, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.33. No dia 31.03.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente, constituindo título válido de transporte para o voo ... Lisboa – São Paulo, às ... do dia 03.04.2011 (doc. n.º 28, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.34. No dia 13.04.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente, título válido de transporte para o voo ... Lisboa – São Paulo, às ... do dia 01.05.2011 (doc. n.º 29, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.35. No dia 03.05.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente, constituindo título válido de transporte para o voo ... Lisboa – São Paulo, às ... do dia 22.05.2011 (doc. n.º 30, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.36. No dia 03.06.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente, que é título válido de transporte para o voo ... Lisboa – Newark, às ... do dia 07.06.2011, com regresso a Lisboa no dia 09.06.2011, no voo ... (doc. n.º 31, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.37. No dia 13.06.2011, às 12:25, o Requerente apanhou no aeroporto Francisco Sá Carneiro, no Porto, o voo ... com destino a Newark, nos Estados Unidos da América, tendo regressado a Portugal no dia 17.06.2011, às ... (doc. n.º 33, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.38. No dia 02.09.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente, título válido de transporte para o voo ... com chegada a

Lisboa no dia 04.09.2011, às ..., vindo de São Paulo (doc. n.º 37, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.39. Para além dos listados em 3.1.28, os dias 04.09.2011, 05.09.2011, 01.10.2011 e 27.10.2011 passou-os também o Requerente em território português (art.º 105.º do requerimento de pronúncia arbitral).

3.1.40. No dia 27.09.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente, título válido de transporte para o voo ... com saída de Lisboa no dia 10.10.2011, às ...rumo a São Paulo (doc. n.º 39, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

3.1.41. No dia 21.10.2011 foi emitido um bilhete electrónico em nome do Requerente, título válido de transporte para voos com o seguinte itinerário: Londres – Dubai – Malé – Dubai – Londres, com saída de Londres a 17.12.2011 e regresso a 01.01.2012, data em que o Requerente chegou a Lisboa [art.º 110.º al. s) do requerimento de pronúncia arbitral e docs. n.ºs 32 e 42, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

Note-se que o tribunal arbitral fundou a sua convicção nos documentos carreados para os autos pelo Requerente, a saber, cópias do passaporte, com os carimbos nele apostos, dos bilhetes electrónicos e dos cartões de embarque.

A prova visa a demonstração da realidade dos factos (art.º 341.º do Código Civil), vigorando entre nós o princípio da livre apreciação da prova, com as excepções que resultam da lei, as quais se mostram irrelevantes para o caso que cumpre apreciar. Deve o julgador formar a sua convicção na base dum juízo de suficiente probabilidade ou verosimilhança.

É evidente que os bilhetes electrónicos ou mesmo os cartões de embarque não oferecem a certeza absoluta de que as viagens a que se referem foram efectivamente

realizadas. Contudo, é crível para estes efeitos que os bilhetes electrónicos emitidos à data a que se reportam os factos (títulos de transporte válidos) correspondam a viagens que foram efectivamente realizadas, razão por que o tribunal as tem por verificadas, até porque não foram alegados quaisquer factos ou circunstâncias que sugerissem leitura diversa destes elementos de prova.

### **3.2. Factos não provados**

Têm-se por não provados os seguintes factos:

3.2.1. O Requerente, a 31.12.2011, disponha de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

3.2.2. No ano de 2011 o Requerente tinha o seu centro de interesses em Portugal.

## **4. Matéria de direito**

### **4.1. 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 2011, 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 das liquidações contestadas, o Requerente, no âmbito do presente processo arbitral, poderá obter a condenação da Requerida quanto ao ressarcimento dos danos por si sofridos com a prestação indevida de uma garantia bancária e no pagamento de juros

indemnizatórios a contar do momento em que foi paga a dívida até ao seu efectivo reembolso.

## **4.2. A residência fiscal**

### **4.2.1. 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.

### **4.2.2. Os critérios de determinação da residência fiscal em território português**

---

Dispõe o art.º 16.º do CIRS, na redacção aplicável à data dos factos, e 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;

(...)

2 - São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

3 - A condição de residente resultante da aplicação do disposto no número anterior pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do n.º 1, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18.º.

(...)

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 (caso não existissem outros critérios, e há) que será considerado não residente quem haja permanecido em território português menos de 183 dias. Este critério, porque aparentemente objectivo, e quantitativamente expressivo, em princípio não suscita especiais

dificuldades na sua aplicação, operando pela demonstração do que deve entender-se como permanência física de alguém em território português.

No caso *sub judice* temos que o Requerente permaneceu em território português, durante 2011, pelo menos, 181 dias, entendendo a Requerida que a fasquia temporal a que faz apelo o legislador foi largamente ultrapassada, o que tem de ser apreciado pelo tribunal.

#### **4.2.3. A determinação da permanência em território português**

Como se disse, a alínea a) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS faz apelo ao conceito de permanência, ao dispor que são residentes em território português os que “hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados”.

Não existe uma definição legal de “permanência”, pelo que deve o intérprete aplicador da norma procurar surpreender o sentido e o alcance desta disposição. *Permanência* é o “acto ou efeito de permanecer”. Já *permanecer* significa “continuar a estar num lugar; não sair de um sítio”<sup>2</sup>. Sendo assim, parece que permanecer em território português num determinado dia quer dizer não sair desse mesmo território nesse dia, que, como se sabe, tem início às 00.00 e termo às 24:00. Ou seja, para usar um exemplo que se extrai dos autos: terá permanecido o Requerente em território português no dia 12.03.2011 se, até às 24:00 desse mesmo dia, o Requerente não tiver saído de Portugal. Tendo o Requerente apanhado um voo para o estrangeiro às 23:30 desse dia, forçoso é concluir que, nesse dia, o Requerente não permaneceu em território português para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS.

Aliás, hoje, estas disposições conhecem uma redacção diferente. Na verdade, desde o dia 01.01.2015, é a seguinte a redacção do art.º 16.º do CIRS:

---

<sup>2</sup> V. Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, Verbo, 2001.

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, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

(...)

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

(...)

O legislador pretendeu clarificar o que, porventura, não era de adesão automática. Hoje existe uma clara referência à “dormida”, estando na dependência desta o conceito de permanência. É certo que esta alteração normativa só dispõe para o futuro, só vigora desde a respectiva entrada em vigor, 01.01.2015. Contudo, é talvez precipitado ver nesta modificação uma genuína vontade de inovar.

A verdade é que o art.º 16.º do CIRS não oferecia, em si, a solução para este problema interpretativo. Porém, não cremos que seja esta mudança de redacção a impor a disciplina que veio a ficar expressamente consagrada. Por outras palavras, não será bizarro intuir que o legislador entendeu pela nova redacção fixar o critério mais adequado para se aferir da permanência de alguém em território português, para efeitos da aplicação da alínea a) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS. Ora, se é este o critério mais adequado em vista da nova redacção não será descabido usá-lo antes dela, quando é sabido que a antiga formulação, por não contemplar regra diversa, não impunha disciplina necessariamente antagónica. É que nem do ponto de vista hermenêutico se pode ver na nova redacção a demonstração de que, apesar de muda neste particular aspecto, a anterior impunha solução oposta.

Assim, entende o tribunal arbitral que, em vista da prova produzida, não se provou que o Requerente permaneceu em território português, em 2011, mais de 183 dias, seguidos ou interpolados.

#### **4.2.4. A alínea b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS**

Não se pense porém que o critério da permanência em território português é definitivo e derradeiro. Não é. Na verdade, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, 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.

Para se poder considerar um determinado contribuinte como residente em território português com base nesta alínea do n.º 1 do art.º 16.º, não basta a demonstração de que dispõe, a 31 de Dezembro de um dado ano, de uma habitação sita em território português. A Requerida parece fazer isso. Ou seja, pretende extrair consequências tributárias da mera detenção pelo Requerente de património imobiliário em Portugal a 31.12.2011. Ora, salvo o devido respeito, o legislador impõe-nos mais exigente demonstração. É preciso provar-se a intenção do Requerente manter e ocupar essa residência como sua residência habitual, o que a Requerida não logrou realizar, cabendo-lhe a si o ónus da respectiva demonstração.

Assim, entende o tribunal arbitral que, nem pela alínea a) nem pela alínea b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS deve o Requerente ser considerado residente fiscal em Portugal no ano de 2011.

#### **4.2.5. O n.º 2 do art.º 16.º do CIRS**

Dispõe o n.º 2 do art.º 16.º do CIRS que “São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que

naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo“. Foi dado como provado que a mulher do Requerente, em 2011, continuou a residir em Portugal, sendo certo que aos cônjuges cabe a direcção do agregado familiar.

Esta disposição estabelece uma verdadeira presunção, ilação que a lei retira de um facto conhecido – no caso, a residência em Portugal, em 2011, do cônjuge do Requerente – para firmar um facto desconhecido (art.º 349.º do Código Civil). O n.º 3 do mesmo artigo prevê a possibilidade de ser ilidida esta presunção, nos seguintes termos:

3 - A condição de residente resultante da aplicação do disposto no número anterior pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do n.º 1, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18.º.

Não preenchendo o Requerente o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, cabia-lhe provar a inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português.

É bom de ver que o preenchimento do critério previsto na dita alínea a), no limite, apenas poderá verificar-se no dia 31 de Dezembro do ano em causa. No caso vertente, na verdade, só no final do ano se podia afirmar com segurança que o Requerente não havia permanecido em território português, em 2011, mais de 183 dias, seguidos ou interpolados. Portanto, a prova que o Requerente é chamado a fazer, caso pretenda beneficiar do regime que lhe faculta o n.º 3 do art.º 16.º do CIRS, só podia ter lugar em 2012.

Pelo requerimento de 14.03.2012, referido em 3.1.8, o Requerente declara que “para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 16.º do Código do IRS no n.º 1 do artigo 64.º do CPPT, demonstra-se pelo presente que o declarante deixou de exercer qualquer actividade económica em Portugal a partir do início de 2011”. É evidente ter pretendido o Requerente, pelo dito requerimento, ilidir a presunção do n.º 2 do art.º 16.º do CIRS, caso contrário não faria qualquer sentido a expressa invocação dos dois preceitos que regem o procedimento especial da sua ilisão: o n.º 3 do art.º 16.º do CIRS e o n.º 1 do art.º 64.º do CPPT.

Entende porém a Requerida que o Requerente, no mencionado requerimento, não peticiona coisa alguma, limitando-se a deixar expressa uma mera declaração. Não deixa de ser uma afirmação que surpreende pelo formalismo. Ainda que o Requerente não requeira *ipsis verbis* a abertura de um procedimento tendente à ilisão da identificada presunção, qual terá sido no entendimento da Requerida a intenção do Requerente com semelhante declaração? Qual teria sido o objectivo do Requerente, dado que é suposto ter havido algum, por não ser plausível que os contribuintes visem apenas a prática de actos inúteis. Aliás, importa frisar que o n.º 1 do art.º 64.º do CPPT não estabelece trâmites específicos para a abertura deste procedimento nem fixa regras para a sua instrução. Coloca apenas na disponibilidade do contribuinte o direito de fazer uso dele, em alternativa à reclamação graciosa ou impugnação judicial. Andou mal a Requerida quando optou por ignorar o requerimento apresentado. Ter-lhe-ia sido possível, caso não concordasse com a ilisão da presunção, ter indeferido o pretendido. Quis a lei que o silêncio do decisor importasse o deferimento da pretensão do contribuinte, o que parece ao tribunal arbitral ser o caso dos autos.

Entende ainda a Requerida que à data do dito requerimento ainda não havia sido praticado pela Requerida qualquer acto tributário. Este postulado é verdadeiro. Como verdadeira é outra afirmação da Requerida: “a aplicação das presunções quanto a normas de incidência tributária objectiva ou subjectiva é feita quando são praticados actos tributários”. Ora, nada disto é posto em causa. É sabido que a Requerida não

tinha praticado qualquer acto tributário aquando da apresentação do requerimento de 14.03.2012. Contudo, entendeu o Requerente, com esse requerimento, dar a conhecer à Requerida, de uma assentada, que não era residente fiscal em Portugal desde 01.01.2011 e que a presunção do n.º 2 do art.º 16.º do CIRS não era de aplicar, porquanto o Requerente havia deixado de exercer actividade económica em Portugal.

Ainda que se entendesse que era necessária a prática do acto tributário para se poder ilidir a presunção em que ele se baseia, não pode deixar de considerar-se que o processo administrativo que antecedeu o pedido de pronúncia arbitral sobejamente levanta o problema e o resolve. Assim, seja por via do deferimento tácito da ilisão da presunção do n.º 2 do art.º 16.º do CIRS seja por via do processo administrativo, que culminou nos indeferimentos da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, não pode considerar-se que o Requerente não ilidiu a dita presunção (antes ou depois da prática do acto tributário).

#### **4.2.6. As retenções na fonte efectuadas pelos devedores de rendimentos da categoria auferidos pelo Requerente**

Alega a Requerida que o Requerente, durante o ano de 2011, auferiu rendimentos da categoria A, tendo os respectivos devedores efectuado as retenções na fonte como se o Requerente fosse residente fiscal em Portugal, “com descontos obrigatórios e sobretaxa que incide sobre os rendimentos pagos a residentes”, e “declaradas no Anexo J da Modelo 10”.

Contudo, desta realidade indisputada não pode extrair-se nenhuma conclusão, nem sequer indiciária, sobre a qualidade de residente do beneficiário de tais rendimentos. É que a residência é um conceito tributário que decorre, exclusivamente, da observância dos critérios legais. Assim, as retenções devem fazer-se em função do estatuto de residente ou não residente do respectivo beneficiário, sendo certo que a residência não depende dessas mesmas retenções. É pois argumento que não colhe.

Aliás, o Requerente reconhece que não deu a conhecer durante o ano de 2011 aos devedores dos rendimentos de que era beneficiário a alteração de estatuto que apenas conseguiu confirmar no final do ano. Portanto, em rigor, as retenções efectuadas por quem tinha o dever legal de a elas proceder foram-no nos exactos termos da lei, pelo que o Requerente, em caso de “excesso de retenção” não teria direito a ser compensado por esse facto, tendo apenas direito ao reembolso, em singelo, do retido em excesso.

#### **4.3. Conclusão**

Pelo exposto, entende o tribunal arbitral que é ilegal a decisão de indeferimento do recurso hierárquico oportunamente apresentado pelo Requerente, não devendo ser mantidos na ordem jurídica os actos tributários de liquidação.

#### **4.4. Da indemnização por prestação indevida de garantia e dos juros indemnizatórios**

##### **4.4.1. Da indemnização por prestação indevida de garantia**

O Requerente apresenta igualmente um pedido de indemnização pela prestação indevida de garantia.

Pedidos deste teor não constituem novidade no CAAD, havendo várias decisões no sentido de admitir a sua cognoscibilidade pelos tribunais arbitrais<sup>3</sup>. Também este tribunal arbitral entende poder conhecer desse pedido.

A alínea b) do n.º 1 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

---

<sup>3</sup> Vejam-se, a título de exemplo, as decisões proferidas no âmbito dos processos números 233/2013-T, 112/2013-T e 36/2013-T.

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, sejam eles relativos a juros indemnizatórios, como se verá, ou à prestação indevida de garantias.

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 podemos encontrá-las no n.º 1 do art.º 43.º da LGT e no n.º 4 do art.º 61.º do CPPT.

Especificamente sobre a indemnização em caso de garantia indevida se refere o art.º 171.º do CPPT, resultando claro dessa disposição que se pode conhecer do pedido de indemnização no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, o que se impõe por razões de economia processual, já que o direito à indemnização por garantia indevidamente prestada depende do que se decida sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. Assim, forçoso é concluir que

também o processo arbitral deve ser tido como adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

O regime do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada consta do art.º 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

#### Artigo 53.º

##### Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.
2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.
3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

(...)

No caso *sub judice*, como se disse, os actos de liquidação controvertidos são ilegais, uma vez que as normas em que se baseiam não se mostram aplicáveis à factualidade dos autos, erro que não pode deixar de ser imputável à Requerida já que as ditas liquidações (a de IRS e a dos juros) são da sua exclusiva iniciativa e responsabilidade.

Contudo, não pode o tribunal arbitral condenar a Requerida a pagar ao Requerente uma indemnização que visa ressarcir-lo de danos que não quantifica nem sequer, em sentido próprio, alega.

Do que precede resulta óbvio o reconhecimento de que assiste ao Requerente, nos termos do art.º 53.º da LGT, o direito de ver ressarcidos os danos por si sofridos com a prestação indevida de garantia bancária. Contudo, entende o tribunal arbitral não poder substituir-se ao Requerente na alegação desses eventuais danos, razão por que entende não poder, nesta decisão arbitral, condenar a Requerida a pagar ao Requerente uma indemnização que visa ressarcir-lo de danos que não foram alegados no pedido de pronúncia arbitral. Tal não equivale a dizer, porém, que a Requerida, na sequência da declaração de ilegalidade dos actos de liquidação postos em crise, não deva, nos termos do art.º 53.º da LGT e nos limites aí fixados, indemnizar o Requerente pelos danos que ele venha a demonstrar junto da Requerida ter efectivamente sofrido com a prestação indevida da dita garantia bancária, em execução do ora deliberado.

#### **4.4.2. Dos juros indemnizatórios**

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.

Ora, não há dúvidas de que todos os mencionados requisitos se acham verificados, pelo que são devidos juros indemnizatórios ao Requerente. Assim, deverá a Requerida dar execução à presente decisão arbitral, nos termos do n.º 1 do art.º 24.º do RJAT, calculando os respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10 e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º do

CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, sendo os juros indemnizatórios devidos desde a data do pagamento efectuado até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art.º 61.º, n.º 5 do CPPT).

#### **4.5. Questões prejudicadas**

O Requerente alegou os vícios de falta de fundamentação e de violação do direito de participação que inquinariam a validade dos actos de liquidações impugnados. Uma vez que o tribunal arbitral entendeu, ainda que por outra via, não poderem manter-se na ordem jurídica os ditos actos tributários, surge prejudicada e processualmente inútil a apreciação dessa questão e a de quaisquer outros vícios de que possam enfermar as contestadas liquidações.

#### **5. 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 do Recurso Hierárquico n.º ...2014..., proferido pela Directora de Serviços da DSIRS;
- b) Consequentemente, anular a liquidação de IRS n.º 2013 ... e liquidação de juros compensatórios n.º 2013 ..., relativas ao ano de 2011;
- c) Julgar improcedente, nos exactos termos a que supra se referiu, o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada;
- d) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento da prestação tributária indevida até à do processamento da respectiva nota de crédito.

#### **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT 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 € 17.194,72 (dezassete mil cento e noventa e quatro euros e setenta e dois cêntimos).

## **7. 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 € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 9 de Dezembro de 2015

O Árbitro

(Nuno Pombo)