

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 62/2019-T

Tema: IRS – Liquidação como residente.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1 - DAS PARTES E DA CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

1.1 – A..., doravante designador por Requerente, com o número de identificação fiscal n.º..., residente na Rua..., n.º... ..., ...-... Porto, vem nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, solicitar pronúncia arbitral contra a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2016..., da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2015... e do ato tributário de IRS n.º 2016... e de juros compensatórios n.º 2016..., de 15/11/2016 referentes ao ano de 2016, para a declaração de ilegalidade da referida liquidação de IRS de 2013, no montante de €22.941,81, acrescida de juros compensatórios na importância de €1.561,30, no valor total de €24.503,11.

A liquidação em causa encontra-se devidamente identificada e junta aos autos (docs. n.ºs 13 e 14).

1.2 - O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado pela Requerente em 31/01/2019, tendo sido aceite pelo Senhor Presidente do CAAD na mesma data. O Requerente

optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foi nomeado pelo Conselho Deontológico do CAAD o signatário, Dr. José Rodrigo de Castro, em 20-02-2019, encargo que havia aceite em 15/02/2019, do que foram notificadas as Partes.

1.3 - Por despacho de 09/04/2019, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico deu por constituído o tribunal arbitral, determinando que se procedesse aos trâmites legais, conforme previsto no artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

1.4 - As Partes foram notificadas da constituição do tribunal nessa mesma data de 09/04/2019.

1.5 - Na data de 10/04/2019 foi proferido despacho arbitral, determinando-se a notificação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) para apresentar resposta no prazo legal e envio do respetivo processo administrativo, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.

1.6 - A Requerida juntou aos autos a sua Resposta em 21/05/2019, bem como o respetivo Processo Administrativo, que se dão aqui por reproduzidos.

1.7 - Em 24/05/2019 foi proferido despacho arbitral, no qual se dava a conhecer a posição do Tribunal no sentido da dispensa da realização da Reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, apesar do arrolamento de três testemunhas e de se tratar apenas de matéria de direito e dos factos alegados se mostrarem suficientemente provados nos autos, com notificação das partes para se pronunciarem.

1.8 - Dado que as partes não se opuseram, foi proferido novo despacho arbitral em 07/06/2019, determinando-se a dispensa da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, com notificação às partes na mesma data para alegações escritas facultativas e simultâneas, até 7 de junho de 2019, tendo sido designado o dia 30 de setembro para a prolação da decisão. O referido despacho arbitral foi notificado às Partes na mesma data de 7/06/2019.

1.9 - Foram proferidas alegações escritas pelo Requerente em 09/07/2019, dentro, portanto, da data indicada.

19.1 - A Requerida não proferiu alegações escritas.

2 - DO PEDIDO FORMULADO PELO REQUERENTE

2.1 - O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral contra a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2016..., da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2015... e do ato tributário de liquidação oficiosa de IRS n.º 2016... e de juros compensatórios n.º 2016..., de 15/11/2016 referentes ao ano de 2016, contra a ilegalidade da referida liquidação de IRS de 2013, no montante de €22.941,81, acrescida de juros compensatórios na importância de €1.561,30, no valor total de €24.503,11, cujo pagamento efetuou.

2.2 - A liquidação impugnada respeita, em primeiro lugar, ao indeferimento do Recurso Hierárquico supra citado, que não lhe reconhece o estatuto de não residente em território português em 2013, nem lhe concede a restituição do imposto retido em excesso, e da sobretaxa de IRS.

2.3 - O Requerente pretende, portanto, discutir o seu estatuto fiscal em IRS, alegando ser não residente, por ter permanecido em território português em 2013 por um período inferior a 183 dias e por ter transferido a sua residência para a Roménia em Maio de 2013, onde residia a 31 de dezembro deste mesmo ano.

2.4 - Por essa razão nomeou como seu Representante Fiscal B..., com número de identificação fiscal n.º... .

2.5 - A participação da sua saída do território português ocorreu em 18/07/2013, com efeitos retroagidos a 01/01/2013, situação que a Autoridade Tributária não contestou.

2.6 - Mais refere o Requerente que no ano de 2013 auferiu em território português remunerações por conta de outrem pagas pela sua então entidade patronal, C..., no valor de € 83.485,76, conforme consta do Doc. 6 - Declaração emitida pela C..., onde se constata que a retenção incidiu não sobre a totalidade das remunerações de € 83.485,76, mas apenas sobre € 32.803,90, com valor das retenções de € 11.728,00 (à taxa de 35,75%) e sobretaxa de € 520,00 (à taxa de 1,59%).

2.7 - Refere ainda que daquele valor antes referido, € 32.803,90 respeitam a rendimentos respeitantes a trabalho prestado em Portugal e € 50.861,86 a trabalho desempenhado no estrangeiro.

2.8 - Daí que a C..., quando lhe efetuou aquelas remunerações (respeitantes ao período de janeiro a maio de 2013), lhe tivesse efetuado retenções na fonte de acordo com as taxas aplicáveis a sujeitos passivos residentes, por desconhecimento da sua situação de não residente, e fizesse constar quer as remunerações, quer as retenções, nas declarações mensais de reporte à AT.

2.9 - Donde tenha apresentado Reclamação Graciosa dirigida ao Diretor de Finanças de ... contestando a liquidação oficiosa, efetuada pela AT em 12-02-2016, n.º 2016..., no valor a pagar de € 24.503,11, onde constam retenções na fonte por conta do IRS devido a final, no valor de € 11.728,00 e sobretaxa exigível de € 2.218,73, já deduzida dos € 520,00 retidos na fonte.

2.9.1 - Também apresentou Recurso Hierárquico em razão do indeferimento da reclamação graciosa, com o fundamento de aqui possuir habitação própria e permanente ao seu dispor, de que, aliás, estava a beneficiar de isenção de IMI. O Recurso hierárquico também foi indeferido.

2.9..2 - Em janeiro de 2016 foi notificado da caducidade da isenção de IMI, relativamente à sua residência habitual, por alteração do domicílio fiscal e, 18-07-2013, deixando, Conf. Doc. 11, de se verificar as condições para a isenção de acordo com as disposições constantes do n.º 1 do artigo 46.º do EBF.

2.9.2 - O Requerente, com fundamento no facto de em 2013 deixar de ser residente em território português, apresentou o presente pedido de impugnação arbitral, alegando que deveria ser tributado em 2013 como não residente e, portanto, sujeito à taxa liberatória de 25%, sem qualquer sobretaxa.

2.9.3 - O Requerente alega que assim deveria ter procedido a AT, face ao seu "*Certificat de Înregistrate*", que diz evidenciar a data de registo formal na Roménia, melhor dizendo, a data do contrato celebrado na Roménia em 4-08-2013 com D..., cfr. Doc. 2.

2.9.4 - Junta também contrato de arrendamento comprovativo de que dispunha nesse país de residência habitual, nomeadamente a 31 de dezembro de 2015, cfr. Doc.3.

2.9.5 - E realça também que quando em 18 de julho de 2013 procedeu à alteração de residência para a Roménia, com efeitos retroagidos a 1 de janeiro desse ano, designou, desde logo, o seu Representante Fiscal, Cfr. Doc.4.

2.9.6 - Mais alega que quando assim procedeu não teve qualquer reparo por parte da Administração Tributária Portuguesa.

2.9.7 - Para efeitos de comprovação do que alega, junta também comprovativos do pagamento de imposto na Roménia, por referência aos meses de junho a Dezembro de 2013, cfr. Doc. 5.

2.9.8 - Contesta, por isso, a forma de tributação como residente em território português em 2013, por, apesar de aqui ter recebido alguns rendimentos respeitantes ao período de Janeiro a maio de 2013, os mesmos deverem ser tributados como não residente, visto que não residiu em território português em 2013 mais de 183 dias.

2.9.9 - E sendo tributado como não residente como deveria ter sido no entender do Requerente, deve ser anulada a consequente liquidação, com devolução das quantias retidas naquele ano, no valor de € 4.072,02.

3 - DA RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1 - A Requerida entende, por sua vez, que a liquidação efetuada como residente em território português não enferma de qualquer vício de lei que ponha em causa a sua legalidade e validade.

3.2 - O Requerente foi notificado para se pronunciar sobre a falta de apresentação da sua declaração de IRS do ano de 2013 em 24-10-2018, o que fez, alegando não ter que cumprir tal obrigação por ter alterado a sua residência para a Roménia em 18/07/2013, com efeitos reportados a 01/01/2013.

3.3 - Foi-lhe respondido que essa obrigação era exigível, devendo juntar à sua declaração os anexos A, J e B.

3.4 - A Requerida realça que a sua entidade empregadora, a C..., S.A., procedeu ao pagamento das remunerações e efetuou as retenções na fonte até maio de 2013, como de contribuinte residente se tratasse, até porque o trabalho foi prestado em Portugal.

3.5 - Mais refere que não tem fundamento a alegação de que a sua entidade pagadora, quando lhe fez as retenções não era conhecedora da sua situação de não residente - quando o próprio Requerente assume ter permanecido em território português até maio de 2013.

3.6 - E realça que o Requerente estava, desde 26-07-2002 e continua a estar, inscrito como desenvolvendo atividade por conta própria (Código do CIRS 1003 - Engenheiros), pelo que teria sempre que apresentar a declaração com os rendimentos auferidos em Portugal (Categ. A até maio) e (Categ. B).

3.7 - Diz a Requerida que o Reclamante, ora impugnante, confessa, em audiência prévia, aceitar que deveria ter apresentado a declaração de rendimentos com o anexo B, embora sem rendimentos em 2013.

3.8 - A Requerida realça que o requerente é proprietário de imóvel sito na Rua ..., ...-Porto, tendo beneficiado de isenção de IMI de 2011 a 2013, não tendo, ao que a Requerida conhece, cumprido com o disposto no artigo 46.º, n.º 8 do EBF, conjugado com o artigo 13.º, n.º 1, alínea g) do CIMI, quanto à cessação da referida isenção.

3.9 - E que é esse facto que, no entender da requerida, impede o Requerente de lhe ser reconhecido o estatuto de não residente em 2013.

3.9.1 - Onde, conclui a Requerida, que a retenção na fonte efetuada pela sua entidade patronal em território português, a C..., S.A., foi corretamente efetuada.

3.9.2 - Mais refere a requerida que tendo o Impugnante auferido, em 2013, rendimentos em território português e em território Romeno, deveria, em particular com base no artigo 4.º, n.º 2 da Convenção celebrada entre a República Portuguesa e a Roménia, publicada no DR n.º 159, I Série, de 10-07-1999, ter apresentado a declaração de rendimentos em Portugal com a totalidade dos rendimentos universalmente obtidos, por possuir habitação em território

português em condições que faziam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, e, portanto por ser aqui considerado residente.

3.9.3 - Por outro lado, porque a C..., S.A, com o NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., em ..., é empresa dominante de outras 3 empresas em Portugal, entende a Requerida que tanto as remunerações que foram objeto de retenção de Portugal, como as que não foram pagas pela mesma empresa e que constam do modelo 30 (relativa a rendimentos pagos ou colocados á disposição de não residentes), têm de ser todas tributadas em Portugal.

3.9.4 - Isto porque, segundo a Requerida, não se encontrando preenchidos os requisitos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, tem o Requerente de ser considerado residente em território português em 2013 e, por consequência, face ao disposto no n.º 1 do artigo 15.º e artigo 16.º do CIRS, todos os rendimentos auferidos encontram-se sujeitos a IRS, incluindo os obtidos fora desse território.

3.9.5 - E isto porque à data de 2013 ainda não vigorava a reforma preconizada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que veio a admitir a existência sucessiva de dois estatutos de residência (residente e não residente) para o mesmo ano.

3.9.6 - Pelo que, alega a Requerida, a AT de acordo com o previsto na alínea b) do n.º 1 e do n.º 3 do artigo 76.º do CIRS, aquando da liquidação oficiosa, tomou em conta os elementos que se encontravam ao seu dispor e que determinaram que o Requerente fosse considerado residente em território português, determinando a inclusão nos Anexos A e J os rendimentos obtidos em Portugal e no estrangeiro, respetivamente.

3.9.7 - Rendimentos constantes do anexo A que, aliás, a C..., sua entidade patronal em Portugal fez constar da Declaração mod. 30 (rendimentos pagos e retenções efetuadas a residentes) que oportunamente apresentou à AT.

3.9.8 - Mais refere a Requerida que através da consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verificou a AT que o Requerente consta como residente em Portugal até 11-07-2013, momento em que alterou a sua situação cadastral para residente na Roménia, sem mais especificações, designadamente cidade, localidade ou rua.

3.9.9 - Onde, a essa data de 11-07-2013, já haviam decorrido mais de 183 dias de permanência em território português e, portanto, teria de ser considerado aqui residente.

3.9.9.1 - A que acresce que o Requerente apenas cessou a sua atividade por conta própria, de Engenheiro, em 02-04-2018.

3.9.9.2 - Daí que, segundo a Requerida, esta tenha notificado o Requerente para entrega da declaração anual de rendimentos em falta no prazo de 30 dias, nos termos do n.º 3 do artigo 76.º do Código do IRS.

3.9.9.3 - Mais refere que relativamente aos documentos apresentados pelo Requerente, para efeitos de prova, designadamente, os documentos "*romania/certificat de inregistrate*", "*contract de inchirieri no.01 din 04.08.2013*", "*declaratie 224*" e "*Romanie tax compliance 2013*", a Requerida entende que não podem constituir elementos de prova, por não se encontrarem traduzidas para português para a sua cabal compreensão e análise, cfr. artigo 54.º do CPA aplicável *ex-vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT, respetivamente, quanto ao procedimento e processo tributário.

3.9.9.4 - E reforça o seu entendimento, face ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 365.º do CC, que transcreve, bem como na Jurisprudência do STJ de 25/10/1974 - BMJ 240.º-199, citado também no Ac. do STJ de 8/5/2003 - Proc. 03B1123 e ainda no Ac. do STJ de 17/6/1998, proferido no Proc. n.º 988313.

3.9.9.5 - Para além disso, entende a Requerida que se trata de formulários preenchidos pelo próprio requerente, não se lhe afigurando tratar-se de documentos oficiais emitidos pela autoridade Fiscal Romena, "*parecendo ainda resultar dos mesmos que correspondem a*

declarações de não residentes que exercem atividade na Roménia" - pelo que também impugna que não podem servir para provar factos alegados.

3.9.9.6 - Para além de que, reforça a Requerida, "é indubitável que não se encontra comprovada a situação de não residente em território português do Requerente, uma vez que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, permaneceu mais de 183 dias em território nacional, e não tendo comprovado que foi tributado como residente na Roménia, a declaração liquidada encontra-se, no entender da requerida, correta e não padecendo de qualquer ilegalidade.

3.9.9.7 - Mais realça a Requerida que a ausência do país do Requerente ficou a dever-se a um destacamento e, dado que inexistente no direito fiscal português uma definição de destacamento, com base no n.º 2 do artigo 11.º da LGT, importa recorrer ao ramo de direito que o acolhe - que é o direito do trabalho.

3.9.9.8 - Assim, face às disposições conjugadas dos artigos 6.º a 8.º e 108.º do Código do Trabalho, resulta "*que o destacamento implica a existência de uma relação de trabalho entre a empresa que destaca e o trabalhador destacado (sendo que o trabalhador continua sujeito à direção e autoridade da empresa que o destacou, mantendo-se como seu trabalhador subordinado) e que o trabalhador destacado deve regressar ao país de origem*" - ou seja, "*o destacamento supõe sempre um carácter temporário*".

3.9.9.9 - Mais refere a Requerida que certamente a C..., alegadamente terá exigido à empresa estrangeira que suportasse os encargos pagos a título de remuneração ao Requerente. E, sendo assim, "*esta prova teria sido facilmente alcançada pela junção da adenda ou das informações complementares contratuais subjacentes ao destacamento ou outros elementos que permitissem concluir que no final de maio de 2013, o requerente deixou de permanecer em Portugal*" - e esta prova não foi efetuada.

4. - DAS ALEGAÇÕES DO REQUERENTE

4.1 - Após esclarecimento do objeto imediato e mediato do seu pedido de pronúncia arbitral, vem o Requerente discordar da posição assumida pela Autoridade Tributária, com base no pressuposto de que o Requerente era residente em território português para efeitos fiscais no ano de 2013, o que, em seu entender, é erróneo.

4.2 - Para além de invocar a sua legitimidade e a tempestividade do seu pedido de pronúncia arbitral, vem apresentar os factos, aliás já conhecidos.

DOS FACTOS NA ÓTICA DO REQUERENTE:

4.3 - Vem, deste modo, referir o seguinte, em síntese, atenta a prova documental junta aos autos.

4.4 - Que no ano de 2013 foi destacado para exercer funções na Roménia, ao abrigo de contrato de trabalho celebrado com a C..., S.A. e que, por isso, no ano de 2013 permaneceu em território português por um período inferior a 183 dias, o que leva à sua qualificação como não residente.

4.5 - E isto porque, a partir de maio de 2013, o Requerente transferiu a sua residência habitual para a Roménia, onde residia para efeitos fiscais a 31 de dezembro de 2013.

4.6 - E alega que se mostra comprovada a sua residência habitual na Roménia através do Certificado de Registo na Roménia ("*Certificat de Inregistrare*"), que evidencia a data de registo formal naquele país - cfr. Doc. 2.

4.7 - Também pretende comprovar a sua permanência na Roménia no ano de 2013 através do contrato de arrendamento celebrado pelo Requerente na Roménia, comprovativo de

que dispunha nesse país de residência habitual, nomeadamente a 31 de dezembro de 2013 - cfr. Doc. n.º 3.

4.8 - Daí que tenha procedido à nomeação de um representante fiscal, em 18/7/2013, com efeitos reportados a 1/1/2013, designando para o efeito B..., titular do NIF ...- cfr. Doc. 4.

4.9 - Como consequência da sua alteração de residência para a Roménia, diz ter pago imposto na Roménia por referência aos meses de junho a dezembro de 2013 - cfr. Doc. n.º 5.

4.9.1 - Mais refere que no ano de 2013, a entidade patronal em Portugal procedeu ao pagamento das remunerações devidas ao Requerente, que ascenderam a € 83.485,76 - cfr. Doc. 6, donde constam os valores totais, bem como a identificação dos rendimentos respeitantes a trabalho prestado em Portugal, no valor de € 32.803,90 e € 50.861,86, respeitantes a trabalho desempenhado no estrangeiro - cfr. Doc. 6.

4.9.2 - Conforme consta do mesmo Doc. 6, o Requerente afirma que a sua entidade patronal procedeu às retenções na fonte de acordo com as taxas aplicáveis a sujeitos passivos residentes, bem como à retenção de sobretaxa e reportou estas retenções e rendimentos pagos nas Declarações Mensais de Reporte à Autoridade Tributária, como de um residente se tratasse.

4.9.3 - Daí que o Requerente entenda que foi sujeito a retenção na fonte de IRS a taxa superior à taxa liberatória de 25%, aplicável a sujeitos passivos não residentes, donde ter deduzido reclamação graciosa, recurso hierárquico e a presente impugnação arbitral, por indeferimento dos anteriores pedidos, apesar do contraditório, no exercício do direito de audição.

DO DIREITO ALEGADO PELO REQUERENTE:

4.9.4 - O Requerente realça que a Autoridade Tributária "*entende que o Requerente, em 2013, reunia os requisitos legais para ser considerado residente em Portugal*", donde entender também que "*a liquidação controvertida não padece de ilegalidade*", como consta das decisões tomadas sobre a reclamação graciosa e sobre o recurso hierárquico.

4.9.5 - Refere o Requerente que a Autoridade Tributária também alega que o Requerente "*não apresentou quaisquer elementos probatórios relativamente aos rendimentos auferidos na Roménia para efeitos de comprovação do pagamento de imposto sobre o rendimento e eventual eliminação de dupla tributação, conforme estipula o artigo 81.º do CIRS e artigo 24.º da Convenção*".

4.9.6 - E que mais alegou a AT que "*a isenção de IMI relativa ao prédio propriedade do recorrente cessou em 2013, por o recorrente em 18/07/2013 ter solicitado a alteração do seu domicílio fiscal, verificando-se que não indicou qualquer morada, apenas alterou o país de residência para a Roménia*".

4.9.7 - Para além do referido, refere o Requerente que a Autoridade Tributária impugna o valor probatório dos documentos apresentados pelo Requerente.

4.9.8 - Todos os argumentos apresentados pela Autoridade Tributária são contestados pelo Requerente, com os fundamentos já constantes da sua PI e que aqui se dão por reproduzidos. Esclarece, no entanto, adicionalmente, que "*a residência fiscal de um contribuinte era aferida pela disponibilidade de uma habitação no dia 31 de dezembro do ano em causa e não em 'qualquer dia do ano', expressão que apenas passou a constar do artigo 16.º do Código do IRS em 2015*".

4.9.9 - E que nem o facto de ter beneficiado da isenção de IMI de 2011 a 2013 relativamente ao seu imóvel sito na Rua ..., ...-Porto, pode levar a Autoridade Tributária a

negligenciar a situação de facto do Requerente, de que era não residente em Portugal, em razão do destacamento na Roménia no ano de 2013 e presumir que o imóvel detido em Portugal foi utilizado como residência habitual em 2013, quando, de acordo com a legislação então em vigor, a residência habitual do Requerente, a 31 de dezembro de 2013, se encontrava, de facto, na Roménia.

4.9.9.1 - E nem sequer pode a Autoridade Tributária "***concluir que dispusesse de tal imóvel em condições que fizessem supor a sua intenção de o ocupar como residência habitual, não estando, por isso, verificado o critério previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS***".

4.9.9.2 - E que também não pode a Autoridade Tributária presumir a sua residência pela isenção de IMI de que beneficiava em 2013, "*quando se mostra que deveria ter perdido esta isenção por força da deslocação da sua residência para a Roménia, tal como consta do Ofício n.º..., de 21 de janeiro de 2016*", cfr. Doc. 10.

4.9.9.3 - O que, sublinha o Requerente, a Autoridade Tributária contraria a sua própria posição, querendo, por um lado, liquidar IMI considerando a caducidade do benefício, pelo facto de o Requerente se qualificar como não residente no ano de 2013 e, por outro, considerar o Requerente como residente no mesmo ano, sendo que, realça, "*estamos perante duas posições contraditórias emitidas pela mesma Autoridade Tributária*".

4.9.9.4 - O Requerente reputa de contraditória a posição vertida no Doc. 11 (Informação, Parecer e Notificação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa), por em seu entender violar o princípio da fundamentação consagrado no n.º 1 do artigo 77.º da LGT, por não fazer qualquer menção ao documento comprovativo do registo de não residência junto pelo Requerente.

4.9.9.5 - E ainda quanto à isenção de IMI do imóvel para habitação em Portugal, remete o Requerente para a sua condição de emigrante, cujo conceito consta do artigo 3.º do decreto-

lei n.º 323/95, de 29/11, e, como consequência para o disposto no artigo 46.º, n.º 13.º do EBF, segundo o qual "podem beneficiar da isenção prevista neste artigo os emigrantes, na definição dada por aquele diploma.

4.9.9.6 - Isto porque o referido artigo 3.º do Decreto-Lei 323/95, de 29 de novembro definir o conceito de emigrante nos seguintes termos: *"consideram-se emigrantes portugueses, para efeitos do presente diploma, os cidadãos portugueses que tiverem deixado o território para, no estrangeiro, exercerem uma atividade remunerada e aí residirem com carácter permanente (...)"*.

4.9.9.7 - Sobre a questão do seu estatuto fiscal de não residente, lembra o Requerente que cumpriu todas as obrigações estabelecidas quanto à sua deslocação para a Roménia, apresentando a sua alteração de residência a 18 de julho de 2013, com efeitos retroagidos a 1 de janeiro do mesmo ano, que a AT aceitou sem reparos.

4.9.9.8 - E ainda que nos termos do n.º 7 do artigo 13.º do CIRS *"a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que diga respeito"*.

4.9.9.9 - Quanto à tributação dos rendimentos do trabalho prestado em Portugal em 2013 à C..., o Requerente não a contesta, entendendo, porém, que com base na alínea a) do n.º 4 do artigo 71.º do CIRS (em vigor à data dos factos), estes rendimentos (do trabalho dependente e empresariais) estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25% - donde a aplicação incorreta das taxas de retenção efetuadas pela C... .

4.9.9.9.1 - Relativamente aos rendimentos totais pagos pela C... em 2013, no valor global de € 83.485,76, refere que incluem rendimentos respeitantes a trabalho prestado em Portugal no valor de € 32.803,90 e a € 50.681,86 respeitantes a trabalho desempenhado no estrangeiro,

4.9.9.2 - Não podia a Autoridade Tributária aplicar aos primeiros a taxa de retenção respeitante a residentes e tributar em Portugal os segundos, no valor de € 50. 681,86, por serem auferidos em consequência de trabalho desenvolvido já no período de destacamento na Roménia.

DONDE CONCLUI, em resumo e face ao que antecede:

a) Ser considerado não residente em território português durante todo o ano de 2013, por aqui ter permanecido por um período inferior a 183 dias, por ter transferido a sua residência habitual para a Roménia a partir de maio de 2013;

b) Que relativamente aos meses de junho a dezembro de 2013 pagou imposto na Roménia.

c) Que as retenções efetuadas sobre os rendimentos auferidos em Portugal foram incorretamente efetuadas, por a sua entidade patronal desconhecer, à data, que possuía a condição de não residente;

d) Que o facto de possuir um imóvel em Portugal em 2013, não podia a Autoridade Tributária "supor a sua utilização como residência habitual";

e) Por todo o exposto anteriormente não pode concordar com a tributação efetuada pela Autoridade Tributária, não só por assentar em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, mas também por ser incoerente com posições anteriormente assumidas;

f) Que em 31 de dezembro de 2013 a sua residência habitual era na Roménia e que, por isso, o Requerente entende que os rendimentos auferidos em Portugal pelo seu trabalho aqui desenvolvido estão sujeitos a tributação à taxa liberatória de 25% e que os restantes não estão sujeitos a tributação em Portugal;

g) Que a decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico pela Autoridade Tributária é incoerente com a aceitação da alteração do estatuto do Requerente para não residente para efeitos fiscais com efeitos a 1 de janeiro de 2013;

h) Que o facto de beneficiar da isenção de IMI relativamente ao imóvel que possuía em território português, concluir que o referido imóvel é a residência habitual do Requerente e, simultaneamente, considerar que o Requerente é residente em Portugal para efeitos de IRS em 2013, por dispor de tal imóvel em condições que faziam supor a intenção de o ocupar como residência habitual.

Termos em que requer:

1. A anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico e da reclamação graciosa;
2. A anulação das subjacentes liquidações de IRS e de juros compensatórios, por padecerem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito;
3. O reembolso da diferença de € 3.527,02, entre as retenções na fonte efetuadas de € 11.728,00 e o IRS de € 8.200,98, que resulta da aplicação da taxa liberatória, bem como o reembolso da sobretaxa de IRS de € 520,00; E
4. O pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrem devidos.

4.1 - DAS ALEGAÇÕES DA REQUERIDA

Não foram apresentadas alegações pela Requerida.

II - SANEAMENTO

1. - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

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

3. - O processo não padece de vícios que invalidem a sua apreciação.

4. - A prova documental junta aos autos referente à sua situação na Roménia, é contestada em parte pela Requerida por entender não serem idóneos face ao disposto nos artigos 365.º do CC e 540.º do CPC, dada a falta de reconhecimento quanto aos documentos emitidos no estrangeiro por agente diplomático ou consular.

Cumpre, pois, fixar a matéria de facto relevante para a decisão e proceder à prolação da mesma.

III - MATÉRIA DE FACTO

A) - Factos provados

O Tribunal considera como matéria de facto relevante os seguintes factos devidamente provados:

1. Que o Requerente trabalhou em território português, para a C..., S.A., durante parte do ano de 2013, pelo menos, do que se pode conhecer pelos documentos considerados oficiais, até Maio, tendo a sua referida entidade patronal efetuado a respetiva retenção de IRS de € 11.728,00 e de sobretaxa no valor de € 520,00, aplicável a residentes, sobre o valor de € 32.803,90 (Doc. 5).

2. Que relativamente a 2013 o Requerente encontrava-se coletado como profissional de conta própria, mas sem que tenha auferido rendimentos conhecidos.

3. Não apresentou a declaração mod. 3 de IRS relativamente ao ano de 2013, apesar dos rendimentos auferidos de trabalho por conta de outrem, pelo menos até Maio desse ano, e de se mostrar inscrito como profissional por conta própria.

4. Com data de 18/07/2013 e com efeitos reportados a 01/01/2013, foi apresentada no Serviço de Finanças de Lisboa-..., declaração de mudança de residência para o estrangeiro, mais propriamente para a Roménia, sem indicação de morada naquele país, tendo designado como seu representante legal, B..., com o NIF ... (Doc. 4).

5. A Entidade Patronal em Portugal ainda lhe pagou, nesse mesmo ano de 2013, rendimentos do trabalho por conta de outrem no valor de mais € 50.681,86, sobre os quais não efetuou qualquer retenção, conforme Declaração emitida nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, por, segundo refere, terem sido debitados à entidade patronal do Requerente na Roménia (Doc. 5).

6. A Autoridade Tributária e Aduaneira instaurou Auto de Notícia contra o Requerente aos 17/02/2016, por falta de apresentação da Declaração Modelo 3 de IRS do ano de 2013, a que diz estar obrigada, por ter auferido em território português rendimentos da Categoria A no valor de € 38.461,30, com retenções de € 3.684,42 e € 520,00 de sobretaxa e também por não ter declarado no Anexo J (Rendimentos obtidos no estrangeiro) no valor de € 50.681,86, bem como por falta do Anexo B (trabalho independente por conta própria), embora sem quaisquer rendimentos (Doc.12).

7. Pelo referido, foi efetuada pela AT em 12/02/2016 a liquidação oficiosa n.º 2016..., que original IRS a pagar de € 24.503,11, até 20-04-2016, que inclui juros compensatórios de € 1.561,30, valores que o Requerente pagou oportunamente (Doc.s 13 e 15) .

8. Que o Requerente era possuidor de um imóvel que destinava à sua habitação permanente, inscrito na matriz predial a que corresponde o artigo matricial ... e ..., da freguesia de .../Porto, tendo a AT procedido à notificação do Representante do Requerente em 21/01/2016, para

exercício do direito de audição relativamente à caducidade do benefício fiscal consubstanciado na isenção de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), por alteração do domicílio fiscal, em 18/07/2013, deixando, desta forma, de se verificar as condições de isenção de IMI de acordo com as disposições constantes do n.º 1 do artigo 46.º do EBF.

B) - Factos cuja prova é posta em causa pela Requerida

Foram juntos documentos vários que pretendem comprovar quer o recebimento de rendimentos na Roménia a partir de 1 de junho de 2013, quer o pagamento de impostos naquele país, a saber:

1. "*Declare*" 224, relativa a junho a dezembro de 2013, com os respetivos rendimentos auferidos e retenções efetuadas (Doc. 6), mas que não se encontram traduzidos para português, nem autenticados por qualquer autoridade fiscal ou consular.
2. Folhas em *excel*, em romeno, onde se mostra referenciada a "*România Tax Compliance 2013*", com valores auferidos entre junho a dezembro e respetivas retenções, também sem qualquer autenticação fiscal nem consular, que integram também o Doc. 5.
3. "*Certificat de Inregistrare*" na "*Romania*", com o n.º 6043 e com a validade de 13/06/2013 a 01/06/2015, respeitante ao Requerente e já com domicílio declarado na "...", cuja entidade de autenticação não é decifrável. (Doc. 2).
4. Juntou também um documento designado "*CONTRACT DE INCHIRIERE*" com o "*N.º 01 din 04.08.2013*", em linguagem da România e simultaneamente em inglês, quer pelo "proprietário" quer pelo trabalhador A..., sem autenticação legível, que constitui o Doc. 3.

C) - Fundamentação dos factos provados

Todos os factos anteriormente descritos e invocados pelo Requerente têm por base a prova documental junta aos autos, considerando-se, portanto, provados os referidos em A) e contestados pela Requerida os referidos em B).

A Requerida invoca a validade jurídica e probatória dos Doc. 2, 3 5 e 6 referidos em B, por ausência de legalização, sustentada no disposto no n.º 1 do artigo 540.º do CPC, do artigo 365.º do CC e de dois Ac. do STJ já antes citados.

Porém, entende este Tribunal que poderão auxiliar meramente na correta interpretação dos factos com vista ao enquadramento fiscal do contribuinte no ano de 2013 e na aplicação do direito à situação em apreço.

IV - DO DIREITO

Fixada a matéria de facto nos termos e condicionalismos antes referidos, importa conhecer do direito a aplicar.

A questão *decidenda* prende-se fundamentalmente em definir qual a situação fiscal do Requerente em 2013. Ou seja, se à luz do direito aplicável se trata de um sujeito passivo residente em território português, ou de um não residente.

Recorramos ao direito, mais propriamente e em primeiro lugar ao Código do IRS, com a redação vigente à data de 2013 e, mais concretamente, às seguintes normas:

1. Código do IRS:

Artigo 16.º

Residência

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

3 - A condição de residente resultante da aplicação do disposto no número anterior pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do n.º 1, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18.º (*Redacção da Lei n.º [60-A/2005](#) de 31 de Dezembro*)

4 - Sendo feita a prova referida no número anterior, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 59.º (*Aditado pela Lei n.º [60-A/2005](#) de 31 de Dezembro*)

5 - São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um

regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português. (Aditado pela Lei n.º [60-A/2005](#) de 31 de Dezembro - Anterior n.º 3.)

6 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores. (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05)

7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português. (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05)

8 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05)

9 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português. (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05)

10 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português. (Aditado pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2012, de 14/05)

11 - Enquadra-se no disposto na alínea d) do n.º 1 o exercício de funções de deputado ao Parlamento Europeu. (Aditado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro).

—

Face ao artigo 16.º transcrito, com a redação em vigor em 2013, pode concluir-se o seguinte, relativamente ao Requerente:

a) Que o Requerente permaneceu em território português até 31 de Maio de 2013, como se conclui pelas remunerações pagas até essa data pela sua ex-entidade patronal, a C..., S.A., únicas que sujeitou a retenções por conta e retenção da sobretaxa;

b) Que pela referida entidade patronal foram entregues nos Serviços de Administração Tributária as respetivas Declarações Mensais de Remunerações "DMR-AT", como de um residente se tratasse e com os valores das remunerações pagas e retenções efetuadas;

c) Que nessas circunstâncias **não preenche os requisitos exigidos pela n.º 1, alínea a) do artigo 16.º acima;**

d) Não se conhece a existência de agregado familiar, nem dos autos é feito constar pelas partes a sua existência, apesar de possuir uma habitação destinada à sua residência, na Rua ... na cidade do Porto;

e) Deste modo, **não poderá afirmar-se que se mostra preenchido o requisito do n.º 2 do mesmo artigo 16.º;**

f) Também não ficou provado pela Autoridade Tributária que, pelo facto de possuir a referida residência, tal situação fazia supor "a intenção de a manter e ocupar como residência habitual", **pelo que também aqui não se mostra preenchido o pressuposto para ser considerado residente em território português;**

g) Que comprovadamente tendo o Requerente participado à Autoridade Tributária - Serviço de Finanças – Lisboa ..., a sua residência no estrangeiro, mais propriamente na Roménia em 08/072013, a que diz pretender reportar os seus efeitos a 01701/2013, que alega ter sido aceite, poderia esta participação levar-nos a duas conclusões:

g.1 - Que sendo os efeitos da alteração da residência para a Roménia apenas reportados a 08/072013, a essa data o Requerente teria permanecido em Portugal mais de 183 dias e, em consequência, seria considerado residente em território português todo o ano de 2013, à luz do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º;

g.2 - Mas se considerarmos que o Requerente saiu do território português antes da referida data de 08/07/2013, quer por força da retroação de efeitos que pretendeu dar à referida participação, 01-01-2013, - o que não é plausível por ter auferido remunerações por conta de outrem em território português ao serviço da C..., S.A., até 31 de maio - então, sendo este o período que comprovadamente esteve em território português, como também se poderá constatar pelas Declarações Mensais de Reporte à AT, o Requerente **não poderá ser considerado residente em território português no ano de 2013;**

h) Quanto ao facto de possuir a sua residência na cidade do Porto, que se encontrava a beneficiar da isenção de IMI ao abrigo do disposto no artigo 46.º, n.º 1 do EBF, as implicações da não utilização para esse fim em todo o ano de 2013 tem e teve apenas como consequência a perda da isenção, que levou, aliás, à sua notificação pela AT para o efeito;

i) Não podendo ser invocados como juridicamente válidos os documentos probatórios que juntou ao processo, quer relativamente ao seu registo na Roménia, quer ao contrato de trabalho e as folhas de abonos e de pagamento de imposto naquele país a partir do mês de junho de 2013, por não autenticados por qualquer autoridade estadual ou consular, certo é que não podem deixar de ajudar o Tribunal a formar uma convicção de que as anteriores conclusões se mostram fundadas;

j) Que, assim sendo, deveria o Requerente ter apresentado a Declaração Mod. 3 de IRS, com Anexo A, na qualidade de não residente e dele fazendo constar os rendimentos auferidos em território português até 31 de maio de 2013, ao serviço da C..., S.A., conforme declaração junta por esta mesma entidade patronal;

k) Por todo o exposto e à luz do direito aplicável, não pode este Tribunal deixar de considerar o Requerente como não residente em território português em 2013.

V - JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Por se reconhecer legitimidade ao Requerente para solicitar o pagamento dos juros indemnizatórios devidos nos termos do disposto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária, e por este Tribunal ser competente em razão da matéria, e ainda porque a liquidação oficiosa efetuada pela Administração Tributária com o n.º 2016..., de 2016-02-12, no valor de € 24.503,11, em que se incluem € 1.561,30 de juros compensatórios, se mostrar ferida de legalidade, deve proceder-se à consequente anulação do montante do IRS que reclama como indevidamente pago, incluindo a sobretaxa liquidada e paga, com direito ao pagamento ao Requerente de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor, por se mostrarem preenchidos os pressupostos previstos no artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

VI - DECISÃO

Termos em que se decide:

a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado pelo Requerente, com base nos fundamentos legais anteriormente expressos, e, em consequência, eliminar da ordem jurídica a liquidação de IRS impugnada, incluindo juros compensatórios e sobretaxa, bem como a

Demonstração da liquidação de juros compensatórios, com indicação do total a pagar, no valor de € 24.503,11, com as legais consequências da sua restituição, já que o imposto liquidado pela Requerida como residente, foi pago pelo Requerente;

b) Proceder à anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico, oportunamente apresentados;

c) Proceder também, em consequência, ao Reembolso ao Requerente da diferença entre as retenções na fonte de IRS efetuadas pela entidade patronal e entregues nos cofres do Estado no valor de € 11.728,00 sobre os rendimentos de € 32.803,90 auferidos em território português em 2013, conforme respetiva tabela, e as devidas à taxa liberatória de 25% sobre os mesmos rendimentos, no valor de € 8.200,98 (€ 32.803,90 X 0,25), aplicável a não residentes, de que resulta um valor em excesso a reembolsar de € 3.527,02;

d) Proceder igualmente ao reembolso da sobretaxa de € 520,00, retida pela entidade patronal sobre os já referidos rendimentos auferidos em território português em 2013, como residente, quando a sua qualidade nesse ano é senão residente e, em consequência, indevida;

c) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor do Requerente, pela diferença entre o imposto pago e o efetivamente devido, à respetiva taxa legal, nos termos do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT, até à data do pagamento do valor total dos reembolsos antes referidos de € 24.503,11 + € 4.047,02 (€ 3.527,02 + € 520,00), no total de € 28.550,13.

d) Condenar a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento integral das custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 28.550,13 (24.503,11 + 4.047,02), sendo o primeiro o valor a reembolsar em consequência da nulidade da liquidação oficiosa e o segundo, a reembolsar em consequência da tributação por taxa liberatória aplicável a não residentes, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a) do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Custas a pagar exclusivamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor de € 1.530,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, por força do artigo 4.º, n.º 4 do mesmo Regulamento e dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, visto que o pedido foi integralmente procedente.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de agosto de 2019.

O Árbitro do Tribunal Arbitral Singular,

(José Rodrigo de Castro)