

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 175/2017-T

Tema: IRS – artigo 16.º do CIRS – Dupla tributação.

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

- 1 A..., CF¹..., com residência na Rua ... n.º..., ...-... – Aveiro, apresentou um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2º, do n.º 1 do artigo 3º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10º, todos do RJAT², sendo requerida a ATA³, com vista à apreciação da legalidade do procedimento da ATA que, no ano de 2012, não o considerou residente em Espanha, mas em Portugal, com a consequente tributação em IRS⁴ dos rendimentos de fonte espanhola, o que originou a emissão da nota de liquidação e acerto de contas, conforme nota de cobrança n.º 2016..., para o referido ano de 2012, no montante € 25 068,26, que pretende ver anulado, com o consequente reembolso acrescido de juros indemnizatórios, previstos no artigo 43º da LGT⁵, por pagamento indevido da prestação tributária.
- 2 Que foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD⁶ em 17/03/2017 e notificado à ATA na mesma data.

¹ Acrónimo de contribuinte fiscal

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

⁵ Acrónimo de Lei Geral Tributária

⁶ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no n.º2 do artigo 6.º do RJAT por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 03/05/2017, designado árbitro do tribunal Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.
- 4 O tribunal foi constituído em 26/05/2017 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 5 Como já se viu visa o requerente, a anulação da referida nota de cobrança, com a consequente devolução do imposto pago, no montante € 25 068,26 acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.
- 6 Suporta o seu ponto de vista, em síntese, no entendimento de que, contrariamente ao preconizado pela ATA, teve residência em Espanha desde Setembro de 2008 a Junho de 2013, pelo que só os rendimentos de fonte portuguesa estão sujeitos a IRS.
- 7 Na verdade, o requerente a partir de Setembro de 2008 passou a exercer a sua atividade profissional em Espanha como diretor de sistemas de informação na B..., tendo procedido à sua inscrição como contribuinte fiscal em Espanha, onde lhe foi emitido o NIE⁷ e onde passou a ter residência na em Madrid.
- 8 Apesar de confessar que não procedeu à alteração do seu estatuto de residente fiscal em Portugal, logo que se apercebeu do lapso, comunicou à ATA, em Dezembro de 2014, a ocorrência.
- 9 Abriu contas bancárias em Espanha, domiciliou as viaturas de uso pessoal e profissional em Madrid, tendo lá pago os impostos inerentes, multas de trânsito, fez descontos para a Segurança Social Espanhola, subscreveu um Fundo de Pensões e obteve certificado de residência fiscal em Espanha.
- 10 Alega ainda ter a guarda conjunta do filho menor de 9 anos com a sua ex-mulher e que a morada de família em Portugal só lhe foi adjudicada na partilha do património conjugal em 5 de Abril de 2013 e que por acordo a guarda do filho era feita pela sua ex-mulher e que na semana que estava com filho era apenas por 4 ou 5 dias.

⁷ Acrónimo de Número de Identificação de Estrangeiros

- 11 Por último, alega que em Outubro de 2015 requereu a inscrição junto da ATA como residente não habitual e juntou declaração a confirmar não se verificarem os requisitos para ser considerado residente fiscal em território português, pedido que veio a ser deferido.
- 12 Na resposta, a requerida, e também em síntese, considera que o procedimento corretivo da declaração de rendimentos do ano de 2012 resultou de uma troca de informações entre Portugal e Espanha sobre sujeitos passivos singulares e coletivos que indicavam incumprimento declarativo.
- 13 Do apurado sobre o requerente, conforme auto de notícia, o mesmo foi tributado em Espanha pelo regime opcional de não residente, o que implica, segundo a CDT⁸ celebrada entre os dois países, que fiscalmente não seja considerado residente em Espanha e por isso seria considerado residente fiscal em Portugal com a obrigatoriedade declarativa dos rendimentos obtidos em Espanha.
- 14 A AF espanhola comunicou à ATA que o SP⁹ auferiu em 2012 o montante de € 167 035,00 tendo pago o imposto de € 41 341,00, na qualidade de não residente, tendo a ATA constatado que na declaração de rendimentos oportunamente apresentada pelo requerente, tais valores não foram declarados.
- 15 Na declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2012 fez constar a sua qualidade de não residente, na situação de divorciado incluindo um filho, então com 9 anos, “dependente em guarda conjunta” tendo a mesma morada do pai, verificando-se assim que o centro de interesses vitais está em Portugal.
- 16 Que o SP, desde 2008, vem alterando a sua residência, variando entre a Rua ... em Aveiro e ... Madrid, não correspondendo esta a nenhuma das que constam do documento que juntou no exercício do direito de audição no procedimento corretivo da declaração de rendimentos de 2012.
- 17 Que o SP continua a exercer a sua atividade em Espanha e aí manterá uma residência, muito embora tenha alterado a sua residência para Portugal pretendendo beneficiar do regime fiscal idêntico ao que usufruiu em Espanha, onde esgotou o limite temporal da sua aplicação.

⁸ Acrónimo de Convenção para evitar Dupla Tributação

⁹ Acrónimo de Sujeito Passivo

18 A declaração de rendimentos de 2012 foi entregue atempadamente em 2013, como não residente, com um dependente, tendo no ano de 2013 alterado sucessivamente a morada para Espanha, para Portugal e de novo para Espanha, sendo que em Portugal a morada é sempre a mesma, tendo realizado despesas ao nível de consumo quer em Portugal quer em Espanha, concluindo que ao requerente não assiste qualquer razão.

II - SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Dado que na resposta a requerida considerou desnecessária a produção da prova testemunhal oferecida pelo requerente, o tribunal após análise dos autos, proferiu o seguinte despacho. “Apesar de requerida a produção de prova testemunhal, o tribunal entende que a mesma é desnecessária dado que uma grande parte dos artigos para que é requisitada há suporte documental, ao mesmo tempo que consideramos que a matéria controvertida é de direito estando a posição das partes perfeitamente definidas.

Assim, deverá o requerente em 10 dias, querendo, pronunciar-se sobre este entendimento”.

Veio, em requerimento de 14/07/2017 junto aos autos, o autor pronunciar-se sobre o entendimento do tribunal que, em 20, do mesmo mês, proferiu o seguinte despacho: “Visto o requerimento do autor e que, dos 37 artigos da petição para os quais reclama prova testemunhal, 22 têm prova documental e os restantes nem a requerida os contesta nem o tribunal põe em causa a sua veracidade, considera-se desnecessária quer a prova testemunhal oferecida quer a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, fixando-se o dia

28/09/2017 para a prolação da decisão, devendo, até à referida data, o requerente fazer prova junto do CAAD do pagamento da taxa de justiça subsequente”.

Assim, não padecendo o processo de nulidades, não tendo sido suscitadas nem verificadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, o tribunal considera reunidas as condições para proferir decisão.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 - Questões a dirimir com interesse para os autos

- 1.1- Saber se há luz da legislação ao tempo em vigor e aos factos provados, o requerente deverá ou não ser considerado residente em Portugal e conseqüentemente concluir pela manutenção ou não, na ordem jurídica da liquidação de IRS aqui posta em crise.
- 1.2- Caso se conclua pela anulação da liquidação em causa, decidir se haverá ou não lugar ao pagamento de juros indemnizatórios ao requerente.

2 – Matéria de Facto

- a) O requerente fez entrega da declaração de rendimentos de IRS respeitante ao ano de 2012, como não residente, tendo declarado apenas os valores de fonte portuguesa.
- b) Por sua vez a ATA, veio a considerar que o mesmo, para efeitos de IRS no referido ano de 2012, era considerado residente em Portugal e como tal teria que englobar os rendimentos de fonte Espanhola.
- c) A partir de Setembro de 2008 o requerente passou a exercer a sua atividade profissional em Espanha, tendo procedido à sua inscrição junto das autoridades fiscais espanholas.
- d) Nos anos de 2009 a 2014 o requerente permaneceu em Espanha mais de 183 dias por ano, onde teve a sua habitação, num imóvel, na Avenida em Madrid.
- e) Para o referido imóvel celebrou contratos de fornecimentos de água e eletricidade.

- f) Abriu contas bancárias, domiciliou as suas viaturas, pagou os impostos de utilização das mesmas, procedeu às respetivas inspeções técnicas e pagou multas de trânsito.
- g) Quando se deslocou para Espanha não comunicou à ATA a sua qualidade de não residente, comunicação que só veio a fazer em 22 de Dezembro de 2014, solicitando efeitos retroativos a 1 de Janeiro de 2009.
- h) O requerente obteve certificado de residência em Espanha, nos anos de 2009 a 2013, tendo feito descontos para a Segurança Social Espanhola, tendo subscrito um Fundo de Pensões Espanhol.
- i) O requerente encontrava-se, desde Setembro de 2008, separado de facto, com guarda conjunta de filho menor, na residência familiar que partilhariam e só em 5 de Abril de 2013 o imóvel foi adjudicado ao requerente no âmbito da partilha por divórcio.
- j) Havia um acordo entre os progenitores para guarda conjunta do filho de forma a evitar a sua entrega a terceira pessoa, nas situações em que um deles estivesse impedido de efetuar a guarda, sendo que o requerente apenas assumia o seu compromisso 4 ou 5 dias por mês.
- k) O requerente tem atualmente o estatuto de não residente, que solicitou em Março de 2015 e que veio a ser aceite com efeitos a 2016 e final a 2024.
- l) O requerente no ano de 2012 foi tributado em Espanha pelos rendimentos aí obtidos, pelo regime opcional de não residente.
- m) A tributação aqui posta em crise, conforme nota de cobrança 2016..., resultou de ação inspetiva promovida pela ATA, após troca de informações entre Portugal e Espanha, pelo facto do requerente não ter declarado os rendimentos obtidos em Espanha, quando mantinha a sua residência fiscal em Portugal e foi-lhe notificada em 28 de Novembro de 2016.
- n) A referida nota de cobrança no montante de € 25 068,26, foi paga em 27 de Dezembro de 2016.

Os factos descritos estão provados quer em documentos quer no processo administrativo, ou não foram impugnados pelas partes e são os considerados relevantes para a decisão da causa.

3- Matéria de direito

3.1 – Da legalidade da liquidação

Face à factualidade descrita, cabe agora fazer o seu enquadramento na legislação ao tempo aplicável, nomeadamente, os n.ºs 1 a 4 do artigo 19.º da LGT, os artigos 15.º e 16.º do CIRS¹⁰ e o artigo 4.º da CDT celebrado entre Portugal e Espanha, que de seguida, por esta ordem, se transcrevem:

“Artigo 19.º da LGT

Domicílio fiscal

1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário:

- a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;
 - b) Para as pessoas colectivas, o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.
- 2 - O domicílio fiscal integra ainda a caixa postal electrónica, nos termos previstos no serviço público de caixa postal electrónica. 3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária

4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.”

“ Art.º 15 do CIRS

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.

¹⁰ Acrónimo de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Artigo 16.º

Residência

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;

c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

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

4 - Sendo feita a prova referida no número anterior, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime

aplicável às pessoas na situação de separados de facto nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 59.º

5 - São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português .

6 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português

8 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

9 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português.

10 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português

11 - Enquadra-se no disposto na alínea d) do n.º 1 o exercício de funções de deputado ao Parlamento” Europeu.”

“Artº 4º da CDT

1 – Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado contraente» 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 direção ou qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.

2 – Quando, por virtude do disposto no nº1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contraentes, a situação será resolvida como segue:

- 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, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);
- b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente do Estado Contratante em que permaneça habitualmente;
- c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional.
- d) Se for nacional de ambos os Estados, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes de ambos os Estados resolverão o caso de comum acordo”.

Pode-se desde já concluir que o requerente vem exercendo a sua atividade profissional em Espanha desde Setembro de 2008, onde foi tributado pelos rendimentos aí obtidos pelo regime especial de não residente. Relativamente ao ano de 2012, período de tributação em causa nos presentes autos, o requerente apresentou a respetiva declaração de rendimentos (IRS) no prazo legal, declarando-se não residente em território português e com um dependente. Só em Dezembro de 2014 o requerente comunicou à ATA a sua deslocalização para Espanha e solicitou que a mesma tivesse efeitos a 1 de

Janeiro de 2009.

Sendo certo a existência de diversas espécies de domicílios, desde o voluntário geral, profissional, eletivo, conforme artigos 82º a 84º do CC¹¹, o domicílio fiscal está regulado no artigo 19º da LGT, conforme versão ao tempo em vigor e que deixámos já transcrita, impunha então, tal como agora, o referido normativo, a obrigatoriedade de comunicação à ATA do respetivo domicílio, sendo ineficaz a mudança enquanto não for feita a respetiva comunicação.

Portanto, só a partir da comunicação, é que ela se pode tornar eficaz perante a ATA, o pedido de efeitos retroativos não foi considerado, o que se deduz, dado que a ATA iniciou um procedimento inspetivo em 2016, sobre os rendimentos obtidos em Espanha em 2012, resultando a liquidação de IRS aqui posta em crise, relativa ao referido ano.

Porém, em Março 2015, o requerente solicitou a sua inscrição como residente não habitual em território português, que veio a ser aceite, com efeitos a partir de 2016 e final em 2024. Ora esta constatação e de acordo com o estipulado no nº 6 do artigo 16º do CIRS, anteriormente transcrito (atual nº 8 do artigo 16º do CIRS), impõe que o sujeito passivo requerente não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

¹¹ Acrónimo de Código Civil

Deste modo, só se pode concluir que a ATA, no caso concreto, considerou o requerente não residente em território português, no ano de 2012, não sendo, por isso compreensível nem legalmente suportada a emissão da nota de cobrança de IRS em 28 de Novembro de 2016 e que aqui é posta em crise.

Na verdade, o artigo 15º, nº 1 do CIRS, anteriormente transcrito, só permite a tributação universal dos rendimentos aos sujeitos passivos considerados residentes em território português e o seu nº2 só permite tributar os rendimentos aqui obtidos pelos não residentes.

Como já se viu, ao requerente foi-lhe atribuído o estatuto de não residente em território Português, com efeitos a partir de 2016 até 2024, o que implica que nos cinco anos anteriores não tenha sido considerado residente em território Português, logo, no ano de 2012, só poderiam ser tributados os rendimentos aqui obtidos, não havendo, por isso, suporte legal para a emissão da nota de cobrança aqui posta em crise, tanto mais que foi a Administração a conferir-lhe tal estatuto.

Face a esta conclusão, entende o tribunal desnecessário confrontar os factos com outros normativos legais aplicáveis e antes transcritos (artigo 16º do CIRS e artigo 4º da CDT).

3.2 – Pagamento de Juros indemnizatórios

Considerando que se concluiu pela ilegalidade da liquidação nos termos expostos e tendo em conta o disposto no artigo 43º da LGT, é evidente o erro imputável aos serviços do qual resultou pagamento indevido de prestação tributária, deste modo, de acordo com o estipulado no artigo 100º da LGT a ATA fica obrigada a reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios.

Uma vez comprovado o pagamento e a ilegalidade da liquidação tem o requerente direito ao pagamento de juros indemnizatórios nos precisos termos do já citado artigo 43º da LGT e artigo 61º do CPPT¹².

IV – DISPOSITIVO

Face ao exposto o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação da nota de cobrança 2016... de IRS respeitante ao ano de 2012, no montante de € 25 068,26.
- b) Declarar o direito ao reembolso do referido montante, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data em que ocorreu o pagamento indevido até à data da sua devolução.
- c) Fixar o valor do processo em € 25 068,26, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº1 do CPC, 97-A do CPPT e 3º, nº 2 do RCPAT.
- d) Custas a cargo da requerida, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, fixando o seu montante em € 1 530,00 de harmonia com a tabela I do artigo 4º do RCPAT.

Notifique

Lisboa, 28 de Setembro de 2017

¹² Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 131º nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º nº1, alínea e) do RJAT, com veros em branco e por mim revisto.

O árbitro singular,

Arlindo José Francisco