

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 846/2021-T

Tema: IRS - conceito de residente (alínea b) do n.º1 do artigo 16.º do CIRS); CDT entre Portugal e Suíça; Certificados de residência fiscal emitidos no estrangeiro; Troca de informações; Princípio do inquisitório.

Sumário:

1. Na determinação da residência fiscal deve atender-se, além da informação constante do sistema central da AT (cadastro e património) e do registo civil (IRN/Cartão de Cidadão), ao disposto no artigo 16.º do Código do IRS, ao disposto na CDT celebrada entre Portugal e Suíça.
2. Para apuramento da verdade material devem contribuir as fontes de informação relevantes nomeadamente as que resultam dos mecanismos de troca de informações entre estados.
3. A prova produzida pelo contribuinte quanto à localização do seu centro de interesses vitais - como seja onde habita, trabalha e demonstra pagar impostos - deve também relevar.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro (árbitro presidente), Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado, (árbitro vogal e relator) e Dr. Tito Barros Caldeira (árbitro vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 2 de março de 2022, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. **A...**, contribuinte fiscal n.º ..., residente em ..., Suíça, doravante designado por Requerente, apresentou, em 22 de dezembro de 2021, pedido de pronúncia arbitral, tendo por objeto os seguintes atos praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”):

(i) liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) com o n.º 2020..., relativa ao ano de 2016, nos termos da qual resultou um valor total a pagar de € 23.354,90, incluindo imposto e juros compensatórios, e da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa que manteve inalterado aquele ato de liquidação;

(ii) liquidação de IRS com o n.º 2020..., relativa ao ano de 2017, nos termos da qual resultou um valor total a pagar de € 11.066,06, incluindo imposto e juros compensatórios, e da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa que manteve inalterado aquele ato de liquidação;

(iii) liquidação de IRS com o n.º 2020..., relativa ao ano de 2018, nos termos da qual resultou um valor total a pagar de € 9.846,21, incluindo imposto e juros compensatórios, e da decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa que manteve inalterado aquele ato de liquidação; e

(iv) liquidação de IRS com o n.º 2021..., relativa ao ano de 2019, nos termos da qual resultou um valor total a pagar de € 16.587,84, incluindo imposto e juros compensatórios,

2. O Requerente pede a declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação de IRS e juros compensatórios respeitantes aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 e dos atos de indeferimento das reclamações graciosas que mantiveram aqueles atos, com respeito aos anos de 2016, 2017 e 2018 e, ainda, a condenação da AT ao pagamento de indemnização pela prestação indevida de garantia nos termos do artigo 53.º da LGT e/ou o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT caso tal se venha a revelar aplicável.

3. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante designada por Requerida ou AT.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) em 23 de dezembro de 2021 e automaticamente notificado à AT.

5. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
6. Em 9 de fevereiro de 2022, as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo arguido qualquer impedimento.
7. Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes alguma coisa viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 2 de março de 2022.
8. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT, a Requerida apresentou resposta na qual defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, tendo protestado juntar o “processo administrativo” (adiante designado apenas por PA), o que não veio a acontecer.
9. Por despacho de 12 de abril de 2022, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de prova testemunhal, tendo-se facultado às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias.
10. O Requerente apresentou alegações.
11. Atendendo à junção aos autos do documento recebido pelo Requerente em 27 de maio de 2022, o Tribunal determinou, em 1 de junho de 2022, que a AT, querendo, se pronunciasse sobre o mesmo no prazo de 5 dias.
12. Notificada do despacho do Tribunal de 1 de junho de 2022, a AT nada veio dizer aos autos.

II. Saneamento

1. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.
2. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

3. O processo não enferma de nulidades.
4. O pedido de constituição do tribunal arbitral é tempestivo.
5. O Tribunal é competente.

III. Matéria de facto

1. Factos provados

Dão-se como provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

A) O Requerente tem nacionalidade portuguesa (documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

B) Nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, o Requerente tinha, no cadastro da AT (registo central do número de contribuinte), o domicílio fiscal em Portugal, na R. ..., ...-..., (documentos n.º 19 e 20 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

C) Nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, o Requerente trabalhou, como assalariado (trabalho dependente) para a sociedade B... AG (doravante, “B...” ou “Empregador”) (documentos n.ºs 8, 9 e 10 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

D) A B... é uma empresa que atua no negócio da engenharia civil e realiza projetos em áreas diversas, como a construção de estradas, desenvolvimento de projetos de imobiliário residencial e de escritório, projetos de engenharia hidráulica e de construção de barragens, de construção de túneis (documentos n.ºs 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

E) A B... é uma sociedade com sede e direção efetiva na Suíça e sem estabelecimento estável em Portugal (documentos n.ºs 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

F) O Requerente é profissional da área do setor da construção civil (documentos n.ºs 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

G) Nos períodos dos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 em que trabalhou para a B..., o Requerente auferiu, como assalariado (trabalho dependente) remunerações numa base mensal (documentos n.ºs 9 e 10 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

H) Nos períodos dos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 em que trabalhou para a B..., o rendimento do Requerente foi sujeito a impostos cantonais e federais na Suíça (documentos n.ºs 9 e 10 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

I) Nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, os únicos rendimentos conhecidos auferidos pelo Requerente são os rendimentos do trabalho dependente pagos pela B..., na Suíça (documentos n.ºs 1 a 10, 37 e 39, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

J) Nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, como assalariado da B..., o Requerente não exerceu qualquer atividade em Portugal (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

L) Nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, o Requerente não permaneceu em território nacional mais de 183 dias (documentos n.ºs 2, 4, 6 e 39 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

M) Nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, o Requerente não era tripulante de navios e aeronaves, nem desempenhava no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, incluindo as de deputado ao Parlamento Europeu (documentos n.ºs 2, 4, 6 e 39 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

N) Nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, o Requerente era sujeito passivo de IMI, por ser proprietário de um prédio urbano, destinado a habitação, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...º da freguesia de ..., concelho de Tábua, sito na Rua ..., ..., ..., sendo que este prédio está isento de IMI nos termos do art.º 11.º-A do CIMI (documentos n.ºs 2, 4, 6 e 39 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

O) Em 2020, o Requerente requereu a alteração da morada apresentado junto do Instituto dos Registos e Notariado (documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

P) Em 2020, o Requerente submeteu à AT um pedido de alteração da morada com efeitos retroativos a 30 de julho de 2009, através da declaração-Modelo B, que apresentou no E-balcão (documentos n.º 19 e 20 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

Q) Em resposta ao pedido referido em P), o Requerente foi notificado de um projeto de decisão de indeferimento da AT, nos termos do qual a AT se propõe indeferir o pedido com os seguintes fundamentos: *“o certificado de residência emitido pelo Consulado Feral de Portugal em Zurique com base no doc. Wonhsitzbestatigung, emitido pelo Cantão de ..., apenas demonstra que o contribuinte se registou com domicílio naquele Cantão, contudo, não demonstra que aí teve a sua residência fiscal, tendo especialmente em conta que o mesmo não é emitido pela Autoridade Fiscal Suíça, nem contém qualquer tipo de código de validação, com a identificação do link para aceder à confirmação da autenticidade do documento, permitindo que o mesmo possa ser objeto de validação eletrónica”* (documento n.º 21 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

R) A AT acionou os mecanismos de troca de informação com as autoridades fiscais suíças, tendo tomado conhecimento de que o Requerente auferiu, na Suíça, rendimentos de trabalho dependente, nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019 (documentos n.º 25 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

S) Na posse de tais informações, a AT iniciou procedimentos de inspeção e notificou o Requerente dos relatórios das inspeções tributárias, promovendo correções ao rendimento tributável (documentos n.º 26, 27, 31, 32, 35, 36 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

T) Na sequência da notificação ao Requerente dos relatórios das inspeções tributárias, a AT elaborou declarações oficiosas de IRS relativas aos de 2016, 2017, 2018 e 2019 (documentos n.º 30, 33, 34 e 37, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

U) Na sequência da elaboração das declarações oficiosas de IRS relativas aos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, a AT emitiu as seguintes liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”):

(i) liquidação n.º 2020..., relativa ao ano de 2016, nos termos da qual resultou um valor total a pagar de € 23.354,90, incluindo imposto e juros compensatórios;

(ii) liquidação n.º 2020..., relativa ao ano de 2017, nos termos da qual resultou um valor total a pagar de € 11.066,06, incluindo imposto e juros compensatórios;

(iii) liquidação n.º 2020..., relativa ao ano de 2018, nos termos da qual resultou um valor total a pagar de € 9.846,21, incluindo imposto e juros compensatórios;

(iv) liquidação n.º 2021..., relativa ao ano de 2019, nos termos da qual resultou um valor total a pagar de € 16.587,84, incluindo imposto e juros compensatórios;

(documentos n.ºs 1, 3, 5 e 7, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

V) O Requerente, por discordar do entendimento propugnado pela AT, apresentou as seguintes reclamações gratuitas:

(i) Em 11 de janeiro de 2021, por correio registado, reclamação gratuita da liquidação de IRS relativa ao ano de 2016, que deu origem ao processo n.º ...2021... (documentos n.ºs 38 e 39, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

(ii) Em 5 de abril de 2021, por correio registado, reclamação gratuita da liquidação de IRS relativa ao ano de 2017, que deu origem ao processo n.º ...2021... (documentos n.ºs 38 e 39, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

(iii) Em 5 de abril de 2021, por correio registado, reclamação gratuita da liquidação de IRS relativa ao ano de 2018, que deu origem ao processo n.º ...2021... (documentos n.ºs 38 e 39, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

X) O Requerente não apresentou reclamação gratuita da liquidação de IRS relativa ao ano de 2019;

Z) Através do Ofício ... de 14-10-2021 da AT, o Requerente foi notificado, por carta registada com AR, na pessoa do seu mandatário, do despacho de 14-10-2021 de indeferimento do procedimento de reclamação gratuita n.º ...2021... do Diretor de Finanças de Coimbra, relativo à liquidação de IRS do ano de 2016, emitido na sequência da notificação do projeto de decisão de indeferimento para audiência prévia (Cfr. documentos n.ºs 2 e 39 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, em que se refere, além do mais, o seguinte:

5. ANÁLISE

Atendendo à matéria em discussão, o que cumpre dar resposta será, em suma, a de saber se, no caso presente, o Reclamante deverá ser considerado como residente ou não residente fiscal em território nacional, daí se retirando a extensão da sua obrigação tributária.

Estando em causa a (não) residência de uma pessoa singular em território nacional, esta deve ser, em primeiro, aferida à luz do disposto nas normas nacionais, nomeadamente no que dispõe a LGT e o CIRS, relevando o conceito de residência constante da convenção para evitar a dupla tributação (CDT), apenas para efeitos de aplicação da referida CDT.

A Lei Geral Tributária, no seu art.º 19.º, determina que o domicílio fiscal do sujeito passivo é, para as pessoas singulares e salvo disposição em contrário, o local da residência habitual. Acrescentando-se no n.º 3 que *"É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária"* e no n.º 4 que *"É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária"*.

No que respeita ao código do IRS, não estando em discussão os critérios de residência aplicáveis aos tripulantes de navios e aeronaves ou ao desempenho no estrangeiro de funções ou comissões de carácter público, no caso em apreço, o critério de determinação da residência é o que está estabelecido nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS. Nestas alíneas é determinado que:

"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, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;"

Ora tomando estas normas, é certo que o reclamante, durante todo o ano de 2018, teve domicílio fiscal em Portugal e, durante todo esse ano, não comunicou à AT a alteração do seu estatuto de residente, sendo, nos termos da lei, ineficaz a alteração do domicílio, enquanto esta não for comunicada.

Contudo, uma vez que o reclamante efetuou o pedido de alteração de morada para a Suíça, em 2020-11-02, como se refere o ponto XXI. dos factos, e pediu a repercussão dos seus efeitos à data de 2009-07-30, importa verificar se o reclamante reuniria as condições para, em 2018, ser considerado não residente em território nacional, uma vez que o pedido de retroação dos efeitos da alteração de morada não se encontra decidido.

A partir do exame e da avaliação que se fez dos meios de prova trazidos ao processo, é certo que o reclamante não permaneceu em território nacional mais de 183 dias, devendo a discussão sobre a (não) residência fiscal em Portugal, resumir-se à questão de saber onde o reclamante dispunha de habitação em condições que a façam supor, como residência habitual.

Embora este critério de residência seja natureza, claramente, subjetiva (habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual), as condições de habitabilidade devem ser encontradas, segundo as condições em que é mantida a habitação, nomeadamente se a mesma se encontra operacional, disponível e utilizável.

Ora é justamente neste campo, que não nos parece ser de acompanhar o desenvolvimento cognoscitivo do reclamante na parte em que alega que não tinha uma habitação à sua disposição em Portugal.

Com efeito, o reclamante é sujeito passivo de IMI, pela propriedade de um imóvel, que tem afetação de habitação, e que se encontra inscrito na matriz predial da freguesia de (...), concelho de Tábua, sob o artigo (...)

Verificando-se a identidade da morada do imóvel com o domicílio fiscal do reclamante: (...), nos anos de 2016, 2017, 2019 e 2020, beneficiou da isenção de IMI para prédios de reduzido valor destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo, conforme prevê o artigo 11.º-A do CIMI.

Note-se que, ainda que o reclamante alegue a eventual inoperacionalidade da casa de que é proprietário, deverá ser sempre considerada como sua habitação habitual a casa que partilhou com a sua mulher e a sua filha e que integram o seu agregado familiar, pois deve ser lembrado que o reclamante havia casado em novembro de 2017 e em julho de 2018 nasceu a sua primeira filha (atualmente tem dois filhos).

É a habitação em Portugal a que melhor se adequa à definição de habitação habitual, pois é em território nacional que o reclamante tem intenção de se manter e de ocupar a sua habitação, consubstanciando-se este juízo na análise dos documentos juntos pelo reclamante.

Vejamos,

Em primeira mão, porque os contratos de trabalho que o reclamante juntou aos autos e que tem firmado com a sua entidade patronal, tratam-se de contratos de trabalho a termo e com períodos de trabalho sempre inferiores a 1 ano (Em 2018 o reclamante celebrou com a entidade patronal B... AG, o contrato de trabalho que consta dos autos a fls. 61 a 64, onde é estipulado o seu início em 2018-01-03 e termo a 2018-10-31), não dispondo o reclamante de condições de estabilidade e segurança laboral que o permita manter uma habitação por tempo indeterminado.

Por outro lado, porque no exercício da sua atividade profissional, o reclamante desenvolve as suas competências em diversos países, sendo que as obras em que participou na Suíça apenas representaram 36 dias de um total de 233 dias de trabalho (ponto XV. dos factos).

A convicção de que a sua morada na Suíça não é sua habitação habitual é ainda reforçada pela inexistência de prova que o local onde habita se possa considerar como a sua habitação, pois da análise documental não fica demonstrado que o local onde habita na Suíça, lhe está disponível em condições de operacionalidade e de utilização que a façam supor como sua residência habitual.

Dos elementos trazidos pelo reclamante, verificamos que a morada na Suíça onde diz residir, trata-se de um complexo residencial, da entidade patronal do reclamante (B...), servindo de residência dos mais variados trabalhadores dessa entidade, quer ao nível de qualificações profissionais, quer ao nível da sua nacionalidade.

A entidade patronal aluga-lhe, não um apartamento, como alegado, mas um quarto com duas camas ou duplo, conforme atestado pela própria entidade nos documentos juntos pelo reclamante a fls. 148 a 151 (Doc. 10).

O reclamante não fez prova da existência de um qualquer contrato de arrendamento habitacional, sendo os extratos insuficientes para demonstrar a que título e em que termos o contribuinte tinha o

quarto à sua disposição, para efeitos de determinar se o mesmo constituía ou não a sua habitação permanente, nos termos da legislação convencional.

Em complemento, diga-se que o certificado de residência emitido pelo Consulado-Geral de Portugal em Zurique com base no "*Wohnsitzbestätigung*" emitido pelo cantão de Schlieren (Doc. 9), demonstra que o contribuinte se registou com morada naquele Cantão, no entanto, não demonstra que teve al teve a sua residência habitual, uma vez que o documento não foi emitido pela Autoridade Fiscal Suíça.

E também o certificado de residência emitido pela Autoridade Fiscal Suíça (Doc. 10), não foi emitido nos termos e para os efeitos previstos no Artigo 4.º (Residente) da CDT Portugal-Suíça, pelo que não comprova que o contribuinte no ano de 2018 tinha a sua residência fiscal na Suíça, e, conseqüentemente, foi tributado, naquele país, pela universalidade dos seus rendimentos (*full tax liability*).

Como se não fosse suficiente, dos elementos trazidos verificamos que, em 2018, o reclamante permaneceu na Suíça 36 dias, que contrasta com um período de permanência em Portugal ainda mais longo - 49 dias nas contas do reclamante (art.º 123.º do articulado de PRG).

Recorde-se que, nos meses de novembro e dezembro de 2018, em que o reclamante não tinha qualquer contrato de trabalho com a sua entidade patronal, este se deva considerar como tendo permanecido em Portugal. (Neste período o reclamante alega ter despoletado um procedimento de atribuição de subsídio de desemprego junto da segurança social portuguesa, conforme art.º 87.º do articulado de PRG).

Por todo o exposto, não resta outra conclusão a retirar que não seja a de que o reclamante deve ser considerado como residente em território nacional e, como tal, os rendimentos por si auferidos são sujeitos a tributação nos termos do n.º 2 do art.º 1º do CIRS, conjugado com o n.º 1 do art.º 15.º do citado diploma, assim como o n.º 2 do art.º 13.º da LGT.

Considerando-se o reclamante residente em território nacional e a origem dos rendimentos ser na Suíça, levanta-se a problemática da dupla tributação internacional, que se traduz pela sobreposição de sistemas fiscais.

Com vista a evitar ou minimizar a dupla tributação, foi celebrada entre a república Portuguesa e da Suíça, a convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e capital outorgada em 1974-09-26 e vigente a partir de 1975-12-18, modificada pelo protocolo assinado em 2012-06-25, aprovado por resolução da Assembleia da República n.º 87/2013 e publicado em Diário da República, n.º 122 de 27 de junho de 2013, no qual é estabelecido no art.º 23.º o método para eliminar a dupla tributação.

Tendo sido submetido o DCU corrigindo os rendimentos declarados pelo reclamante e cônjuge, verifica-se a correção da liquidação reclamada, não enfermado de qualquer erro ou vício.

6. CONCLUSÃO

Atendendo ao exposto é nosso entendimento que deverá ser INDEFERIDA a reclamação apresentada, sem prejuízo da concessão do direito de participação do reclamante na formação da decisão, conforme o disposto no art.º 60.º da LGT.

À consideração superior.

AA) Através do Ofício ... de 14-10-2021 da AT, o Requerente foi notificado, por carta registada com AR, na pessoa do seu mandatário, do despacho de 14-10-2021 de indeferimento do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2021... do Diretor de Finanças de Coimbra, relativo à liquidação de IRS do ano de 2017, emitido na sequência da notificação do projeto de decisão de indeferimento para audiência prévia (Cfr. documentos n.ºs 4 e 39 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, em que se refere, além do mais, o seguinte:

5. ANÁLISE

Atendendo à matéria em discussão, o que cumpre dar resposta será, em suma, a de saber se, no caso presente, o Reclamante deverá ser considerado como residente ou não residente fiscal em território nacional, daí se retirando a extensão da sua obrigação tributária.

Estando em causa a (não) residência de uma pessoa singular em território nacional, esta deve ser, em primeiro, aferida à luz do disposto nas normas nacionais, nomeadamente no que dispõe a LGT e o CIRS, relevando o conceito de residência constante da convenção para evitar a dupla tributação (CDT), apenas para efeitos de aplicação da referida CDT.

A Lei Geral Tributária, no seu art.º 19.º, determina que o domicílio fiscal do sujeito passivo é, para as pessoas singulares e salvo disposição em contrário, o local da residência habitual. Acrescentando-se no n.º 3 que "É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária" e no n.º 4 que "É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária".

No que respeita ao código do IRS, não estando em discussão os critérios de residência aplicáveis aos tripulantes de navios e aeronaves ou ao desempenho no estrangeiro de funções ou comissões de carácter público, no caso em apreço, o critério de determinação da residência é o que está estabelecido nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS. Nestas alíneas é determinado que:

"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, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;"

Ora tomando estas normas, é certo que o reclamante, durante todo o ano de 2017, teve domicílio fiscal em Portugal e, durante todo esse ano, não comunicou à AT a alteração do seu estatuto de residente, sendo, nos termos da lei, ineficaz a alteração do domicílio, enquanto esta não for comunicada.

Contudo, uma vez que o sujeito passivo efetuou o pedido de alteração de morada para a Suíça, em 2020-11-02 e solicitou a repercussão dos seus efeitos à data de 2009-07-30, importa verificar se o mesmo reuniria as condições para, em 2017, ser considerado não residente em território nacional, uma vez que o pedido de retroação dos efeitos da alteração de morada não se encontra decidido.

A partir do exame e da avaliação que se fez dos meios de prova trazidos ao processo, é certo que o reclamante não permaneceu em território nacional mais de 183 dias, devendo a discussão sobre a (não) residência fiscal em Portugal, resumir-se à questão de saber onde o reclamante dispunha de habitação em condições que a façam supor, como residência habitual.

Embora este critério de residência seja de natureza claramente subjetiva (habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual), as condições de habitabilidade devem ser encontradas, segundo as condições em que é mantida a habitação, nomeadamente se a mesma se encontra operacional, disponível e utilizável.

Ora é justamente neste campo, que não nos parece ser de acompanhar o desenvolvimento cognoscitivo do reclamante na parte em que alega que não tinha uma habitação à sua disposição em Portugal.

Com efeito, o reclamante é sujeito passivo de IMI, pela propriedade de um imóvel, que tem afetação de habitação, e que se encontra inscrito na matriz predial da freguesia de [...] concelho de Tábua, sob o artigo [...]

Verificando-se a identidade da morada do imóvel com o domicílio fiscal do reclamante: [...], nos anos de 2016, 2017, 2019 e 2020, beneficiou da isenção de IMI para prédios de reduzido valor destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo, conforme prevê o artigo 11.º-A do CIMI.

É a habitação em Portugal a que melhor se adequa à definição de habitação habitual, pois é em território nacional que o reclamante tem intenção de se manter e de ocupar a sua habitação, consubstanciando-se este juízo na análise dos documentos juntos pelo reclamante.

Vejamos,

Em primeira mão, porque os contratos de trabalho que o reclamante juntou aos autos e que tem firmado com a sua entidade patronal, tratam-se de contratos de trabalho a termo e com períodos de trabalho sempre inferiores a 1 ano (Em 2017 o reclamante celebrou com a entidade patronal (B... AG, o contrato de trabalho que consta dos autos a fls.59 a 62 e 79 e 80, onde é estipulado o seu início em 2017-01-18 e termo a 2017-09-30), não dispondo o reclamante de condições de estabilidade e segurança laboral que o permita manter uma habitação por tempo indeterminado.

Por outro lado, porque no exercício da sua atividade profissional, o reclamante desenvolve as suas competências em diversos países, sendo que as obras em que participou na Suíça apenas representaram 83 dias de um total de 245 dias de trabalho (ponto XII dos factos).

A convicção de que a sua morada na Suíça não é sua habitação habitual é ainda reforçada pela inexistência de prova que o local onde habita se possa considerar como a sua habitação, pois da análise documental não fica demonstrado que o local onde habita na Suíça, lhe está disponível em condições de operacionalidade e de utilização que a façam supor como sua residência habitual.

Dos elementos trazidos pelo reclamante, verificamos que a morada na Suíça onde diz residir, trata-se de um complexo residencial, da entidade patronal do reclamante (B...), servindo de residência dos mais variados trabalhadores dessa entidade, quer ao nível de qualificações profissionais, quer ao nível da sua nacionalidade.

A entidade patronal arrenda-lhe, não um apartamento, como alegado, mas um quarto com duas camas ou duplo, conforme atestado pela própria entidade nos documentos juntos pelo reclamante a fls. 141 a 146 (Doc.7 e 8).

O reclamante não fez prova da existência de um qualquer contrato de arrendamento habitacional, sendo os extratos insuficientes para demonstrar a que título e em que termos o contribuinte tinha o quarto à sua disposição, para efeitos de determinar se o mesmo constituía ou não a sua habitação permanente, nos termos da legislação convencional.

Em complemento, diga-se que o certificado de residência emitido pelo Consulado-Geral de Portugal em Zurique com base no "*Wohnsitzbestätigung*" emitido pelo cantão de Schlieren (Doc. 9), demonstra que o contribuinte se registou com morada naquele Cantão, no entanto, não demonstra que teve aí a sua residência habitual, uma vez que o documento não foi emitido pela Autoridade Fiscal Suíça.

E também o certificado de residência emitido pela Autoridade Fiscal Suíça (Doc. 10), não foi emitido nos termos e para os efeitos previstos no Artigo 4.º (Residente) da CDT Portugal-Suíça, pelo que não comprova que o contribuinte no ano de 2017 tinha a sua residência fiscal na Suíça, e, consequentemente, foi tributado, naquele país, pela universalidade dos seus rendimentos (*full tax liability*).

Por todo o exposto, não resta outra conclusão a retirar que não seja a de que o reclamante deve ser considerado como residente em território nacional e, como tal, os rendimentos por si auferidos são sujeitos a tributação nos termos do n.º 2 do art.º 1º do CIRS, conjugado com o n.º 1 do art.º 15.º do citado diploma, assim como o n.º 2 do art.º 13.º da LGT.

Considerando-se o reclamante residente em território nacional e a origem dos rendimentos ser na Suíça, levanta-se a problemática da dupla tributação internacional, que se traduz pela sobreposição de sistemas fiscais.

Com vista a evitar ou minimizar a dupla tributação, foi celebrada entre a República Portuguesa e da Suíça, a convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e capital outorgada em 1974-09-26 e vigente a partir de 1975-12-18, modificada pelo protocolo assinado em 2012-06-25, aprovado por resolução da Assembleia da República n.º 87/2013 e publicado em Diário da República, n.º 122 de 27 de junho de 2013, no qual é estabelecido no art.º 23.º o método para eliminar a dupla tributação.

Tendo sido submetido o DCU corrigindo os rendimentos declarados pelo reclamante e cônjuge, verifica-se a correção da liquidação reclamada, não enfermado de qualquer erro ou vício.

6. CONCLUSÃO

Atendendo ao exposto é nosso entendimento que deverá ser INDEFERIDA a reclamação apresentada, sem prejuízo da concessão do direito de participação do reclamante na formação da decisão, conforme o disposto no art.º 60.º da LGT.

À consideração superior.

AB) Através do Ofício ... de 17-09-2021 da AT, o Requerente foi notificado, por carta registada com AR, na pessoa do seu mandatário, do despacho de 08-09-2021 de indeferimento do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2021..., do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Coimbra, relativo à liquidação de IRS do ano de 2018, emitido na sequência da notificação do projeto de decisão de indeferimento para audiência prévia (Cfr. documentos n.ºs 6 e 39 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, em que se refere, além do mais, o seguinte:

AC) Em 10 de novembro de 2020, o Consulado-Geral de Portugal em Zurique, Suíça, emitiu um certificado de residência onde certifica que o Requerente residiu em, na Suíça, para além de outros períodos, entre 1 de abril de 2012 e 28 de outubro de 2017, e entre 2 de janeiro de 2018 e 1 de novembro de 2019 (Cfr. Documentos n.º 14 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

AD) Em 11 de novembro de 2020, as Autoridades Fiscais Ss (Cantão de Zurique -Direção Financeira – Repartição de Finanças Cantonal), emitiu certificados de residência fiscal onde certifica que o Requerente era residente em ..., na Suíça, no períodos de 01/01/2016 a 31/12/2016, no período de 01/01/2017 a 28/10/2017, no período de 02/01/2018 a 31/12/2018 e no período 01/01/2019 a 01/11/2019, e que o Requerente foi sujeito, na Suíça, ao pagamento de impostos federais, cantonais e municipais de acordos com as leis fiscais suíças (Cfr. Documentos n.ºs 15 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

AE) O Requerente, nos períodos em que trabalhou como assalariado da B..., habitou um quarto duplo, que arrendou à sua entidade patronal e à qual pagou rendas mensalmente (Cfr. Documentos n.ºs 12 e 13 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

AF) Em 18 de novembro de 2017, o Requerente casou-se com C... que é residente em território português;

AG) O Requerente tem duas filhas com a sua mulher C..., nascidas em 10 de julho de 2019 e 19 de março de 2020, respetivamente, as quais vivem com a mãe em Portugal;

AH) Na presente data, o Requerente está registado no cadastro fiscal em Portugal como residente na Suíça (Cfr. Documentos juntos pelo Requerente em 27 de maio de 2022, cujos teores se dão como reproduzidos).

AI) O Requerente não efetuou o pagamento das liquidações de IRS, incluindo dos juros compensatórios, notificadas.

AJ) Pelo Serviço de Finanças de Tábua foi instaurado o processo executivo n.º ...2020..., no valor de € 24.978,09 relativamente ao ano de 2016 (Cfr. Documentos n.º 40 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

AL) No âmbito do processo n.º ...2020..., referente ao ano de 2016, foi penhorado o veículo com a matrícula ..., com o valor atribuído de € 2.140,20, tendo o Requerente solicitado o pagamento em prestações da dívida, a dispensa de prestação de garantia e, subsidiariamente, a conversão da penhora em garantia (Cfr. Documentos n.º 40 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

AM) O pedido referido em AL) não foi ainda objeto de resposta por parte da AT.

AN) Em 22 de dezembro de 2021, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2. Fundamentação da matéria de facto dada como provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, als. a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

Os factos provados acima elencados baseiam-se nos documentos juntos pelo Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, atrás identificados, cuja autenticidade não foi colocada em causa, bem como nas posições assumidas pelas partes nos articulados apresentados.

3. Factos não provados

Não ficou provado que o Requerente dispunha de habitação em Portugal “em condições de fazer supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual”.

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

IV. Matéria de Direito

1. Apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral

1.1. Posições das Partes

Para fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

- a) Que “o fundamento de que o Requerente era naqueles anos (os mesmos em que prestou trabalho na Suíça, note-se) residente fiscal em Portugal é absolutamente erróneo e decorre, na tese da AT, essencialmente do facto de o Requerente, por desconhecimento e lapso, não ter atualizado a sua morada constante do cadastro da AT quando emigrou para a Suíça”;
- b) Que “a AT, baseada em meros elementos formais de registo do cadastro fiscal, inspecionou, trocou informações com outra jurisdição, e liquidou imposto sem qualquer fundamento de facto ou de Direito para o fazer”;
- c) Que “o Requerente não podia ser considerado residente fiscal em Portugal à luz das normas domésticas e convencionais aplicáveis durante os anos relevantes”;
- d) Que o Requerente “cumpriu (e cumpre!) todos os pressupostos para ser considerado residente fiscal na Suíça”;
- e) Que “o Requerente residiu (e reside) na Suíça durante todos os quatro anos fiscais relevantes, tendo, sempre fora de Portugal, cumprido todos os deveres profissionais a seu cargo, conforme determinado pelo Empregador, e ao abrigo do contrato de trabalho celebrado entre as partes”.

- f) Que “A Suíça é o local onde o Requerente reside habitualmente, onde arrenda uma casa que está ao seu dispor todo o ano, e onde se encontra o centro dos seus interesses vitais”;
- g) Que “o que define a residência fiscal em território nacional de um sujeito passivo não é o mero registo cadastral do contribuinte em Portugal, e que resulta da comunicação anterior do que haja sido o seu domicílio fiscal, mas sim as normas do artigo 16.º Código de IRS, conjugadas com as das convenções para evitar a dupla tributação celebradas entre Portugal e outros estados (quando aplicável)”;
- h) Que o Requerente não tem em Portugal uma “habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”, para efeitos do artigo 16.º, n.º 1, al. b) do Código do IRS;
- i) Que “conjugando, por um lado, a não comunicação ao Requerente das informações comunicadas pelas autoridades fiscais suíças à AT, no contexto dos procedimentos de inspeção que foram instaurados, e, por outro, a total ausência de fundamentação dos valores utilizados para o cálculo do pretense rendimento global do Requerente em 2016, resulta claro que estamos perante um vício de falta de fundamentação das decisões e dos atos tributários ora em crise”;

Na sua resposta, a AT alegou, em síntese, o seguinte:

- a) Que o Requerente tem em Portugal uma “habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”, para efeitos do artigo 16.º, n.º 1, al. b) do Código do IRS e que “é em território nacional que o Requerente tem intenção de se manter e de ocupar a sua habitação.”;
- b) Que os “contratos de trabalho juntos aos autos e quer foram firmados com a entidade patronal são contratos a termo e com períodos de trabalho sempre

inferiores a um ano” e que “o vínculo entre o Requerente e a sua entidade empregadora Suíça é precário;

- c) Que “a entidade patronal arrendou ao Requerente não um apartamento, mas um quarto com duas camas ou duplo”;
- d) Que “os certificados de residência emitidos pela Autoridade Fiscal Suíça não foram emitidos nos termos e para os efeitos do art.º 4.º (Residente) da CDT Portugal - Suíça, pelo que não se comprova que o Requerente tinha a sua residência fiscal na Suíça e, conseqüentemente, foi tributado na Suíça pela universalidade dos seus rendimentos (full tax liability)”.

1.2. Ordem de conhecimento dos vícios

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, não sendo imputados aos atos impugnados vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada uma relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a, que segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz à tutela dos interesses ofendidos.

Na apreciação dos vícios imputados ao ato cuja declaração de ilegalidade é pedida deverá começar-se pelos “vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos” (artigo 124.º, n.º 2, do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), já que “a arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes” (artigo 124.º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril).

Por isso, não se apreciarão prioritariamente os vícios de falta de fundamentação invocados pelo Requerente, que têm natureza meramente formal e cuja procedência não afasta a

possibilidade de renovação do ato com o mesmo conteúdo, começando-se por apreciar o vício de violação de lei, cuja procedência impede a renovação dos atos de liquidação.

1.3. Da legalidade das liquidações de IRS

A questão central objeto do presente pedido de pronúncia arbitral é a de saber onde o Requerente dispunha de habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

Segundo o Requerente, a sua habitação é na Suíça, país onde trabalhou nos anos em questão como assalariado da B... .

Já no entender da Requerida, a habitação do Requerente é em Portugal onde o Requerente dispõe de um prédio urbano, destinado a habitação, o qual tem vindo a beneficiar desde 2015 e até esta data da isenção de IMI prevista no artigo 11.º - A do respetivo Código, isenção esta atribuída a prédios de reduzido valor patrimonial e a contribuintes de baixos rendimentos, o qual se destina a habitação própria permanente do sujeito passivo.

Ora, os n.º 1, 2, 3, 5 e 15 do artigo 16.º do CIRS, sob a epígrafe “Residência”, em vigor à data dos factos, estabelecem que:

“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, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual 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 direção efetiva nesse território;

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

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

3 - As pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.

5 - A residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado.

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

E o artigo 4.º da Convenção entre Portugal e a Suíça para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, sob a epígrafe “Residente” resultante do Protocolo Modificativo à mesma, dispõe que:

1 — Para efeitos da presente Convenção, a expressão “residente de um Estado Contratante” significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar. Relativamente à Suíça, a expressão “residente de um Estado Contratante» significa igualmente as sociedades em nome colectivo e em comandita simples constituídas ou organizadas segundo o direito suíço.

2 — Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:

a) Será considerada residente do Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado Contratante com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);

b) Se o Estado Contratante em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos

Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que permanece habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado Contratante de que for nacional;

d) Se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver o caso de comum acordo”.

Da matéria de facto dada como provada, e tal nunca foi colocado em causa pela AT, decorre que, nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, o Requerente não permaneceu em território nacional mais de 183 dias, não era tripulante de navios e aeronaves, nem desempenhava no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, incluindo as de deputado ao Parlamento Europeu.

Da matéria de facto dada como provada, resulta, ainda, que o Requerente, nos períodos em que trabalhou como assalariado da B..., habitou um quarto duplo, que arrendou à sua entidade patronal e a quem pagou rendas mensalmente.

Finalmente, da matéria de facto dada como provada, resulta também que, nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, o Requerente era sujeito passivo de IMI, por ser proprietário de um prédio urbano, destinado a habitação, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...º da freguesia de ..., concelho de Tábua, sito na Rua ..., ..., ..., sendo que este prédio está isento de IMI nos termos do art.º 11.º-A do CIMI.

Pelo exposto, é assim manifesto que o Requerente não poderá ser considerado residente para efeitos fiscais em Portugal nos anos em questão, para os efeitos das alíneas a), c) e d) do n.º 1 art. 16.º do Código do IRS (CIRS).

Resta-nos, assim, atentar ao sentido e alcance da alínea b) do n.º 1, do art. 16.º do CIRS.

Esta questão já foi objeto de diversas decisões do CAAD e dos tribunais superiores em Portugal, que o Tribunal não poderá deixar de acompanhar, face à matéria de facto dada como provada e ao verdadeiro sentido e alcance da alínea b) do n.º 1, do art. 16.º do CIRS, como adiante se verá.

O conceito de residência assume no Direito Fiscal e, em particular, na tributação do rendimento, uma particular importância. Desde logo, e agora restringindo a análise ao CIRS, a residência é o critério adoptado para estabelecer o âmbito de aplicação do IRS, sendo os residentes sujeitos a um princípio de tributação de base mundial por contraposição com os não residentes, que apenas são sujeitos a tributação relativamente aos rendimentos obtidos em Portugal (cf. art. 15.º do CIRS).

Se o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS se cinge à presença física (*corpus*), em Portugal, considerando residentes os indivíduos que “*permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa*”, já a alínea b), exigindo uma ligação física menos qualificada, uma permanência inferior, impõe uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva relevante com o território português.

Esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (*animus*), que deve ser analisado numa perspetiva objetiva, isto é, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados.

Centrando-nos, agora, na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, refere-se usualmente que a referida norma impõe três requisitos, de cuja verificação cumulativa depende a qualificação como residente, no ano a que respeitam os rendimentos:

- (i) a permanência em Portugal;
- (ii) a disposição de uma habitação; e
- (iii) a verificação de condições que façam supor que a habitação será mantida e ocupada como residência habitual.

No que respeita à permanência em Portugal, não será necessário discorrer sobre a verificação desde requisito, já que tanto o Requerente como a Requerida consideram que aquele permaneceu alguns dias em Portugal, mas menos de 183 dias (férias, viagens de visita à família), estando no entanto provado que foi na Suíça onde permaneceu mais de 183 dias em cada um dos anos fiscais relevantes.

Relativamente à disposição de uma habitação em Portugal, também se verifica este requisito, uma vez que o Requerente é proprietário de um prédio urbano destinado a habitação.

Como afirma Manuel Faustino, “(...) não é exigível um título de propriedade da casa, mas tão só um título que legitime a sua utilização, como o arrendamento, o usufruto, o uso e habitação ou o comodato.” (Cf. Manuel Faustino, “Os residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português”, Ciência e Técnica Fiscal n.º 424, 99, pp. 124- 125)”.

O certo, porém, é que também dispunha de uma habitação na Suíça, pelo que a doutrina referida tanto vale para Portugal como para a Suíça.

No que respeita à habitação na Suíça, o contrato de arrendamento e os recibos do pagamento das rendas juntos pelo Requerente demonstram cabalmente que este dispunha de um título jurídico bastante para utilizar uma habitação na Suíça.

Assim, importa analisar a verificação do terceiro requisito, ou seja, a existência de condições que façam supor que a habitação em Portugal será mantida e ocupada como residência habitual. Como bem se refere na decisão do Processo 332/2016-T do CAAD, que acompanhamos na parte que se transcreve, a propósito deste requisito:

“o legislador não densifica como deve ser aferida a intenção do indivíduo, não fornecendo, igualmente, critérios a partir dos quais o aplicador do direito deva formar a sua convicção quanto ao que se entende por residência habitual.

Na falta de uma definição legal será necessário efetuar uma análise casuística, devendo o elemento volitivo (a intenção de manter e ocupar um determinado local como residência habitual) ser aferido através de manifestações externas de vontade. A intenção de manter e ocupar uma dada habitação enquanto residência habitual deve, desta feita, ser reconstituída a partir de elementos objetivos que façam supor, com clareza, a vontade do indivíduo.

Nas palavras de ALBERTO XAVIER “[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.” (Cf. Alberto Xavier, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição Atualizada, Coimbra: Almedina, 2007, p. 286).

Uma vez que a intenção a demonstrar se refere à manutenção e ocupação de uma residência habitual, importa determinar, como ponto prévio, o que se entende por residência habitual, para que seja claro que deve resultar da intenção do indivíduo.

Ora, o conceito de residência habitual deve ser interpretado no contexto em que se insere, ou seja, o art. 16.º deve ser lido como um todo.

Tal como referido, tanto a al. a) como a al. b) do n.º 1 do art. 16.º do Código do IRS impõem uma conexão efetiva com o território Português.

Se a qualidade de residente, nos termos da al. a) resulta, automaticamente, de um critério fáctico, meramente numérico, a presença em Portugal, a al. b) exige, pela falta de maior presença no território, um elemento adicional de intenção.

O referido artigo impõe, assim, a vontade de estar regularmente presente no território nacional, utilizando, para o efeito, uma determinada habitação. A residência habitual é, assim, igualmente um critério fáctico determinado pela permanência regular (habitual) numa determinada habitação e, onde, como tal se presume ter organizada a sua vida.

Como já sustentou o Supremo Tribunal Administrativo, “[é] evidente que, sendo a residência habitual o local onde a pessoa normalmente vive e tem o seu centro de vida, não medeiam grandes diferenças entre o “domicílio fiscal” e a “habitação permanente”: há entre as duas figuras uma relação íntima, que se traduz em ambas pressuporem um lugar com o qual certa pessoa está em ligação, o local onde tem a sua existência organizada e que, como tal, lhe serve de base de vida.” (Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11/23/2011, proferido no processo 0590/11), bem como o Tribunal Central Administrativo Sul, referindo que “[o] conceito de residência habitual (o qual coincide com o conceito de domicílio voluntário), deve buscar-se no direito interno, consubstanciando-se como o local onde uma pessoa singular normalmente vive e de onde se ausenta, em regra, por períodos mais ou menos curtos (cfr. art.º 82 do C. Civil).” (Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12/11/2012, proferido no processo 05810/12).

Como sustenta MANUEL FAUSTINO, o referido critério legal “(...) ao integrar-se na previsão a manutenção e ocupação dessa casa como residência habitual desde logo se excluem da condição de residentes os que dispõem em Portugal de uma simples habitação secundária (desde que nela não permaneçam mais de 183 dias por ano) ou de férias, bem como aqueles que, nomeadamente os emigrantes, dispoem aqui de uma habitação que poderão vir a ocupar como sua residência habitual quando, em definitivo, regressarem a Portugal, apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas.” (Cf. Manuel Faustino, “Os residentes...” op. cit., pp. 124-125 e, no mesmo

sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02/24/2011, proferido no processo 876/10).

Para que exista uma residência habitual deverá resultar claro que a habitação mantida em Portugal, pelas suas características, se destina a uma permanência duradoura e não a uma mera passagem de curta duração (Cf. Alberto Xavier, Direito Tributário...op. cit. 286). Em todo o caso, uma vez que a lei exige, não a existência de uma residência habitual, mas a verificação de condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar uma dada habitação enquanto tal, cumpre aferir da existência de elementos que possam fazer presumir que o Requerente tinha intenção de utilizar a habitação que tinha à sua disposição em Portugal, como residência habitual. O primeiro elemento a considerar neste contexto deverá ser a declaração do sujeito passivo (ou de alguém em sua representação) perante a Autoridade Tributária e Aduaneira (uma entidade oficial), de que pretende ser considerado residente em Portugal. Repare-se que a declaração de que a residência de uma dada pessoa se situa em Portugal não poderá ser efetuada de ânimo leve, já que deste elemento decorre a aplicação de um acervo importante de direitos e obrigações, não apenas de natureza fiscal. Por outro lado, não se trata aqui de um entendimento formalista que pretende fazer resultar da existência de um documento todo um resultado de substância. Na verdade, nos termos do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro, que instituiu o número de identificação fiscal (“NIF”), bem como as condições da sua atribuição, a inscrição para efeitos de atribuição do NIF deve ser efetuada a pedido do cidadão interessado, seu representante ou gestor de negócios, mediante declaração verbal de todos os elementos identificativos relevantes ao respetivo registo, entre os quais o domicílio fiscal e o estatuto fiscal, de acordo com as regras de conexão de residência previstas no Código do IRS (Cf. al. c) do n.º 1 do art. 9.º). Ora, uma declaração do contribuinte de que se qualifica como residente para efeitos do Código do IRS, deve considerar-se uma manifestação inequívoca da intenção que subjaz à sua permanência em Portugal. Não haverá, com efeito, qualquer outra forma mais clara ou direta de aferir a intenção de um sujeito passivo do que a vontade manifestada por este (ou em representação deste, por quem tinha poderes bastantes para esta representação).”

A intenção que se pretende aferir na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS não é uma intenção de, no futuro, ocupar, ou não, a habitação como residência habitual, mas sim, como

refere MANUEL FAUSTINO uma intenção atual (Vd. Manuel Faustino, “Os residentes...op. cit.” p. 125), que deve ser aferida mediante manifestações externas dessa vontade. (*sublinhado nosso*).

Importa assim atender à intenção atual do Requerente que permita supor uma presença qualificada em Portugal, e não uma permanência passageira.

Como se viu e consta da matéria de facto dada como provada, o Requerente, nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2019, tinha, no cadastro da AT (registo central do número de contribuinte), o domicílio fiscal em Portugal, na R. ... n.º ..., ..., ...-..., ..., que justificou como um lapso aquando da sua emigração para a Suíça, que procurou corrigir.

E o Requerente era igualmente proprietário de um prédio urbano, destinado a habitação, que beneficia de isenção de IMI atribuída a prédios de reduzido valores patrimonial e a contribuintes de baixos rendimentos os quais se destinem a habitação própria permanente do sujeito passivo, sendo que o mesmo alega tratar-se de um prédio em ruínas, totalmente inabitável e sobre qual foi aplicada a isenção referida pela AT, não pedido do Requerente, mas de forma automática, “não podendo, obviamente e sobretudo perante as condições daquele imóvel, dai se retirar qualquer argumento no sentido de que o requerente tinha nesse imóvel a sua habitação própria e permanente”.

Sobre a questão do “domicílio fiscal” em Portugal no cadastro (registo central do número de contribuinte):

Invocar o estatuto de residente do sujeito passivo em Portugal, nos anos de 2016 a 2019, em que comprovadamente residia e trabalhava na Suíça, apenas no conceito de domicílio fiscal e com base num registo do seu domicílio em Portugal, no cadastro fiscal, sem atender à realidade material do caso, afigura-se frágil, e alheado da suprema missão, que é também a da AT, da busca da verdade material com recurso ao princípio do inquisitório, que já abordaremos infra e que se impunha nos termos da lei.

Nos termos do artigo 19.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT), o domicílio fiscal do sujeito passivo é – para as pessoas singulares - o local da sua residência habitual.

Num contexto de pedido de número de contribuinte, a morada que é comunicada à AT fica, sem se atender a cada ano fiscal em concreto, a constar da informação cadastral em poder da AT.

De acordo com o mesmo artigo 19.º, da LGT, é obrigatória a comunicação do domicílio à AT e é ineficaz a respetiva mudança enquanto a mesma não lhe for comunicada.

Todavia, retirar daí, como consequência, que o contribuinte que não atualizou ou comunicou a alteração do seu domicílio fica, por essa razão, sujeito ao estatuto de residente fiscal, é ultrapassar o previsto na lei, seja na sua letra, seja no seu espírito.

É que da própria letra da lei decorre que o conceito de domicílio fiscal não pode ser entendido como sinónimo de residência, ou sequer, sem mais, de residência habitual.

Ou seja, a *“distinção fundamental entre os conceitos jurídicos de residência e domicílio reside no facto de a residência integrar as normas fiscais substantivas, as quais, por sua vez, determinam a existência e a extensão do poder de tributar, enquanto o domicílio fiscal determina a competência territorial dos órgãos da administração fiscal e dos tribunais administrativos e fiscais, sendo, no caso da administração fiscal, o local onde os contribuintes podem ser contactados”* (vd. Helena Gomes Magno, *“A Residência Fiscal das Pessoas Singulares”*, Porto, 2019, p. 32).

E, como ensina Rui Duarte Morais, *“A questão de saber se alguém é ou não residente em Portugal é independente da do domicílio fiscal. Aquele que efetivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal (mesmo que por omissão dele, sujeito passivo, em promover a necessária alteração).”*

Assim, antecipando que, no direito tributário internacional, a residência e o domicílio são conceitos que não se confundem com o conceito de direito interno, acompanhamos igualmente as conclusões do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 803/05.0BESNT, de 08-07-2021, que aqui se reproduz parcialmente:

“Assim, considerar-se-á como residente em território nacional, para efeitos de tributação, quem se encontre em qualquer das situações enunciadas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS.

O conceito de “não residente” apura-se a contrario, devendo considerar-se como tal quem não se encontre em qualquer das situações previstas no n.º 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS.

Saber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.”

Sobre o conceito de domicílio fiscal pronunciou-se também o TCAS, em Acórdão de 07/04/2011, proferido no Proc. 04550/11, cujo sumário transcrevemos em parte:

“1) -O conceito de domicílio fiscal estatuído no disposto no artigo 19º da LGT, nomeadamente no seu nº1 é um domicílio especial que se refere a um lugar determinado para o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias o qual, sendo especial, é independente do estipulado no artigo 82.º do Código Civil, embora, ideologicamente e na sua essência o disposto naquele primeiro inciso legal se conecte com a necessidade de o sujeito passivo e a A.F. estarem em contacto sempre que o for necessário para o exercício dos respectivos direitos e deveres, em homenagem ao princípio da colaboração insito no artº 59º da LGT. (...)”

Tudo visto, também não colhem os argumentos da Requerida, quanto a este ponto.

Sobre a questão de o Requerente, nos anos em questão nos presentes autos, ser sujeito passivo de IMI, por ser proprietário de um prédio urbano, destinado a habitação, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de..., concelho de Tábua, sito na Rua..., ..., ..., sendo que este prédio está isento de IMI nos termos do art.º 11.º-A do CIMI:

Como bem refere o Requerente, tal isenção não é objeto de pedido, mas sim de reconhecimento automático, nos termos do n.º 4 do art.º 11.º-A do CIMI.

Trata-se, ainda, de prédios de reduzido valor patrimonial, o que desde já indicia o estado do “precário” do mesmo, e de sujeitos passivos de baixos rendimentos, o que se depreende pela inexistência de rendimentos do Requerente conhecidos da AT, dado o mesmo se encontrar a trabalhar no estrangeiro há vários anos.

Além disso, tal disposição legal pressupõe que tal prédio urbano seja destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim, não constando dos autos qualquer evidência de que o Requerente tivesse a intenção (atual), nos anos fiscais em questão, de ocupar, ou não, tal a habitação como residência habitual e atual.

E, neste ponto, mais uma vez, o princípio do inquisitório impunha à AT uma diversa atuação, nos termos da lei, como também melhor se verá infra, mas que se aplica igualmente à presente situação, ou seja, uma atuação diversa do que a simples invocação da existência da propriedade em Portugal de um prédio isento de IMI nos termos do art.º 11.º-A do CIMI.

É preciso não esquecer que, nos anos de 2016 a 2019, o Requerente manteve o epicentro da sua vida pessoal e profissional na Suíça, deslocando-se pontualmente a Portugal.

O Requerente reside na Suíça, onde vivia a maior parte do ano (isto é, em cada um dos anos em causa), por razões profissionais, deslocando-se apenas pontualmente a Portugal, pernoitando em casa de familiares e não no referido imóvel da sua propriedade.

Veja-se, ainda, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 24 de fevereiro de 2011, proferido no Processo 0876/10, onde se pode ler:

“Ora, atento o probatório fixado e confrontando com os critérios atributivos da qualidade de residente para efeitos de IRS previstos no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS (desconsiderando, pelas razões já referidas o critério do n.º 2 do artigo 16.º- “residência por dependência”), resulta evidente que apenas o critério da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS – 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 actual – deve ser equacionado no caso dos autos como podendo determinar a atribuição ao recorrido da qualidade de residente em Portugal para efeitos de IRS. Sucede, contudo, que, como explica MANUEL FAUSTINO em «Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português» (CTF, n.º 424, p. 124), o referido critério legal «exige a reunião do “corpus” e do “animus”. (...) um “corpus”, constituído por um local de residência, associado a um “animus”, que consiste na “intenção” de a manter e ocupar como residência habitual (...))», pelo que, prossegue o citado autor (op. cit.. p. 125) “(...) ao integrar-se na previsão a manutenção e ocupação dessa casa como residência habitual desde logo se excluem da condição de residentes os que dispõem em Portugal de uma simples habitação secundária (desde que nela não permaneçam mais de 183 dias por ano) ou de férias, bem como aqueles que, nomeadamente os emigrantes, dispoem aqui de uma habitação que poderão vir a ocupar como sua residência habitual quando, em definitivo,

regressarem a Portugal, apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas. Não parece, pois, lícito considerar que um emigrante é residente em território português pelo simples facto de ele, em 31 de Dezembro de cada ano, dispor em Portugal de uma casa de habitação, retirando daí, e da sua condição de emigrante – a intenção “de a vir a ocupar” como sua residência habitual. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente (...).
(sublinhados nossos).

Pelo exposto, os elementos disponíveis nos autos levam este Tribunal a concluir que o Requerente, nos anos fiscais em questão, 2016 a 2019, não pretendeu utilizar como residência habitual o prédio de que era proprietário em Portugal, independentemente de estar ou não o mesmo em ruínas (facto que não se apurou face à inexistência nos autos das fotografias a que o Requerente alude como estando juntas com o documento 22 do PPA).

E, é preciso não olvidar que, nos termos do n.º 5 do artigo 16.º do CIRS, “a residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado”, pelo que, também neste ponto, é indiferente se o cônjuge e as filhas do Requerente residem, e onde residem, em Portugal.

E, assim, em conclusão, não estão conseqüentemente verificadas condições que façam supor que o prédio urbano, destinado a habitação, sito em Portugal, seria mantido e ocupado como residência habitual, não estando, por isso, preenchido o critério previsto na alínea b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS.

Mas, atente-se:

Mesmo que se verificassem as condições que fizessem supor que o prédio sito em Portugal seria mantido e ocupado como residência habitual, a posição defendida pela AT, para suportar a legalidade das liquidações de IRS em crise, nunca poderia ter vencimento.

É que a razão de ser das Convenções sobre Dupla Tributação (CDT) funda-se precisamente na circunstância de vários Estados soberanos terem considerado que as aplicações unilaterais das suas normas fiscais consubstanciam uma potencial fonte de conflitos.

“Deste modo, ao lado das fontes tradicionais da lei fiscal têm surgido instrumentos jurídicos destinados a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal internacional e que se integram no Direito Internacional Fiscal” (vd. Margarida Mesquita, “As Convenções sobre Dupla Tributação”, Lisboa, 1998).

Relevaria, então, para aferir da pretensão da AT, saber se a mesma é legítima face ao texto da Convenção celebrada entre Portugal e a Suíça para evitar a dupla tributação, uma vez que, como já atrás se referiu, as regras convencionais se sobrepõem às regras nacionais (artigo 8.º, n.º 1 e 2 da CRP)”.
Já supra se transcreveu o disposto no art.º 4.º da CDT Portugal-Suíça, para o qual se remete.

A CDT entre Portugal e a Suíça procura resolver situações de dupla residência, em que alguém tem “contactos prolongados com mais de uma ordem jurídica” (vd. J. L. Saldanha Sanches, “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra, 2007, pp. 339-340), através de diversas regras especiais (de desempate) cuja aplicação determinará a residência em apenas um dos Estados que reclamam a residência fiscal de um determinado sujeito passivo.

“As convenções internacionais sobre dupla tributação aceitam tal competência (...) limitando-se a estabelecer regras de «desempate» que permitem qualificar um contribuinte como residente em (apenas) um dos Estados contratantes quando ambos (por força das divergências entre as respetivas leis) o considerem como tal.” (vd. Rui Duarte Morais, “Sobre o IRS”, Coimbra, Almedina, 2016, 3.ª Edição, p. 12.).

Dispõe o artigo 4.º n.º 2, alínea a), da CDT entre Portugal e a Suíça que:

“2 — Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:

a) Será considerada residente do Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado Contratante com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais)”.

Ou seja, mesmo que se concluísse (o que apenas se considera por mera hipótese de raciocínio!) que o Requerente também dispunha de uma habitação permanente à sua disposição em Portugal, o mesmo seria sempre “*considerado residente apenas do Estado Contratante com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais)*”, que não deixaria de ser a Suíça, o país onde residiu mais de 183 dias em cada um dos anos fiscais em discussão nos presentes autos, o país onde exerceu a sua atividade como trabalhador por conta de outrem, o país onde auferiu, como trabalho dependente, a totalidade dos seus rendimentos respeitantes às liquidações impugnadas.

Assim, o Tribunal está em condições de concluir que o Requerente não residia para efeitos fiscais em Portugal, nos anos de 2016 a 2019, por aplicação da lei interna portuguesa (artigo 16.º do CIRS) e do artigo 4.º da CDT celebrada entre Portugal e a Suíça, os quais obstam a que Portugal possa tributar os rendimentos auferidos pelo Requerente objeto das liquidações impugnadas.

Sobre os certificados de residência fiscal emitidos pelas Autoridades Fiscais suíças:

Mesmo que não exista, em bom rigor, um conflito de competências, em resultado do alegado supra, a existência de uma CDT, no caso concreto entre Portugal e a Suíça, poderá ter inegavelmente a virtualidade de facilitar a análise da situação concreta, incluindo da parte da AT, e a decisão do litígio trazida ao Tribunal.

Da matéria de facto dada como provada consta que, em 11 de novembro de 2020, as Autoridades Fiscais Suíças (Cantão de Zurique -Direção Financeira – Repartição de Finanças Cantonal), emitiu certificados de residência fiscal onde certifica que o Requerente era residente em ..., na Suíça, no períodos de 01/01/2016 a 31/12/2016, no período de 01/01/2017 a 28/10/2017, no período de 02/01/2018 a 31/12/2018 e no período 01/01/2019 a 01/11/2019, e que o Requerente foi sujeito, na Suíça, ao pagamento de impostos federais, cantonais e municipais de acordos com as leis fiscais suíças.

A AT defende que o certificados de residência emitidos pela Autoridade Fiscal Suíça não foram emitidos nos termos e para os efeitos do art.º 4.º (Residente) da CDT Portugal-Suíça, pelo que não se comprova que o Requerente tinha a sua residência fiscal na Suíça e,

consequentemente, foi tributado na Suíça pela universalidade dos seus rendimentos (full tax liability)”.

E note-se que, no caso em apreço, nem sequer estamos perante a exigência de um formulário autenticado como vinha sendo exigido, por exemplo, no artigo 98.º do CIRC, mas de um certificado de residência emitido no âmbito de uma CDT, sendo que da CDT não existem regras estanques e rígidas no que respeita à emissão de certificados de residência.

Seguros da falta de razoabilidade e desproporcionalidade dessa exigência de emitir um certificado que se refira expressamente ao artigo 4.º da CDT Portugal-Suíça e da menção de uma tributação pela universalidade dos rendimentos, o Supremo Tribunal Administrativo, decidiu, no acórdão de 22-06-2011, proferido no processo n.º 0283/11, que “estes formulários não constituem requisitos "ad substantiam", sendo a prova de residência um mero requisito "ad probationem", já que a certificação de residência é um acto de mero reconhecimento dos pressupostos dos benefícios previstos nas convenções, limitando-se a AF à confirmação desses pressupostos, sendo que, na verdade, o que releva é a efectiva verificação dos respectivos pressupostos, pelo que não devem aqueles formulários constituir o único meio de prova necessário para certificar a sua residência”.

No caso dos autos, o que está sobretudo em causa é a certificação pela Autoridade Tributária suíça de que um sujeito é residente fiscal em determinados anos e aí sujeito a imposto sobre o rendimento.

Embora as convenções sobre a dupla tributação permitam aos estados contratantes regularem questões procedimentais, a exigência da prova não pode de forma alguma contender com os elementos materiais que determinam a aplicação da convenção.

Ou seja, sendo lícito à AT nacional proceder à emissão dos seus próprios formulários e certificados de residência, a mesma está inibida, bem como o estado português, de criar mais um pressuposto dessa aplicação, como uma referência expressa ao artigo 4.º da CDT (Residente) e a sujeição do contribuinte à universalidade dos seus rendimentos na Suíça. Trata-se de uma exigência manifestamente desproporcionada.

Ora, no caso em apreço, as autoridades fiscais suíças expressamente declararam que o Requerente era residente em ..., na Suíça, nos períodos de 01/01/2016 a 31/12/2016, no período de 01/01/2017 a 28/10/2017, no período de 02/01/2018 a 31/12/2018 e no período

01/01/2019 a 01/11/2019, e que o mesmo foi sujeito, na Suíça, ao pagamento de impostos federais, cantonais e municipais de acordos com as leis fiscais suíças.

É de mencionar ainda que a disposição convencional que se refere ao “residente” de um estado contratante é exatamente o artigo 4.º da CDT, que passou a ter essa nova epígrafe aquando do Protocolo Modificativo à CDT em vigor desde 21 de outubro de 2013.

E foi ainda dado como provado que o Requerente pagou impostos suíços por rendimentos do trabalho dependente, de montante significativo em todos aqueles anos, ficando afastada a possibilidade de o Requerente ter obtido rendimentos na Suíça em apenas alguns meses do ano, permanecendo a maior parte do ano em questão em território português.

Como se referiu, a própria natureza dos rendimentos auferidos, trabalho assalariado ou dependente, auferidos numa base mensal durante a maior parte dos anos fiscais em causa, permitem a este Tribunal arbitral concluir, sem margem para dúvidas, que o Requerente era residente na Suíça em ..., na Suíça, e aí habitava para desenrolar a sua atividade profissional laboral, mesmo que tenha igualmente desempenhado funções noutros países mas sempre a trabalhar para a sua entidade patronal suíça, sendo que alguma vez trabalhou em Portugal durante esses períodos.

Nos termos do artigo 8.º n.º 2 da CRP as normas constantes das convenções internacionais regularmente ratificadas vigoram na ordem interna e vinculam internacionalmente o Estado Português não podendo por tal razão uma qualquer norma interna, e por maioria de razão instruções dos serviços sob a forma de emitir certificados de residência fiscal, alterar uma norma constante da convenção.

Nesse sentido veja-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 107/84 in BMJ n.º 365-107.

E caso subsistissem quaisquer dúvidas à AT, a comprovação da residência nos termos por si pretendidos poderia ser feita com facilidade através de meios especialmente vocacionados para a troca das informações necessárias para aplicar as CDT, previstos expressamente na CDT Portugal-Suíça no seu artigo 25.º, adicionado pelo Protocolo Modificativo, sendo que a AT, no presente caso em litígio, até já se havia socorrido desses mecanismos de troca de informações através do qual foi informada da natureza e montantes dos rendimentos auferidos pelo Requerente na Suíça nos anos 2016, 2017, 2018 e 2019. Sendo que o facto de as autoridades fiscais suíças terem disponibilizado a informação requerida pela AT não indica,

de nenhum modo, como refere o Requerente, que esta considere o Requerente como não residente nessa jurisdição.

Aliás, a fórmula utilizada na CDT Portugal-Suíça relativamente à «troca de informações», aponta no sentido da imperatividade da obtenção das informações necessárias ou previsivelmente relevantes para as aplicar.

No caso da CDT entre Portugal e a Suíça, o n.º 1 do artigo 25.º estabelece o seguinte, sobre a “Troca de Informações”:

“1 - As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações que sejam previsivelmente relevantes para a aplicação do disposto na presente Convenção ou para a administração ou a aplicação da legislação interna relativa aos impostos abrangidos pela presente Convenção, na medida em que a tributação nela prevista não seja contrária à presente Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto no artigo 1.º

2 - Quaisquer informações obtidas nos termos do n.º 1 por um Estado Contratante serão consideradas confidenciais do mesmo modo que as informações obtidas nos termos da legislação interna desse Estado e só poderão ser reveladas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança dos impostos referidos no n.º 1, ou dos procedimentos declarativos ou executivos, ou das decisões de recursos, relativos a esses impostos. Tais pessoas ou autoridades utilizarão as informações assim obtidas exclusivamente para esses fins. Elas podem revelar informações no decurso de audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais. Não obstante o anteriormente disposto, as informações recebidas por um Estado Contratante poderão ser utilizadas para outros fins, quando essas informações possam ser utilizadas para tais fins nos termos da legislação de ambos os Estados e a autoridade competente do Estado que as fornece autorizar essa utilização”.

3 - O disposto nos n.ºs 1 e 2 não poderá, em caso algum, ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de: a) Tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa desse ou às do outro Estado Contratante; b) Fornecer informações que não possam ser obtidas nos termos da sua legislação ou no âmbito da sua prática administrativa normal ou nas do outro Estado Contratante; c) Transmitir

informações reveladoras de segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, ou informações cuja comunicação seja contrária à ordem pública.

4 - Se forem solicitadas informações por um Estado Contratante em conformidade com o disposto no presente artigo, o outro Estado Contratante utilizará os poderes de que dispõe para obter as informações solicitadas, mesmo que esse outro Estado não necessite de tais informações para os seus próprios fins fiscais. A obrigação constante da frase anterior está sujeita às limitações previstas no n.º 3, mas essas limitações não devem, em caso algum, ser interpretadas no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a fornecer tais informações pelo simples facto de estas não se revestirem de qualquer interesse para si no âmbito interno.

5 - O disposto no n.º 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado Contratante se recuse a fornecer informações unicamente por estas serem detidas por um banco, outra instituição financeira, um mandatário ou por uma pessoa atuando na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações se referem a direitos de propriedade de uma pessoa. No caso da Suíça, de modo a obter essas informações, as suas autoridades fiscais, caso tal seja necessário para o cumprimento do disposto no presente número, terão poderes para impor a revelação das informações referidas, não obstante o disposto no n.º 3 ou quaisquer outras disposições contrárias da sua legislação interna.»

Os termos imperativos deste n.º 1 do artigo 25.º da CDT não parecem deixar margem para dúvidas de que a troca de informações é obrigatória desde que elas “*sejam previsivelmente relevantes para a aplicação do disposto na presente Convenção ou para a administração ou a aplicação da legislação interna relativa aos impostos abrangidos pela presente Convenção, na medida em que a tributação nela prevista não seja contrária à presente Convenção*”. Neste sentido veja-se a decisão do Processo 769/2020-T do CAAD.

Assim, há igualmente erro de interpretação da referida CDT e da lei por parte da AT, ao considerar imprescindível a prova da residência através de menções extras para além das constantes dos certificados de residência suíços.

E acompanhando o decidido no Processo n.º 769/2020-T do CAAD:

“diga-se, ainda, que a actuação da Administração Tributária está subordinada ao princípio do inquisitório e da busca da verdade material, enunciado no artigo 58.º da LGT, que impõe

à Administração Tributária o dever de «no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».

À face deste princípio, a Administração Tributária não tem só a possibilidade, mas sim o dever de efectuar as diligências tendentes a obter as informações permitidas pelas CDT, o que se justifica acentuadamente por se tratar de um meio de prova especialmente qualificado, equiparado às próprias informações da Administração Tributária portuguesa (artigo 76.º, n.ºs 1 e 4, da LGT).

Assim, numa perspectiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico (como impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil), que pressupõe a sua coerência, a observância dos deveres decorrentes do princípio do inquisitório não é dispensada quando está em causa o accionamento das CDT, antes é por estas pressuposta, sendo essa a finalidade primacial da previsão da possibilidade de troca de informações entre as administrações tributárias. (...)

(...) Com efeito, como se referiu, mesmo quando a lei estabelece que o ónus da prova recai sobre o contribuinte, a Administração Tributária não está dispensada de «realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido» (artigo 58.º da LGT). As regras do ónus da prova, no procedimento tributário, não têm o alcance de dispensar a Administração Tributária do cumprimento deste dever, mas apenas de estabelecer contra quem deve ser proferida a decisão no caso de, no final do procedimento, ficar com uma dúvida insanável sobre qualquer ponto da matéria de facto. O funcionamento destas regras, assim, ocorre apenas quando, após a actividade necessária para a adequada fixação da matéria de facto, directamente a partir dos meios de prova e indirectamente com base na formulação de juízos de facto, se chega a uma situação em que não se apurou algum ou alguns dos factos que relevam para a decisão que deve ser proferida. Nestes casos, por força das regras do ónus da prova, devem decidir-se os pontos em que se verifique tal dúvida contra a parte que tem o ónus da prova. (...). Assim, no procedimento tributário (...), o princípio do inquisitório, enunciado neste artigo 58.º da LGT, situa-se a montante do ónus de prova (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-10-2009, processo n.º 0583/09), só operando as regras do ónus da prova quando, após o devido cumprimento daquele princípio, se chegar a

uma situação de dívida (non liquet) sobre os factos relevantes para a decisão do procedimento tributário, situação esta em que a matéria de facto é decidida contra a parte a quem é imposto tal ónus.

De resto, o dever de utilização de todos os meios de prova necessários resulta claramente de do artigo 50.º do CPPT que estabelece que “no procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos ...”, independentemente de o ónus da prova recair ou não sobre o contribuinte, norma esta que está em sintonia com o artigo 72.º da LGT que estabelece que o “órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito”.

As expressões “todas as diligências necessárias”, “todos os meios de prova admitidos em direito” e “todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários”, utilizadas nos artigos 26.º e 72.º da LGT e 50.º do CPPT, não dão margem para interpretação restritiva quanto aos deveres de realização de diligências que a lei impõe à Administração Tributária e à não restrição dos meios de prova que deve utilizar.

Não há qualquer norma das CDT que afaste este dever que é imposto generalizadamente à Administração Tributária em todos os procedimentos tributários e é exigido para assegurar a concretização dos princípios constitucionais da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, da justiça e da igualdade (artigo 266.º da CRP) que não se compatibilizam com a imposição de tributação em situações em que não se verificam os pressupostos substantivos da sua aplicação. Aliás, precisamente em situações deste tipo o Supremo Tribunal Administrativo, independentemente da apresentação ou não de formulário, várias vezes afirmou a preponderância da situação substantiva).”

Pelo exposto, a atuação da AT subjacente às liquidações impugnada enferma igualmente de vício de violação do princípio do inquisitório e de erro de interpretação do artigo 25.º, n.º 1, da CDT entre Portugal e a Suíça.

Conclui-se, assim, ser manifestamente errónea a interpretação da Requerida da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, do artigo 4.º e do artigo 25.º, n.º 1, ambos da CDT entre Portugal e a Suíça e vício de violação do princípio do inquisitório, enfermando os atos de liquidação de IRS em crise de erro nos pressupostos de facto e direito.

Estes vícios justificam a anulação das quatro liquidações impugnadas, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Os indeferimentos expressos das três reclamações gratuitas enfermam dos mesmos vícios, já que mantêm as liquidações, com os fundamentos que constam dos despachos de indeferimento.

Em face do exposto, e sem necessidade de maiores considerações, impõe-se concluir que as quatro liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) em crise, são ilegais, devendo ser anuladas.

1.4. Juros compensatórios

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respectivas liquidações de IRS (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam estas, justificando-se também a sua anulação.

1.5. Questão do pedido de indemnização por garantias indevidas e juros indemnizatórios

No pedido de pronúncia arbitral consta expressamente o seguinte:

“tudo com as devidas consequências legais, em particular, com a condenação da AT à indemnização do Requerente pela prestação indevida de garantia nos termos do artigo 53.º da

LGT e/ou pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT caso tal se venha a revelar aplicável”.

O artigo 171.º do CPPT, estabelece que «*a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*».

Conforme jurisprudência do CAAD (vide, a título de exemplo, decisão do Processo 39/2018-T do CAAD), parece inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação e sua imputabilidade.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a “*legalidade da dívida exequenda*”, pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, *é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida*.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

“1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou”.

A referência à “liquidação” na expressão “houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo” deve ser entendida em sentido lato, como reportando-se ao **procedimento de liquidação**, constituído pelo conjunto de actos tendentes à definição de uma obrigação de pagamento do montante de um tributo por um determinado sujeito passivo, abrangendo não só a liquidação stricto sensu (constituída pelo acto em que se determina a coleta, efetuando as operações aritméticas de cálculo do tributo a pagar), mas também a fase de lançamento (em que se determinam os sujeitos passivos e a matéria coletável ou tributável e a taxa a utilizar no caso de serem potencialmente aplicáveis mais que uma).

É com esse sentido lato que a expressão “liquidação” é utilizada, por exemplo, nos artigos 54.º, n.º 1, alínea b), da LGT e 10.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, em que não se indicam competências da Administração Tributária especificamente referentes ao lançamento dos tributos.

E, insere-se ainda no procedimento de liquidação a respetiva notificação ao destinatário, pois, antes da notificação, as operações realizadas são meros atos internos, livremente revogáveis, que não definem a posição da Administração Tributária em relação ao contribuinte.

Aliás, na maior parte dos casos, os erros dos atos de liquidação não resultam do próprio ato que concretiza as operações aritméticas de determinação do tributo a pagar, mas de outros atos do procedimento que lhe estão subjacentes pelo que não se compreenderia uma interpretação do termo “liquidação” utilizado no n.º 2 do artigo 53.º com o sentido restrito, pois não há razões para distinguir, para efeitos de indemnização pelos prejuízos sofridos com a prestação de garantia, entre as lesões provocadas por actos não renováveis em que os vícios

se reportam ao próprio acto de liquidação e as que derivam de vícios de outros actos do respectivo procedimento de liquidação.

Para além disso, o sentido lato referido é a interpretação que melhor se compagina com a expressão “liquidação”, a qual é adequada a referenciar todo o procedimento de liquidação - sendo antes utilizada para referenciar o sentido estrito, por mais precisa, a expressão “**ato de liquidação**”.

A isto acresce que o artigo 53.º da LGT visa facilitar aos lesados por uma atuação ilegal da Administração Tributária a reparação a que constitucionalmente têm direito (artigo 22.º da CRP) e o princípio da igualdade impõe que esse direito seja reconhecido a todos os contribuintes que suportaram despesas com prestação de garantias, por ter sido praticado um acto de liquidação que enferme de uma ilegalidade tal que inviabiliza a sua renovação, como é o caso da caducidade do direito de liquidação.

Assim, tendo de presumir-se que o legislador consagrou a solução mais acertada e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), é de concluir que aquela expressão “erro imputável aos serviços na liquidação do tributo”, abrange todas as ilegalidades que afectem a validade da liquidação, inclusivamente as relativas à sua notificação, que é o acto final do procedimento de liquidação, como está subjacente ao regime do artigo 45.º, n.º 1, da LGT.

Por conseguinte, é de concluir que o Requerente teria direito a ser indemnizado, pois o erro que afeta a validade das liquidações é imputável à AT, caso tivesse prestado garantia para suspender o processo de execução fiscal instaurado com base nessa liquidação inválida.

Quanto à questão dos juros indemnizatórios, de harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo

100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *“se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea”*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-

se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a juros indemnizatórios.

Cumpra, assim, apreciar o pedido de a condenação da AT à indemnização do Requerente pela prestação indevida de garantia nos termos do artigo 53.º da LGT e/ou pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Como consta da matéria de facto dada como provada:

AI) O Requerente não efetuou o pagamento das liquidações de IRS, incluindo dos juros compensatórios, notificadas;

AJ) Pelo Serviço de Finanças de... foi instaurado o processo executivo n.º ...2020..., no valor de € 24.978,09 relativamente ao ano de 2016 (Cfr. Documentos n.º 40 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

AL) No âmbito do processo n.º ...2020..., referente ao ano de 2016, foi penhorado o veículo com a matrícula ..., com o valor atribuído de € 2.140,20, tendo o Requerente solicitado o pagamento em prestações da dívida, a dispensa de prestação de garantia e, subsidiariamente, a conversão da penhora em garantia (Cfr. Documentos n.º 40 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

AM) O pedido referido em AL) não foi ainda objeto de resposta por parte da AT.

Ora, é manifesto que, nos autos, o Requerente não prestou garantia bancária ou equivalente para suspender a execução ou execuções instauradas pela AT, tendo si requerida a dispensa de prestação de garantia num processo executivo relativo ao ano de 2016, tendo-se limitado, a título subsidiário, a pedir a conversão da penhora do automóvel em garantia para a suspensão da execução, pedidos estes que, conforme alega, ainda não foram objeto de resposta por parte da AT.

Nestes termos, manifestamente improcede o pedido de condenação da AT a pagar ao Requerente, a título de indemnização, por despesas suportadas com a prestação de uma garantia.

Relativamente aos juros indemnizatórios, estes dependem do pagamento indevido e não foi apresentada prova do pagamento das quantias liquidadas. Ao invés, é o próprio Requerente que no seu PPA que afirma: “104. *Uma vez que discordava das liquidações ora contestadas, o Requerente não procedeu ao seu pagamento.*”

É verdade que, no seu pedido, o Requerente termina dizendo “*caso tal se venha a revelar aplicável*”, do qual se depreende a eventualidade de não só prestar garantia para suspender a execução, como efetuar o pagamento do imposto, o que se desconhece.

Por isso, não há fundamento factual para se decidir neste processo se há ou não direito a juros indemnizatórios, pelo que tem de ser julgado improcedente os respectivos pedidos, sem prejuízo dos eventuais direitos poderem ser reconhecidos ao Requerente em sede de execução de julgado, que é o meio processual adequado para os definir, quando não há elementos para esse efeito no processo declarativo (artigo 609.º, n.º 2, do CPC).

V. Decisão

Em face do exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da ilegalidade das liquidações de IRS n.º 2020..., relativa ao ano de 2016, n.º 2020..., relativa ao ano de 2017, n.º 2020..., relativa ao ano de 2018 e n.º 2021..., relativa ao ano de 2019;
- b) Anular estas liquidações de IRS n.ºs 2020..., 2020..., 2020... e 2021..., bem como as inerentes liquidações de juros compensatórios;
- c) Anular os despachos de indeferimento expresso dos procedimentos de reclamação graciosa n.ºs ...2021..., ...2021... e ...2021...;
- d) Julgar improcedentes os pedidos de condenação da AT à indemnização do Requerente pela prestação indevida de garantia e/ou o pagamento de juros

indemnizatórios, sem prejuízo de os respetivos direitos poderem ser exercidos em execução da presente decisão arbitral.

VI. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 61.331,02 (sessenta e um mil trezentos e trinta e um euros e dois cêntimos).

VII. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 2.448,00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 6 de julho de 2022

Os Árbitros,

(Regina de Almeida Monteiro, árbitro Presidente)

(Pedro Miguel Bastos Rosado, árbitro adjunto -Relator)

(Tito Barros Caldeira, árbitro adjunto)