

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 104/2013T

Tema: IRS – Residência Fiscal

Decisão Arbitral

Processo n.º 104/2013-T

Autor / Requerente: A...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: IRS- Residência fiscal

I – RELATÓRIO

A. Tramitação processual

1. Em 3 de Maio de 2013, A..., contribuinte fiscal n.º ..., doravante designado por “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, dos artigos 132.º, 99.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e dos n.ºs 1 e 2, alínea d), do art. 95.º da Lei Geral Tributária (LGT), a requerer a constituição de tribunal arbitral.
2. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, foi designada como árbitro único a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.
4. O tribunal arbitral ficou constituído em 8 de Julho de 2013.
5. Em 23 de Outubro de 2013, realizou-se a reunião do tribunal arbitral nos termos e com os objectivos previstos no artigo 18.º do RJAT. As partes declararam que não tinham mais nada a acrescentar ou comentar acerca das peças processuais mas o Tribunal mencionou a existência de algumas dúvidas sobre a factualidade, solicitando à Requerente que juntasse

aos autos o original dos documentos apresentados como certificativos de residência em Angola, assim como elementos adicionais acerca da tributação em Angola nos anos de 2007 a 2011. Foi decidido que o Requerente juntaria documentação em 10 dias, seguindo-se igual prazo para pronúncia da AT, após o que decorreria o prazo de alegações escritas. Nos termos do artigo 18.º, n.º 2, do RJAT, foi indicado que a decisão seria proferida até ao dia 6 de Janeiro de 2014. Este prazo veio, contudo a ser prorrogado por despacho posterior do tribunal.

6. Em 30 e 31 de Outubro de 2013, o Requerente juntou aos autos um total de quatro documentos acompanhados de dois requerimentos, expondo o relevo atribuído aos referidos documentos.

7. Em 11 de Novembro de 2013, a AT, respondeu sobre a relevância dos documentos, requerendo o desentranhamento de dois dos documentos e de um dos requerimentos.

8. Em sessão realizada em 10 de Dezembro de 2013, Requerente e Requerida apresentaram alegações orais. O tribunal decidiu que o pedido da AT de desentranhamento de documentos e requerimento apresentados pelo Requerente seria apreciado na decisão final.

B . Posição das Partes

9. Pedido de Pronúncia arbitral

Como fundamentação do pedido, o Requerente ¹ disse, em síntese, que :

- O Requerente e respectivo agregado familiar não reuniam nenhum dos requisitos do artigo 16.º do Código do IRS para serem considerados residentes fiscais em Portugal durante os anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 mas encontravam-se registados junto do cadastro de contribuintes como tal;
- Com vista a corrigir esse lapso, o Requerente apresentou, junto da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC), reclamação graciosa, que foi deferida, reconhecendo a residência no estrangeiro com efeitos a partir de 2007;
- A Administração não corrigiu oficiosamente a situação tributária do Requerente e seu agregado familiar, relativamente a anos anteriores nem conferiu prazo para tal, contrariamente ao que vem sucedendo em outros casos;

¹ O pedido de pronúncia é apresentado apenas pelo cônjuge marido parecendo, contudo, agir em nome do agregado familiar (art. 16º, nº 5, da LGT; art. 3º, nº 2, do CPPT).

- O Requerente apresentou Reclamação Graciosa dos actos tributários de liquidação de IRS referentes aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011;
- Aquando do processamento dos salários do Requerente e de sua esposa, a respectiva entidade patronal efectuara as retenções na fonte de IRS na qualidade de residentes fiscais;
- As liquidações também foram emitidas tendo em consideração a qualidade de residentes fiscais;
- Mas os sujeitos passivos não residentes não têm obrigação de reportar os rendimentos em causa porquanto os mesmos são sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória (20% até Junho de 2010 e 21,5% após essa data), nos termos dos artigos 58º e 71º do Código do IRS;
- Comparando o montante de IRS pago ao longo dos anos de 2007 a 2012 com o cálculo das importâncias de IRS que seriam devidas se o Requerente e respectivo agregado familiar fossem considerados residentes no estrangeiro, verifica-se que foi entregue em excesso o montante de € 51.822,95;
- A reclamação foi apresentada com fundamento em documento superveniente – a decisão que deferiu a reclamação graciosa apresentada para actualização do cadastro do domicílio fiscal;
- No projecto de decisão da Reclamação Graciosa, enviado para audição prévia, os Serviços entenderam que o documento invocado pelo requerente não *“(...) constitui um facto superveniente para reclamar as liquidações de IRS de 2007 a 2011, uma vez que a não residência fiscal em Portugal, era do conhecimento dos reclamantes desde a data em que passaram a residir em Angola, sendo, inclusivamente, sua obrigação a declaração dessa alteração de domicílio à Autoridade Tributária”*.
- Apesar da contestação, apresentada pelo Requerente, da referida fundamentação, o despacho de indeferimento da reclamação graciosa foi convertido em definitivo.
- Na sequência desse indeferimento, o Requerente apresentou o presente Pedido de Pronúncia arbitral invocando argumentos referentes a conformação entre a situação cadastral e a tributação, documento superveniente, violação do princípio da igualdade, violação do princípio de convolação;

- E, sendo procedente o pedido, tem direito a juros indemnizatórios por ter pago imposto superior ao devido por erro da Administração;
- Quanto à **conformidade entre a sua situação cadastral e a tributação**, o Requerente e sua mulher apenas em 13/09/2012, através de documento superveniente (art. 70º, nº 4 do CPPT), conseguiram actualizar o respectivo estatuto fiscal para não residente em Portugal pelo que, de acordo com o princípio da legalidade (art. 103º CRP), a tributação deve ser efectuada de acordo com o estatuto de não residente, não existindo a obrigação de reportar rendimentos de acordo com a declaração modelo 3 de IRS, por os mesmos já terem sido sujeitos a tributação a título definitivo, por retenção na fonte às taxas liberatórias, conforme artigos 58º e 71º do CIRS;
- O Requerente não poderia ter apresentado a Reclamação Graciosa das suas liquidações de IRS em momento anterior (i.e. no prazo de 120 dias a contar da data em que foi notificado das mesmas, sem prejuízo da alínea a) do n.º 4 do artigo 140.º do CIRS), com base no facto de ter sido tributado como residente fiscal não obstante ser considerado não residente fiscal, porquanto o documento que comprovava a situação cadastral do Requerente somente foi obtido em 13/09/2012;
- Atenta a data em que o mesmo foi emitido, e notificado ao Requerente, conclui-se de acordo com o art. 70º, nº 4 do CPPT, que não era possível a sua apresentação em momento anterior, e o “(...) prazo previsto no n.º 1 (...) conta-se a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto”;
- A interpretação do nº 4 do art. 70º do CPPT ao prever, em alternativa, “em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto (...)” significa que “o conhecimento ou não do facto torna-se totalmente irrelevante para determinar a existência de um documento superveniente”;
- Assim, como a produção do documento ocorreu em momento posterior àquele em que deveria ter sido apresentado, a reclamação graciosa é tempestiva;
- Quanto à **violação do princípio da igualdade**, o requerente, invocando o art. 55.º da LGT e art. 266.º, n.º 2, da CRP reclama tratamento idêntico ao que terá sido dado a outros contribuintes em situação idêntica, em que, em casos de alteração do respectivo registo cadastral, a AT tem determinado a substituição das respectivas declarações Mod. 3 de IRS, em consonância com o seu “novo” estatuto de residência fiscal;

- Também ao requerente teria que ser concedido um prazo para a alteração das respectivas declarações Mod. 3 de IRS ou, até efectuada a respectiva alteração oficiosa, porque não é aceitável que para efeitos de registo no cadastro os contribuintes sejam considerados não residentes e para efeitos de tributação e liquidação de imposto sejam considerados residentes fiscais em Portugal;
- Mesmo que se entendesse que a Reclamação Graciosa ora em crise era intempestiva deveria a Reclamação Graciosa ter sido convolada em procedimento de revisão com fundamento em injustiça grave e notória, nos termos do artigo 78.º, n.º 4 da LGT (Acórdão do STA, de 11/02/2011, rec 0329/11), tendo a AT violado a obrigação de violação prevista nos artigos 52.º do CPPT e 97.º, n.º 3 da LGT;
- E requer juros indemnizatórios calculados sobre o imposto indevidamente retido e entregue nos cofres do Estado, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT e no artigo 61.º do CPPT, por se encontrarem reunidos os pressupostos pagamento de imposto superior ao devido, erro imputável aos serviços determinado em sede de reclamação graciosa/impugnação judicial;
- É que a Autoridade Tributária dispunha de todos os elementos e/ou mecanismos que lhe permitiriam uma boa decisão da causa, principalmente após o deferimento da alteração do registo de contribuintes;
- Devem pois ser anulados os actos tributários de liquidação de IRS relativos aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, permitindo a liquidação em conformidade com o estatuto fiscal de não residente fiscal em Portugal; deve o Requerente ser reembolsado de € 51.822,95 (*cinquenta e um mil, oitocentos e vinte e dois euros e noventa e cinco cêntimos*), correspondente ao valor de imposto indevidamente suportado e pago nos anos em causa, de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011;
- A ser intempestiva a Reclamação Graciosa, deverá **determinar-se** a sua **convolação** em Pedido de **Revisão Oficiosa**, nos termos do artigo 78.º, n.º 4 da LGT.

10. A Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira

A AT respondeu, em síntese:

- Ainda que os A. tenham sido destacados pela sua entidade patronal, a empresa portuguesa "B...", para exercerem a sua actividade profissional em Angola a partir

- do ano de 2007, tendo aí permanecido até 2011, nunca procederam à alteração do seu domicílio fiscal dentro do prazo legalmente fixado para o efeito, no ano de 2007, nem em qualquer data posterior;
- Para cada um dos cinco anos fiscais aqui reclamados, os A. entregaram voluntariamente as respectivas declarações de rendimentos modelo 3, declarando, em cada um desses anos, serem residentes em Portugal para efeitos fiscais;
 - Nos anos de 2007 a 2010, inclusive, declararam, no anexo H, benefícios fiscais relativos a habitação própria e permanente em Portugal;
 - Só em Maio de 2012 decidiram os A. proceder à regularização da sua situação cadastral perante a AT, tendo solicitado para o efeito o reconhecimento da sua não residência fiscal em Portugal, com efeitos cadastrais reportados ao ano de 2007, sendo tal pedido deferido;
 - O DL n.º 463/79, de 30 de Novembro, vigente ao tempo, obrigava os contribuintes a manter actualizada a indicação do domicílio fiscal, devendo comunicar a respectiva alteração no prazo de 30 dias (art. 8.º, n.º 2), sendo qualquer alteração ineficaz enquanto não comunicada (n.º 4 do art. 19.º LGT);
 - Porque os A. obtiveram o documento de deferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de não residentes apenas em 2012-09-13, mas tê-lo-iam obtido ainda no ano de 2007 se tivessem, como deviam, cumprido a obrigação de comunicar a alteração do domicílio fiscal à administração tributária, de acordo com o n.º 3 do art.º 19.º da LGT e art.º 43.º, n.º1 do CPPT, não pode o reconhecimento, em 2012, pela DSIRC, do estatuto de não residente ser considerado como um facto superveniente (n.º 4 do art. 70º do CPPT);
 - Pelo contrário, em cada uma das declarações modelo 3 do IRS dos anos de 2007, de 2008, de 2009, de 2010 e de 2011, os A. declararam ser residentes em Portugal;
 - Se os A. não concordavam com a retenção na fonte efectuada pela entidade patronal deveriam ter reclamado das respectivas liquidações;
 - A AT é que não poderia ter procedido em sentido contrário, recusando quer a declaração da entidade patronal, processadora dos pagamentos salariais, que fazia as retenções; quer as declarações dos próprios A. que se declaravam residentes em

Portugal e apresentando encargos fiscais próprios e exclusivos dos cidadãos residentes, v.g, relativos à habitação;

- A AT agiu de acordo com o princípio da verdade declarativa (art. 75.º, n.º 1 da LGT) – declarações modelo 3 de IRS e situação cadastral de contribuinte;
- Improcede a pretensão de convolação da reclamação graciosa do IRS em procedimento de revisão, nos termos do art.º.78. n.º 4 da LGT, porque a revisão oficiosa do acto tributário só excepcionalmente poderá ser autorizada, com fundamento em injustiça grave e notória, e apenas até ao final de três anos contados do acto, o que não acontece neste caso, em que houve negligência no comportamento do contribuinte (ao nunca actualizarem os dados cadastrais nem esclarecerem a situação com a entidade empregadora);
- Acresce que o procedimento de revisão já teria precluído relativamente às liquidações dos anos de 2007 e de 2008;
- Quanto à alegada violação do princípio da igualdade, por tratamento contraditório de situações idênticas (a dos autos e de um outro contribuinte, cujo despacho se junta, com eliminação dos dados pessoais), nem é evidente que se trate de um documento autêntico, nem está provado que as situações tributárias seriam rigorosamente idênticas (tudo indicia que não porque na situação dos A. está em causa a "não residência", e no exemplo junto como documento n.º 3 o que está escrito na sua epígrafe é a "residência não habitual", que é um caso de "residente" (art.º 16.º, n.º 8 do CIRS);
- Sendo as liquidações de IRS dos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 correctas face aos dados em que assentaram e resultado das condutas omissivas e comissivas dos próprios A., não seriam nunca devidos juros indemnizatórios destinados a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária (art.º 43.º, n.º 1 da LGT);
- Os pedidos devem ser julgados improcedentes e não provados, mantendo-se na íntegra, o despacho recorrido, que indeferiu a reclamação graciosa das liquidações do IRS de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, por manifesta extemporaneidade na apresentação da mesma, e conseqüentemente, mantidas as respectivas liquidações.

C) Objecto do processo

11. Questões colocadas no pedido de pronúncia e objecto de resposta

Está em causa a apreciação da legalidade das liquidações de IRS relativas aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, referentes ao agregado familiar do Requerente.

E, com esse objectivo, discute-se nos autos as questões suscitadas pelo Requerente quanto a :

- ilegalidade de indeferimento da reclamação graciosa das liquidações apresentada pelo Requerente e sua mulher;
 - anulabilidade dos actos tributários de liquidação de IRS,
 - convalidação da reclamação graciosa em pedido de revisão de acto tributário.

D) Do saneamento

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

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março.

Contudo, surgem duas questões de que, apesar de não terem sido suscitadas pela Requerida, é necessário conhecer previamente, por serem de conhecimento officioso: a tempestividade de apresentação do pedido de pronúncia arbitral ² e a competência do tribunal arbitral ³.

13. Questões prévias : tempestividade e competência do tribunal

²Trata-se de uma excepção peremptória. Por todos, Acórdãos TCAS de 24/05/2011, rec n.º 4478/11 e de 31/10/2013, rec 6862/13 : “O prazo fixado para a dedução da acção é de cariz processual, e porque aparece como extintivo do respectivo direito (subjectivo) potestativo de pedir judicialmente o reconhecimento de um certo direito, é um prazo de caducidade. A caducidade do direito de acção é de conhecimento officioso até ao trânsito em julgado da decisão final do processo, porque estabelecida em matéria (prazos para o exercício do direito de sindicar judicialmente a legalidade do acto tributário) que se encontra excluída da disponibilidade das partes (cfr.art.º.333, do C.Civil), mais determinando, normalmente, o indeferimento liminar da petição. Por último, tal prazo deve visualizar-se como um pressuposto processual negativo, em rigor, uma excepção peremptória nos termos do art.º.493, n.º.3, do C.P.Civil, implicando o não conhecimento “de meritis” e a consequente absolvição officiosa do pedido.”

³ Excepção dilatória segundo o art. 577º, n.º 1, a) do actual CPC, dando lugar a absolvição da instância (art. 576º, n.º 2, CPC).

Procede-se de seguida à fixação da matéria de facto por se tornar indispensável à apreciação das duas questões identificadas como prévias - tempestividade do pedido e competência do Tribunal arbitral para apreciar a legalidade do(s) acto(s) tributário(s) praticado pela Requerida.

II FUNDAMENTAÇÃO

14. Factos provados

- a) O Requerente, A..., com o NIF ..., e C..., com o NIF..., são trabalhadores da empresa portuguesa "B...", NIF ... (P.A. 2 , p. 2 e declarações de IRS, docs. 4 a 8, juntas pelo requerente).
- b) Durante os anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, a "B...", processou os salários de A..., nos montantes globais de € 116.672,00; € 122.053,01; 105.116,45; € 97.944,21 e € 102.006,64, respectivamente, efectuando retenções de IRS na fonte, de € 35.692,00; € 36.712,00; € 31.138,00; € 29.468,00 e € 33.285,00, também respectivamente (P.A.2, fls. 47 a 70).
- c) Durante os anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, a "B...", processou salários de C..., nos montantes globais de € 29.308,66; € 44.274,51; €42.332,77; € 39.711,59 e € 43.904,22, respectivamente, efectuando retenções de IRS na fonte, de € 6.259,00; €10.361,00; €9.637,00 e €11.254,00, também respectivamente (P.A.2, fls. 47 a 70).
- d) As retenções efectuadas pela "B...", nas remunerações do Requerente e mulher, foram efectuadas às taxas aplicáveis aos residentes e comunicadas à AT, através da declaração Modelo 10, relativa a residentes fiscais em Portugal (art. 31º da reclamação, P.A.2, fls. 11).
- e) O Requerente e C..., como marido e mulher, constituindo um agregado familiar com dois dependentes, apresentaram o modelo 3 da declaração de rendimentos de IRS relativamente aos anos de 2007 (em 15/04/2008); 2008 (em 05/06/2009); 2009 (em 18/04/2010); 2010 (em 30/04/2011) e 2011 (em 29/05/2012), tendo reportado como rendimentos auferidos como trabalho dependente precisamente os que haviam sido pagos e objecto de retenção de IRS na fonte pela "B..." (P.A.2, fls. 47 a 70).

- f) Eram ainda declaradas as contribuições obrigatórias para a Segurança Social, nos referidos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, respectivamente de € 10.107,22; € 10546,24; € 10677,54; €10.773,86 e € 11.116,84, relativamente a A..., e de € 2.789,20; € 4.179,16; € 4.300,31; € 4.368,28 e € 4.725,63, relativamente a C... (P.A.2, fls. 47 a 70).
- g) Nas declarações de IRS relativas aos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, os sujeitos passivos indicavam ser residentes em Portugal (Continente) e declaravam despesas de saúde e de habitação, deduções/benefícios fiscais (anexo H), inclusivamente relativos a habitação indicada como própria e permanente (P.A. 2, fls. 47 a 67).
- h) Na declaração referente ao ano de 2011 (entregue em 29/05/2012), preencheram, no campo 5, residência, o subcampo B 4, “não residente”, inscrevendo um NIF de representante fiscal, e, optando pela tributação pelo regime geral, indicavam como obtidos em território português os processados pela B... e rendimentos prediais no montante de € 6.600,00 (P.A.2, fls. fl. 71).
- i) As liquidações de IRS emitidas relativamente aos anos abrangidos por todas as declarações de IRS relativas aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, foram, respectivamente, de € 2.534,52 (reembolso em 2008); € 558,58 (reembolso 2009); € 2.638,21 (reembolso 2010); € 3.370,10 (reembolso 2011); € 835,56 (imposto relativo a 2011, a pagar até 31/08/2012) (documentos 5 a 4 a 8 juntos com Pedido e P.A.2 fls. 75, 77, 79, 81 e ss.);
- j) Nos anos fiscais de 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, A... e C... constavam no cadastro de contribuintes como residentes em Portugal (art. 6º de reclamação graciosa, P.A. 2 fls. 5);
- k) Em 14 de Maio de 2012, o Requerente apresentou no Serviço de Finanças de ..., através de representante fiscal, uma ficha de domicílio em Angola (PA 2, fl. 38), tendo sido informado de que «o pedido de alteração de estatuto de residência e nomeação de representante fiscal com efeitos retroactivos 2007, não seria possível em “Front Office” e que a única alternativa seria o registo como não residentes a partir daquela data, ou seja, a partir de 14 de Maio de 2012» (P.A.2, fls. 30, artigo 9º de reclamação);

- l) O Requerente dirigiu (em data não visível nos carimbos de correio, mas acompanhado de procuração ao advogado de 5 de Junho de 2012) ao Director de Serviços de Registo de Contribuintes, uma reclamação graciosa da recusa de pedido de inscrição no cadastro, com efeitos desde o ano de 2007, da qualidade de não residente fiscal em Portugal, juntando dois documentos em anexo (P.A. 2, fls. 26 a 39);
- m) ..., foi notificado, por ofícios nº ... e..., ambos de 13 de Setembro de 2013, assinados pelo Chefe de Divisão de Identificação de Contribuintes, do deferimento das reclamações apresentadas pelos seus representados, A... e C... (doc. 2 junto pelo Requerente e PA 2, fls. 19 e 21);
- n) Em 7 de Janeiro de 2013, o Requerente e mulher apresentaram, no Serviço de Finanças do ..., reclamação graciosa das liquidações de IRS relativas a 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 (PA 2 fls. 1 a 17).
- o) Devido ao montante objecto da reclamação, o processo foi enviado pelo Serviço de Finanças de ... para apreciação e decisão da DF do ... (P.A. 3 fls. 84 e ss.);
- p) O Projecto de decisão foi enviado em 07/02/2013 (ofício nº ..., fls. 86), ao representante fiscal do Requerente, para audição prévia, direito que este exerceu em 26/02/2013 (PA 3, fls. 87 a 91), juntando 2 documentos;
- q) A resposta apresentada pelos reclamantes, no exercício do direito de audição prévia, foi apreciada pela Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa da Direcção de Finanças do ..., em Parecer técnico datado de 5 de Março de 2013, que discordou dos argumentos apresentados, propondo o indeferimento (P.A. 3, fls. 99);
- r) Foi proferida decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, nº ..., em 20/3/2013, enviada por ofício, nº ..., de 26/03/2013 (PA 3, fls. 99 e ss.) para o representante fiscal do Requerente;
- s) Na sequência do indeferimento da reclamação graciosa, o Requerente apresentou, em 3 de Maio de 2013, o pedido de constituição de tribunal arbitral (Pedido de pronúncia);
- t) Foi junto aos autos um ofício da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes, com todos os campos de identificação (nº de ofício, entrada, NIF, referência, técnico, destinatário) apagados, apenas se detectando que envolveu o serviço de

- finanças de ...e que está assinado pelo Chefe de divisão de identificação de Contribuintes, deferindo a substituição de declarações de rendimentos dos anos de 2009, 2010 e 2011 – este documento refere-se a pedido de inscrição em cadastro como “residente não habitual” (doc. nº 3 junto pelo Requerente).
- u) Nos autos existem cópias de vistos, mencionando autorização de trabalho em Angola nº ..., para o período entre 03/05/2007 e 02/05/2008 (fls. 41) e para período entre 30/04/2008 e 30/04/2009 (fls. 44).
 - v) Um documento subscrito, em 8 de Junho de 2012, em nome da Direcção da empresa “D...”, contribuinte nº ..., com sede no ... em Luanda, declara que “procedeu aos devidos descontos, em sede de Imposto sobre os Rendimento do Trabalho (IRT), com respeito aos rendimentos auferidos pelo seu colaborador A..., portador do passaporte (...) e do Visto de Trabalho nº ..., emitido em Luanda em 16 de Junho de 2011 e válido até 15 de Junho de 2012, com morada em Angola, ... com respeito aos anos fiscais de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, sendo os valores retidos e entregues à vossa repartição de finanças” (PA, fls. 23);
 - w) Um documento subscrito, em 8 de Junho de 2012, em nome da Direcção da empresa “E...”, contribuinte nº ..., com sede no ..., em Luanda, declara que “procedeu aos devidos descontos, em sede de Imposto sobre os Rendimento do Trabalho (IRT), com respeito aos rendimentos auferidos pela sua colaboradora C..., portadora do passaporte (...) e do Visto de Trabalho nº ..., emitido em Luanda em 15 de Junho de 2011 e válido até 14 de Junho de 2012, com morada em Angola, ..., com respeito aos anos fiscais de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, sendo os valores retidos e entregues na repartição de finanças competente para o efeito” (PA, fls. 24);
 - x) Um documento designado “certificado de residência”, datado de 30 de Maio de 2012, com identificação do “Consulado Geral de Portugal em Luanda”, uma pessoa (nome e carimbos ilegíveis) certifica, na qualidade de “O Cônsul-Geral”, que A... “vive actualmente neste país, na sua residência em ..., Angola, residindo nesta área consular desde 3 de Maio de 2007”. Acrescenta : “Este certificado destina-se a ser apresentado nas Finanças em Portugal” (doc. nº 4 junto à reclamação graciosa da liquidação, em anexo à reclamação para o Director dos Serviços de Registo de

Contribuintes, P.A.2, fls. 28, 39).

- y) Em 30 de Outubro de 2013 foram juntos aos autos originais dos documentos descritos em v) e w.
- z) Os dois documentos juntos, em 31 de Outubro de 2013, aos autos pelo Requerente, são cópias de documentos designados “certificado de residência”, datados de 29 de Outubro de 2013, com identificação do “Consulado Geral de Portugal em Luanda”, subscritos “p’O Cônsul-Geral” (nome não dactilografado), que certificam, relativamente quer a A... quer a C...: “vive actualmente neste país, na sua residência em Angola, residindo nesta área consular desde 07 de Abril até 31 de Dezembro de 2012”. E acrescenta “Este certificado de residência é para efeitos fiscais em Portugal”.

15.Factos não provados

1. A relação entre a empresa “B...”, e as duas empresas sediadas em Angola, D.... e “E...”, designadamente quanto ao modo de desenvolvimento da actividade profissional e à constituição da remuneração do Requerente e de sua mulher.
2. Que montante de rendimentos de A... e C... foi objecto de tributação em IRT, na República de Angola, conforme menção nas declarações subscritas por direcção da D...e da “E...”.
3. Que A... e C... tenham tido, face ao ordenamento jurídico da República de Angola, durante o período entre 2007 e 2011, para efeitos fiscais, o estatuto de residentes no território angolano.

16.Fundamentação da prova

Os factos foram dados como provados com base na documentação junta aos autos, encontrando-se referenciados acima, em cada um dos pontos da matéria de facto fixada.

Os factos dados como não provados resultam da inexistência ou insuficiência de prova apresentada a seu respeito.

17.Apreciação de direito

As questões prévias

17.1. Da tempestividade do pedido de pronúncia

No pedido de pronúncia pede-se a anulação das liquidações de IRS referentes a 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, emitidas e notificadas aos contribuintes em 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 (*facto i) ponto 14*). Um pedido de apreciação que visasse directamente esses actos seria extemporâneo (art. 102º do CPPT e art. 10º do RJAT).

Mas as liquidações em causa foram objecto de reacção, do Requerente e de sua mulher, através de reclamação graciosa apresentada em Maio de 2013 (*14, factos n) a q)*). Foi na sequência do indeferimento dessa reclamação graciosa que o Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

Tendo em atenção que face à matéria de facto acima fixada :

- O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em **3 de Maio de 2013**, ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 132.º e 99.º e ss. do CPPT e n.ºs 1 e 2, alínea d), do art. 95.º da Lei Geral Tributária (LGT);
- O referido pedido requer a anulação da **decisão de indeferimento** da reclamação graciosa n.º ..., datada de 20 de Março de 2013 e enviada por ofício de **26 de Março de 2013** para o representante fiscal do Requerente (*acima, alínea q) do ponto 14*);
- E que a reclamação graciosa, referente às liquidações de IRS relativas a 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, fora apresentada em **7 de Janeiro de 2013** (*acima, alínea n) do ponto 14*),

coloca-se a questão de saber se o presente pedido de pronúncia é tempestivo, já que o prazo de impugnação previsto no art. 102º, nº 2, do CPPT, para o caso de impugnação de indeferimento expresso de reclamação graciosa, é de 15 dias após a notificação ⁴.

⁴ A notificação de indeferimento enviada ao representante dos reclamantes (PA 3, fls. 100) informava : “no caso de não concordarem com a decisão poderão no prazo de 30 dias interpor recurso hierárquico nos termos do nº 2 do art. 65º do CPPT dirigido ao Ministro das Finanças com a petição apresentada no Serviço de Finanças da respectiva área, ou no prazo de 15 dias, deduzir impugnação judicial nos termos do nº 2 do art. 102º do mesmo Código, dirigida ao TAF competente, podendo a petição ser apresentada o referido TAF ou serviço de Finanças”. E acrescentava que “os prazos se contam de forma contínua a partir do dia seguinte à assinatura do aviso de recepção desta notificação”.

Contudo, a alínea a) do n.º 1 do art. 10.º do RJAT dispõe que o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, in Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, p. 166, “A remissão operada pelo n.º 1 do artigo 10.º do RJAT para o n.º 2 do artigo 102.º do CPPT é restrita ao termo inicial do prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral, não abrangendo, por isso, o prazo, mais restrito de 15 dias para a impugnação, a contar da notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa. Assim, formando-se indeferimento tácito ou havendo lugar a notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa, os contribuintes dispõem sempre de um prazo de 90 dias para o efeito de apresentação do pedido de pronúncia arbitral, tácito da reclamação graciosa, que representa uma clara mais-valia para os contribuintes (...)”⁵.

Assim, o tribunal considera o presente **pedido** de pronúncia **tempestivo**.

17.2. Competência do tribunal

17.2.1.A competência segundo o RJAT

O artigo 2.º do RJAT, com a redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, atribui competência aos tribunais arbitrais para apreciação das seguintes pretensões :a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

⁵ Com o que considera não se repetir, em sede arbitral, uma certa incoerência no que concerne ao prazo de reacção em caso de impugnação judicial do indeferimento. De facto o Autor tem assinalado a incongruência do regime de 15 dias para impugnação, no caso de indeferimento de reclamação graciosa e a possibilidade de, sendo interposto recurso hierárquico em 30 dias, o contribuinte readquirir direito à impugnação da decisão de indeferimento, expresso ou tácito, da decisão do recurso hierárquico. (CPPT anotado, VISLIS, 2000, p. 479).

“Embora na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do RJAT apenas se faça a referência explícita a competência dos tribunais arbitrais para declararem a ilegalidade de atos de liquidação, atos definidores da quantia a pagar pelo contribuinte, essa competência estende-se também a atos de segundo e terceiro graus que apreciem a legalidade desses atos primários, designadamente atos de indeferimento de reclamações gratuitas e atos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões destas reclamações. Na verdade, essa conclusão retira-se inequivocamente da alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT, que faz referência expressa ao nº 2 do artigo 102º do CPPT (que trata do indeferimento de *reclamação gratuita*) e a «*decisão do recurso hierárquico*».” (Jorge Lopes de Sousa, *in* Comentário ao regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, p. 121).

Como observa o mesmo Autor, a possibilidade de apreciação da legalidade de actos primários através da apreciação da legalidade de actos de segundo grau é confirmada na previsão do artigo 2º do RJAT de apreciação de pretensões relativas a actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (relativamente aos quais é exigida a reclamação gratuita necessária, nos artigos 131º a 133º do CPPT ⁶), sendo certo que nestes casos, o objecto imediato do processo impugnatório é, em regra, o acto de segundo grau que aprecia a legalidade do acto de liquidação, e que, se confirma este, tem de ser anulado, para se obter a declaração de ilegalidade do ato de liquidação.

Contudo, acrescenta, que “Limitando-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, no que concerne a atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, a declaração da sua ilegalidade e suas consequências, apenas se incluirão nessa competência os atos de indeferimento de reclamações gratuitas ou de recursos hierárquicos ou pedidos de recurso de atos tributários nos casos em que estes atos de segundo grau ou de terceiro grau *conheceram efetivamente da legalidade* de atos de

⁶ Confirmado pela Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, que interpretou as competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, afastando do seu âmbito as «pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido

liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento e não também quando aqueles atos se abstiveram desse conhecimento, por se ter entendido haver algum obstáculo a isso (como, por exemplo, intempestividade ou ilegitimidade, ou incompetência.” (ibidem, p. 123) (*sublinhados nossos*).

Esta limitação explica-se porque “no caso em que o ato de segundo grau ou de terceiro grau conhece da legalidade do ato de liquidação, o indeferimento da reclamação graciosa que confirma o ato faz suas as respectivas ilegalidades, o que significa que da apreciação da ilegalidade do ato de segundo ou terceiro grau decorre a ilegalidade do ato de liquidação. Já esse efeito não se verifica nos casos em que o ato de segundo ou terceiro grau apenas apreciou uma questão prévia cuja solução obstou à apreciação da legalidade do ato primário, pois, neste caso, a eventual ilegalidade do ato de segundo grau ou de terceiro grau apenas tem como corolário que deve ser apreciada a legalidade do acto primário, não implicando a respectiva ilegalidade” (idem, ibidem).

A regra é de que a impugnação de actos administrativos em matéria tributária deve ser feita, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa especial (alíneas *d*) e *p*) do nº 1 e do nº 2 do artigo 97º do CPPT) conforme esses actos *comportem* ou *não comportem* a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação. Existem excepções a essa repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial como por exemplo a impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas (norma especial nº 2 do artigo 102º do CPPT). Mas, quanto aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD essa excepção será irrelevante, pois resulta da alínea a) do nº 1 do artigo 2º do RJAT que, em relação a actos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, apenas se inclui nas suas competências a declaração da sua ilegalidade e não a apreciação da legalidade de actos que não comportem essa apreciação.

Assim, segundo esta interpretação do Conselheiro Lopes de Sousa, que acolhemos e de que

precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário» (idem, ibidem, p. 122).

reproduzimos alguns excertos, não poderão ser apreciadas as decisões de indeferimento de reclamações graciosas em si mesmas, designadamente as que não conheceram do mérito do acto de liquidação que é objecto da reclamação, porque o que se visa através da impugnação da decisão da reclamação graciosa é apreciar a legalidade do subjacente acto de liquidação, e não a decisão de reclamação graciosa que não conheceu do mérito da pretensão do sujeito passivo.

Vejamus então se, estando em causa a apreciação da decisão, datada de 20 de Março de 2013, de indeferimento da reclamação graciosa apresentada em 7 de Janeiro de 2013, o presente tribunal tem competência para apreciar a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de IRS referentes aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

17.2.2. O objecto da reclamação graciosa

O ora Requerente e sua mulher, na reclamação graciosa, apresentada, nos termos dos arts. 68º e ss e 70º, nº 1, do CPPT, e do artigo 140º do CIRS IRS, em 7 de Janeiro de 2013, argumentaram que :

- A reclamação apresentada fundava-se em facto superveniente consistente no ofício recebido, em Setembro de 2013, assinada pelo Chefe de Divisão de Contribuintes, dizendo “Vimos pela presente comunicar a V. Ex^a que, referente à reclamação graciosa (...) o pedido foi deferido conforme solicitado” (a reclamação, dirigida anteriormente à Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes, Serviço de Identificação Cadastro, visava a recusa de efeitos retroactivos a 2007 da alteração do estatuto de residente fiscal declarada em Maio de 2012) (*acima alíneas k, l) e m) do ponto 14*);
- A entidade B..., processara os rendimentos auferidos pelos Reclamantes em 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 como se de remunerações de trabalhadores residentes se tratasse, efectuando retenção do imposto à taxa normal e incluindo-os na Modelo 10 da empresa (relativa a residentes fiscais em Portugal) e os reclamantes tinham procedido à submissão das declarações Modelo 3 de IRS relativas aos anos 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 na qualidade de residentes fiscais em Portugal;

- Mas, a serem tratados como não residentes em Portugal – conforme documento do Serviço de Cadastro agora junto - as retenções na fonte sobre rendimentos do trabalho dependente pagos pela entidade B..., seriam consideradas efectuadas a título definitivo, objecto de retenção na fonte a taxa liberatória nos termos dos artigos 58º e 71º do Código do IRS (20% até ao dia 30 de Junho de 2010 e 21,5% após esta data) e não às taxas aplicadas, totalizando um montante pago em excesso, para cada um dos anos 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, de € 10.137,28, €13.248,92, € 8.648,92, € 6.622,00 e € 13.168,29, respectivamente, num total de € 51.823,44;
- E os reclamantes não teriam tido obrigação de reportar os rendimentos em causa nas suas declarações Modelo 3 de IRS, por os mesmos terem sido já sujeitos a tributação a título definitivo;
- Assim, as liquidações de IRS relativas aos anos supra (2007, 2008, 2009, 2010 e 2011), emitidas na sequência das declarações de IRS entregues pelos Reclamantes, assentam em erro sobre os pressupostos de facto no que se refere ao seu estatuto fiscal e ao método de cálculo da colecta líquida a imputar-lhes, pelo que foi pago indevidamente, ao longo dos anos de 2007 a 2011, um montante de € 51.823,44 euros;
- O Estado não pode tributar não residentes desta forma (de acordo com as retenções feitas pela B... aplicando taxas a residentes e de acordo com as declarações feitas, erroneamente, pelos próprios reclamantes), sob pena de injustiça grave e notória, pelo que devem ser emitidas notas de reembolso relativamente para cada um dos anos em causa, nas importâncias de € 10.137,28, €13.248,92, € 8.648,92, € 6.622,00 e € 13.168,29.

A final, apresentam como pedido ⁷ :

- Anulação dos actos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativas aos anos 2007,2008,2009 e 2010, emitidos como residentes fiscais em Portugal, de forma a que seja efectuada a liquidação em conformidade com o estatuto fiscal dos Reclamantes (não residentes fiscais em Portugal).

⁷ No texto da reclamação também se pedia, a certo passo, a devolução do imposto indevidamente retido, ao abrigo do disposto no artigo 132º do CPPT.

- A restituição do montante de € 51.823,44 (cinquenta e um mil oitocentos e vinte e três euros e quarenta e quatro cêntimos), correspondente ao valor do imposto indevidamente suportado e pago pelos Reclamantes nos anos 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.
- O pagamento de Juros Indemnizatórios, sendo devidos, a fixar nos termos legais.

A reclamação incidiu sobre a legalidade da liquidação matéria que também cabe no âmbito da competência deste tribunal. Vejamos se a respectiva apreciação e decisão alteraram os termos da questão.

17.2.3. A apreciação da reclamação

A Direcção de Finanças do ...enviou para audição prévia um projecto de decisão que, em síntese, dizia:

- Os Reclamantes defendem que a reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de IRS dos anos de 2007 a 2011 seria tempestiva, por aplicação do n° 1 do artigo 70° do CPPT ("a *reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamento previstos para a impugnação Judicial e será apresentada nos prazo de 120 dias contados dos factos previstos no n° 1 do artigo 102*") e do n° 4 do mesmo artigo ("*em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível Invocar no prazo previsto no n° 1, sendo que o prazo se conta a partir da data em que se tomou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto*"), sendo constituído o facto superveniente pela decisão das autoridades fiscais em permitir o registo cadastral dos reclamantes como não residentes, com efeitos ao ano de 2007;
- Mas por aplicação do n.ºs 2 e 3 do art. 19° da LGT e n° 1 do art. 43° do CPPT, o Sujeito passivo está obrigado a comunicar o seu domicílio fiscal à administração tributária, sendo qualquer alteração do mesmo ineficaz enquanto não formalmente comunicada;
- Os reclamantes quando foram destacados para exercer funções em Angola, em 2007, nem comunicaram à administração fiscal a alteração do seu domicílio fiscal conforme o

disposto no n.º 1 do artigo 43º do CPPT, nem nomearam representante fiscal nos termos do n.º 1 do artigo 130º do CIRS;

- E procederam voluntariamente ao cumprimento da obrigação de entrega da declaração modelo 3 de IRS, quer no ano de 2007 quer nos anos seguintes até 2011, indicando que o seu agregado familiar era residente em Portugal, tendo inclusivamente entregue, nos anos de 2007 a 2010, declaração do anexo H- benefícios fiscais relativos a habitação própria e permanente em Portugal;
- Mas, por cada declaração entregue, tiveram a possibilidade de, dentro dos prazos legais para o efeito, contestar os valores por si declarados;
- Não podem agora os reclamantes vir invocar que a decisão da Autoridade Tributária de permitir o seu registo cadastral como não residentes em Portugal com efeitos ao ano de 2007, constitui um facto superveniente para reclamar todas as liquidações de IRS de 2007 a 2011, uma vez que a não residência em Portugal, era do conhecimento dos reclamantes desde a data em que passaram a residir em Angola, sendo, inclusivamente, sua obrigação a declaração dessa alteração de domicílio à Autoridade Tributária;
- Assim, o registo cadastral dos reclamantes como não residentes, com efeitos ao ano de 2007 efectuado pela Autoridade Tributária, **não constitui um facto superveniente**, motivo pelo qual a reclamação das liquidações aqui em análise se consideram extemporâneas, sendo de indeferir o pedido.

O projecto veio a ser transformado, em 20 de Março de 2013, em despacho de indeferimento, proferido sobre um Parecer de 5 de Março de 2013 que analisou a resposta dada pelos Reclamantes, no exercício do direito de audição e concluiu que a mesma não contém nenhum novo facto susceptível de alterar o projecto de decisão ou a da sua fundamentação (*factos p), q) e r) do ponto 14*).

Não fez menção à referência dos reclamantes à hipótese de convalidação em procedimento de revisão ⁸.

⁸Na resposta em audição prévia, os Reclamantes para além de argumentarem sobre a classificação de um documento como superveniente invocaram (PA 3, fls. 91) que a intempestividade não seria obstáculo à apreciação de mérito porque “não existe obstáculo à convalidação da reclamação graciosa em procedimento de revisão com fundamento em injustiça grave e notória, nos termos do art. 78º, nº 4 da LGT”.

Desse parecer constam as seguintes considerações :

“Tal como decorre do excerto do Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 29/01/2002, referido no ponto 9º do Direito de Audição⁹, o que define a residência em território nacional de um sujeito passivo não é a existência de cadastro e domicílio em Portugal. O que define a residência são as normas de incidência do Código de IRS, conjugadas com as Convenções de dupla tributação assinadas por Portugal com outros Estados (quando aplicável), o que não é o caso em análise por se tratar de Angola. Assim, independentemente de estar em falta com a actualização da sua residência no cadastro da Autoridade Tributária portuguesa, o sujeito passivo poderia ter entregue a sua declaração de rendimentos na qualidade de não residente desde 2007, sem prejuízo de posteriormente ter de provar esse estatuto, se notificado para o efeito. No entanto, optou por não o fazer, entregando as declarações modelo 3 de IRS como residente em Portugal de 2007 a 2011. Mais uma vez se reafirma que a recepção dos Ofícios emitidos pela Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes não consubstancia, um facto superveniente para reclamar as liquidações aqui em análise, conforme o Informado no projecto de decisão já notificado. Pelo exposto, deve o projecto de decisão, constante da fls. 85 dos autos, converter-se em decisão definitiva, sendo indeferida a pretensão do reclamante.“

17.2.4. O Despacho de indeferimento

O Despacho de indeferimento proferido em 20 de Março de 2013 diz o seguinte :

“Nos termos e com os fundamentos constantes do parecer Infra, indefiro o pedido. Notifique-se para, querendo, recorrer hierarquicamente de decisão nos termos do n.º 1 do artigo 76.º do CPPT, no prazo de 30 (trinta) dias, referido no n.º 2 do artigo 66.º do mesmo diploma ou impugná-la, no prazo de 15 (quinze) dias estabelecido no n.º 2 do artigo 102.º do citado Código" ..., 2013/03/20, assinado pela Chefe de Divisão da Divisão de Justiça Administrativa e Contenciosa da Direcção de Finanças do

⁹ No art. 9º da sua resposta (P.A.3, fls. 88) os Reclamantes haviam invocado, quanto ao conceito de residência, o seguinte excerto de um Acórdão do Tribunal Central Administrativo: “os critérios definidores do que são pessoas residentes em território português para efeitos de incidência de IRS não passa nem pelo requisito da nacionalidade nem pela existência de cadastro e domicílio em Portugal, circunstâncias que se mostram completamente irrelevantes para o caso”.

Verifica-se que o despacho de indeferimento não se limitou a transformar em definitivo o projecto de indeferimento da reclamação graciosa mas, ao remeter para os termos e fundamentos do Parecer técnico de 5 de Março de 2013, assumiu totalmente a fundamentação deste.

E, parece-nos ser muito relevante, no caso, o facto de o referido Parecer ter chegado a refutar, embora pouco desenvolvidamente, o conceito de residência ínsito na fundamentação do pedido de anulação das liquidações de IRS referentes a 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

Com efeito, como se confirma na transcrição acima, o indeferimento acabou por se fundar não apenas na inadmissibilidade do carácter superveniente do documento apresentado mas na recusa de aceitar os efeitos jurídicos invocados pelos Reclamantes com base na alteração do registo cadastral do seu domicílio fiscal. O Parecer, embora muito sinteticamente, invoca que o conceito relevante é o que deriva do Código do Imposto sobre o Rendimento da Pessoas Singulares (CIRS) e, eventualmente, das Convenções para evitar a Dupla Tributação.

17.2.5. Conclusões sobre a competência do tribunal arbitral

Tendo em conta o ponto anterior, entendemos que o despacho de decisão da reclamação apreciou, ainda que perfunctoriamente, a legalidade da liquidação, pelo que o Tribunal se considera competente para conhecer do pedido de pronúncia arbitral.

E, ao fazê-lo, teremos em conta que, actuando em alternativa à impugnação em tribunal tributário, “o objecto real da impugnação é o acto de liquidação e não o acto que decidiu a reclamação, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise” (cf. Ac. de 18-05-2011, in proc. 156/11, que citando outra jurisprudência do STA, entre outros, Ac de 28/10/2009, in proc. 595/09, acrescentou: «nos casos em que a reclamação graciosa é expressamente indeferida, o objecto do processo de impugnação judicial é, formal e directamente, o acto de indeferimento, que manteve a liquidação que foi objecto da reclamação, mas o objecto real da impugnação, o acto cuja

legalidade está em causa apurar, é o acto de liquidação que foi mantido pelo acto de indeferimento da reclamação»).

Já quanto à pretensão de que a Administração deveria ter convolado a reclamação graciosa em procedimento de revisão, nos termos do artigo 78º da LGT, não só desconhece que a própria decisão da reclamação rejeitou a tese do requerente quanto ao conceito de residência fiscal (ponto anterior), como a apreciação da legalidade da não admissão da convocação não consistiria num juízo sobre a legalidade de actos de liquidação mas sobre a legalidade de um acto administrativo em matéria tributária, questão que não cabe no âmbito da Arbitragem Tributária, de acordo com o art. 2º do RJAT, como visto em 17.2.1.

17.3. Apreciação do pedido

17.3.1. Questão prévia - apreciação do requerimento da AT de 11 de Dezembro de 2013

O Requerente juntou aos autos, em 30/10/2013, o original dos documentos emitidos pelas empresas sediadas em Angola (*factos y v) e w*), *ponto 14*)¹⁰, expondo as suas ideias sobre o efeito probatório das declarações emitidas pelas respectivas entidades patronais e certificadas pelo Ministério das Finanças de Angola,¹¹ e, em 31/10/2013, apresentou requerimento de junção de certificados de residência comprovativos da residência em Angola no período entre 07/04/2007 e 31/12/2012, passados pelo Consulado Geral de Portugal em Luanda, invocando que, se tidos em conta conjuntamente com as declarações

¹⁰ Estes documentos tinham antes acompanhado (como docs. 3 e 4) a reclamação feita para a Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes (*facto l*), *ponto 13*)

¹¹ Já que comprovariam a residência e sujeição a tributação em sede de Imposto sobre os Rendimentos de Trabalho (“IRT”), imposto vigente em Angola equivalente ao IRS português. O Requerente junta esclarecimento sobre a tributação de pessoas singulares em Angola não ser efectuada através da entrega de declaração de rendimentos porque “não existe em Angola um imposto global sobre o rendimento de pessoas singulares, nem o dever universal de declarar e de englobar rendimentos em declaração pessoal, *como aquele que passou a existir em Portugal (...)*” e “*A tributação dos rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem é feita por retenção na fonte, com base no rendimento bruto mensal, a taxas liberatórias (...). Não é possível realizar quaisquer deduções ou obter reembolsos*”. Um sistema a” *primar pela simplicidade*” e *os trabalhadores por conta de outrem não estão sujeitos a obrigações declarativas*” pelo que as declarações emitidas pelas respectivas entidades patronais e certificadas pelo Ministério das Finanças de Angola, ora juntas aos autos, são os únicos elementos à disposição do Requerente para efectuar prova do requerido. Defende o Requerente que os documentos juntos (*i*) comprovam a obtenção de rendimentos em Angola, (*ii*) a sua tributação nesse país e (*iii*) os anos em que ocorreram, pelo que teriam como efeito a comprovação do estatuto de não residente fiscal em Portugal e da ilegalidade das liquidações de IRS de 2007 a 2011.

apresentadas na véspera, comprovam a residência do requerente e mulher em Angola e consequente não residência em Portugal (*alínea z), ponto 14*).

A AT reagiu contra a junção de documentos e requerimentos de 30 e 31 de Outubro de 2013, dizendo que na reunião de 23 de Outubro ficara acordado apenas a entrega do original de um documento, e contestando a entrega de novos documentos assim como de alegações escritas. Acrescentou, ainda, que o original do documento junto pelo Autor, é irrelevante para a decisão do presente processo e que os novos documentos juntos não acrescentam nada aos elementos já existentes no processo, porquanto: o Ministério dos Negócios Estrangeiros, onde se integra o Consulado Geral de Portugal em Luanda, não é o Ministério das Finanças, e muito menos a Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade a quem cabe reconhecer valor fiscal ao certificado de residência emitido por este Consulado; o reconhecimento da residência ou não residência fiscal em Portugal é feito, exclusivamente, à luz e nos termos das normas jurídicas portuguesas constantes do Código do IRS; o certificado apenas diz que os sujeitos passivos terão residido em Luanda, em determinada morada, durante um determinado período; limita-se a invocar apenas uma alegada situação de facto, aliás de forma bastante imprecisa para os efeitos pretendidos (quantos dias por ano, manteve ou não residência em Portugal em 31 de Dezembro, etc.), pelo que carece de efeito jurídico.

Pelo que solicita a consideração da irrelevância, para efeitos de decisão do presente processo arbitral, do original do documento junto, assim como o desentranhamento do processo dos dois novos documentos juntos pelo Autor e do requerimento em que este faz alegações finais, por violação da tramitação processual acordada. E, não sendo deferido o pedido de desentranhamento destes dois últimos documentos, pede que os mesmos sejam considerados irrelevantes para efeitos de estatuto fiscal de residente em Portugal

Apreciando a questão, há que corrigir a afirmação da AT quanto ao resultado da reunião havida no CAAD em 23 de Outubro de 2013, porque o tribunal pediu vários esclarecimentos ao mandatário do Requerente - não apenas foi dito que os documentos enviados por via electrónica (quer o emitido pelo Consulado Geral de Portugal em Luanda, quer os documentos subscritos por entidades patronais) eram muito pouco nítidos, como se

entendeu não serem suficientemente compreensíveis as situações certificadas por entidades patronais quanto a descontos referentes a IRT. O mandatário ficou de juntar elementos que pudessem completar o esclarecimento, embora tivesse dito que, possivelmente, só conseguiria juntar o original de um dos documentos.

Com base no que fica dito, o tribunal aceita todos os elementos enviados que serão avaliados de acordo com o princípio da livre apreciação das provas ¹², atento o respectivo valor jurídico e todo o circunstancialismo que rodeia a sua produção e apresentação.

Assim, apreciando a prova fixada, acima no ponto 14, os dois documentos juntos aos autos em 30/10/2013 (*facto y*), ainda que sejam os originais dos documentos referidos nas *alíneas v) e w)*, datados de 8 de Junho de 2012, emitidos em nome das direcções da D.... e da empresa “E...”, declarando que essas empresas tinham procedido em 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, aos devidos descontos, em sede de Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (IRT), com respeito aos rendimentos auferidos, respectivamente por A... e C..., e que os tinham entregado na respectiva repartição de finanças, não são completados por informação que esclareça as dúvidas manifestadas na audiência do dia 23/10/2013.

Os documentos agora juntos já eram anteriormente consultáveis (embora a sua reprodução electrónica, com assinaturas e carimbos, em especial da repartição de finanças angolana, completamente ilegíveis - PA 2, fls. 28 e 29) mas as informações genéricas constantes do requerimento de 31/10/2013, sobre o sistema fiscal angolano, não acrescentam realmente nada de relevante quanto ao estatuto fiscal do requerente e sua mulher, designadamente quanto ao que é objecto do presente processo: a sua situação enquanto sujeito passivo de IRS, no sistema fiscal português.

Como ficou evidenciado nos “factos não provados” (ponto 15) não é suficientemente compreensível a intervenção das duas empresas sediadas em Angola, “D...” e “E...”, porque nunca foi explicado que tipo de contrato existia entre os Requerentes e a sua

¹² Jorge Lopes de Sousa, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pp. 188 a 190.

entidade patronal, sediada em território português, “B...”, nem que termos foi acordado o destacamento para trabalhar em território angolano, etc.

Com efeito, nada impede que os Requerentes tenham um tipo de contrato em que possam distribuir a sua actividade por Portugal e Angola, e, em qualquer caso, possam ser, por exemplo, considerados residentes por ambos os Estados.

Os documentos juntos não nos permitem compreender as exactas condições em que foram objecto de tributação em IRT, na República de Angola, e nem os excertos da obra sobre Fiscalidade angolana, mencionada pelo Requerente, suprem essas carências. O Requerente informa que não estavam obrigados a entregar declaração de rendimentos globais, que pagavam imposto por retenção na fonte, que só têm estas declarações como prova de que pagaram Imposto sobre Rendimento do Trabalho, e que basta isto para provar que obtiveram rendimentos em Angola e que aí residiam. Mas não identifica as remunerações em causa nem os montantes retidos a título de imposto IRT, a que taxas e em que qualidade.

Aliás o facto de o Requerente e mulher terem sido tributados em IRT, através de retenção na fonte, por remunerações pagas pelas entidades D... e “E...., empresas sediadas em Luanda (ambas no ...) nada prova sobre a qualidade de residente em Angola para efeitos fiscais.

Tendo em conta a legislação angolana aplicável ao tempo dos factos, quer no regime aprovado pela Lei n.º 12/92, de 19/07, quer no Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 10/99 de 29 de Outubro, o IRT é devido pelas pessoas singulares, quer residam, quer não, em território nacional, cujos rendimentos sejam obtidos por serviços prestados ao País.

Ou seja, o facto de as empresas sediadas em Luanda terem retido importâncias aos Requerente e mulher, só provará que lhes foram feitos pagamentos pelas empresas angolanas.

E, ainda que fosse relevante para a tributação em IRT a qualificação como residente, e que a legislação fiscal angolana considerasse o Requerente e mulher como “residentes”, cabe realçar que nada impede, sendo até bastante frequente, que dois (ou mais) Estados considerem como “residente” no seu território, uma mesma pessoa, sendo aliás esse um problema objecto das Convenções para evitar a Dupla tributação (e evitar a evasão fiscal)¹³.

Não existe Convenção para evitar a Dupla tributação entre a República portuguesa e a República Angolana, e o que é objecto destes autos é a legalidade das liquidações efectuadas em Portugal nos anos entre 2007 e 2011, relativamente ao agregado familiar do Requerente. Nem as considerações feitas sobre a não dedutibilidade de imposto pago em Angola constituem argumento relevante para afastar a residência em Portugal...

E qual o valor do documentos emitidos pelo Consulado Geral de Portugal em Luanda? (*factos x) e z) ponto 14*)? Para suprir as insuficiências quanto ao documento emanado em 30 de Maio de 2012, de um serviço dependente do MNE português (o doc. de fls. 39, P.A.2, é excessivamente informal, apresentando total ilegibilidade da assinatura do Cônsul Geral e ausência de menção impressa do nome do signatário) o Requerente, em 31/10/2013, não juntou o original dos documentos já constantes do P.A., apresentando documentos novos, emitidos muito recentemente, em Outubro de 2013. Os certificados datados de 29 de Outubro de 2013 declaram servir para efeitos fiscais em Portugal (o anterior documento de 30/05/2012, dizia destinar-se a ser apresentado nas Finanças em Portugal).

¹³O artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE, prevê “Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue: a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas 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 habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente; c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional; d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo. “

Mas qual, afinal, o alcance de uma declaração deste tipo, emitida pelo Consulado Português em Luanda? Será que contribui decisivamente para a qualificação do requerente e de sua mulher como “não residentes” para efeitos de tributação em Portugal no âmbito do Código do IRS?

O Decreto-Lei nº 71/2009, de 31 de Março, que aprovou o actual Regulamento Consular, sintetiza as funções dos serviços consulares desta forma : “Através de funções consulares *stricto sensu*, prestam o apoio consular, ao nível de actos administrativos e de registo civil e notariado, e garantem protecção consular, realizando-a tantas vezes de forma insubstituível em casos de urgência e extrema necessidade, decorrentes de acidentes pessoais, de viação, catástrofes naturais, etc., constituindo-se assim como o garante do cumprimento do princípio constitucionalmente consagrado de que os portugueses residentes no estrangeiro gozam dos mesmos direitos e deveres dos nacionais que vivem em Portugal. E, no âmbito da representação diplomático-consular, através da promoção dos interesses económicos, comerciais, de Portugal no estrangeiro e da difusão da língua e cultura portuguesas no Mundo, agora com mais responsabilidade na coordenação da política de ensino de português no estrangeiro, as estruturas consulares são, igualmente, pedras basilares da prossecução da política externa portuguesa” (cf. preâmbulo).

E o Regulamento ¹⁴ dispõe sobre o exercício das diferentes funções : Protecção consular; Emissão de documentos; Registo civil e notariado; Inscrição consular; Funções culturais, educativas, económicas, comerciais, sociais e outras.

Na emissão de documentos, prevê-se: Passaportes e outros documentos de viagem, Cartão de cidadão e certificados. O art. 50º, relativo a Certificados, dispõe que : “A pedido do

¹⁴ Prevê o nº 2 do artigo 8º do Regulamento: “Para cumprimento do disposto no número anterior, são atribuições dos postos e das secções consulares, na respectiva área de jurisdição consular: *a* A execução da política externa, de acordo com as orientações gerais das missões diplomáticas; *b*)A protecção dos direitos e dos legítimos interesses do Estado Português e dos seus nacionais, pessoas singulares ou colectivas, dentro dos limites permitidos pelo direito internacional e pelas leis locais; *c*)A promoção e valorização dos portugueses nos países de acolhimento; *d*)A promoção e divulgação da língua e da cultura portuguesas; *e*) A coordenação da política do ensino português no estrangeiro; *f*)A promoção e o desenvolvimento das relações

interessado ou do seu representante legal, podem os postos e as secções consulares emitir certificados comprovativos de factos ou de situações destinados a proteger e a assegurar direitos e interesses legítimos do requerente”.

Atentas as funções dos serviços consulares, a protecção dos direitos e interesses do requerente refere-se à situação de cidadãos nacionais deslocados, que precisam de apoio e eventual protecção mas não pode ter uma interpretação tão extensa que se entenda poder substituir a competência de outros serviços da República, atentas as respectivas funções específicas.

Ou seja, independentemente do valor formal dos certificados apresentados, emitidos pelo Consulado Geral de Portugal em Luanda, não se considera que constituam meio adequado para, por si, fundamentarem uma decisão dos serviços da administração tributária, no exercício das suas funções específicas.¹⁵

17.3.2. Conceito de residência e sujeição a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) segundo a lei portuguesa

O nº 1 do artigo 13º do CIRS diz que “Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.”

16

comerciais, económicas, culturais e científicas entre pessoas, singulares ou colectivas, nacionais e estrangeiras; g) A cooperação com autoridades nacionais e estrangeiras.”

¹⁵No Portal (<http://www.secomunidades.pt/web/luanda/CertificadoResidencia>) das Comunidades Portuguesas, do MNE, pode ver-se que: “O Consulado pode, a pedido do interessado ou do seu representante legal, emitir certificados comprovativos de residência para proteger e/ou assegurar direitos e interesses legítimos do requerente. Outros fins para os quais é também frequentemente solicitado: Certificado de residência para efeitos administrativos; Certificado de residência para efeitos bancários; Certificado de residência para efeitos escolares ou universitários; Certificado para legalização de viatura.” E que “entende-se por residência normal o lugar onde uma pessoa vive habitualmente, isto é, durante pelo menos 185 dias por ano civil, em consequência de vínculos profissionais, ou, no caso de uma pessoa sem vínculos profissionais, em consequência de vínculos pessoais indicativos da existência de laços estreitos entre ela própria e o lugar onde vive.”

¹⁶ E o nº 2 dispõe que :“Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direcção”, sendo a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite (nº 7).

E o n.º 1 do artigo 16.º do CIRS considera 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 (...).

Esta norma, ao prever a aquisição de estatuto de residente, *alternativamente*, pela permanência no território português por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados - sejam quais forem as intenções do sujeito - ou pela intenção de residência em Portugal, expressa por aqueles que, tendo embora permanecido por menos tempo, disponham no território português, em 31 de Dezembro, "de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual" (CIRS, artigo 16.º, n.º 1, "a" e "b"), acolhe uma noção de residência que se situa a meio caminho entre a noção meramente objectiva, que se contenta com o simples *corpus*, e a noção subjectiva, que exige a presença cumulativa dos dois requisitos: o *corpus* e o *animus*".¹⁷ A intenção de manter e ocupar a habitação como residência habitual, não é objecto de prova directa, antes resulta de condições objectivas que a façam supor.

E, a perda do estatuto de residente em Portugal "ocorre por duas causas distintas, de verificação cumulativa: (i) a ausência prolongada do território nacional; e (ii) a perda da habitação. No primeiro caso, por cessação do *corpus*, no segundo por cessação do *animus*. Assim, passam a considerar-se não-residentes, os residentes no País que estiverem ausentes no estrangeiro por mais de 183 dias (seguidos ou interpolados), desde que, nesse mesmo ano, tenham perdido no dia 31 de Dezembro a disponibilidade de habitação destinada a residência habitual."

No caso dos autos:

¹⁷Seguimos a análise desta matéria feita por Alberto Xavier, c/colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier, *in* Direito Tributário Internacional, 2ª edição, Almedina, 2011, pp. 285 e ss.

- Nos anos de 2007, 2008, 2008, 2009, 2010 e 2011, a entidade patronal pagou vencimentos ao Requerente e a sua mulher, como sendo residentes ¹⁸;
- O Requerente e mulher apresentaram declarações de IRS relativas a 2007, 2008, 2008, 2009 e 2010, declarando-se residentes e apresentando anexo H com benefícios fiscais relativos a empréstimo para compra de habitação própria e permanente;
- Na declaração relativa ao ano de 2011 (apresentada em 2012), Requerente e mulher, declararam-se não residentes mas apresentaram pedido de alteração de domicílio fiscal apenas em Maio de 2012.

Não se compreende nem que a entidade patronal, ..., que terá destacado os Requerentes para trabalhar temporariamente em Angola (embora não tenhamos informação sobre as condições, designadamente quanto à inserção empresarial local, modo de pagamento, tempo de permanência fora do território nacional), desconhecesse o estatuto de não residente dos Requerentes, nem que estes (pessoas aparentemente bem qualificadas profissional e intelectualmente) desconhecessem quais as suas obrigações fiscais. Entre as quais figurava a obrigação de comunicar à Administração Fiscal a alteração do seu domicílio fiscal ¹⁹.

17.3.3. Efeitos da alteração do domicílio fiscal e do registo cadastral pela Divisão de Identificação de contribuinte

Cabe recordar que o fundamento chave das pretensões dos Requerentes assenta na alteração do domicílio fiscal a que procederam em Maio de 2012 (*facto k*), *ponto 14*) e os efeitos retroactivos que teriam sido expressamente aceites pela Administração Tributária, em comunicação de 13 de Setembro de 2013 (*facto m*), *ponto 14*).

¹⁸O artigo 99º do CIRS prevê a obrigação das entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente reterem o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, e de solicitarem ao sujeito passivo, no início do exercício de funções ou antes de ser efectuado o primeiro pagamento ou colocação à disposição, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar, e os titulares de rendimentos do trabalho dependente são obrigados a apresentar declaração à entidade devedora dos rendimentos contendo a informação a que se refere a alínea anterior, bem como qualquer outra informação fiscalmente relevante ocorrida posteriormente.

O Pedido de Pronúncia arbitral sustenta que o Requerente e seu agregado familiar não reuniam nenhum dos requisitos do artigo 16.º do Código do IRS para serem considerados residentes fiscais em Portugal durante os anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, ainda que se encontrassem registados junto do cadastro de contribuintes como tal.

Embora estando demonstrado (e admitido pelo próprio) que entregou as declarações modelos 3 de IRS como residente nos anos de 2007, 2008, 2008 e 2009 e 2010, tendo apenas em Maio de 2012 apresentado pedido de inscrição como não residente, o Requerente defende que, porque obteve deferimento de reclamação graciosa junto da Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC), reconhecendo a sua residência no estrangeiro com efeitos a partir de 2007, tem direito à anulação das liquidações relativas a todos os anos em causa (e pagamento de juros indemnizatórios pelas importâncias indevidamente pagas).

Diversamente, a Requerida entende que, ainda que o Requerente e mulher tenham sido destacados pela entidade patronal, a B..., para exercer a sua actividade profissional em Angola entre 2007 e 2011, não procederam à alteração do seu domicílio fiscal antes de Maio de 2012. Durante todos aqueles anos, a referida empresa processou vencimentos dos Requerentes em Portugal e efectuou-lhes as respectivas retenções na fonte como residentes. E o Requerente e sua mulher entregaram, como casal, as respectivas declarações modelo 3 de rendimentos de IRS, incluindo o anexo H, por benefícios fiscais relativos a habitação própria e permanente em Portugal. E, diz a AT, se o Requerente alterara, já em 2007, o seu domicílio fiscal, deveria, de acordo com a legislação vigente, comunicado a respectiva alteração sendo qualquer alteração ineficaz enquanto não comunicada, pelo que não pode o reconhecimento de estatuto de não residente, requerido em 2012 e obtido em 2013, servir de fundamento à anulação das liquidações efectuadas pela administração fiscal de acordo com as próprias declarações dos contribuintes.

¹⁹ De resto, os fins do Direito, segurança e certeza na estabilidade das relações jurídicas, implicam que “a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento (...)” (art. 6º do Código Civil).

Com efeito, na regulação da questão do “domicílio fiscal” há que ter em conta que este conceito não se confunde com o do artigo 82º do Código Civil ²⁰ nem com o conceito de residência ou domicílio, em situações de delimitação da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado²¹.

O “domicílio tributário de direito interno é um domicílio especial pelo qual a lei se refere a um lugar bem determinado, o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres estabelecidos pelas normas tributárias, localizando o sujeito passivo com vista a fixar a circunscrição territorial em cuja área se situem os serviços de administração competentes para a prática de actos relativos à situação fiscal do contribuinte.” ²²

Assim, segundo o artigo 19º da LGT, o domicílio fiscal é, em regra, para as pessoas singulares o local da respectiva residência habitual e que a sua alteração deve ser obrigatoriamente comunicada à Administração Tributária, sob pena de ineficácia da mudança de domicílio (nºs 1, 2 e 3). Sendo que os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os residentes no território nacional que se ausentem deste por período superior a seis meses, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional.

E o artigo 43º do CPPT, desenvolve este dever dos contribuintes, atenta a necessidade de um possível contacto para cumprimento de obrigações fiscais²³.

²⁰ O domicílio fiscal foi um conceito fundamental para o número fiscal criado pelo Decreto-Lei nº 463/79, de 30 de Novembro, e é uma definição meramente supletiva face a outras disposições legais em sentido contrário. António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária anotada, Rei dos Livros, p. 119.

²¹ Alberto Xavier, obra citada, p. 280.

²² Alberto Xavier, *ibidem*.

²³ “Os interessados que intervenham ou possam intervir em quaisquer procedimentos ou processos nos serviços da administração tributária ou nos tribunais tributários comunicam, no prazo de 15 dias, qualquer alteração do seu domicílio ou sede”. A falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedidos nos termos dos artigos anteriores, devido ao não cumprimento do disposto no n.º 1, não é oponível à administração tributária, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efectuadas. A comunicação referida no n.º 1 só produzirá efeitos, sem prejuízo da possibilidade legal de a administração tributária proceder oficiosamente à sua rectificação se o interessado fizer a prova de já ter solicitado ou obtido a actualização fiscal do domicílio ou sede.

Na Administração Tributária e Aduaneira,²⁴ a Direcção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC) é o serviço que assegura a constituição e gestão do registo de contribuinte no domínio tributário e aduaneiro (art. 15º da Portaria n.º 320-A/2011²⁵, de 30 de Dezembro).

Mas, embora esse serviço desempenhe funções muito relevantes do ponto de vista da existência e manutenção do registo dos contribuintes, não parece que lhe caiba resolver problemas de interpretação jurídica acerca do conceito de residência fiscal, designadamente num caso em que existam liquidações referentes a anos anteriores àqueles em que é solicitada uma alteração de registo no cadastro.

Assim, quando o Chefe de Divisão comunica o deferimento da pretensão dos contribuintes no sentido da inscrição do registo, pedido apenas em 2012, com efeitos desde 2007, deverá entender-se que esta declaração não produz efeitos automáticos relativamente a outros actos tributários já praticados.

A competência para apreciar a legalidade das liquidações de IRS pertence aos órgãos periféricos regionais da administração tributária ou serviços periféricos locais, conforme o valor do processo (arts. 73º e 75º do CPPT) e, em via de recurso hierárquico, à Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, DSIRS (alínea j) do nº 2 do artigo 3º da Portaria nº 320-A/2011, de 30 de Dezembro), cabendo as respectivas decisões, respectivamente, ao chefe do serviço de finanças ao director do órgão periférico

²⁴Serviço da administração directa do Estado resultante da fusão de três Direcções-Gerais, DGCI, DGAIEC e DGITA (Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

²⁵ Diploma que, no desenvolvimento do DL nº 118/2011, determinou a estrutura nuclear dos serviços e as competências das respectivas unidades orgânicas. “ À DSRC, no âmbito das suas atribuições, compete, designadamente: a) Gerir, organizar e atualizar o registo único de contribuintes; b) Coordenar o tratamento de dados relacionados com o registo único de contribuintes; c) Manter e atualizar as tabelas gerais de suporte do sistema informático; d) Organizar e manter atualizado o registo nacional das infrações fiscais e aduaneiras; e) Organizar e manter atualizado o registo central de veículos e de imóveis dos contribuintes; f) Organizar e manter atualizado o registo central de contribuintes com reembolsos ou restituições; g) Atribuir o número de identificação fiscal às pessoas singulares e coletivas, em colaboração com as entidades cuja intervenção seja necessária; h) Apreciar os pedidos de informação relativa a dados constantes do registo único de contribuintes; i) Conceber e atualizar modelos declarativos e formulários; j) Propor e acompanhar o ciclo de vida dos sistemas de informação, de acordo com a metodologia em vigor.” (nº 2 do art. 15º).

regional, sem prejuízo de delegação (art. 75º, nº 1 e 3, actualmente nº 4) ou o mais elevado superior hierárquico do autor do acto (art. 66º).²⁶

Neste caso, indeferida a reclamação graciosa apresentada pelo requerente e mulher (*facto t ponto 14*), o Requerente não apresentou recurso hierárquico nem apresentou impugnação, nos termos do CPPT, optando pela via da arbitragem tributária no âmbito do CAAD.

Analisemos, então, a questão da legalidade das liquidações de IRS relativas a 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

17.3.4. Apreciação da legalidade das liquidações de IRS

Resulta da factualidade fixada e de todas as considerações já feitas que :

- O Requerente e a mulher são trabalhadores da empresa portuguesa com sede em Portugal, "B...", que os terá destacado para trabalhar em Angola nos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, a "B...", continuando a processar-lhes salários em Portugal, efectuando-lhes retenções de contribuições para a Segurança social e de IRS e como residentes, e comunicando estas na modelo 10.
- O Requerente e mulher, apresentaram, em tempo, declaração modelo 3 dos rendimentos de IRS relativos aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, reportando os pagamentos e retenções, de IRS e contribuições para a Segurança Social, efectuados pela "B.... Entregaram também, com as declarações relativas aos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, despesas de saúde e de habitação, deduções/benefícios fiscais (anexo H), inclusivamente relativos a habitação indicada como habitação permanente.
- O processo de liquidação com base no processamento das declarações de rendimento entregues pelo Requerente e mulher, conduziu relativamente aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010, a reembolsos, e, relativamente ao ano de 2011, a notificação para pagamento de imposto até 31 de Agosto de 2012.

²⁶ Há que ter em conta no caso presente os Despacho n.º 2228/2012, in DR, 2.ª série, de 15/02/2012, de delegação das competências do DG, nos sub-directores gerais e outros dirigentes, e o Despacho n.º 5304/2012, DR 2.ª série, de 18/04/2012, de subdelegação da subdirectora geral dos impostos sobre o rendimento, em directores de serviços.

- Durante os anos fiscais de 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, requerente e mulher mantiveram-se registados como residentes em Portugal, e apenas em Maio de 2012, agiram no sentido de alterar o estatuto de residência fiscal, primeiro junto de um serviço de finanças e depois através de “reclamação graciosa da recusa de inscrição no cadastro na qualidade de não residente fiscal em Portugal, com efeitos retroactivos ao ano de 2007”, dirigida ao Director de Serviços de Registo de Contribuintes, reclamação esta que terá sido deferida segundo comunicação dirigida pelo Chefe de Divisão ao Requerente, em Setembro de 2012.
- Com fundamento neste deferimento, o Requerente e mulher apresentaram reclamação graciosa das liquidações de IRS, relativas aos anos de 2007 a 2011, que foi indeferida.

Analisemos então a situação, tendo em conta todas as considerações acima feitas, designadamente que :

- O Requerente e a mulher, não demonstraram que, do ponto de vista do CIRS, estiveram erradamente qualificados como residentes em Portugal, durante os anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.
- Assim os considerava a sua entidade patronal, “B...”, com sede em Portugal e assim se consideraram eles próprios nas suas declarações de IRS (com excepção da referente a 2011) – mantendo-se, até Maio de 2012, assim registados no cadastro de número de contribuinte, cuja actualização é sua obrigação fiscal nos termos dos artigos 19º da LGT, 43º do CPPT e art. 8º do Decreto-Lei nº 463/79, de 30/11.
- Ao manterem uma habitação própria e permanente em Portugal (e não é incompatível com isso a deslocação temporária como trabalhador noutra país) eram abrangidos pela incidência de IRS como residentes em território português, segundo o art. 16º, nº 1, alínea b) do CIRS, estando sujeitos a tributação pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (art. 15º, nº 1 do CIRS).
- Os documentos emitidos em Angola, por empresas com sede nesse território, apenas poderão provar que Requerente e mulher, receberam aí pagamentos feitos por essas empresas, e portanto sujeitos a tributação segundo a lei angolana, por caírem no âmbito de incidência do IRT aí vigente, aplicável a residentes e não residentes.

- Ainda que fossem considerados residentes em Angola, isso não impede que, face à lei portuguesa sejam residentes em território português e como tal tributados.
- A certificação do Consulado Geral Português em Angola apenas poderia dar conta da declaração de ciência daquele consulado para efeitos inseridos nas funções dos serviços consulares, não produzindo efeitos incompatíveis com interpretação de outras normas ou com o exercício de competências específicas de outros departamentos da República portuguesa.
- A competência para apreciação da qualificação como “residente” ou “não residente”, para efeitos de aplicação das normas de incidência de IRS, cabe à AT, tendo em conta a repartição de funções consagrada na sua orgânica, ou seja, em primeira linha, à Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou à Direcção de Serviços de Relações Internacionais.
- Não é curial que uma comunicação da Divisão de Identificação de Contribuintes não acompanhada de qualquer fundamentação (parecer técnico ou decisão fundamentada), informando apenas que o pedido dos Reclamantes foi deferido no sentido pretendido, pudesse produzir efeitos, por si, em liquidações efectuadas e consolidadas, de acordo com os pressupostos existentes ao tempo em que ocorreram.

Por outro lado, atendendo a que o Requerente é mulher, ao longo de 5 anos fiscais:

- Aceitaram os pagamentos feitos em Portugal pela sua entidade patronal, “B...”, sem nunca terem posto em causa as retenções efectuadas;
- Apresentaram declarações de IRS em conformidade, inclusivamente assumindo que tinham uma habitação sita em Portugal, que auferia do regime de benefícios atribuídos pela lei fiscal para a habitação permanente (anexo H);
- Não reagiram contra as liquidações processadas pela Administração fiscal, com base nas declarações mod. 3 preenchidas e entregues voluntariamente pelos próprios,

conclui-se que praticaram, sucessivamente dois tipos de condutas contraditórias :

- a) entrega, durante anos sucessivos, de declarações de IRS onde se declaravam residentes em território português;

b) o pedido de alteração de qualificação como residente, naquelas mesmas referidas declarações²⁷.

Embora qualquer dessas condutas seja, em si, lícita verifica-se aquilo que a doutrina costuma mencionar como “venire contra factum proprium”, que, na sua estrutura, pressupõe duas condutas da mesma pessoa, ambas lícitas, em que a primeira (o “factum proprium”) é contraditada pela segunda (o “venire”), de modo que essa relação de oposição entre as duas justifique a invocação do princípio do abuso do direito (Ac do STJ de 16/11/2011, proc. 203/08.0TTSNT.P1.S).

Este instituto releva não apenas nas relações entre particulares, tutelando a confiança e a boa-fé nas relações privadas, como o seu reconhecimento faz todo o sentido nas relações em que intervém a Administração Pública, quer tutelando os interesses dos cidadãos, quer o da Administração, na prossecução do interesse público²⁸.

O princípio da boa-fé (artigo 266.º/2 CRP e art. 6.º-A CPA) não vincula apenas a Administração, mas também todos os particulares que se relacionem com ela (art. 6.º-A/1 CPA). Quem aceita um acto não pode agir em contrariedade com tal declaração, sob pena de se porem em causa as expectativas e investimentos de confiança que os destinatários, ou terceiros interessados, tenham feito de tal comportamento.

A proibição de comportamentos contraditórios, além de expressão do princípio da boa fé, visa evitar a frustração da confiança e expectativas criadas em relação ao sentido dum comportamento inicial²⁹.

²⁷ Admitamos que este pedido, por si e em abstracto, não seja ilícito, embora revele que incumpriu atempadamente a obrigação de comunicação de alteração de domicílio fiscal.

²⁸ O próprio artigo 56º do CPTA, ao vedar a impugnação por parte de quem tenha aceite, expressa ou tacitamente, o acto administrativo, tem subjacente a concepção de que a impugnação do acto aceite corresponderia a uma conduta contrária à inicialmente praticada, pelo que se frustrariam as expectativas daqueles que acreditaram que o sujeito aceite não iria pôr em causa o conteúdo do acto aceite, representando nesse caso a impugnação como um *venire contra factum proprium* (Mário Esteves de Oliveira e Rodrigo Esteves de Oliveira, Código de Processo dos Tribunais Administrativos, Almedina, vol. I, 2004, p. 372).

No caso dos autos, o tribunal considera que a actuação posterior, no sentido de criar um facto ³⁰ – situação de não residente, em substituição da situação de residente ao tempo registada no cadastro e mencionada pelos próprios nas respectivas declarações fiscais anuais – e respectivo reconhecimento jurídico, não deve possibilitar o ataque a liquidações há muito estabilizadas na ordem jurídica.

Assim, o tribunal conclui que :

- A decisão proferida sobre a reclamação graciosa, na medida em que se pronunciou sobre a legalidade da liquidação, não merece censura: está correcta quanto ao conceito de residência para efeitos de incidência de IRS, e decidiu bem ao concluir pela inaceitabilidade dos efeitos jurídicos invocados pelos reclamantes com base numa alteração cadastral do seu domicílio fiscal;
- Quer as retenções feitas pela entidade patronal do Requerente, quer as liquidações efectuadas pela AT, durante os anos fiscais de 2007 a 2011 não sofriam de qualquer ilegalidade, decorrendo do estatuto de residente em território português, declarado e mantido voluntariamente pelos próprios contribuintes;
- Uma declaração em sentido contrário, após o decurso de tempo verificado sobre os efeitos já produzidos (neste caso a entrada nos cofres do Estado de receitas tributárias, recursos que visam a satisfação de necessidades públicas), revela-se uma atitude caracterizável como *venire contra factum proprium*;
- Tal tipo de comportamento é inaceitável por configurar a utilização abusiva de um direito, com violação de valores de certeza e segurança, pelo que lhe deve ser negada a eficácia pretendida de destruir os efeitos jurídicos já produzidos;
- Neste caso, com este fundamento e também pelas razões já anteriormente expostas, a pretensão de atribuir eficácia à alteração do seu estatuto de residente em relação a anteriores declarações não seria procedente³¹.

²⁹ Baptista Machado, Tutela da Confiança e “*Venire contra factum proprium*”, RLJ n.º 3725 e ss.

³⁰ Com efeito, parece que o Requerente mais do que ter acedido a um documento novo (documento existente mas a que o interessado não tinha tido acesso) pretendeu criar um facto novo, ao fazer uma declaração de alteração de cadastro que apagasse o passado.

³¹ Noutra óptica, poderia dizer-se, de forma muito mais simples, que o prazo de impugnação dos actos de liquidação se encontra há muito decorrido, implicando isso a caducidade de impugnar as liquidações de IRS, referentes aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 (“a apreciar officiosamente pelo tribunal, uma vez que os direitos do Estado consubstanciados em actos tributários não são direitos disponíveis (art. 333º, nº 1 do

- Assim, a legalidade das retenções efectuadas pela entidade patronal e das liquidações de IRS, referentes aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, não foi afectada pela alteração, pedida em 2012 e deferida em 2013, do cadastro de domicílio fiscal do requerente e sua mulher.

17.4. Dos juros indemnizatórios

Independentemente de quaisquer considerações sobre a inexistência de erro imputável à Administração, verifica-se que não tendo sido anuladas as liquidações de IRS referentes aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 não são devidos quaisquer juros indemnizatórios.

III. DECISÃO

18. Em face do exposto, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar-se competente para apreciar a legalidade das liquidações objecto de indeferimento de reclamação graciosa;
- b) Considerar o pedido de convolação da reclamação graciosa em pedido de revisão insusceptível de conhecimento pelo tribunal arbitral;
- c) Julgar improcedentes os pedidos de anulação do acto de indeferimento da reclamação graciosa, de anulação das liquidações de IRS referentes aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, de reembolso de valor de imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios,
- d) Condenar o Requerente em custas.

Código Civil”, Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, Almedina). Não foi esse, contudo, o ponto de partida da presente decisão, onde se optou por apreciar o indeferimento da reclamação graciosa, admitindo que a AT se chegara a pronunciar sobre a legalidade das liquidações reclamadas, e, após apreciação, de facto e de direito, da conduta dos Requerentes, concluiu-se, pelos fundamentos aduzidos, que não tinham direito à anulação das liquidações efectuadas.

19. Valor do processo e custas

Fixa-se o valor do processo em € 51.822,95 (cinquenta e um mil, oitocentos e vinte e dois euros e noventa cêntimos) nos termos do artigo 97º- A, nº 1, do CPPT, aplicável por força do artigo 29º, nº 1, a) do RJAT e do art. 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

20. Fixa-se o montante das custas em € 2.142.00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo do Requerente e calculadas de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, tudo nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, do RJAT e art. 4º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de Fevereiro de 2014.

A Árbitro

Maria Manuela Roseiro

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.]