

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 846/2014-T

Tema: IRS - competência material absoluta do tribunal arbitral; caducidade do direito de ação; CDT Portugal/Noruega; residência fiscal

Decisão Arbitral

RELATÓRIO

1. Em 29 de Dezembro de 2014, A..., contribuinte n.º ..., doravante designada por Requerente, com residência na Rua ..., n.º ...- ..., ...-... Montijo, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).
2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pela sua mandatária, Dr.ª B... e a Requerida é representada pelos juristas, Dr.ª C... e Dr. D....
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida em 23 de Março de 2015.
4. Mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, a Requerente pretende a anulação do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), relativa ao ano de 2010, no valor de € 7.300,53 (sete mil, trezentos euros e cinquenta e três cêntimos).
5. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o signatário.

6. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 10 de Março de 2015, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme acta da constituição do tribunal arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.
7. A Requerida apresentou a sua resposta, no dia 21 de Abril de 2015, invocando várias excepções, as quais forma objecto de pronúncia por parte da Requerente, mediante o requerimento que apresentou a 3 de Agosto de 2015, no uso do princípio do contraditório.
8. A reunião do tribunal arbitral, prevista no artigo 18.º do RJAT, teve lugar no dia 29 de Outubro de 2015, na qual foi acordado que seriam apresentadas alegações escritas, no âmbito dos presentes autos, num prazo sucessivo de 10 dias para a Requerente e Requerida, respectivamente, bem como, foi protelado, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, o prazo para prolação da decisão por mais 2 meses.
9. Assim, o Tribunal, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT designou o dia 15 de Dezembro de 2015 para efeito de prolação da decisão arbitral, momento para o qual relegou a apreciação das excepções invocadas pela Requerida, e advertiu a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.
10. A requerente apresentou as suas alegações, no dia 9 de Novembro de 2015, e a Requerente, no dia 23 de Novembro de 2015.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

A Requerente sustenta o pedido de anulação do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2010, por se encontrar o mesmo ferido de ilegalidade, por:

- i) violação da Convenção para evitar ou eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a Noruega, porquanto,
 - a) Segundo alega a requerente, *«é emigrante na Noruega, onde reside e trabalha. Situação que mantém há mais de 20 anos; (...) não aufere rendimentos em Portugal há*

vários anos; (...) em 30/09/1992 adquiriu um imóvel em Portugal, por empréstimo com o n.º ... junto da Caixa Geral de Depósitos, com a finalidade de investir neste país, objectivo primeiro da aquisição.»

b) Com efeito, e «por manifesta necessidade de prover uma casa para a sua mãe, manteve o referido imóvel ao longo dos anos, constituindo assim uma casa de morada desta, pessoa com baixos rendimentos que afigura pensão de sobrevivência.»

c) Mais, refere a Requerente que «reside e trabalha a bordo do E... e do F... Oslo, razão pela qual passa grande parte do tempo em alto mar; (...) passando mais de 183 dias fora do território português; (...) é trabalhadora dependente desta empresa há vários anos, mantendo o vínculo de trabalhadora por conta de outrem com um contrato de trabalho de tempo indeterminado. Por força dos rendimentos que afigura naquele país, procede tempestivamente ao pagamento das contribuições sociais e ainda impostos naquele país; apresentando, igualmente, as declarações de rendimentos junto dos serviços fiscais do Reino da Noruega.»

d) Acrescenta que «passou grande parte dos últimos anos na Noruega, nomeadamente em 2010, sendo lá tributada pelos seus rendimentos». Assim, «exactamente por quase não vir ao território nacional, por residir e trabalhar na Noruega, a Requerente nunca pensou que teria que pagar impostos em sede de IRS em Portugal, até porque estes já foram objecto de tributação no país onde reside», pelo que «não faz sentido algum que seja tributada nos dois países, tornando-se a tributação sobre os seus rendimentos extremamente onerosa.»

e) Arremata referindo que: «é patente que no caso em apreço estamos perante uma situação flagrante de dupla tributação que pode ser definida como uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes; A administração Tributária pretende tributar em Portugal rendimentos que foram obtidos e já tributados na Noruega.» Mais, afirma em abono da sua posição que não se enquadra em nenhuma das alíneas previstas no artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), pelo que «não pode ser considerada residente em território nacional.», devendo considerar-se que é residente na Noruega por ser aí que «vive a maior parte do ano (...) onde possui o seu círculo de amigos e onde faz toda a sua vida social», e em conformidade com o

disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º da CDT PT/Noruega segundo o qual «*se a pessoa tiver residência nos dois estados, então presume-se que tem residência no país em se sejam mais estreitas as suas relações pessoais e profissionais*».

f) Ainda no que toca à previsão da CDT PT/Noruega, a Requerente indica o artigo 15.º da mesma, o qual prevê que «*o residente de um estado contratante será tributado pelos seus rendimentos no país onde prestar o seu trabalho, e não em Portugal...*». Face a esta disposição legal, entende que a «*tributação de rendimentos auferidos no estrangeiro está a violar o princípio da territorialidade (...) Indo mais além, o n.º 3 do referido art. definindo que as remunerações de emprego a bordo de navio ou aeronave internacional podem ser tributadas no Estado contratante em que a empresa tenha a sua direcção efectiva, sendo in casu, a sede na Noruega.*» Assim, «*como os rendimentos foram auferidos na Noruega e lá foram tributados, não pode ser novamente tributados em Portugal, sob pena de violação da Convenção.*»

ii) Violação do princípio de decisão, da colaboração com os particulares e respeito pelas garantias dos obrigados tributários, motivados no facto de o Serviço de Finanças não se ter pronunciado sobre o pedido de revisão de acto tributário que a Requerente apresentou, até ao prazo legalmente previsto para o efeito, de 4 meses.

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

Por seu lado, a AT vem apresentar a sua defesa, por impugnação e por excepção.

i) Por excepção invoca a Requerida, estarmos perante as seguintes situações:

1. Da incompetência material absoluta do tribunal arbitral, nomeadamente:

a) em proceder à suspensão do processo execução; e

b) para apreciar os actos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação”, e

2. Da “caducidade do pedido de pronúncia arbitral”.

a) Nesta acepção, e no que toca à excepção relativa à incompetência material absoluta do tribunal arbitral em proceder à suspensão do processo de execução fiscal, invoca a

Requerida que esta não é uma matéria que se possa englobar nas competências do tribunal arbitral, face à conjugação da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, artigo 4.º do RJAT e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03, «*por falta de previsão legal.*» Mais, arguindo que «a incompetência do tribunal constitui uma excepção dilatória de conhecimento oficioso que determina a absolvição da instância nos termos do artigo 575.º e alínea a) do art.º 577 do Código de Processo Civil (CPC) aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.»

b) No que respeita à invocada excepção da incompetência material absoluta do tribunal arbitral, para apreciar os actos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, defende a Requerida que, estando perante uma situação em que houve o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, inexistente qualquer análise sobre o acto de liquidação, ou qualquer decisão sobre a admissibilidade desse pedido, seja, sobre a extemporaneidade da sua apresentação ou qualquer análise da verificação ou não dos demais pressupostos estabelecidos por lei formal e material. Assim sendo, conclui no sentido de que: “... *está igualmente excluída da jurisprudência arbitral, por não estar abrangida pelo n.º 1 do art.º 2 do RJAT, a apreciação de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação.*” Cita e transcreve relevante doutrina e jurisprudência Arbitral, terminando, referindo que “... *não se insere no âmbito das suas competências (do Tribunal Arbitral) apreciar a legalidade ou ilegalidade de decisões de indeferimento tácito de pedidos formulados ao abrigo do art.º 78 da LGT.*”, mais referindo tratar-se de excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito de causa, obstando ao conhecimento do pedido e conduzindo à absolvição da AT da instância.

c) E, no que diz respeito à excepção invocada “*Da caducidade do pedido de pronúncia arbitral*”, entende a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral é extemporâneo, por não cumprir os 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias, porquanto «*é sem qualquer margem para dúvidas esse, e não a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que constitui objecto do presente pedido de pronúncia arbitral.*»

Concluindo, assim, no sentido de que «*a liquidação ora impugnada identificada com o n.º 2013... e emissão da correspectiva nota de cobrança no valor de € 7.147,34 foi notificada*

por carta registada de 13-11-2013, recepcionada a 15-11-2013, com o registo n.º RY...PT, cuja data limite de pagamento ocorreu a 09-12-2013». Ora, tendo o presente pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 29-12-2014 é manifestamente extemporâneo.

Rematando que “a caducidade do direito de acção é uma excepção dilatória que determina a abolição da Requerida da instância ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do artigo 89.º do Código do Processo nos Tribunais Administrativos, e alínea e) do n.º 1 do 287.º do Código de Processo Civil (CPC) aplicável ex vi do art.º 2.º do RJAT.

iii) Por impugnação, invoca a Requerida que “ a 31.12.2010 a Requerente tinha residência fiscal em Portugal.» Tendo auferido, nesse ano, «rendimentos na Noruega», os quais foram tidos em conta para efeitos de liquidação de IRS do ano de 2010, na medida em que foi contabilizado, nas deduções à colecta, o imposto pago no estrangeiro.

a) Entende a Requerida, que a Requerente não logrou fazer a prova que lhe competia de que reside na Noruega há mais de 20, nem que «o imóvel sito em Portugal e do qual é proprietária, não é por ela domiciliado, muito menos que apenas a sua mãe lá reside.» Na verdade, continua a Requerida «é evidente e axiomático que a Requerente, a 31.12.2010, possuía em Portugal uma habitação à qual correspondia (e corresponde) o seu domicílio fiscal e que, como tal, fazia supor a sua intenção de a manter como residência habitual.», pelo que «não se poderá encontrar qualquer censura na actuação da AT.

b) No que diz respeito ao conceito de residência fiscal previsto na CDT, refere a Requerida que: «na Troca de Informações com a Autoridade Tributária da Noruega esta não apurou que a Requerente dispusesse de habitação permanente na Noruega», tendo esta autoridade notificado «a Requerente para o seu domicílio fiscal (em Portugal), tratando-a (...) como residente em território português.» Concluindo, quanto a esta matéria, no sentido de que: «em face dos factos apurados (pela AT norueguesa) e nos termos previstos pela alínea b) do n.º 1 do art.º 16.º da CIRS, a outra conclusão não se pode chegar que não seja pela, insofismável, residência em Portugal da Requerente.»

c) Mais referindo, ainda que, «a Autoridade Tributária da Noruega entendeu, a 19.09.2013, reiterar a conclusão supra, considerando os trabalhadores portugueses empregados ao serviço da companhia E..., como residentes fiscais em Portugal.»

d) Por último, entende, a Requerida que: *“do que vem ante exposto, decorre que a AT aplicou correctamente as regras vigentes, porquanto da aplicação conjugada do n.º 3 do art. 15.º e n.º 1 do art.º 23.º da CDT, quer da redacção vigente à data dos factos, quer da redacção actual, resulta a atribuição de uma competência internacional tributária cumulativa do Estado da Fonte (Noruega) e do Estado de Residência (Portugal), desde que seja concedido, tal como foi, um crédito de imposto pelo imposto já pago no Estado da fonte pelo Estado da Residência, por forma a eliminar a dupla tributação internacional».*

e) Concluindo, no sentido de que *«carecem de fundamentação as pretensões aduzidas pela Requerente, quer no sentido de se efectuar a revisão oficiosa, quer no sentido de imputar qualquer ilegalidade, inexistente à liquidação em causa.»*

IV. Saneamento

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

No entanto, e atendendo a que a Requerida invocou, na sua resposta, i) a excepção “da incompetência material absoluta do tribunal arbitral, em proceder à suspensão do processo execução; ii) a excepção da incompetência material absoluta do tribunal arbitral para apreciar os actos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação”, e iii) a excepção da “caducidade do pedido de pronúncia arbitral” e uma vez que, a eventual procedência de alguma destas excepções poderá obstar ao conhecimento do mérito do pedido e, poderá conduzir à absolvição da Requerida, vão as mesmas ser devidamente apreciadas em primeira linha.

Vejamos, então, uma a uma, a matéria das excepções invocadas:

A. DA ALEGADA “EXCEPÇÃO RELATIVA À INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA PROCEDER À SUSPENSÃO DO PROCESSO EXECUTIVO”.

Quanto à primeira excepção, invoca a Requerida em suporte à sua posição, a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º, o art.º 4, ambos do RJAT e art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, para referir que a matéria relativa ao processo executivo não está abrangida no âmbito de competência material do Tribunal Arbitral.

Com efeito, entende a Requerida que a Requerente pretende a suspensão do processo executivo, mas que tal pretensão não pode proceder por considerar que o Tribunal Arbitral “... é incompetente em razão da matéria para apreciar a decidir o pedido da Requerente em tudo o que se prende com a apreciação da matéria relativa ao processo de execução fiscal, por falta de provisão legal”. E cita jurisprudência que o comporta.

A incompetência do Tribunal, teima a Requerida, “... constitui uma excepção dilatória de conhecimento oficioso, que determina a absolvição da instância nos termos dos artigos 576.º e alínea a) do art.º 577 do Código do Processo Civil (CPC) aplicáveis ex-vi artigo 29.º, n.º 1, aliena e) do RJAT, o que desde já se requer.”

Efectivamente, recorde-se, que a Requerente termina o seu Requerimento inicial solicitando, para além da anulação da liquidação efectuada “ a suspensão do processo de execução fiscal”.

Ora, sobre esta matéria foi a Requerente notificada, por Despacho do Tribunal Arbitral de 17/7/2015, para, face às excepções invocadas pela Requerida, vir aos autos pronunciar-se sobre elas, fazendo uso do princípio do contraditório.

E, assim fez a Requerente, que por requerimento que deu entrada em 3 de Agosto de 2015, em que depois de explicitar as razões subjacentes atinente à suspensão do processo executivo, e começando por manifestar conhecimento quanto ao mecanismo ao seu dispor para suspender tal processo, vem esclarecer o Tribunal que, de entre aquilo que se pretende

que o tribunal efectivamente se pronuncie, está a apreciação do acto de liquidação que deu origem a tal processo executivo e cuja legalidade põe em causa.

Embora, evidentemente, não negue que do seu requerimento constava tal referência, a Requerente conclui que não constitui a suspensão do processo executivo, o objecto deste procedimento arbitral, assim corrigindo o erro que consta das conclusões do seu requerimento inicial.

E em boa hora o fez, porquanto assiste razão à Requerida AT, já que é ao órgão de execução fiscal que cabe indiscutivelmente a competência para apreciar e decidir quanto à suspensão dos processos executivos (Vd., entre outros, art.º 199.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)).

Tendo a parte retirado do seu pedido, a referida suspensão, sobre ela o Tribunal não se irá pronunciar, o que nunca faria mesmo que isso não acontecesse, por ser o mesmo incompetente em razão de matéria para tal apreciação, por força das disposições invocadas pela Requerida na sua Resposta.

B. DA ALEGADA EXCEPÇÃO “DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL PARA APRECIAR OS ACTOS DE INDEFERIMENTO DOS PEDIDOS DE REVISÃO OFICIOSA QUE NÃO COMPORTEM A APRECIÇÃO DA LEGALIDADE DOS ACTOS DA LIQUIDAÇÃO.

A sustentar esta excepção, invoca a Requerida o argumento de que, tratando-se de uma situação de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, inexistente qualquer análise sobre o acto de liquidação, nem qualquer decisão sobre a admissibilidade desse pedido, sobre a extemporaneidade da sua apresentação ou, ainda, qualquer análise da verificação ou não dos demais pressupostos estabelecidos por lei formal e materialmente.

Concluindo que:

“... está igualmente excluída da jurisprudência arbitral, por não estar abrangido pelo n.º 1 do art.º 2 do RJAT, a apreciação de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação.”

Cita e transcreve relevante doutrina e jurisprudência Arbitral, terminando, referindo que “... não se insere no âmbito das suas competências (do Tribunal Arbitral) apreciar a legalidade ou ilegalidade de decisões de indeferimento tácito de pedidos formulados ao abrigo do art.º 78 da LGT.”, tratando-se, conseqüentemente, de excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito de causa, obstando ao conhecimento do pedido e conduzindo à absolvição da AT da instância.

Notificada para se pronunciar sobre as invocadas excepções dilatórias, a Requerente defendeu a competência do Tribunal Arbitral para apreciação do pedido, manifestando o entendimento de que os tribunais arbitrais são competentes quanto à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de tributos, e é precisamente isso que está em causa no presente processo – o acto de liquidação do IRS correspondente ao ano de 2010.

A restante argumentação utilizada prende-se com a censura por parte da Requerente, do comportamento da Requerida, por não se ter dignado responder expressamente ao seu pedido de revisão oficiosa, em violação do disposto no artigo 56.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Ora, se a autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, carecem de prévia reclamação para garantir a sua impugnabilidade, estando assim em causa um acto de 2.º grau, nada impede que também se aceite tal impugnabilidade quando o acto de 2.º grau em causa for o indeferimento, expresso ou tácito, de um pedido, tempestivo, de revisão oficiosa.

Com efeito, neste caso a liquidação impugnada, não passou pelo crivo da análise da legalidade por parte da AT, que é exigível nos actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, e que, como tal, obriga a reclamação graciosa prévia, mas, tal oportunidade, não deixa de ser dada à AT, neste caso, por via da apreciação de pedido de revisão oficiosa. Assim sendo, não deve o contribuinte ser penalizado, se, por atraso,

incúria ou negligência (ou acumulação do serviço), a AT não se pronunciar sobre o pedido de revisão oficiosa, em tempo oportuno.

Serve isto para dizer que, tanto é impugnável o acto de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, como o acto de indeferimento tácito desse mesmo pedido.

É que, para efeitos da sua impugnabilidade, este acto também é considerado um acto que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

E é isso que o próprio Supremo Tribunal Administrativo tem sustentado (Vd. entre outros, Acórdão do STA, de 8.7.2009, tirado no Proc. n.º 0306/09, Acórdão do STA de 6.10.2005, Proc. n.º 01166/04 e mais recentemente Acórdão do STA de 2.7.2014, Proc. 01950/13), e que o presente tribunal acompanha, segundo os quais:

“II - O indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, baseado na sua ilegalidade, deve considerar-se, para efeito das alíneas d) e p) do n.º 1 do art. 97.º do C.P.P.T., como um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação.

III - Consequentemente, o meio processual adequado para impugnar esse indeferimento tácito é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso.

IV - Sendo utilizado recurso contencioso para impugnar tal acto ocorre erro na forma de processo.” (Excerto do Acórdão do STA proferido no processo n.º 01166/04, de 06.10.2005)

Carece, por isso, a Requerida de razão quanto a esta invocada excepção.

Face ao exposto, entende o presente tribunal ser de improceder a excepção de incompetência material do Tribunal invocada pela Requerida.

C. DA ALEGADA EXCEPÇÃO “DE CADUCIDADE DO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL”.

No que toca à terceira e última excepção, invoca, a Requerida, que o prazo para apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral é de 90 dias, contados a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 102.º do CPPT (Vd. n.º 1 do art.º 10.º do RJAT) ou seja, a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias (nomeadamente, dizemos nós). Ora, identificando a Requerente como acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral a liquidação do IRS de 2010, entende a Requerida que, na base do pedido de pronúncia arbitral, formulado pela Requerente, está a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa. Continua a Requerida, mencionando que a liquidação impugnada, foi objecto de emissão da nota de cobrança no valor de € 7.147,34, a qual foi notificada por carta registada de 13.11.2013 recepcionada a 15.11.2013, cuja data limite de pagamento ocorreu a 9.12.2013. Assim sendo, a apresentação do pedido de constituição do Tribunal Arbitral, pela Requerente, no dia 29.12.2014, é extemporâneo, por ultrapassar o aludido prazo de 90 dias, pelo que, consequentemente, se verifica a caducidade do direito de acção, o que constitui uma excepção dilatória, determinante da absolvição da Requerida da instância.

Por seu lado, e no que toca a esta chamada pretensa extemporaneidade, a Requerente elabora, quanto aos pressupostos de apresentação de pedido de revisão oficiosa, uma dissertação, na qual invoca lei, e jurisprudência a seu favor.

Ora, admitindo o presente tribunal que, para que se considere tempestivo o pedido de pronúncia arbitral, não referenciando datas, mas no pressuposto de que aquilo que cabe ao Tribunal decidir é a caducidade ou não do direito à acção, tratando-se, para além de uma impugnação de um acto de liquidação de um imposto, de uma impugnação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do IRS de 2010, dever-se-á atender a que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, conjugado com o artigo 102.º do CPPT, para o qual remete, o prazo para deduzir o presente pedido de constituição do tribunal arbitral, inicia-se com a presunção do indeferimento tácito.

Assim sendo, considerando que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado, pela Requerente, no dia 01.08.2014, o seu indeferimento tácito ocorreu no dia 01.12.2014, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 57.º da LGT.

Nesta conformidade, o prazo de 90 dias para a apresentação do presente pedido de constituição do tribunal arbitral apenas expiraria no dia 01.03.2015. Ora, considerando que o pedido de constituição do presente tribunal teve lugar, no dia 29.12.2014, é manifesto que o mesmo é tempestivo, sendo, deste modo, de considerar improcedente, também, esta excepção, apresentada pela Requerida, de caducidade do pedido de pronúncia arbitral.

Posto que se passará à apreciação do mérito da causa, indeferidas que foram todas as excepções invocadas pela Requerida.

V. Matéria de Facto

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. No dia 30.09.1992, a Requerente adquiriu a fracção autónoma designada pela letra “B” do prédio sito na Rua ..., n.º ..., a que corresponde o, no Montijo, descrito na Conservatória do Registo Civil, Predial Comercial e Automóvel do Montijo sob o n.º .../..., tendo aí o seu domicílio fiscal. (cfr. Doc. n.º 2 e 5 juntos com a petição inicial);

B. No ano de 2010, a Requerente pagou à Caixa Geral de Depósitos, a título do empréstimo n.º ..., a quantia de € 2.204,52, correspondendo € 1.799,88 a amortizações e € 404,64 a juros. (cfr. Doc. n.º 4 junto com a petição inicial);

C. A 31.12.2010 a Requerente tinha residência em Portugal, na ..., n.º ..., ...-... Montijo. (cfr. Doc. n.º 2 junto com a petição inicial, e processo administrativo);

D. A requerente trabalha a bordo do navio “G...” que faz o percurso entre Oslo e Kiel, pertencente a uma empresa, com sede na Noruega, denominada “E...”, desde 29 de Julho de 1998, ali desempenhando funções de assistente de restauração. (cfr. Doc. n.º 1 junto com as alegações da requerente e a fls_ do processo administrativo);

E. A Requerente consta no cadastro de contribuintes do sistema informático da AT como residente em Portugal, situação verifica desde o dia 22.10.1995 e que se manteve, pelo menos até à data de apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral. (cfr. Doc. n.º 1 junto com a resposta);

F. No ano de 2010, os rendimentos auferidos pela Requerente, foram objecto de tributação na Noruega. (cfr. Doc. n.º 3 junto com a petição inicial);

G. A Autoridade Fiscal norueguesa notificou a Requerente quanto ao acto de liquidação de imposto (imposto norueguês) sobre os rendimentos auferidos no ano de 2010, para a Rua ..., n.º ...-..., ...-... Montijo, Portugal. (cfr. Doc. n.º 3 junto com a petição inicial);

H. A situação tributária da Requerente foi objecto de procedimento de inspecção, desencadeado ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2013... de 03.04.2013, Código de Actividade 11122002, emitida pelo Serviço de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ..., motivada na troca de informações espontânea ao abrigo da CDT celebrada entre Portugal e a Noruega. (cfr. fls_ do processo administrativo);

I. A Requerente não apresentou a sua declaração de IRS Modelo 3 em Portugal, tendo esta sido preenchida oficiosamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira no dia 16.10.2013. (cfr. fls_ do processo administrativo);

J. No dia 01.01.2014 foi instaurado o Processo de Execução Fiscal n.º ...2014..., pelo Serviço de Finanças do ..., para cobrança coerciva do montante de € 7.147,34 (sete mil, cento e quarenta e sete euros e trinta e quatro cêntimos), respeitante a IRS do ano de 2010. (Cfr. fls._ do processo administrativo);

K. No dia 17.04.2014 a Requerente apresentou um pedido de pagamento a prestações junto do Serviço de Finanças do ..., no âmbito do Processo de Execução Fiscal n.º ...2014.... (cfr. Doc. n.º 5 junto com a petição inicial);

L. No dia 01.08.2014 a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa do acto tributário junto do Serviço de Finanças do ..., relativamente à liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do ano de 2010. (Cfr. fls._ do processo administrativo);

M. No dia 23.02.2015, foi emitido despacho concordante pelo Chefe de Divisão da Direcção de Serviços de Relações Internacionais no sentido da manutenção do acto

impugnado, sufragado no Parecer n.º .../2015, de 19.02.2015 respeitante ao pedido de revisão apresentado pela Requerente. (cfr. a fls_ do processo administrativo).

VI. Motivação da matéria de facto

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados.

De referir que, em sede de alegações, a Requerente veio juntar aos autos um documento emitido pela empresa, E..., ..., datado de 13 de Março de 2015, o qual atesta que a mesma é sua trabalhadora, desde o dia 29 de Julho de 1998, exercendo funções de assistente de restauração. Sucede que, a Requerida, entende que o documento em apreço deve ser desentranhado por trazer *”agregada factualidade nova”*, ser *“em si contraditório das conclusões vertidas pelas autoridades norueguesas que nunca trataram a Requerente, e outros trabalhadores em situações similares, como residentes”*, invocando, deste modo, que a sua aceitação é violadora do princípio da preclusão, e da igualdade das partes.

Ora, não obstante, a data do documento agora junto, ser anterior à data da sua apresentação, o tribunal entende, face ao princípio da livre apreciação da prova, que o mesmo se manterá nos autos, uma vez que não acarreta factos novos, mas apenas complemento aos já constantes dos autos, não tendo qualquer influência sobre a decisão do presente aresto.

VII. Factos dados como não provados

Existe apenas um facto que não foi dado como provado, por não haver qualquer referência nos autos relativamente ao mesmo:

ÚNICO – Não se dá como provado que a Requerente tenha uma habitação permanente na Noruega.

VIII. Fundamentos de direito

São as seguintes as questões a apreciar e decidir:

- a) Saber se a Requerente deve ser considerada residente na Noruega ou em Portugal, face às normas da Convenção para evitar a dupla tributação internacional, e em consequência, saber se pode a mesma ser tributada em Portugal pelos rendimentos que auferiu no ano de 2010, provenientes do trabalho dependente que exerceu a bordo de um navio da propriedade de uma empresa norueguesa;
- b) Saber se o acto de liquidação de IRS do ano de 2010 é ilegal por padecer do vício de violação dos princípios do procedimento tributário, nomeadamente: princípio da colaboração, da decisão, do respeito pelas garantias dos obrigados tributários.

Vejamos,

1. DA CONVENÇÃO PARA EVITAR OU ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO CELEBRADA ENTRE PORTUGAL E A NORUEGA- DIREITO INTERNACIONAL E DIREITO INTERNO -

No que toca à primeira questão, e tendo em consideração que o caso em apreço é passível de se integrar numa situação de dupla tributação internacional, indagaremos um pouco sobre este assunto, para posteriormente, alcançar a matéria chave dos presentes autos.

Assim, a dupla tributação é um conceito com que no Direito Tributário se designam os casos de concurso de normas. Este concurso caracteriza-se pela existência do mesmo facto se integrar na previsão de duas normas diferentes. Há, assim, concurso de normas de Direito Tributário quando o mesmo facto se integra na hipótese de incidência de duas normas materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.¹

¹ Alberto Xavier, in Direito Tributário Internacional, 2.^a Edição, Almedina, pp.30

Este concurso de normas pode ocorrer em Estados diferentes, consubstanciando, face à existência de identidade do facto tributário e pluralidade de normas de sujeição pertencentes a ordenamentos jurídico-tributários diferentes, a denominada Dupla Tributação Internacional.

A identidade do facto tributário, para se verificar, exige que entre as duas (ou mais) tributações exista: identidade do objecto; identidade do sujeito; identidade do período tributário e identidade do imposto. “*A propósito desta última identidade, diz-se que há identidade do imposto, quando, em ambos os ordenamentos, o imposto tem idêntica natureza substancial.*”²

Ora, por forma a eliminar a dupla tributação internacional e obviar às consequências negativas que a mesma representa para o desenvolvimento da actividade económica internacional, foram colocados à disposição dos Estados, dois tipos de instrumentos, a saber:

- i) as medidas unilaterais – disposições internas dos Estados – e;
- ii) as medidas bilaterais – tratados ou convenções de dupla tributação internacional.

No tocante às medidas unilaterais, ensina Américo Brás Carlos que “*Os mecanismos unilaterais são, como o próprio nome indica, mecanismos internos de eliminação de dupla tributação internacional adoptados por cada Estado, sem a necessária correspondência em outros ordenamentos. Estes mecanismos podem agir relativamente à matéria colectável auferido no estrangeiro, isentando-a (Isenção integral ou progressiva), ou em relação ao imposto ali pago, permitindo a sua dedução ao imposto a pagar no país da sua residência (crédito de imposto, como seja o artigo 81.º do CIRS e o artigo 91.º do CIRCI).*”³

Quanto às medidas bilaterais, temos as denominadas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação Internacional, que se consubstanciam nos “*tratados internacionais celebrados*

² Américo Brás Carlos, in *Impostos – Teoria Geral*, Almedina, pág. 236

³ Américo Brás Carlos, in *Impostos – Teoria Geral*, Almedina, pág. 237 e 238

*entre dois Estados – Estado da fonte e o Estado da residência – através dos quais estes regulam entre si o modo de tributar factos que, por força dos elementos de conexão utilizados se compreendem no âmbito de aplicação tributária de ambos os Estados, de modo a eliminar a dupla tributação.”⁴, as quais não eliminando completamente a dupla tributação, sempre a poderão atenuar, e relativamente à qual já tivemos oportunidade de referir *supra*.*

Vejamos,

A. CONCEITO DE RESIDÊNCIA FISCAL NO DIREITO CONVENCIONAL INTERNACIONAL E NO DIREITO INTERNO

A análise do conceito de residência fiscal torna-se fundamental, no âmbito das Convenções com vista a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital celebradas entre os Estados.

Com efeito, e considerando que no presente processo estamos perante uma situação em que a Requerente se encontra a ser tributada na Noruega e em Portugal, pelos rendimentos que auferir enquanto trabalhadora a bordo de um navio norueguês para uma empresa com sede na Noruega, será útil mencionar que entre estes dois Estados foi celebrada a Convenção para evitar dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 504/70, de 27.10 (com troca dos instrumentos de ratificação em 01.09.1971, Aviso no DG, IS, 15.10.10971, em vigor desde o dia 1 de Janeiro de 1972), e que o mesmo regime decorre da nova Convenção entre a República Portuguesa e o reino da Noruega para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, aprovada pela Resolução da AR n.º 44/12, de 12.04 (com troca de instrumentos de ratificação em 15.03.2013), em vigor desde o dia 15 de Junho de 2012, e relativamente à qual teremos que nos socorrer para aferir se a Requerente é considerada como residente em Portugal ou na Noruega.

⁴ Idem, pág. 240

Vejamos,

Nos termos do disposto no artigo 1º da Convenção, esta aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

Com efeito, e dada a primazia do direito internacional sobre o direito interno, prevista no artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, parece-nos prudente definir, desde logo, o conceito de residência fiscal para efeitos de aplicação da Convenção, conceito que não se pode confundir com o conceito de residência fiscal para efeitos de direito interno.

Prevê, assim, o artigo 4.º da Convenção, sob a epígrafe “Domicílio fiscal” que:

1. *Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar.*
2. *Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:*
 - a) *Será considerada residente do Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);”*

Ora, não obstante, os conceitos de residência (fiscal) para efeitos da Convenção e para efeitos fiscais domésticos não coincidirem, a verdade é que, a Convenção em causa nos presentes autos, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE, remete a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes.

Deste modo, e remetendo a Convenção para a noção de residência de cada Estado, pode suceder que uma pessoa seja considerada residente em ambos os diferentes Estados,

consubstanciando-se, assim, num conflito positivo. Neste caso, dever-se-á recorrer ao disposto no n.º 2 do artigo 4.º da CDT, por forma a delinear qual o caminho mais correcto para determinar a residência fiscal, seguindo as regras nele previstas.

Dentro destas regras, a que surge em primeiro lugar é a que passa por saber se o sujeito passivo tem residência permanente em algum dos Estados contratantes. Se tiver uma residência permanente em apenas um dos Estados, será de concluir que deve considerar-se residente desse mesmo Estado. Se tiver residência em ambos os Estados, necessário se torna indagar sobre outro elemento de conexão que melhor identifique o Estado de residência, como seja, o Estado em que o sujeito passivo tenha o seu centro de interesses vitais, ou seja, onde sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas.

No direito interno português, o conceito de residente fiscal encontra-se previsto no artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), segundo o qual:

“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.”*

Ora, da factualidade dada como provada resulta que a Requerente, no ano de 2010, trabalhava para a empresa E..., uma empresa sediada na Noruega, exercendo funções de assistente de restauração, a bordo de um navio norueguês, encontrando-se neste, precisamente, 183 dias por ano.

Por outro lado, da factualidade dada como provada resulta que a Requerente tinha, à data de 31 de Dezembro de 2010, habitação em Portugal em condições que fazem supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, não tendo resultado provado que tivesse habitação na Noruega.

A acrescentar a estes factos, consta ainda da factualidade dada como provada que, as Autoridade Fiscais norueguesas, consideram que, no ano de 2010, a Requerente era residente em Portugal.

E, tanto assim o é que, procederam à notificação do acto de liquidação de imposto sobre os rendimentos auferidos no ano de 2010, tributados na Noruega, para a Rua ... n.º ...- ..., ...-... Montijo, Portugal, não o tendo feito, contudo, para qualquer outra morada que se situasse na Noruega, ou em qualquer outro país.

E, porque o teriam feito para Portugal?

Provavelmente, por não terem registo de outro domicílio fiscal, nomeadamente, na Noruega e, deste modo, consideraram a Requerente como não residente (conforme resulta do Doc. n.º 3 junto com a petição inicial), embora, face ao disposto no n.º 3 do artigo 15.º da CDT Portuga-Noruega, se considerassem competentes para a tributação dos rendimentos auferidos a bordo do identificado navio. Esta competência poderá resultar do facto de as Autoridades Fiscais norueguesas concluírem que a empresa pagadora dos rendimentos tem sede na Noruega.

Ora, tendo em consideração o artigo 16.º do CIRS e o artigo 4.º da CDT, poderemos concluir que a Requerente, tendo habitação permanente à sua disposição, apenas, em Portugal (e não na Noruega), deve ser considerada como residente fiscal em Portugal, mesmo que a fonte dos rendimentos que a mesma aufera seja a Noruega.

Conclui-se, assim, que a Requerente, no ano de 2010, deve ser considerada residente fiscal em Portugal, por se mostrarem preenchidos os requisitos para o efeito, previstos no artigo 4.º da CDT Portugal-Noruega e do artigo 16.º, n.º 2 do CIRS.

Deste modo, e num primeiro momento, considerando a Requerente residente em Portugal, e munindo-nos das normas jurídicas internas, temos que o IRS incide, nos termos do

disposto no artigo 15.º, n.º 1 do CIRS sobre a totalidade dos seus rendimentos, o que significa que, auferindo a Requerente rendimentos apenas na Noruega, e sendo considerada residente em Portugal, é neste último Estado que a Requerente os deveria declarar, e aqui ser tributada.

No entanto, e considerando que a Requerente desempenhava funções a bordo de um navio norueguês, necessário se torna aferir o que é que a CDT prevê quanto aos rendimentos auferidos nestas circunstâncias.

Ora, a CDT Portugal-Noruega dispõe no seu artigo 15.º que: “

1. Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º e 20.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano civil em causa, não excedam no total centos e oitenta e três dias; e

b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e

c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de alguma aeronave no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.”

Descortinando esta norma, podemos inferir que a regra geral de tributação dos rendimentos de trabalho dependente prevista no n.º 1, é a de que quando estamos perante uma situação em que há um residente num dos países contratantes e a sua fonte de rendimento é no outro Estado, a competência tributária é cumulativa, i.e., ambos os Estados Contratante podem proceder à tributação daqueles rendimentos.

O n.º 2 dispõe quanto às condições de verificação cumulativa para que a competência seja exclusiva do Estado de residência.

O n.º 3, com aplicação no caso em concreto, na medida em que a Requerente exerce funções de assistente de restauração, a bordo de um navio pertencente a uma empresa norueguesa, restabelece a regra da competência tributária cumulativa (do Estado de residência e do Estado onde se situa a direcção efectiva da empresa empregadora).

Assim sendo, considerando que a Requerente é residente em Portugal, mas trabalha e exerce funções de assistente de restauração a bordo de um navio pertencente a uma sociedade norueguesa, podemos concluir que qualquer um dos Estados - residência ou fonte – têm competência para tributar os rendimentos por ela auferidos na Noruega, pelo que, por forma a obviar uma situação ilegal de dupla tributação, devem ser adoptadas medidas para evitar, atenuar ou eliminar essa dupla tributação, pelo estado da residência, nos termos do disposto no artigo 23.º da CDT, e consequentemente, no artigo 81.º do CIRS.

B. - DAS MEDIDAS UNILATERAIS DE ELIMINAÇÃO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL EM PORTUGAL – ARTIGO 81.º DO CIRS

As pessoas singulares residentes em Portugal são tributadas, nos termos do artigo 15, n.º 1 do CIRS, a título de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, em conformidade com o princípio da universalidade.

“No direito tributário português, é o princípio da universalidade (da totalidade, da tributabilidade ilimitada ou do world-wide-income) que governa a tributação das pessoas singulares e das pessoas colectivas. O princípio da universalidade – cujas origens remontam à Lei prussiana, de 24 de Julho de 1891, do imposto sobre o rendimento e ao imposto sobre o rendimento americano de 1913 – encontra-se entre nós consagrado, quanto às pessoas singulares no artigo 1.º, n.º do 2 do CIRS, segundo o qual “os rendimentos, quer em dinheiro, quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que seja auferido”; e ainda no artigo 15.º, n.º 1 do mesmo Código, segundo o qual “sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.”⁵

Nesta sequência, e segundo ensina, ainda, aquele Autor, *“Via de regra, as legislações que consagram o princípio da universalidade contêm disposições unilaterais tendentes a eliminar ou atenuar a dupla tributação a que ela pode conduzir, prevendo a outorga de um crédito de imposto por dupla tributação internacional.*

Relativamente às pessoas singulares – que aqui nos ocupa – vigoram disposições similares. Assim, no CIRS, no seu artigo 81.º, n.º 1 prevê que os titulares das diferentes categorias de rendimentos, obtidos no estrangeiro, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até à concorrência da parte da colecta proporcional a esses rendimentos líquidos, que corresponderá à menor das seguintes importâncias: (i) imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; (ii) fracção da colecta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas no referido Código.

⁵ Idem, pág. 489

De acordo com o n.º 2 deste artigo, quando existir convenção para evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, aquela dedução não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro, nos termos previstos na convenção.”⁶

No caso em apreço em que o Estado da fonte, (Noruega) onde são obtidos os rendimentos, também pode tributar esses rendimentos, caberá ao Estado da residência – no presente caso – Portugal – eliminar ou atenuar a dupla tributação, segundo o método da isenção ou da imputação (ou crédito) do imposto estrangeiro, que se encontra previsto no artigo 81.º do CIRS.

Ora, o artigo 81.º do CIRS sob a epígrafe: “*eliminação da dupla tributação internacional*”, no seu n.º 1, prevê o regime regra, segundo o qual: “*os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até à concorrência da parte da colecta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias:*

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;*
- b) Fração da colecta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.”*

E, no seu n.º 2, que será a excepção àquele n.º 1, prevê que: “*quando existir convenção para eliminar a dupla tributação internacional celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do n.º anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.”*

Resulta assim, da conjugação destes n.ºs do artigo 81.º do CIRS, *supra* transcritos, que o n.º 1 é uma medida unilateral de eliminação ou atenuação de dupla tributação internacional, de imposto pago no estrangeiro não previsto em CDT, e que será a REGRA

⁶ Ibidem pág. 494

GERAL, enquanto que o n.º 2 prescreve situações em que os limites previstos podem ser abarcados sem que, no entanto, ultrapassem as deduções previstas na Convenção.

Segundo entendemos, este n.º 2 consubstancia, nas palavras de Américo Brás Carlos“ (...) *as medidas unilaterais [que] podem aplicar-se conjuntamente como medidas bilaterais resultantes das convenções para evitar a dupla tributação internacional que limitem a tributação do país da fonte (ou origem) do rendimento a uma taxa inferior à normal. A consequência é a de que a dedução à colecta do imposto português não pode ser superior ao imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na convenção*”⁷ – V.G. artigo 81.º, n.º 2 do CIRS.

Significa isto que, a aplicação do n.º 2 do artigo 81.º do CIRS emprega, apenas, um limite à dedução dos impostos, previsto na CDT, limite este que não pode ser superior ao imposto pago no estrangeiro, nos termos previsto na convenção.

Ora, tendo em consideração que a Requerente declarou os rendimentos que auferiu, no ano de 2010, pelo exercício das suas funções enquanto assistente de restauração a bordo de um navio norueguês, e que pagou um imposto norueguês no valor de € 6.379,69 (seis mil, trezentos e setenta e nove euros e sessenta e nove cêntimos), este deve ser relevado para efeitos do crédito de imposto a conceder em Portugal, ou seja, pelo seu Estado de residência.

Com efeito, do processo administrativo e da demonstração de liquidação de IRS respeitante ao ano de 2010 (cfr Doc. n.º 3 junto com a Resposta) resulta que esse crédito foi concedido à Requerente, nas deduções à colecta, no montante global de € 6.640,94, sendo que, € 261,25 corresponde à dedução pessoal do sujeito passivo (alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º do CIRS) e € 6.379,69 dizem respeito a crédito de imposto suportado no estrangeiro (alínea a) do n.º 1 do artigo 81 do CIRS), pelo que o Tribunal considera ter sido cumprido o disposto no artigo 23.º da CDT e artigo 81.º do CIRS, sendo de improceder a presente impugnação nesta parte.

⁷ Américo Brás Carlos, in *Impostos – Teoria Geral*, Almedina, pág. 239

O Tribunal entende que a AT fez uma correcta aplicação do normativo fiscal em causa, nada havendo a censurar quanto a este aspecto, ao acto impugnado.

2. DOS PRINCÍPIOS CONSAGRADOS NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA RELATIVOS AO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO.

A Requerente invoca que o comportamento da Autoridade Tributária Aduaneira, no sentido de não se ter pronunciado, no prazo dos 4 meses, previsto na Lei, sobre o pedido de revisão de acto tributário que a mesma apresentou, no dia 01.08.2014, padece de um vício de violação do princípio de decisão, da colaboração com os particulares e respeito pelas garantias dos obrigados tributários.

Ora, o princípio da decisão encontra a sua previsão no artigo 9.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA Velho, com semelhante redacção no artigo 13.º do CPA Novo), segundo o qual:

1 - Os órgãos administrativos têm, nos termos regulados neste Código, o dever de se pronunciar sobre todos os assuntos da sua competência que lhes sejam apresentados pelos particulares e, nomeadamente:

- a) Sobre os assuntos que lhes disserem directamente respeito;*
- b) Sobre quaisquer petições, representações, reclamações ou queixas formuladas em defesa da Constituição, das leis ou do interesse geral.*

2 - Não existe o dever de decisão quando, há menos de dois anos contados da data da apresentação do requerimento, o órgão competente tenha praticado um acto administrativo sobre o mesmo pedido formulado pelo mesmo particular com os mesmos fundamentos.”

Com efeito, este princípio tem, igualmente, expressão, no direito tributário, nomeadamente no artigo 56.º da LGT que prevê que:

“1 - A administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de

reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo.

2 - Não existe dever de decisão quando:

- a) A administração tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos;*
- b) Tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário.”*

Na verdade, este artigo 56.º da LGT deve ser conjugado com o artigo 57.º do mesmo diploma, atendendo a que o mesmo enuncia o princípio da celeridade no procedimento tributário, assente nos princípios da desburocratização e da eficiência da AT, segundo o qual *“O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios.”*

Ora, nesta acepção, é prudente referir que a pretensão de um contribuinte dirigida à administração tributária tem um de dois desfechos possíveis: deferimento ou indeferimento, os quais podem ser totais ou parciais, e o qual pode ser expresso ou tácito.

O indeferimento tácito de um qualquer procedimento tributário encontra a sua previsão no n.º 5 do artigo 57.º da LGT, o qual deve ser interpretado como uma garantia dos contribuintes face à inércia da administração tributária, porquanto, a falta, no prazo de 4 meses, de conclusão do procedimento tributário sobre a pretensão de um contribuinte, dirigida ao órgão tributário, confere ao interessado, salvo disposição legal em contrário, a faculdade de presumir indeferida essa pretensão, podendo contra esse indeferimento tácito reagir em conformidade.

Com efeito, esse indeferimento tácito não desobriga a AT de se pronunciar sobre a petição que lhe foi dirigida. Pelo menos essa desobrigação não resulta de qualquer disposição legal, outro sim, parece manter-se a obrigação de dar a conhecer ao interessado da decisão a resolução que sobre a sua pretensão recai (art. 268º CRP e 56º LGT).

Na verdade, compulsando o procedimento administrativo, constatamos que, em momento posterior à apresentação do pedido de constituição do presente tribunal, a Requerida, na pessoa do Chefe de Divisão de Serviços de Relações Internacionais, emitiu um Despacho concordante com o Parecer n.º .../2015, de 19.02.2015, concluindo, depois de analisado o pedido de revisão, que o mesmo “*carece de fundamento legal, devendo manter-se o ato impugnado.*”

Deste modo, é manifesto que a Requerida não cumprindo o prazo de 4 meses para decidir ou pronunciar-se sobre o pedido de revisão do acto tributário, não violou qualquer princípio consagrado para a fase administrativa, tendo com esse comportamento aberto possibilidade à Requerente de alcançar outros meios impugnatórios do acto de liquidação controvertido, pelo que também, quanto a esta matéria, entende o Tribunal ser de improceder a pretensão da Requerente.

Face a tudo o acima exposto, conclui-se pela legalidade do acto de liquidação de IRS do ano de 2010, pelo que deve o mesmo manter-se na ordem jurídica.

DECISÃO

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim, pela improcedência do pedido, devendo manter-se na ordem jurídica o acto de liquidação de IRS, do ano de 2010, no montante de € 7.147,34 (sete mil, centos e quarenta e sete euros e trinta e quatro cêntimos).

Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 7.300,53 nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o art.º 12, n.º 2 do RJAT, do art.º 4 do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 612,00.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Dezembro de 2015

O Árbitro

(Jorge Carita)