

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 62/2012-T

Tema: IRS - Dupla tributação internacional

Processo n.º 62/2012 – T

DECISÃO ARBITRAL

A presente decisão vai proferida de acordo com a ortografia antiga

A.Relatório.

O tribunal arbitral foi constituído no CAAD em 2012.05.29 (*acta de constituição*).

Foi designado como juiz-árbitro único o signatário, Álvaro Caneira (*idem*).

As partes são: ..., contribuinte n.º ... (*Requerente*), representado pelo seu mandatário, Dr. ..., e a Autoridade Tributária e Aduaneira (*Requerida*), representada pelos juristas, Drs. ... e

... requereu a constituição do tribunal arbitral (singular) em matéria tributária, com vista (i) à anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico proferido pelo director de Serviços das Relações Internacionais (DSRI) da Administração Tributária e notificado ao Requerente por ofício datado de ... de Janeiro de 2012 e (ii) à consequente restituição da quantia indevidamente retida e paga ao Estado e correspondente ao reembolso das retenções na fonte efectuadas em excesso (indevidas) ao contribuinte, no valor de € 6.936,78; e ainda (iii) ao pagamento dos juros indemnizatórios à taxa legal que se mostrarem devidos, nos termos do art. 43.º da LGT (*requerimento inicial*).

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) respondeu, concluindo pela improcedência do requerido e, conseqüentemente, pela manutenção do acto de indeferimento do recurso hierárquico interposto pelo Requerente (*resposta*).

Em 2012.20.06 teve lugar a 1.ª (e única) reunião do tribunal arbitral, tendo o Requerente procedido à junção de documentos sem oposição da Requerida.

A Requerida não impugnou a veracidade ou autenticidade dos documentos juntos pelo Requerente.

Não foram proferidas alegações orais, por desnecessárias.

O processo não enferma de nulidades.

O processo reúne condições para ser proferida decisão final.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (*arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03*).

B. Matéria de facto dada como provada com relevância para a decisão.

1.No período de Janeiro a Junho de 2009, o Requerente desenvolveu a sua actividade profissional em território português no âmbito de uma relação geradora de rendimentos da Categoria A do IRS - trabalho dependente - ao serviço do ... (*Docs. 2 a 7 anexos à reclamação graciosa (RG) que constitui doc. 2 da PI*).

2. Os rendimentos auferidos no referido período totalizaram a importância de € 90 421,10, sobre a qual a entidade patronal efectuou retenções de € 25. 021,00 a título de IRS, e de € 3 187,70 de contribuições para a Segurança Social (*idem*).

3. A partir de 1 de Julho daquele ano de 2009, o Requerente deslocou-se para Espanha, tendo, naquela data, celebrado contrato de trabalho por tempo indeterminado com o Na mesma data foi inscrito no sistema espanhol de segurança social (*Docs. 8 e 9 da PI*).

4. O Requerente juntou ainda na 1.^a reunião do tribunal arbitral dois documentos: um recibo de portagem da Brisa respeitante à saída do País por ... datado de 2009.06.29; e um “documento de oferta de alquiler”, datado de 2009.07.01, que atesta que o Requerente, com domicílio em Madrid, visitou através da ... uma vivenda em ... que pretende arrendar, tendo feito um depósito de € 1.800,00.

5. Em 28 do mesmo mês de Julho de 2009, o Requerente celebrou como arrendatário um contrato de arrendamento para habitação de um imóvel situado em ..., ..., ..., em ... (*Doc. 10 da PI*).

6. O Requerente foi considerado fiscalmente residente em Espanha no exercício de 2009, conforme certificado emitido pela administração tributária espanhola (*Doc. 3 da PI*).

7. Em 2010.04.09, o Requerente entregou à administração fiscal portuguesa, uma declaração de rendimentos relativa ao ano de 2009, em que se identifica como "não residente" e da qual faz constar os rendimentos auferidos em Portugal, bem como as retenções sobre os mesmos efectuados pela entidade empregadora (*Doc. 2 da RG*).

8. De acordo com certidão emitida 2011.01.... pela Direcção de Serviços do IRS, os serviços tributários portugueses efectuaram a liquidação do referido imposto como não residente (*Doc. 3 da RG*).

9. Resulta da referida certidão que o montante de imposto apurado foi de € 18 084,22 - *considerando apenas retenções na fonte na importância de € 18 084,22* - a que corresponde a aplicação da taxa prevista na alínea e) do n.º 3 do art. 71.º do respectivo Código, na redacção então em vigor (*idem*).

10. Da referida certidão não consta, contudo, que tenha sido processado a devolução do imposto que a mais teria sido retido e entregue nos cofres do Estado pela entidade patronal (*idem*).

11. Em 2011.08...., o Requerente deduziu reclamação graciosa junto do Serviço de Finanças do ..., relativamente à liquidação do IRS do ano de 2009, alegando, em síntese, que:

a) Não reunia qualquer das condições previstas no artigo 16.º do Código do IRS para ser residente em Portugal, uma vez que esteve em território português entre os meses de Janeiro a Junho, não perfazendo os 183 dias de permanência em Portugal;

b) E ainda, que não possuía, à data de 31 de Dezembro de 2009, habitação que fizesse supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual

Refere ainda o Requerente que a entidade pagadora dos rendimentos procedeu à retenção do imposto à taxa normal aplicável aos residentes, pelo que requer a devolução do imposto a mais pago (*Doc. 2 da PI*).

12. Os Serviços competentes consideraram ter o reclamante, ora Requerente, legitimidade e a reclamação graciosa ser tempestiva e ainda que:

- a) O reclamante entregou a declaração de IRS referente ao ano de 2009 em ... de Abril de 2010, como "não residente" e "separado de facto", indicando como seu representante ...;
- b) O reclamante e a referida ..., com quem é casado segundo o regime de comunhão de adquiridos, adquiriram o imóvel ... em ... de Junho de 2004;
- c) No ano de 2009, o imóvel em causa estava isento de IMI, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, pois o mesmo destinava-se à habitação própria e permanente do reclamante (*Docs. 4 a 6 da PI*).

13. Os Serviços competentes, invocando o artigo 16.º do Código do IRS, que determina serem 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,"

concluíram que "embora o reclamante tenha permanecido no país menos de 183 dias, deverá o mesmo ser considerado como residente, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS." (*idem*).

Com este fundamento e depois de facultar ao sujeito passivo o exercício do direito de audição, o chefe do Serviço de Finanças, por despacho de ... de Abril de 2011, indeferiu a reclamação graciosa (*idem*)

14. Notificado da referida decisão, o requerente dela interpôs recurso hierárquico em Maio de 2011 para o ministro de Estado e das Finanças (*Doc. 7 da PI*).

15. De acordo com a notificação efectuada através do ofício n.º ..., de ... de Janeiro de 2012, da Direcção de Serviços das Relações Internacionais (DSRI), o referido recurso hierárquico não obteve provimento (*Doc. 1 da PI*).

16. A subdelegação de poderes no director de serviços das Relações internacionais (DSRI) consta do despacho da subdirectora-geral dos Impostos, ..., n.º .../2012, de 26.11.2011, publicado no D.R., 2.ª Série, n.º 77, de 18.04.2012 (*vide em especial al. a) e d)*) e que produz efeitos desde 28.06.2011 com ratificação dos despachos entretanto proferidos;

E n.º .../2012, de 28.12.2011, publicado no D. R., 2.ª Série, n.º 129, de 05.07.2012 (*vide em especial al. a) e d)*) que produz efeitos desde 21.12.2011 e igualmente com ratificação.

17. O Ministro de Estado e das Finanças delegou no Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) a competência para decidir sobre os recursos hierárquicos através do Despacho n.º 12906/2012 (in DR, 2.ª, n.º 187, de 2011.9.28), com produção de efeitos reportados a 2011.06.28 e menção de ratificação dos actos anteriormente praticados.

18. O SEAF subdelegou no Director Geral dos Impostos (DGCI) tal competência pelo despacho n.º 17150-H/2011 (in DR, 2.ª, n.º 244, de 2011.12.22), com produção de efeitos reportados a 11.06.2011 e menção da ratificação dos actos anteriormente praticados.

Os factos dados como provados resultam do conteúdo dos documentos juntos ao procedimento arbitral, os quais não foram impugnados nem contestados pela Requerida, e ainda de Diários da República.

C. Questões a decidir.

As questões a decidir são as seguintes:

- (i) Conhecer da existência de vício de incompetência material da Direcção de Serviços das Relações Internacionais (DSRI).
- (ii) Saber qual a consequência da omissão de referência, no despacho de indeferimento do recurso hierárquico em causa, da subdelegação de competência para a prática do acto.
- (iii) Saber se o Requerente, para efeitos de aplicação da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para Evitar a Dupla Tributação (CDT Portugal/Espanha), deve ou não ser considerado residente em território português no

ano de 2009 e, conseqüentemente, se deve ser reembolsado da importância de € 6.936,78 de retenções na fonte efectuadas em excesso;

(iv) Saber se há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios por parte da AT.

D. Fundamentação.

D. 1. - Incompetência material da DSRI.

Da competência para a prática do acto.

Sobre esta questão alega o recorrente, em síntese, que a decisão recorrida padece de incompetência material porquanto dos diplomas que aprovam a orgânica, estrutura nuclear e competência das unidades orgânicas da Autoridade Tributária e Aduaneira - Dec. Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro e Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro - não consta das atribuições da entidade recorrida a competência para a apreciação de recursos hierárquicos. Concluindo, daí, que a decisão recorrida viola o previsto no artigo 61.º da LGT pelo que a prática de acto de indeferimento de recurso hierárquico pela DSRI, sem dependência de uma lei habilitante, torna o referido acto ilegal.

Porém, afigura-se não assistir razão ao Requerente.

Com efeito, resulta expressamente dos arts. 80.º da LGT e 66.º do CPPT que a apreciação e decisão de recurso hierárquico de decisões proferidas no procedimento tributário é da competência do mais elevado superior hierárquico do autor do acto. Estando em causa decisão de um órgão da administração tributária o recurso, interposto com base naqueles preceitos legais, a apreciação e decisão do mesmo é da competência do Ministro das Finanças.

Prevê, contudo, o art. 62.º da LGT que os órgãos da administração tributária podem delegar e subdelegar a competência do procedimento, salvo nos casos em que a lei o proíba. Esta limitação não atinge o recurso hierárquico de decisão proferida em sede de reclamação graciosa, relativamente a situações como a que se evidencia no presente processo.

Na verdade, ao contrário do que sucede no procedimento administrativo (não tributário), onde a delegação de poderes assume natureza excepcional e depende de lei habilitante, no procedimento tributário admite-se tal delegação com carácter genérico, por força do disposto no referido art. 62.º da LGT.

Aliás, diga-se que neste sentido se orienta também a jurisprudência. Ver, por todos, o **acórdão do STA prolatado em 08.06.2011 no processo n.º 0737/10 (relatado pelo Conselheiro Paulo Escudeiro)** que conclui, na parte que interessa, do seguinte modo: *“Diversamente do que se passa no procedimento administrativo (não tributário) estabelece-se na norma legal do art. 62.º da LGT uma regra geral de admissibilidade de delegação de poderes do órgão competente no imediato inferior hierárquico. A regra geral é, assim, no procedimento tributário, a possibilidade de delegação de poderes, constituindo a proibição de delegação a excepção, o que significa que toda e qualquer competência pode ser delegada, salvo excepção legal, e daqui decorrendo que*

não é necessária para a delegação de poderes no procedimento tributário a existência de lei habilitante exterior à LGT, ao contrário do que acontece no procedimento administrativo. (...)”.

Da delegação de competência.

Conforme se extrai da al. g) do n.º 3, do Despacho n.º 12906, de 14 de Novembro de 2011, do Ministro das Finanças (*in DR, 2.ª, n.º 187, de 28.9.2011*), foi delegada no Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, com efeitos a partir de 28 de Junho de 2011, a competência para apreciar e decidir dos recursos hierárquicos em matéria tributária da competência da então Direcção-Geral dos Impostos.

No uso da faculdade de subdelegação nela conferida, aquela entidade subdelegou a competência que lhe havia sido delegada no Director-Geral dos Impostos, também com faculdade de subdelegação nos subdirectores-gerais dos impostos, através do Despacho n.º 17150-H/2011, de 22 de Dezembro de 2011 (*in DR, 2.ª, n.º 244, de 22.12.2011*). Esta subdelegação produz efeitos a partir de 28 de Junho de 2011, nela se compreendendo a competência para apreciar e decidir dos recursos hierárquicos (*vd. Ponto 1.26, do referido despacho*).

Por sua vez, o Director-Geral dos Impostos, através do Despacho n.º 2228/2012, de 25 de Novembro de 2011 (*in DR, 2.ª, n.º 33, d3 15.2.2012*) subdelegou essa competência subdelegada na subdirectora-geral dos impostos sobre o rendimento autorizando a subdelegação dessa competência nos directores dos respectivos serviços (*vd. Pontos 4, al. a) e 6 do referido despacho*). Esta subdelegação produz efeitos a partir de 28 de Junho de 2011, ratificando todas as decisões entretanto proferidas. Com o mesmo

sentido e extensão, com efeitos a partir de 21 de Dezembro de 2012 e ressalva dos despachos entretanto proferidos, o actual director-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, delegou a respectivas competências, próprias e subdelegadas, através do despacho n.º 6243/2012, de 21 de Novembro de 2011 (*in DR, 2.ª, n.º 93, de 14.5.2012*).

Através do despacho n.º 5304/2012, de 26 de Novembro de 2011 (*in DR, 2.ª, n.º 77, de 18.4.2012*) a referida subdirectora-geral subdelegou no director de serviços de Relações Internacionais a competência para apreciar e decidir os recursos hierárquicos, designadamente os decorrentes do indeferimento de reclamações graciosas cujo valor contestado não exceda € 250 000 (*vd. ponto 3, al. d) do referido despacho*). Esta subdelegação produz efeitos a partir de 28 de Junho de 2011 e ratifica todas as decisões entretanto proferidas no âmbito das matérias nela incluídas. No mesmo sentido e com os mesmos efeitos foi publicado, já no âmbito da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) o Despacho n.º 9056/2012, de 28 de Dezembro de 2011 (*in DR, 2.ª, n.º 129, de 05.07.2012*), produzindo esta subdelegação efeitos desde 21 de Dezembro de 2011 e ratificando igualmente as decisões entretanto proferidas.

Verifica-se, assim, que a decisão recorrida foi proferida por entidade com poderes para o efeito, sendo a decisão de indeferimento proferida por entidade competente, o DSRI.

D. 2. – Consequência da falta de menção no acto e na notificação do despacho de indeferimento do director da DSRI da subdelegação de poderes.

O Requerente vem também arguir a nulidade do indeferimento do recurso hierárquico com fundamento na falta de menção da subdelegação de competências.

Mas também neste ponto não se loriga que possa assistir razão ao Requerente.

Com efeito,

Afastada a questão da incompetência da entidade decisora, resta saber qual a consequência da omissão de referência, no despacho de indeferimento do director da DSRI, da delegação ou subdelegação de poderes (*vide arts. 37.º e 38.º do CPA, 62.º da LGT e 39.º, 11, do CPPT*).

O Requerente entende, em suma, que se está perante uma preterição de formalidade essencial geradora da nulidade da decisão.

A Requerida responde, em síntese, que tendo o Requerente interposto recurso contencioso (presente procedimento arbitral) dentro do prazo legal, a irregularidade – não menção no despacho de indeferimento da delegação de poderes no director da DSRI – ficou sanada.

Quid juris ?

Ensina o Conselheiro **JORGE LOPES DE SOUSA** (CPPT, *Áreas Editora*, 6.ª Edição, 2011, pp. 389 nas anotações aos arts. 36.º e 39.º, n.º 11, do CPPT que não é

indiferente para o destinatário do acto saber quem é a pessoa que actuou e a qualidade em que o fez, conhecimento esse essencial para se poder averiguar se foram respeitadas as regras legais sobre competência e diz-se:

“Assim, é de concluir que as exigências daquela menção no acto e na respectiva notificação são feitas para assegurar ao destinatário a plenitude das possibilidades de impugnação do acto notificado, pois o conhecimento da existência de delegação ou subdelegação de poderes permitir-lhe-á uma maior amplitude das suas possibilidades de impugnação, designadamente imputando ao acto notificado vícios que possam afectar a validade dos anteriores actos de delegação e subdelegação, com o corolário da incompetência do autor do acto” (ob. cit., pp. 345). Sublinhados nossos.

E em anotação ao art. 10.º do CPPT (pp. 153 da ob. cit.) diz o insigne Conselheiro: *“Actualmente (...) à face do art. 51.º, n.º 1, do CPTA, a definitividade vertical deixou de ser necessária para a impugnabilidade contenciosa, uma vez que ainda que inseridos num procedimento administrativo, são impugnáveis os actos administrativos com eficácia externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos. Por isso, parece que a continuação da exigência da menção da delegação de poderes no acto destinar-se-á apenas a permitir ao interessado controlar a legalidade do acto, não só quanto ao seu conteúdo decisório, mas também a nível da competência da entidade que o praticou.”*

Relativamente à falta de menção da qualidade de (sub)delegado no uso de (sub) delegação de poderes a jurisprudência dominante orienta-se, pois, no sentido de que tal falta não constitui a preterição de uma formalidade essencial para a decisão, mas de mera irregularidade, não invalidante do acto, por violação do artigo 38.º do CPA, a qual fica sanada se houver recurso contencioso. Tal menção constitui mera informação ao interessado para que ele use dos meios de defesa adequados segundo a lei. Como tal,

não é uma formalidade essencial à validade do acto, mas uma formalidade secundária e não essencial (*vd. entre outros, acórdão do TCA Sul, 2.º Juízo, n.º 04043/10, prolatado em 22.02.2011 e relatado pelo desembargador Eugénio Sequeira; e STA, Acs. de 6.11.2002, Proc. 21959, de 6.3.2008, Proc. 928/07 e jurisprudência e doutrina nos mesmos citada*).

Diga-se ainda, relativamente à irregularidade decorrente do facto de a notificação da decisão omitir também a existência de delegação / subdelegação de poderes, constituir tal omissão vício gerador da nulidade da notificação.

No entanto, como bem sustenta a Requerida, tal irregularidade mostra-se sanada pelo facto de o Requerente ter impugnado o acto notificado, recorrendo aos meios de defesa adequados e, assim, não se mostrar prejudicado por tal omissão.

D. 3. – A terceira questão a decidir é a de saber se ao caso é aplicável a Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para Evitar a Dupla Tributação (adiante designada por CDT Portugal/Espanha) e, depois, apurar se o Requerente deve ou não ser considerado residente em território português no ano de 2009.

A referida notificação da DSRI sobre o indeferimento do recurso hierárquico salienta que a decisão se centra na determinação do Estado onde o requerente deve ser considerado residente fiscal no ano de 2009, destacando-se, em síntese, as seguintes considerações, que, a final, fundamentam a decisão:

“a) O requerente alega que deve ser considerado residente fiscal da Espanha, apresentando, a fim de provar tal facto, cópia de certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais espanholas;

b) Do n.º 1 do artigo 4.º da Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Espanha decorre que 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 ou a qualquer outro critério de natureza similar;

c) Conforme consta do artigo 9.º da petição inicial da reclamação apresentada o requerente declarou, no que é corroborado pela entidade empregadora, que "Os rendimentos obtidos em Portugal...são derivados da actividade profissional prestada em Portugal."

d) Adicionalmente, nos mesmos termos e com o mesmo sentido, mas transmitindo ainda a ideia de continuidade do exercício do emprego em território português ao longo do ano de 2009, é declarado no artigo 12.º da petição inicial da reclamação graciosa que "... durante o ano de 2009, o substituído tributário auferiu rendimentos de trabalho dependente, referentes a trabalho prestado em Portugal...".

e) Acresce que os recibos de "vencimento" constantes do documento 5 da petição inicial da reclamação, referem-se ao período compreendido entre Janeiro a Junho de 2009. Foi ainda percebido, conforme documento apresentado, uma "bónus" no mês de Julho de 2009.”

A entidade recorrida extraiu a conclusão de que " Deste modo, entende-se que não foi produzida prova escrita, para além da dúvida razoável, de ter permanecido 183 dias ou menos, seguidos ou interpolados, em território português, sendo esse o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS para se poder considerar uma pessoa como residente em território português num determinado ano de tributação"

Porém, continuando a seguir a fundamentação da decisão em recurso, é considerado o facto de o Requerente, em 2009, se encontrar casado em regime de comunhão de adquiridos com ..., designada como sua representante fiscal naquele ano, tendo esta, em virtude do disposto na lei fiscal, de ter residência em território português durante esse mesmo ano de tributação e tinha por domicílio a casa de morada de família (habitação própria e permanente à disposição, tendo requerido e sido concedida a isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais) comprada pelo requerente no ano de 2004 e sita na freguesia do

Da circunstância referida no parágrafo anterior, a decisão de indeferimento impugnada sustenta, ao abrigo do n.º 2 do art. 16.º do Código do IRS (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.

Nestes termos, e com base na prova escrita "até então" produzida, entende o autor da decisão recorrida que o Requerente pode ser considerado residente em território português, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 16.º do CIRS.

Porém, considera ainda o autor da decisão recorrida que o Requerente foi considerado, nos termos do direito interno espanhol, como residente em Espanha no ano de 2009 pelo que *"há que atender às regras especiais constantes do número 2 do artigo 4.º da CDT Portugal-Espanha, entendendo-se que, com base na prova escrita produzida e tendo em conta, desde logo, as suas relações pessoais e familiares em conexão com o território*

português, em 2009, e também os rendimentos do trabalho dependente obtidos em território português e pagos por entidade empregadora residente neste território, que o respectivo centro de interesses vitais se encontrava em Portugal, Estado de que deve ser considerado residente."

Dos elementos factuais mencionados na decisão de indeferimento extrai-se que o Requerente exerceu a sua actividade em território português no período de Janeiro a Junho de 2009, auferindo rendimentos do trabalho dependente pagos por entidade empregadora nele domiciliada, tendo transferido a sua residência para Espanha, onde, em 1 de Julho do mesmo ano, celebrou contrato de trabalho e foi inscrito no respectivo sistema de segurança social, para além de ter passado a ter residência em Madrid.

E que, no mesmo ano de 2009, o cônjuge do Requerente manteve a sua habitação, em território português, em prédio adquirido pelo casal em 2004, para nele estabelecerem a sua residência permanente.

Dessa circunstância resultou ter sido reconhecida isenção de IMI para o referido prédio, ao abrigo do art. 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

E da mesma circunstância extrai a Requerida que "*se o prédio se destina a habitação própria e permanente, é evidente que o sujeito passivo terá de ter residência em Portugal.*"

Não se acompanha, porém, tal conclusão.

Com efeito, a referida isenção pressupõe que o prédio adquirido se destina a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar. Porém, nem sempre releva, para o efeito, o requisito de nele ser estabelecida residência física, conforme ressalva o n.º 12 daquele art. 46.º do EBF, relativamente aos emigrantes portugueses.

Conforme conceito do n.º1. do artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 323/95, de 29 de Novembro, para que remete aquela norma, são como tal considerados, "*os cidadãos portugueses que tiverem deixado o território nacional para, no estrangeiro, exercerem uma actividade remunerada e aí residirem com carácter permanente.*". Do referido preceito decorre, claramente, que os cidadãos portugueses residentes no estrangeiro podem beneficiar da isenção em causa desde que mantenham o imóvel em condições que evidenciem a intenção de nele residir logo que regressem a Portugal. Este é o entendimento da própria administração tributária, conforme divulgado através do ofício circulado n.º 10782, de 26 de Maio de 1998.

Do exposto decorre que a questão da isenção do IMI concedida ao requerente não assume qualquer relevância quanto à apreciação da decisão em causa.

Não obstante a decisão recorrida colocar a hipótese de o Requerente poder, naquele ano de 2009, ter permanecido fisicamente em território português por período superior a 183 dias, a mesma não assenta em elementos factuais, suportando-se, tão-somente, na interpretação de expressões utilizadas pelo Requerente na reclamação graciosa oportunamente apresentada.

Aliás, da referência feita pelo Requerente ao facto de ter auferido rendimentos em Portugal no ano de 2009 não pode extrair-se a conclusão de que tais rendimentos respeitam ao exercício da actividade em território português ao longo de todo aquele ano, mas tão-somente, no período de Janeiro a Junho, como facilmente se conclui das petições e elementos de prova apresentados.

Porém, a decisão recorrida fundamenta-se noutras considerações para suportar a conclusão de que o Requerente deve ser considerado como residente fiscal de Portugal no ano em causa, tal como o facto de o cônjuge residir em território português.

Ora,

A norma do n.º 2 do art. 16.º do CIRS estabelece serem havidas como residentes no território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

Desse facto, aliado ao de o Requerente ter obtido rendimentos em território português, concluiu a decisão recorrida ser neste território que se localiza, naquele ano, o seu centro de interesse vitais, para efeitos de definição da respectiva residência fiscal, ao abrigo do art. 4.º do CDT Portugal/Espanha.

Está-se, pois, perante uma situação de dupla residência, para efeitos tributários, em que, de acordo com a respectiva ordem jurídica interna, a mesma pessoa singular é, simultaneamente, considerada residente fiscal em Espanha e em Portugal.

Ora, para prevenir situações como a que se evidencia no presente caso, os Estados celebram entre si convenções de dupla tributação.

É este o caso da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre o Rendimento, aprovada, para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 6/95, em 29 de Junho de 1994 e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 14/95, de 12 de Janeiro de 1995, publicado no Diário da República 1.ª Série-A, de 23 de Janeiro de 1995 (designada por Convenção ou CDT Portugal/Espanha).

Em conformidade com o disposto no seu art. 26.º, a referida Convenção entrou em vigor em 28 de Junho de 1995, conforme Aviso da Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários de 3 de Julho de 1995, publicado no Diário da República, 1.ª Série-A, de 18 de Julho de 1995.

Existindo Convenção para Evitar a Dupla Tributação, e estando em vigor em 2009, as respectivas normas, vinculando internacionalmente o Estado Português, sobrepõem-se às do direito ordinário interno, por força da supremacia do direito internacional convencional nos termos da norma contida no art. 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Da supremacia das normas convencionais sobre o direito ordinário interno decorre, pois, que as normas internas apenas serão aplicáveis no caso de não existir convenção.

Sob a epígrafe "Residente", dispõe a primeira parte do art. 4.º da mencionada Convenção: *“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”.

Da norma citada - *que segue o n.º 1 do art. 4.º da Convenção Modelo OCDE adoptada nas diversas Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas pelo Estado Português* - resulta que o CDT Portugal/Espanha remete a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes.

Segundo a doutrina e a mais recente orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Administrativo, esta remissão não é incondicional.

Sobre esta matéria se pronunciou aquele Supremo Tribunal em **acórdão de 25 de Março de 2009, proferido no processo n.º 68/09**, nos seguintes termos:

“ Esta remissão, não significa contudo, como esclarece a melhor doutrina (cfr. ALBERTO XAVIER, Direito Tributário Internacional, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2007, p. 291), uma remissão incondicional.

Desde logo, pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa. Escreve a propósito ALBERTO XAVIER, op .cit., nota 61 a pp. 291, que «A análise da residência deve ser feita pessoa por pessoa, ainda que casadas, pelo que é frequente a existência de «casais mistos», sendo um dos membros considerado residente num país e o outro, noutra. (...). As Convenções sobrepõem-se portanto aos regimes internos que eventualmente consagram, por ficção, a «residência» por «dependência» de uma pessoa no país de residência de qualquer dos outros membros do agregado familiar». Expressamente no mesmo sentido, na doutrina portuguesa, RUI DUARTE MORAIS, «Dupla tributação internacional em IRS: Notas de uma leitura em jurisprudência»,

Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano I, n.º 1 (Primavera), 2008, pp. 116/117 e MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, As Convenções sobre Dupla Tributação, Lisboa, 1998, p. 85, onde se lê: «Relativamente às pessoas singulares, o teste da residência é efectuado contribuinte a contribuinte, independentemente da sua situação conjugal. O conceito convencional de residência sobrepõe-se aos regimes internos que, como o português, consagram a “residência por dependência” de uma pessoa no país da residência de outro membro do seu agregado familiar - cfr. Código do IRS, artigo 16.º, n.º 2».

Estabelece, por outro lado, limites quanto à natureza da conexão adoptada pela lei interna dos Estados contratantes, que deve ser, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da CDT Portugal/Alemanha «o domicílio, a residência, o local da direcção, ou qualquer outro critério de natureza similar» [cfr. ALBERTO XAVIER, op. cit., p. 291; MANUEL PIRES, «Artigo 16.º, n.º 2 do CIRS e as Convenções destinadas a Evitar a Dupla Tributação», in Estudos em Memória do Professor Doutor António Marques do Santos, vol. II, Coimbra, Almedina, 2005, p. 595; GUSTAVO LOPES COURINHA, «Ainda a propósito da tributação dos trabalhadores portugueses na Alemanha - Algumas notas», Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano I, n.º 1 (Primavera), 2008, pp. 292/293 e doutrina estrangeira citada a nota 6 da p. 292).

Considera, pois, o citado aresto, que ***" a análise da qualidade de residente tem de ser feita individualmente, a residência em Portugal da esposa é indiferente para efeitos de determinação da residência fiscal convencional"*** a que acresce a circunstância de os critérios atendíveis para efeitos da Convenção para determinar a qualidade de residente convencional terem de ser similares aos elencados no n.º 1 do art. 4.º da CDT (domicílio, residência, local de direcção), ou seja, ***"têm de ser critérios que exprimam uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendível para efeitos convencionais um mero critério de “residência por dependência” como o constante do art. 16.º, n.º 2 do***

CIRS, por não exprimir por si mesmo qualquer conexão efectiva e real da maior parte das suas actividades económicas ao território português".

A orientação jurisprudencial erigida pelo mencionado acórdão tem sido invariavelmente prosseguida desde então, conforme se pode verificar dos **acórdãos do STA de 8.7.2009, de 8.9.2010, 27.10.2010, de 12.1.2011 e 24.2.2011, prolatados nos processos 382/09, 461/10, 462/10, 882/10 e 876/10, respectivamente.**

Acompanhando a referida jurisprudência, que se afigura ser a que consagra a melhor interpretação e aplicação da lei, não pode deixar de concluir-se, face à supremacia do direito convencional, que a norma de direito interno aplicada na determinação da qualidade de residente é irrelevante no caso, devendo, nos termos da norma do art. 4.º da CDT Portugal/Espanha, ser tal qualidade determinada individualmente. Assim, é irrelevante o facto de o Requerente conservar, em território português, casa destinada a habitação e nesta residir o seu cônjuge.

Consequentemente, para efeitos de aplicação da norma convencional haverá, pois, que concluir-se que o Requerente deverá ser considerado residente fiscal de Espanha, por ser neste país que estabeleceu a sua residência, pelo menos a partir de 1 de Julho de 2009, data em que celebrou contrato de trabalho com entidade ali domiciliada, sendo, desde então, inscrito no respectivo sistema de segurança social e onde celebrou contrato de locação de habitação, por período de um ano, renovável por períodos de cinco anos.

Ora, assim se concluindo, mostra-se desnecessário recorrer aos critérios previstos no n.º 2 do art. 4.º da CDT Portugal/Espanha, designadamente à determinação do país onde o Requerente terá radicado o seu centro de interesses vitais.

Todavia, o Requerente residiu em território português, onde auferiu rendimentos do trabalho dependente no período de Janeiro a Junho de 2009 ao serviço de entidade domiciliada naquele território.

E de acordo com o art. 15.º da mencionada Convenção, esses rendimentos podem ser tributados no Estado onde o serviço é prestado, salvo se no caso de se verificarem **cumulativamente** as seguintes condições:

- a) O beneficiário das remunerações não tenha permanecido no Estado onde o serviço é prestado mais de 183 dias num período de tributação;
- b) As remunerações não forem pagas por uma entidade residente do Estado onde o serviço é prestado;
- c) As remunerações não tenham sido suportadas por um estabelecimento estável que a entidade patronal tenha no Estado em que o serviço é prestado.

Ao abrigo da norma citada é facultada ao Estado Português a possibilidade de tributar os rendimentos que o requerente auferiu em Portugal no período de Janeiro a Junho de 2009.

Considerada a condição de não residente do Requerente, a tributação de tais rendimentos efectua-se, por retenção na fonte, à taxa liberatória de 20%, nos termos do art. 71.º, n.º 2, alínea e), do CIRS, na redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.

Tendo a retenção sobre os referidos rendimentos sido efectuada como se tratasse de um residente - *não poderia ser diferentemente já que era essa a qualidade do requerente no momento em que lhe foram pagos ou colocados à disposição* - e não sendo possível à entidade empregadora proceder à correcção em futuras entregas, caberia ao Requerente obter, através de reclamação graciosa necessária, aquela correcção e consequente restituição das importâncias a mais retidas a título de imposto, ao abrigo do art.132.º do CPPT.

O meio utilizado para tal fim foi, pois, o adequado, tendo sido interposto em tempo e com legitimidade, como, aliás, se reconhece na decisão da reclamação oportunamente interposta pelo Requerente.

Pode, pois, concluir-se que o Requerente, devendo ser considerado não residente para efeitos fiscais, deve ser ressarcido da importância que, a título de imposto sobre o rendimento, lhe foi retida e entregue ao Estado pela entidade empregadora.

D. 4. Juros indemnizatórios.

O Requerente entende que lhe são devidos juros indemnizatórios por parte da ATA, por a esta ser imputável o erro praticado.

A Requerida, considerando que não houve erro dos Serviços, conclui que não há lugar a pagamento daqueles juros.

Quid juris ?

O direito a juros indemnizatórios, previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT, depende de ter ficado demonstrado no processo que o acto praticado se encontra afectado por erro, sobre os pressupostos de facto ou de direito, imputável aos Serviços da Administração Tributária, de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso em análise, *como já atrás se referiu*, a entidade empregadora não poderia ter aplicado outra taxa (sobre os rendimentos do trabalho dependente atribuídos no período de Janeiro a Junho de 2009) que não a aplicável aos residentes em território português, por ser essa a qualidade do Requerente no momento em que se constituiu a obrigação de a efectuar.

Na verdade, a qualidade de não residente do Requerente – relevante para efeitos de IRS nos termos do n.º 7 do art. 13.º do CIRS - apenas se veio a definir no final do ano de 2009, ou seja, num momento em que, não sendo já possível à entidade empregadora efectuar a correcção das retenções efectuadas, não restou àquele outro meio para obter a restituição da importância a mais retida que não a interposição de reclamação graciosa, ao abrigo do art. 132.º do CPPT ou, caso assim o entendesse, recorrer ao procedimento previsto no art. 25.º da CDT Portugal/Espanha.

Optou o Requerente por aquele meio, tendo a reclamação sido indeferida por despacho de ... de Abril de 2011, sendo essa decisão confirmada em sede de recurso hierárquico.

Se não se pode imputar a erro da ATA a retenção oportunamente efectuada pela entidade a ela obrigada, não pode deixar de considerar-se que o indeferimento de reclamação resulta de erro de direito imputável aos serviços tributários. Com efeito, com os fundamentos acima explanados, deveria a mesma ter atendido à pretensão do reclamante, repondo a legalidade da sua situação tributária.

São, assim, devidos juros indemnizatórios, ao abrigo do n.º 1 do art. 43.º da LGT, contados a partir do indeferimento inicial da reclamação graciosa (*Neste sentido, vide STA, Acs. de 9.10.2002, Proc. 26807; e de 28.10.2009, Proc. 601/09*).

E. Decisão arbitral.

Julga-se improcedente a alegada nulidade do despacho de indeferimento por vício de incompetência material, considerando-se que a irregularidade do mesmo, por falta de indicação da subdelegação de poderes, se encontra sanada com a abertura do presente procedimento arbitral.

Julga-se procedente o pedido de restituição da quantia indevidamente retida e paga ao Estado no montante de € 6.936,78 – acrescida de juros indemnizatórios contados a partir da data do indeferimento inicial da reclamação graciosa.



Valor do processo: € 6.936,78 (*arts. 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de custas nos Processos de Arbitragem Tributária*).

Custas: € 612,00 (*art. 22.º, n.º 4, do RJAT, e Tabela Anexa ao Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária*), **a cargo da Requerida.**

Lisboa, 13 de Julho de 2012,

O juiz-árbitro,

(Álvaro Caneira)