

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 64/2012-T**

**Tema: IRS – Residência Fiscal**

**Processo n.º 64/2012-T**  
**DECISÃO ARBITRAL**

**1. RELATÓRIO**

1. A ..., NIF ... (de ora em diante “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributaria, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributaria e Aduaneira (a seguir designada por AT), com vista à:
  - (i) Anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico;
  - (ii) Restituição da quantia paga ao Estado, correspondente ao reembolso das retenções na fonte efectuadas em excesso ao Requerente, no valor de € 4.714,21; e
  - (iii) Pagamento de juros indemnizatórios

2. O Requerente foi notificado do despacho de 29/12/2011 do Director de Serviço das Relações Internacionais, que parcialmente deferiu o Recurso Hierárquico por si apresentado com referência ao IRS de 2003.
3. O pedido de constituição de tribunal arbitral, correspondente ao registo 169, foi validado e aceite em 05/04/2012 como processo em fase de procedimento arbitral, tendo nessa data sido a AT notificada da apresentação do aludido pedido.
4. Foi designado árbitro em 16/04/2012, o que foi notificado às partes.
5. O Director-Geral da AT veio, em 09/05/2012, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 13.º do RJAT, comunicar não fazer uso da prorrogativa que lhe é concedida naquele dispositivo legal, mantendo assim vigente o acto sindicado no pedido de pronúncia arbitral.
6. Foi constituído Tribunal Arbitral Singular no dia 31/05/2012 conforme acta desse mesmo dia da reunião decorrida na sede do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e definido o dia 26/06/2012 para realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.
7. Quer a resposta da AT, quer o processo administrativo subjacente à liquidação de imposto em causa, foram juntos aos autos a 15/06/2012 e notificados aos Requerentes e ao Árbitro.

8. A reunião com as partes a que se refere o artigo 18.º, n.º 2, do RJAT, destinada à apresentação das alegações orais das partes teve lugar no dia 09/10/2012, tendo a Requerente e a Requerida declarado prescindir da realização de alegações orais.

## **2. SANEAMENTO**

1. O Tribunal Arbitral é competente em razão do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e no artigo 2.º alínea a) da Portaria dos Ministros do Estado e das Finanças e da Justiça n.º 112-A/2011 de 22 de Março.
2. O processo não contém nulidades ou incidentes processuais.
3. As partes têm personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão legalmente representadas (artigos 3.º, 6.º e 15.º do CPPT, *ex vi* do artigo 29.º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro).

## **3. FACTUALIDADE**

Apresenta-se como factualidade provada e com relevância para a presente decisão:

1. O Banco ..., S.A. (na qualidade de substituto tributário), processou os rendimentos do Requerente em 2003, procedendo à retenção de IRS durante o curso do mesmo ano à taxa aplicável às remunerações de trabalhadores residentes.
2. O Requerente comunicou à Administração Tributária a alteração do seu domicílio fiscal para Espanha em 20/04/2004.

3. O Requerente e outros, em coligação, na qualidade de substituídos tributários, e o Banco ..., S.A. (à data dos factos denominado ..., S.A.) na qualidade de seu substituto tributário, apresentaram, em 18/02/2005, Reclamação Graciosa com fundamento em erro na retenção na fonte.
4. Através do Ofício n.º ... de 31/07/2009, foi o Requerente notificado do indeferimento liminar da Reclamação Graciosa, com base no argumento de que o Banco ..., S.A. não tinha legitimidade processual, isto porque a mesma caberia em exclusivo aos substituídos, dado ter sido a eles que foram efectuadas as retenções de imposto superior ao devido, pelo que apenas a estes assiste o interesse legítimo em agir
5. Dessa decisão interpôs o Requerente recurso hierárquico, tendo sido o pedido apresentado pelo Requerente deferido e mandado baixar os autos à Direcção de Finanças de ....
6. Através do Ofício n.º ..., da Direcção de Finanças de ..., datado de 27/12/2010, foi notificado da decisão de deferimento parcial da referida Reclamação Graciosa, tendo sido indeferido o pedido de reembolso do montante de IRS alegadamente retido em excesso quanto ao Requerente.
7. O Requerente apresentou Recurso Hierárquico do referido acto de indeferimento, tendo a AT indeferido a sua pretensão de ser reembolsado do supra citado IRS alegadamente retido em excesso.

8. Na sua decisão considerou a AT que *«não sendo possível confirmar que a residência fiscal do recorrente se situou em Espanha durante o ano de 2003, não se lhe afigura assistir-lhe razão quanto ao pedido formulado»*.

Apresenta-se como facto não provado com relevância para a presente decisão:

1. O Requerente foi residente fiscal em Espanha durante o ano de 2003.

Para fundamentar a sua asserção o Requerente apenas juntou Certificado de Residência Fiscal, emitido pelas competentes Autoridades Fiscais Espanholas. Este documento datado de 1 de Julho de 2004 é omissivo quanto ao período que se refere, considerando o Tribunal, por isso, que o mesmo é insusceptível de provar que o Requerente foi residente fiscal em Espanha durante o ano de 2003.

#### **4. DO DIREITO**

##### **a) Falta de Delegação de Competências e da Competência Material para a Prática do Acto Tributário**

1. Considera o Requerente verificar-se preterição de formalidade essencial, por violação do disposto no artigo 37.º do Código de Procedimento Administrativo e artigo 64.º da LGT, geradora da nulidade da decisão no presente processo, por inexistir o cumprimento dos requisitos da delegação de poderes assim como os requisitos legais do acto de delegação.
2. Vejamos se assiste razão ao Requerente quanto a este ponto.

3. Para tal será necessário determinar, nos termos do artigo 35.º e 37.º do CPA, em primeiro lugar, se existe: i) lei que permita a delegação de poderes; ii) acto pelo qual o delegante autorize o exercício de poderes pelo delegado; iii) o acto delegação deverá especificar os poderes delegados; iv) o órgão que pratica o acto deve expressamente mencionar os poderes delegados; e v) o acto de delegação deverá ser alvo de publicação no Diário da República.
  
4. Ora nos termos da Lei Orgânica do XIX Governo Constitucional aprovada Decreto-Lei n.º 86-A/2011, de 12 de Julho, e de harmonia com o disposto na Lei Orgânica do Ministério das Finanças, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 205/2006, de 27 de Outubro, a competência originária para apreciar e decidir os recursos hierárquicos em matéria tributária da competência da DGCI e da DGAIEC pertencia a Sua Ex.ª o Ministro das Finanças.
  
5. Nos termos do artigo 8.º n.º 2 da Lei Orgânica do XIX Governo Constitucional «*As ministras e os ministros podem delegar nos secretários e subsecretários de Estado que os coadjuvam, com faculdade de subdelegação, a competência relativa aos serviços, organismos, entidades e actividades deles dependentes.*»
  
6. Pelo Despacho n.º 12906/2011 publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º 187, de 28 de Setembro de 2011, delegou em Sua Ex.ª Secretário de Estado dos Assuntos, com produção de efeitos reportados a 28 de Junho de 2011 e menção de ratificação dos actos anteriormente praticados, as suas competências relativas à Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), com faculdade de subdelegação nos respectivos dirigentes,

incluindo expressamente a competência *«para apreciar e decidir os recursos hierárquicos em matéria tributária da competência da DGCI e da DGAIEC.»*.

7. Por sua vez, a referida competência foi subdelegada no Ex.<sup>mo</sup> Sr. Director-Geral das Contribuições e Impostos pelo Despacho n.º17150-H/2011, publicado no Diário da República 2.<sup>a</sup> Série n.º 244, de 22 de Dezembro de 2011, com produção de efeitos reportados a 28 de Junho de 2011 e menção da ratificação dos actos anteriormente praticados.
8. A competência subdelegada no Sr. Director-Geral dos impostos foi também subdelegada por este no Ex.<sup>mo</sup> Sr.º Subdirector-Geral dos Impostos sobre o Rendimento pelo Despacho n.º 2228/2012, publicado no Diário da República 2.<sup>a</sup> Série n.º 33, de 15 de Fevereiro de 2012, com produção de efeitos reportados a 28 de Junho de 2011 e menção da ratificação dos actos anteriormente praticados.
9. Esta última competência, relativamente aos recursos hierárquicos relativos a impostos reclamados até €500.000,00 em IRC e €250.000,00 em IRS, foi finalmente subdelegada no Sr. Director de Serviços de Relações Internacionais pelo Despacho n.º 5304/2012, publicado no Diário da República 2.<sup>a</sup> Série n.º 77, de 18 de Abril de 2012, com produção de efeitos reportados a 28 de Junho de 2011 e menção de ratificação dos actos anteriormente praticados.
10. Verifica-se, assim, estarem verificados os requisitos legais da delegação e da subdelegação (cfr. Artigo 62.º da LGT) dispondo o Sr. Director de Serviços de Relações Internacionais competência material para praticar o acto de indeferimento do Recurso Hierárquico.

11. Invoca o Requerente, porém, que o despacho de indeferimento foi proferido pelo Exmo. Senhor Director de Serviços das Relações Internacionais ("DSRI") sem referência a qualquer Delegação/Subdelegação de Competências.
12. Determina, quanto a este aspecto, o artigo 38.º do CPA «*O órgão delegado ou subdelegado deve mencionar essa qualidade no uso da delegação ou subdelegação.*», sendo certo que o acto de indeferimento do recurso hierárquico não menciona aquela qualidade.
13. Deverá, assim, determinar-se, ainda, quais as consequências do não cumprimento daquela formalidade.
14. Neste ponto tem vindo a ser entendido pela jurisprudência (cfr., por todos, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Novembro de 2002, processo 21959) e pela doutrina (cfr. Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco Amorim, *Código de Procedimento Administrativo, Comentado*, 2ª edição, Almedina, pág. 226) tratar-se esta de uma irregularidade meramente formal que deverá considerar-se sanada se se demonstra ter sido atingida a finalidade que era visada pela exigência legal de tal menção.
15. Tendo o Requerente formulado pedido de constituição deste Tribunal dentro do prazo legal, aquela irregularidade ficou sanada, pois a irregularidade praticada não teve influência na decisão ou acto administrativo impugnado e não prejudicou a recorrente nos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

16. Do que antecede resulta que, por força da delegação e da subdelegação de competências que tiveram lugar e da concreta irrelevância da falta de menção de tal subdelegação no despacho reclamado, não ocorre o invocado vício da incompetência do autor do acto nem a preterição de formalidade essencial por referência ao acto impugnado.

**b) Do ónus da prova quanto à residência fiscal do Requerente.**

17. No presente caso verifica-se que o Requerente se encontrava, ao momento das retenções efectuadas, cadastrado como residente em Portugal, sendo certo que o Requerente alega que era à época residente fiscal em Espanha, não tendo efectuado, ainda durante o ano de 2003, a alteração do seu estatuto fiscal para não residente somente devido à dificuldade em encontrar quem aceitasse ser seu representante fiscal.

18. A determinação da residência fiscal em Portugal do ora Requerente terá de se basear no teor do artigo 16.º do CIRS, sendo que a conformidade com o cadastro das finanças não é no entender no Tribunal, nos termos do referido preceito, fundamento para ser ou não considerado residente fiscal em Portugal.

19. Efectivamente, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 14º, nº 1 e 16º, nº 1, als. a) e b), do CIRS ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português, sendo residentes aquelas que, no ano a que respeitam os rendimentos, hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados ou, 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.

20. Ora, no presente caso, não logrou o Requerente ou a Administração Tributária, demonstrar se se encontram verificados os requisitos previstos no supra citado artigo.
21. Deverá, assim, determinar-se, nesta sequência, como efectuar a decisão perante o *non liquet* factual apresentado.
22. Para a solução da presente questão deverá recordar-se o disposto no artigo 19.º n.º 2 da LGT que, na redacção vigente à data dos factos, determinava que *«É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária»* e ainda o seu n.º 3 segundo o qual *«É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.»*
23. É certo que esta disposição não estipula a sujeição a IRS como residente do Requerente, mas releva para determinar sobre quem reside o ónus da prova, no tocante à questão que ora nos ocupa.
24. Apresentar-se-á, igualmente, relevante, o artigo 74.º n.º 1 *«O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.»*
25. Como assinala a doutrina, *«uma aplicação no processo de impugnação judicial da regra geral sobre o ónus da prova no procedimento tributário enunciada no artigo 74º, nº 1 da LGT, em que se estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque»* – nestes termos, Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume I, 2006, pág. 719.

26. Determina, então, o artigo 342.º do CC no seu n.º 1 que *«àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado»*, determinando o n.º 2 do mesmo artigo que *«A prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita.»*
27. Refere, ainda, Manuel de Andrade a propósito deste princípio geral de prova: *«para a parte a quem compete, no encargo de fornecer a prova do facto visado, incorrendo nas desvantajosas consequências de se ter como líquido o facto contrário, quando omitiu ou não logrou realizar essa prova: ou na necessidade de, em todo o caso, sofrer tais consequências se os autos não contiverem prova bastante desse facto (trazida ou não pela mesma parte)»* (Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1956, pág. 184).
28. No entender do Tribunal decorre do princípio citado o ónus de provar que não era residente em Portugal cabia ao sujeito passivo.
29. Mais se diga que não parece dever lançar-se mão, neste ponto, do artigo 101 n.º 1 do CPPT que determina que *«Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.»*
30. Na verdade, perante os factos provados (o Requerente encontrava-se cadastrado como residente e a sua entidade patronal realizou a retenção do imposto à taxa aplicável às remunerações de trabalhadores residentes), a conclusão apresentava-se clara: o

- contribuinte era residente fiscal em Portugal, sendo assim sujeito passivo de IRS como residente fiscal em Portugal e sujeito às retenções na fonte nessa condição.
31. Ora, em conclusão, não tendo o sujeito passivo vencido o ónus, que sobre si incumbia, de provar a sua não residência em Portugal, não se poderá encontrar censura na decisão da Administração Tributária de indeferir o recurso hierárquico apresentado.
32. Acompanhamos, assim, a tese do Supremo Tribunal Administrativo exposta em Acórdão de 24 de Fevereiro de 2011, onde se escreveu: *«Perante os factos provados (residência do impugnante em Portugal e posse do respectivo número fiscal), a conclusão era óbvia: o contribuinte residia em Portugal, sendo que aqui tinha residência habitual e permanente. A sua alegação de que, não obstante isto, aqui não residiu mais de 183 dias, é a alegação de um facto impeditivo, cuja prova “compete àquele contra quem a invocação é feita”, no caso, o impugnante – disposição citada. Não tendo cumprido tal ónus de prova, deve concluir-se que o impugnante residiu em Portugal mais de 183 dias. Ou seja: a decisão de non liquet, no tocante a este ponto, resolve-se contra o impugnante.»*
33. Argumenta, porém, o Requerente que não alterou imediatamente o seu estatuto fiscal para não residente por dificuldade em encontrar quem aceitasse ser seu representante fiscal.
34. É certo, neste ponto, o que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), através do Acórdão de 5 de Maio de 2011, proferido no processo C-267/09, Comissão/Portugal (disponível em [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu)), considerou que a obrigação de nomeação de representante fiscal pelos não residentes em Portugal constituía uma

restrição não justificada à livre circulação de capitais consagrada no artigo 56.º CE e como tal violadora das normas comunitárias.

35. Porém, a jurisprudência do citado Acórdão não é susceptível de subverter a conclusão do Tribunal no sentido de ser sobre o sujeito passivo que incumbia o ónus de provar a sua qualidade de não residente fiscal durante o ano de 2003.
36. Com efeito, a norma que mereceu censura do Tribunal respeita à obrigação de nomear representante fiscal e não à obrigação, distinta daquela, de comunicar a alteração de domicílio e, por esta via, também, residência fiscal.
37. Ora, a norma que obrigava a comunicação do domicílio do sujeito passivo à AT, assim, como a norma que determinava ser ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicado à administração tributária, não mereceram censura pelo TJUE.
38. Mais se diga que o Requerente não juntou qualquer elemento que comprovasse a impossibilidade de proceder à nomeação do seu representante fiscal e que eventualmente pudesse justificar o incumprimento da sua obrigação de comunicar a sua alteração de estatuto fiscal.

## **5. DECISÃO**

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim, por improcedente o pedido.

Determina o Tribunal o seguinte em matéria de fixação, respectivamente do valor da causa e custas do processo:

- De harmonia com o disposto no artigoº 315.º, n.º 2, do CPC e artigoº 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de € 4.714,21;
- **Custas** nos termos da Tabela 1 do RCPAT, calculadas em função do sobredito valor do pedido **a cargo do Requerente** – artigos 4.º n.º 1 do RCPAT e 6.º 1 e 22.º n.º 4 do RJAT.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 30 de Maio de 2013

O juiz-árbitro

(Nuno da Cunha Barnabé)