

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão Uniformizador

Processo	Data do documento	Relator
1679/13.9BALS	4 de março de 2020	Pedro Manuel Dias Delgado

DESCRITORES

Residência por dependência > Residência > Convenção contra a Dupla Tributação

SUMÁRIO

O conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º da Convenção contra a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Itália (aprovada para ratificação pela Lei n.º 10/82, de 1 de Junho), dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada nos artigos 8.º da CRP e 1.º, n.º 1 da LGT

TEXTO INTEGRAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 3/2020

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04 de março de 2020

Processo n.º 1679/13.9BALS

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 - Z..., por si e na qualidade de representante fiscal de X..., melhor identificados nos autos vêm ao abrigo do disposto no artigo 25.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, interpor recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo da decisão arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) no processo n.º 41/2013-T, que julgou improcedente a anulação dos actos de liquidação de IRS referentes aos anos de 2008 e 2010, respectivamente nos montantes de (euro)30.208,21 e (euro)21.100,18, por considerarem que a referida decisão arbitral está em oposição com os seguintes acórdãos fundamento:

- Com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, datado de 20.12.2005, proferido no processo n.º 2/03, quanto à questão da interpretação do artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo

Tributário;

- Com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 07/04/2011, proferido no processo n.º 4550/11, no que concerne à obrigatoriedade de a Autoridade Tributária corrigir oficiosamente os elementos cadastrais dos contribuintes, quando disponha de elementos para o efeito;
- Com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 22/05/2013, proferido no processo n.º 1041/11, quanto à questão da interpretação da natureza das declarações de rendimentos e sua sindicância judicial;
- Com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 16/06/2010, proferido no processo n.º 46/10, no que respeita ao não cumprimento do princípio do inquisitório a que os tribunais se encontram adstritos;
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 16/06/2010, proferido no processo n.º 462/10, no que concerne ao princípio da supremacia do direito internacional convencional sobre as normas nacionais.

Os recorrentes apresentaram alegações de recurso, com o seguinte quadro conclusivo:

«a. Nos termos do artigo 25.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, é admissível recurso do mérito da decisão arbitral para o Supremo Tribunal Administrativo, quando a mesma esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo;

b. No caso em apreço, verifica-se que a decisão arbitral encontra-se em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com i) o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 2/03-Braga, datado de 20.12.2005, no que concerne à interpretação do artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; ii) o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 1041/11, datado de 22.05.2013, no que concerne à interpretação da natureza das declarações de rendimentos e sua sindicabilidade judicial; iii) o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no processo n.º 4550/11, datado de 07.04.2011, no que concerne à obrigatoriedade de a Administração Tributária corrigir oficiosamente os elementos cadastrais dos contribuintes, quando disponha de elementos para o efeito; iv) o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 46/10, datado de 16.06.2010, no que respeita ao não cumprimento do princípio do inquisitório a que os tribunais se encontram adstritos; e, ainda, v) o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 462/10, datado de 16.06.2010, no que concerne à sobreposição das normas de direito internacional sobre as normas nacionais, pelo que deverá o mesmo ser admitido, conhecendo-se do seu mérito (vide in www.dgsi.pt);

c. A decisão recorrida, ao não conhecer da (i)legalidade das liquidações de imposto, por não terem considerado o teor e a factualidade constante das declarações de substituição apresentadas pela Recorrente em 9.11.2011, é oposta ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo

n.º 1041/11, datado de 22.05.2013, em que se perfilhou a tese de que o sujeito passivo pode atacar a legalidade da liquidação através da apresentação da declaração de substituição que, a ser apresentada antes da emanação da liquidação, deverá ser atendida na liquidação que vier a ser emanada;

d. Constata-se, portanto, que nos termos do Acórdão-fundamento, a Reclamante podia (como fez) atacar a legalidade da liquidação através da apresentação das declarações de substituição (2008 e 2010) que, por terem sido apresentadas antes da emanação das liquidações de imposto aqui contestadas, deveriam ter sido atendidas, quanto aos elementos jurídicos e factuais nela declarados, aquando da emissão das referidas liquidações;

e. A decisão do Tribunal Arbitral, ao entender que a declaração de rendimentos tem efeitos constitutivos - ao concluir que a não indicação, ab initio aquando apresentação da declaração de rendimentos, da opção do sujeito passivo pela tributação como não residente (nos termos artigo 16.º, n.º 3 do Código do IRS) não pode, posteriormente, ser alterada - é oposta à posição assumida pelo Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 35/02-Porto, datado de 15.10.2009 em que se perfilhou a tese de que a declaração de rendimentos não tem efeitos constitutivos, podendo a sua ilegalidade, designadamente com base no erro de facto, ser atacada graciosa ou judicialmente;

f. Verifica-se, portanto, que o facto de nas primeiras declarações entregues se ter declarado o marido da Recorrente como sendo residente em território nacional, não implica que, posteriormente, o erro de facto declarado não pudesse ser corrigido - o que se fez, quer através da apresentação das Reclamações Graciosas com vista à anulação dos actos tributários de IRS referentes aos anos de 2008 e 2010, quer no âmbito do presente processo arbitral, uma vez que, como postula o Acórdão citado, as declarações não têm, por si só, a virtualidade constitutiva sobre os factos tributários;

g. A decisão recorrida, ao entender que a comunicação da alteração do domicílio fiscal do marido da Recorrente, com efeitos a 1.01.2007, não deverá relevar para efeitos de tributação em sede de IRS, é frontalmente oposta ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo n.º 4550/11, datado de 07.04.2011, no qual se perfilhou a tese de que a Administração Tributária está adstrita à rectificação oficiosa do domicílio fiscal dos sujeitos passivos se dispuser de elementos para o efeito;

h. Uma vez que à data da emanação das liquidações de imposto, não só a Administração Tributária detinha todos os elementos necessários para proceder à rectificação oficiosa do domicílio fiscal do marido da Recorrente (como não residente em território nacional) - o que não fez, em manifesta violação do n.º 6 do artigo 19.º da lei geral tributária - como, ainda, se constata que o marido da Recorrente já tinha procedido à comunicação da alteração do domicílio fiscal com efeitos a 1.01.2007 e a própria Recorrente tinha logrado substituir as declarações de rendimentos indicando o referido domicílio, em consonância com a referida alteração de domicílio fiscal, verifica-se que a Administração Tributária não poderia ter ignorado, nas liquidações emanadas, a alteração do domicílio fiscal do marido da Recorrente para efeitos de

tributação nos anos de 2008 e 2010;

i. A decisão recorrida, ao não conhecer de todos os factos com vista ao apuramento da situação a que foi chamado a julgar, designadamente o facto de o marido da Recorrente residir em Itália e ter declarado essa residência (com efeitos retroactivos a 1.01.2007), está em manifesta oposição com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 46/10, datado de 16.06.2010, no qual se entendeu que incumbe ao juiz a direcção do processo e a realização de todas as diligências que, num critério objectivo, considere úteis ao apuramento da verdade material subjacente à situação que lhe é colocada a julgar;

j. A decisão do Tribunal Arbitral, ao não apreciar a aplicação ao caso sub judice das normas de direito internacional abstractamente aplicáveis na determinação da categoria de residente, designadamente o artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Itália, está em manifesta oposição com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 462/10, datado de 27.10.2010, no qual se perfilhou a tese de que o princípio de residência por dependência, acolhido no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal;

k. De facto, analisando a situação familiar do marido da Recorrente e, ainda, dos seus interesses vitais, pessoais e económicos, verifica-se que, em relação ao ano de 2010, o marido da Recorrente deveria ter sido considerado como residente fiscal em Itália, à luz do artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e aquele país e em estrito cumprimento do princípio do primado do direito internacional a que alude o artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, como tal, o princípio da residência por dependência, previsto no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS não poderá ser aplicável ao caso em apreço.»

2 - A Fazenda Pública não apresentou contra alegações.

3 - O Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo, notificado, nos termos e para os efeitos do artigo 146.º, n.º 1 do CPTA, não emitiu parecer.

4 - Colhidos os vistos dos Excelentíssimos Juízes Conselheiros Adjuntos, cumpre apreciar em conferência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário.

5 - A decisão arbitral recorrida deu como assente a seguinte matéria de facto:

«1 - Em 09.05.2009, a Requerente e marido, apresentaram a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao exercício de 2008, acompanhada dos anexos A, B (actividade da esposa), F, H e J (rendimentos auferidos no estrangeiro).

2 - No referido anexo J foram declarados rendimentos no montante de (euro)61.482,42, com imposto pago no estrangeiro de (euro)13.984,88 e contribuições para a Segurança Social de (euro)10.543,02.

3 - Desta declaração resultou a liquidação n.º 2009 5002990331, com imposto a pagar de (euro)359,81.

4 - Em 31.05.2011 e em 28.06.2011 (declaração modelo 3 e declaração de substituição liquidada), os sujeitos passivos apresentaram declaração Modelo 3 de IRS relativa ao exercício de 2010, acompanhada dos anexos A, B (actividade da esposa), F, H e J (rendimentos auferidos no estrangeiro).

5 - No referido anexo J foram declarados rendimentos no montante de (euro)73.471,19, com imposto pago no estrangeiro de (euro)17.177,58 e contribuições para a Segurança Social de (euro)12.232,47.

6 - Desta declaração resultou a liquidação n.º 2011 5004819034, com imposto a pagar de (euro)1.223,24.

7 - Nas declarações de rendimentos apresentadas pelo agregado familiar relativamente aos exercícios em causa 2008 e 2010, o sujeito passivo marido declarou-se residente em Portugal e com estado civil de "casado".

8 - O marido, e representado da Requerente, trabalha, desde Maio de 2005, em agências especializadas da Organização das Nações Unidas (ONU fora do território português).

9 - As referidas funções laborais são prestadas como resultado de concursos para acesso a contratos individuais de trabalho e não de qualquer destacamento por parte de uma instituição ou Ministério português.

10 - De Maio de 2005 a Março de 2007, o marido da Requerente trabalhou ao serviço do World Food Programme/Programa Alimentar Mundial (WFP/PAM), em Khartoum, no Sudão.

11 - De Março de 2007 a Novembro de 2009, o marido da Requerente trabalhou ao serviço da Food and Agriculture Organization/Organização para a Agricultura e Alimentação (FAO), em Khartoum no Sudão.

12 - Desde Novembro de 2009, o marido da Requerente passou a trabalhar ao serviço do World Food Programme/Programa Alimentar Mundial, em Itália, onde se mantém em funções até ao presente.

13 - Não obstante não residir em território português, o marido da Requerente sempre declarou, em Portugal, os rendimentos auferidos ao serviço das agências especializadas da ONU, nos anos indicados.

14 - No Anexo J das Declarações de Rendimentos Modelo 3 dos anos de 2007 a 2010, foi mencionado que o Estado de origem (geográfica) dos rendimentos auferidos pelo marido da Requerente era Itália, uma vez que ambas as agências referidas (Programa Alimentar Mundial e Organização para a Agricultura e Alimentação) tinham sede em Roma.

15 - Em 6 de Outubro de 2009, o marido da Requerente foi notificado pela Direcção de Serviços das Relações Internacionais da Administração Tributária e Aduaneira para, em relação aos rendimentos referentes a 2006 e 2007, remeter a seguinte documentação:

- i. declaração emitida ou autenticada pela autoridade fiscal de Itália contendo a discriminação da natureza e dos montantes ilíquidos de rendimentos obtidos nesse Estado, bem como do montante de imposto total e final pago e sendo o caso, do desconto suportado para regime de segurança social, para os anos em causa;
- ii. liquidação de imposto final obtida em Itália, bem como, sendo o caso, prova do reembolso recebido/imposto pago relativo a essa liquidação final.

16 - Na sequência da citada notificação, o marido e representado da ora Requerente remeteu, em 11 de Novembro de 2009, um requerimento à Direcção de Serviços das Relações Internacionais no qual transmitiu a sua situação profissional e estrutura de rendimentos, referindo que, em virtude de os rendimentos não estarem directamente relacionados com o trabalho prestado ao Estado Italiano - mas apenas com agências internacionais com sede, em Roma - não poderia obter a documentação solicitada.

17 - Até à presente data, o marido da Requerente não obteve qualquer resposta por escrito ao seu requerimento.

18 - A Declaração de Rendimentos Modelo 3, da ora Requerente e marido, referente ao ano de 2010 foi remetida nos mesmos moldes dos anos anteriores, ou seja, declarando que os rendimentos auferidos pelo marido da Requerente tinham origem em Itália.

19 - Pelo Ofício datado de 14 de Março de 2011, o marido da Requerente foi notificado do projecto de decisão referente à desconsideração do crédito por dupla tributação internacional, por imposto suportado no estrangeiro, no que concerne aos anos de 2007 e 2008, em virtude de não terem sido apresentados documentos válidos comprovativos do rendimento auferido e imposto suportado no estrangeiro.

20 - Em requerimento datado de 22 de Março de 2011, o marido da Requerente indicou a sua situação profissional e estrutura de rendimentos, e referiu que, em virtude de os rendimentos não estarem

directamente relacionados com o Estado Italiano mas apenas com agências internacionais com sede em Roma - não poderia obter a documentação solicitada.

21 - Com o referido requerimento foi, ainda, junta uma tradução de uma carta de resposta do Programa Alimentar Mundial, a qual esclarecia que o rendimento auferido pelo marido da Requerente deveria ser isento de tributação em Portugal, juntando, igualmente, um e-mail emanado pela Direcção de Serviços das Relações Internacionais quanto ao caso de um Colega de trabalho do marido da Requerente, no qual aquela entidade referia que os rendimentos estavam isentos com tributação nos termos do artigo 37.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

22 - Pelo Ofício n.º 101657, datado de 22 de Setembro de 2011, o marido da Requerente foi notificado, por parte do Serviço de Finanças de Aveiro que, na sequência do pedido de esclarecimento efectuado por aquele Serviço a Direcção de Serviços do IRS, foi sancionado por aquela Direcção - na informação n.º 2317/2011 - que os rendimentos auferidos pelo marido da Requerente ao serviço da Organização para a Alimentação e Agricultura, não reuniam os pressupostos para poder beneficiar da isenção prevista no artigo 37.º n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

23 - O marido da Requerente, entendendo que não tinha obrigação de declarar os rendimentos por si auferidos em território nacional por de facto - ser um sujeito passivo "não residente em Portugal", optou por formalizar, em 31 de Outubro de 2011, o seu estatuto de não residente junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, inicialmente indicando ter sido residente no Sudão, com efeitos a 1 de janeiro de 2007, e posteriormente em Roma, Itália, tendo nomeado a ora Requerente como sua representante fiscal.

24 - De acordo com a alteração do cadastro - a qual foi admitida pela Administração Tributária - o marido da Requerente passou a constar como "não residente em Portugal" com efeitos a 1 de janeiro de 2007.

25 - Na sequência da alteração do domicílio fiscal do marido da Requerente, a mesma procedeu, em 9 de Novembro de 2011, via Internet, à entrega das declarações de substituição referentes aos anos de 2007 a 2010, nas quais, para além do mais, alterou o estado civil de "casada" para "separada de facto", as quais vieram a ser recusadas por "erro na declaração".

26 - Pelo Ofício n.º 102241, datado de 5 de Dezembro de 2011, a Requerente foi notificada da informação n.º 273/2011 elaborada pela Direcção de Finanças de Aveiro, na qual se expunham as razões para se ter procedido à correcção dos valores constantes da sua declaração de rendimentos referentes ao ano de 2008.

27 - Pelo Ofício n.º 613, datado de 10 de Novembro de 2011, a Requerente foi igualmente notificada para se pronunciar sobre a proposta de correcção dos valores constantes da sua declaração de rendimentos referentes ao ano de 2010.

28 - Em resposta aos citados Ofícios, a Requerente informou que, ainda antes da recepção dos mesmos, havia procedido, em 9 de Novembro de 2011 à submissão de declarações de substituição referentes aos anos de 2008 e de 2010 nas quais apenas foram declarados os rendimentos da Requerente, uma vez que o marido desta era considerado um sujeito passivo não residente em território nacional nos termos do artigo 16.º, n.º 3 do Código do IRS, não tendo quaisquer rendimentos tributáveis a declarar em Portugal.

29 - No dia 6 de Dezembro de 2011, a Requerente foi notificada do Ofício n.º 8188, datado de 30 de Novembro, no qual o Serviço de Finanças informava que, relativamente à declaração de substituição referente ao ano de 2010 a mesma apresentava erros, por divergência do agregado familiar, pelo que os mesmos deveriam ser corrigidos no prazo de 30 dias. Mais informava que não tendo sido invocados novos factos no exercício do direito de audição prévia quanto às correcções propostas, iria ser elaborado o respectivo documento de correcção.

30 - Por requerimento remetido em 16 de Dezembro de 2011, a Requerente informou o Serviço de Finanças de Aveiro-1 que não existia qualquer erro na declaração de substituição entregue pela mesma, em virtude de o agregado familiar da Requerente, para efeitos fiscais, ser constituído por si (Sujeito Passivo A) e pelos seus dois filhos dependentes - os quais apenas residem em Itália desde Setembro 2010, pelo que ainda eram considerados como dependentes no ano de 2010, sendo que o seu marido, por ser não residente em Portugal desde há mais de 5 anos, havia optado por exercer a opção prevista no artigo 16.º, n.º 3 do Código do IRS, na medida em que não teria qualquer ligação, ao nível dos rendimentos que auferir, com o território nacional, vivendo mais de 183 dias por ano em Itália e entendendo não preencher nenhum dos critérios previstos no artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS, que o fizesse considerar como residente em Portugal.

31 - No dia 28 e 22 de Dezembro de 2011, a Requerente foi notificada, por si e na qualidade de representante fiscal do seu marido, da demonstração de liquidação de IRS n.º 2011 5005162877 e da demonstração de liquidação de juros, referentes ao ano de 2008, bem como da demonstração de liquidação de IRS n.º 2011 5005160386 e da demonstração de liquidação de juros referentes ao ano de 2010.

32 - No dia 29 e 22 de Dezembro de 2011, a Requerente foi notificada da demonstração de acerto de contas, na qual se apurava o montante de (euro)30.208,21 a pagar até de Fevereiro de 2012, referente ao ano de 2008 e da demonstração de acerto de contas referente ao ano de 2010, na qual se apurava o montante de (euro)21.100,18 a pagar até 25 de Janeiro de 2012.

33 - A Requerente apresentou, em 28 e 21 de Maio de 2011, respectivamente ao auto de liquidação n.º 2011 5005162877 (2008) e acto de liquidação n.º 2011 5005160386 (2010). Reclamações Graciosas com vista à anulação dos actos tributários correspondentes.

34 - Em 11 de julho de 2012, a Requerente foi notificada dos projectos de decisão relativos às Reclamações apresentadas, no sentido do seu indeferimento, no qual a Administração Tributária rejeita toda a argumentação apresentada pela Requerente.

35 - A ora Requerente apresentou a sua participação no procedimento exercendo o seu direito de audição prévia.

36 - Em 15 de Setembro de 2012 a Requerente foi notificada das decisões de indeferimento das Reclamações Graciosas apresentadas, tendo a Administração Tributária reiterado a posição anteriormente assumida.

37 - Em 16.10.2012, a Requerente interpôs Recurso Hierárquico contra cada um dos actos de indeferimento das Reclamações Graciosas apresentadas contra as liquidações de imposto acima identificadas.

38 - Decorridos 60 dias, os Recursos Hierárquicos interpostos não foram alvo de qualquer decisão, que fosse notificada à Requerente.»

6 - O acórdão do TCAN, datado de 20.12.2005, proferido no processo n.º 02/03, referido pelos recorrentes quanto à questão da interpretação do artigo 59.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário considerou como provada a seguinte matéria de facto:

«1 - Para efeitos fiscais o impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de rendimentos de 1994, não fazendo aí menção à existência no agregado familiar de alguém com grau de invalidez permanente igual ou superior a 60 % - fls. 7 do processo administrativo apenso;

2 - A liquidação subsequente apurou o crédito de 28.204\$00, do impugnante - fls. 8 do processo administrativo apenso;

3 - Com data de 15.11.95 foi emitido para o impugnante o relatório oftalmológico que faz fls. 5 do processo administrativo apenso;

4 - Em 12.02.96 o impugnante apresentou reclamação graciosa, no sentido de lhe serem concedidos os benefícios previstos nos artigos 44.º do EBF e 25.º n.º 3 do CIRS - fls. 2 a 4 do processo administrativo apenso.

Ao abrigo do disposto no art. 712.º do CPC, adita-se a seguinte matéria de facto que igualmente se mostra

provada, dado o seu interesse para a boa decisão da causa:

5 - A reclamação supra referida foi apresentada «ao abrigo do disposto no art. 97.º n.º 3 do Cód. Proc. Tributário, com vista à anulação da liquidação de IRS do ano de 1994, na parte a que tiver direito, com fundamento em incapacidade permanente superior a 60 %»;

6 - Nessa reclamação, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, o reclamante alegou que só teve conhecimento em 15.11.95, através do relatório oftalmológico referido em supra 3., que era portador desde 1994 de incapacidade permanente superior a 60 %, invocando por isso o prazo para reclamar contra a liquidação prevista no n.º 3 do art. 97.º do CPT, que manda contá-lo a partir da data em que se tornou possível conhecer o facto;

7 - Essa reclamação foi indeferida em 8/03/96 com fundamento na sua extemporaneidade em virtude de ter sido deduzida para além do prazo de 90 dias previsto no art. 97.º n.º 1 e 123.º n.º 1, ambos do CPT - cf. despacho que consta de fls. 12 do processo apenso;

8 - Contra essa decisão recorreu hierarquicamente o reclamante em 12/04/96, nos termos que constam do articulado que se encontra a fls. 15/16 do proc. apenso;

9 - Esse recurso hierárquico veio a obter provimento por despacho de 16/07/97 do Director Geral dos Impostos, por este ter entendido, com base nos diversos pareceres que precederem a sua decisão e de cuja fundamentação se apropriou, que a reclamação era tempestiva e legal por lhe ser aplicável o prazo de um ano previsto pelo n.º 2 do art. 97.º do CPT, na sequência do que ordenou que os autos baixassem à Direcção Distrital de Finanças para apreciação e decisão do mérito da reclamação deduzida tempestivamente contra a liquidação de IRS do ano de 1994 - cf. fls. 23 a 26 do proc. apenso;

10 - Nessa sequência, foi a citada reclamação apreciada e decidida pelo Chefe de Divisão da DDF de Viana do Castelo, por delegação do Director Distrital de Finanças, que a indeferiu por despacho de 22/06/98 com o fundamento de que o apresentado atestado médico comprovativo da existência de incapacidade - hipovisão - fora emitido em 19.12.95 com base em critérios definidos pela Direcção-Geral de Saúde que se encontravam já revogados face à circular normativa n.º 22/DSO de 15/12/95, pelo que esse documento não poderia produzir efeitos tributários. - cf. fls. 28/29;

11 - O reclamante interpôs recurso hierárquico contra essa decisão, nos termos que constam de fls. 36/40;

12 - Por despacho que consta de fls. 63 do p.a., proferido em 2/08/02 pelo Subdirector Geral dos Impostos, por delegação do Director Geral, foi o recurso indeferido com base na fundamentação que consta do projecto de despacho documentado a fls. 66/68 do p.a., do seguinte teor:

4 - Verificou-se que num determinado período, entre Janeiro de 1994 e Dezembro de 1995, os critérios seguidos para a avaliação de incapacidade, nomeadamente a resultante de hipovisão, não iam ao encontro da ratio legis subjacente às normas fiscais que previam esses benefícios, ou seja, conceder um tratamento fiscal de vantagem face à comprovada desvantagem resultante da invalidez na capacidade do contribuinte para o trabalho e para angariar meios de subsistência.

5 - Desta forma, e apesar de o contribuinte ser titular de um atestado de incapacidade, não está a Administração Fiscal obrigada a considerá-lo como válido se tem conhecimento de que os critérios seguidos para a avaliação da mesma, não se coadunam com a existência de deficiências que considere justificativas do tratamento especial previsto nas normas fiscais.

6 - Estes critérios apenas foram corrigidos mediante a emissão da circular normativa n.º 22/DSO, em 15.12.1995, pela Direcção-Geral de Saúde.

7 - O facto de a avaliação do grau de deficiência ter sido efectuada durante o período em que os serviços competentes para a emissão dos documentos comprovativos da mesma, utilizavam os anteriores critérios, leva a que a Administração Fiscal possa exigir dos contribuintes a comprovação dessa incapacidade à luz dos critérios que considera correctos face aos objectivos prosseguidos, de modo a que a mesma possa ser considerada fiscalmente relevante.

8 - E esta exigência, de acordo com o disposto na Circular n.º 1/96, de 30 de Janeiro da DSIRS, aplicava-se aos contribuintes portadores de deficiência, comprovada por declaração passada a partir de 1 de Janeiro de 1994, que quisessem usufruir dos benefícios fiscais, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou de anos anteriores quando quisessem invocar esse direito em sede de reclamação graciosa. Estas instruções referem no entanto que para tal se torna necessário declaração emitida a partir de 15.12.1996.

9 - A razão pela qual foi exigido pela Direcção de Finanças de Viana do Castelo, para os anos de 1995 e 1996, um novo documento comprovativo do grau de incapacidade, nos casos em que esta resulte da existência de hipovisão, passado após 20.12.1995, deveu-se ao facto de, não obstante a alteração dos critérios constar da circular normativa n.º 22/DSO da Direcção-Geral de Saúde datada de 15.12.1995, ela apenas ter chegado ao conhecimento dos serviços de saúde de Viseu naquela data, conforme informação transmitida pelos seus responsáveis. E por esta razão, apenas a partir dessa data as declarações de incapacidade passaram a ser emitidas nessa conformidade.

10 - Não obstante esta exigência, ficavam salvaguardados os efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações passadas no período entre 01.01.1994 e 15.12.1995, de acordo com a Circular n.º 1/96.

11 - Ou seja, manter-se-iam todas as liquidações efectuadas até essa data, em que tivesse sido já

considerada a existência de incapacidade, ainda que o seu grau fosse comprovado por declaração passada entre 1 de Janeiro de 1994 e 15 de Dezembro de 1995.

12 - No caso do recorrente, o atestado médico por ele apresentado, não tinha produzido quaisquer efeitos fiscais.

13 - Mediante a apresentação da reclamação graciosa relativa à liquidação de IRS do ano de 1994 é que o recorrente pretendia essa produção de efeitos, mediante a correcção dessa mesma liquidação, pela aceitação da sua situação de incapacidade.

14 - Face ao exposto, e com as alegações apresentadas, não assiste qualquer razão ao recorrente, pelo que será de negar provimento ao presente recurso.»;

13 - O reclamante foi notificado do teor dessa decisão em 23/12/02 e interpôs a presente impugnação em 13/01/03 - cf. última folha do proc. apenso e fls. 2 da p.i.»

7 - O Acórdão do TCA Sul datado de 07/04/2011 proferido no processo n.º 04550/11, referido pelos recorrentes quanto à questão da obrigatoriedade de a Autoridade Tributária corrigir officiosamente os elementos cadastrais dos contribuintes, deu como provados os seguintes factos:

1) O impugnante e B... não são casados, vivendo todavia há pelo menos dez anos como se de marido e mulher se tratassem, tendo uma filha comum, nascida em 2008, ano ao longo do qual viveram juntos na ilha de Santa Maria.

2) B... é professora de geografia e, por não ter conseguido sempre obter colocação em Santa Maria, leccionou, desde 2004, sucessivamente na EBI/S da Madalena do Pico, na ES/3 Diogo Macedo, Olival, Vila Nova de Gaia, nas EBS da Calheta e de Velas, ilha de São Jorge, no Recolhimento de Santa Maria - Ecoteca, ilha de Santa Maria, e na ES Domingos Rebelo, Ponta Delgada, ilha de São Miguel.

3) O centro da vida do casal é em Santa Maria, local onde o impugnante trabalha de forma estável, não estando juntos em permanência com a filha comum por razões alheias à vontade de ambos, mas passam um com o outro os fins-de-semana, as férias e todos os períodos que podem, sem prejuízo das respectivas obrigações profissionais.

4) Desde 1999, o domicílio fiscal declarado por B... foi a Rua..., Vila Nova de Gaia.

5) Desde 2004, o domicílio fiscal declarado pelo impugnante é o..., Vila do Porto.

6) O impugnante e a B... apresentaram, como vivendo em união de facto, a declaração de IRS relativa ao exercício de 2008.

7) A 14 de Janeiro de 2010, administração fiscal fez demonstração de acerto de contas e emitiu aviso de cobrança da quantia de (euro)8.324,31, na sequência de ter elaborado auto de notícia por ter verificado que "o sujeito passivo acima mencionado apresentou modelos IRS/2008 como unido de facto, o que não se verifica".

8 - O Acórdão do STA datado de 22-05-2013 proferido no processo n.º 01041/11, referido pelos recorrentes quanto à questão da interpretação da natureza das declarações de rendimentos e sua sindicância judicial, considerou como assente a seguinte matéria factual:

«A. A impugnante enquadra-se no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, sendo a sociedade dominante (Doc. 9 da petição inicial e processo administrativo tributário /reclamação graciosa apensos).

B. No exercício de 2000, apurou uma diferença positiva de (euro)180.917.454,42 entre as mais-valias e as menos-valias fiscais realizadas em virtude da alienação de partes de capital por si detidas, a qual teve por base um valor de realização total de (euro)250.999.413,64 (Docs. 3 e 9 da PI e PAT/RG apensos).

C. Neste exercício, a impugnante procedeu ao reinvestimento de parte daquele valor de realização, no montante de (euro)209.495.116,00, mediante a subscrição e realização do capital social da sociedade "C... - SGPS, S. A." (Docs. 4 e 9 da PI e PAT/RG apensos).

D. Apresentou a tributação parte do total do saldo entre as mais-valias e menos-valias apuradas nesse exercício, no montante de (euro)4.040.786,13, mediante o correspondente ajustamento na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, referente ao exercício em questão (Docs. 5 e 9 da PI e PAT/RG apensos).

E. No dia 30/12/2003, a impugnante adquiriu 2.505.197 acções da sociedade "B...SGPS" à sociedade "D..., SGPS, S. A.", representativas de 50,10 % do capital social desta, pelo montante de (euro)41.185.438,68 (Docs. 6 e 9 da PI e PAT/RG apensos).

F. No dia 04/12/2002, apresentou pedido de informação vinculativa, solicitando saber se poderia, no exercício de 2002, exercer a opção prevista no n.º 8 do artigo 32.º, da Lei n.º 109-8/2001, de 27 de Dezembro, relativamente à parte da mais-valia realizada no exercício de 2000 associada à parte que pretendia alienar a curto prazo (Doc. 7 da PI e PAT/RG apensos).

G. No dia 30/01/2003, a inspectora tributária E... elaborou a informação n.º 166/03, pronunciando-se no sentido da impugnante poder no exercício de 2002 exercer a opção prevista no n.º 8 do artigo 32.º, da Lei

n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, apenas no que se refere à parte da mais-valia realizada no exercício de 2000 associada às acções que pretende alienar a curto prazo, colocando tal informação à consideração superior (Doc. 7 da PI e PAT/RG apensos).

H. No dia 18/02/2003, o Subdirector-Geral da Direcção-Geral dos Impostos pronunciou-se sobre a informação referida no ponto G, determinando a sua remessa ao Centro de Estudos Fiscais com pedido de emissão de parecer, (Doc. 7 da PI e PAT/RG apensos).

I. A resposta ao pedido de informação vinculativa referido no ponto F foi remetida à impugnante no dia 18/07/2003, através do ofício n.º 027863, constando da mesma que, por despacho datado de 23/06/2003 do Director-Geral dos Impostos, este sancionou o entendimento do Centro de Estudos Fiscais de, uma vez feita a opção pelo regime instituído pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos valias suspensas de tributação dever ser incluída, na sua totalidade (50 % da totalidade), no lucro tributável de exercício anterior ao da alienação dos activos, abrangendo o termo "alienação" quer a alienação total, quer parcial dos activos em que se concretizou o reinvestimento dos valores de realização (fls. 140 da RG apensa).

J. No decurso do ano de 2006, a impugnante procedeu à alienação à "C..." da participação detida na "B..." (Doc. 9 da PI e PAT/RG apensos).

K. No dia 24/11/2008, apresentou duas declarações de rendimentos modelo 22, de substituição, uma a título próprio, outra referente a todo o grupo do qual é a sociedade cúpula, relativas ao exercício de 2004, nas quais inscreveu, no campo 276 do quadro 07, a recaptura do valor de 50 % da mais-valia apurada em 2000, na parte afectada à participação financeira detida na B..., correspondente a (euro)12.937.514,14, tendo sido emitida a correspondente Liquidação no dia 24/11/2008 (Doc. 8 da PI e PAT/RG apensos).

L. Na sequência da apresentação destas declarações e em cumprimento da ordem de serviço n.º 01200806113, de 26/11/2008, foi accionado procedimento de inspecção externa ao exercício de 2004 da impugnante, com vista à análise das declarações de rendimentos entregues (Doc. 9 da PI e PAT/RG apensos).

M. Tal procedimento culminou com o relatório de inspecção tributária constante de fls. 155/173, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, recebido pela impugnante no dia 24/03/2009, no qual se conclui que, tendo em consideração a informação vinculativa referida no ponto 1, a correcção a efectuar no exercício de 2004 ao lucro tributável, ascenderia a (euro)75.500.820,00, porquanto a tributação teria que ser dada pela totalidade e não na proporção da alienação efectuada em 2006 (Doc. 9 da PI e PAT/RG apensos).

N. Mais consta do referido relatório não ter aplicação a opção pelo regime constante do artigo 32.º, n.º 8,

da Lei n.º 109-B/2001, pois "a parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001 apenas pode ser antecipadamente incluída na base tributável de qualquer exercício que seja anterior ao da alienação do correspondente activo a que está associada e não postecipadamente", devendo a impugnante, "relativamente à declaração de rendimentos do ano de 2006, proceder ao acréscimo ao quadro 07 da totalidade da mais-valia fiscal suspensa associada às partes de capital da B..., no valor de (euro)25.875.028,28, sendo que, relativamente ao exercício de 2004, não se efectuarão quaisquer procedimentos até que a liquidação do exercício de 2006 se consolide na ordem jurídica (.). Dado no entanto, que a A... fez entrega da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, de substituição, referente ao exercício de 2006, considerando a totalidade da mais-valia fiscal suspensa associada às partes de capital da B..., que foram alienadas nesse exercício, no valor antes referido, não se irá proceder a qualquer correcção relativamente àquele exercício uma vez que a empresa assume a tributação pela totalidade, da citada mais-valia, (ver folhas 47, Anexo I). Ainda e no que ao exercício de 2004 diz respeito, e dado que a A... não procedeu à entrega da declaração de rendimentos modelo 22, para este exercício, no sentido de desconsiderar o valor mencionado no campo 276 do quadro 07 da declaração modelo 22, relativamente à opção que efectuou pelo disposto no n.º 8 do artigo 32.º da Lei 109-B/2001 de 27-12, caso em que a mesma a ser entregue seria convolada em reclamação graciosa da liquidação nos termos do n.º 5 do artigo 59.º do CPPT e caso ainda não venha a apresentar, nos prazos que a lei estabelece, reclamação ou impugnação judicial a Administração Fiscal, só efectuará qualquer correcção, após a liquidação do exercício de 2006 se consolidar na nossa ordem jurídica, nos termos do artigo 78.º da LGT e dentro dos prazos de Revisão do Acto Tributário" (Doc. 9 da PI e PAT/RG apensos).

O. No decurso da acção de inspecção, a impugnante entregou declaração modelo 22 de substituição, referente ao exercício de 2006, recebida no dia 11/02/2009, procedendo à inclusão, no respectivo campo 276 do quadro 07, da totalidade da mais-valia fiscal associada às partes de capital detidas na B..., no montante de (euro)25.875.028,28, transpondo o correspondente efeito para a declaração relativa ao grupo de tributação abrangido pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades (Doc. 2 da PI e PAT/RG apensos).

P. No dia 29/05/2009, a impugnante apresentou reclamação graciosa desta liquidação, à qual foi atribuída o n.º 3522200904002075 (Doc. 1 da PI e PAT/RG apensos).

Q. No dia 21/12/2009, a impugnante apresentou a presente impugnação do indeferimento tácito desta reclamação graciosa (fls. 175).»

9 - O Acórdão do STA datado de 27-10-2010, proferido no processo n.º 0462/10 referido pelos recorrentes quanto à questão do princípio da supremacia do direito internacional convencional sobre as normas nacionais, considerou a seguinte matéria de facto como provada:

«1 - O impugnante trabalhou durante 365 dias do ano de 1998 (com excepção do período de férias anual de 3 semanas) para a empresa C..., Lda., com escritórios em ..., n.º ..., em Frankfurt, Alemanha e em Fr. Armbruster, Stuttgart.

2 - No período em que prestou trabalho para a empresa, id. em 1. o impugnante residiu na Alemanha, provavelmente em ..., Leonberg.

3 - Ao abrigo do contrato de trabalho celebrado com a empresa, id. em 1., o impugnante auferiu, na qualidade de trabalhador por conta de outrem, em 1998, a importância de 46.650,59 marcos alemães, a que correspondem Esc. 4.776.881\$00.

4 - Tendo-lhe sido retido na fonte, o valor global de 3.586,31 marcos, a que correspondem Esc. 367.227\$00, que pagou ao Estado Alemão como imposto sobre o rendimento por si auferido.

5 - Na declaração Modelo 3, referente ao ano de 1998, apresentada em Portugal pelo casal, constituído pelos ora impugnantes, foram declarados como únicos rendimentos de ambos os rendimentos auferidos na Alemanha, pelo ora impugnante (tendo sido igualmente declaradas as retenções na fonte por este efectuadas, de acordo com o descrito no ponto 4.).

6 - Os ora impugnantes possuem uma residência em Portugal.

7 - Na sequência da apresentação da declaração, id. em 4., vieram os impugnantes a ser notificados para proceder ao pagamento voluntário do imposto sobre o IRS, relativo ao ano de 1998, no montante de (euro)3.790,07 ou Esc. 759.841\$00, cujo prazo legal de pagamento terminava em 02/08/1999.

8 - Na liquidação, mencionada em 7., não foi deduzido o imposto retido na fonte ao ora impugnante na Alemanha, no valor de Esc. 367.227\$00.

9 - Não se conformando com tal liquidação, os ora impugnantes deduziram tempestivamente reclamação graciosa, que foi indeferida e, na sequência desse indeferimento, a presente impugnação, que deu entrada em tribunal em 20/11/2001.»

10 - O Acórdão do STA datado de 16-06-2010, proferido no processo 46/10 do Pleno da Secção do CT, referido pelos recorrentes quanto à questão do não cumprimento do princípio do inquisitório a que os tribunais se encontram adstritos, considerou como provado os seguintes factos:

1 - A impugnante foi sujeita a uma acção de inspecção, na sequência da Ordem de Serviço n.º 46887 de 01.02.2000, relativa ao exercício de 1997, tendo sido efectuada uma correcção técnica ao lucro tributável

declarado daquele exercício no valor de 229.816.000\$00 ((euro)1.146.317,38), conforme identificada no ponto III do relatório de inspecção, junto a fls. 52 a 61 dos presentes autos, o que se dá por integralmente reproduzido.

2 - Conforme resulta do relatório de inspecção, a referida correcção técnica deriva da não aceitação como custo fiscal de menos-valias, no valor referenciado no ponto antecedente, por se entender, invocando o artigo 23.º do CIRC, não ser o mesmo indispensável para a realização dos ganhos e proveitos do exercício, invocando o seguinte:

"Em 1990, com escritura de venda efectuada em 1992, a empresa A'..., LDA adquire, por 270 000 contos, todo o capital social da firma B..., LDA, que era de 1.740 contos, tendo sido entretanto a empresa transformada em sociedade anónima e o capital social aumentado para 5 000 contos correspondentes a 5 000 acções de valor nominal de 1000\$00.

Em 1997 decidiram alienar este activo financeiro por 39 968 contos (constando somente no Mapa 31 alienação de 4 996 acções) a uma empresa imobiliária denominada C..., SA/ não existindo relações directas entre ambas, mas indirectas por via de participações cruzadas, gerando, assim, uma menos-valia fiscal no montante de 229 816 contos, deduzida ao resultado tributável (positivo) apurado neste exercido.

(...)

Desta análise observou-se que do valor de aquisição inicial no montante de 270 000 contos, 200 000 contos estão registados na contabilidade no Diário de Caixa como pagamentos efectuados em numerário.

A actividade exercida pela firma A'..., Lda., está relacionada exclusivamente com a transformação/venda de ferro, pelo que suporta custos e obtém proveitos correlacionados com esta actividade.

A análise desta transacção, tal interesse não se vislumbra, dado que foram adquiridas por 54 000\$00, valor exageradamente elevado, acções que estavam valorizadas a 1 000\$00, de uma empresa tecnicamente falida, uma vez que o seu património à data da aquisição era praticamente nulo, com a justificação de que "... era de extrema importância económica concentrar propriedade com dimensão para propor um projecto de urbanização às entidades competentes", o que não se compreende uma vez que os terrenos onde a firma B..., Lda., exerce a sua actividade são arrendados e nunca houve a intenção segundo a proprietária dos mesmos, de proceder à sua venda e a possibilidade de as entidades competentes autorizarem a implementação de qualquer urbanização,

(...)

Como conclusão de tudo o que antes se explanou é nossa convicção de que estas menos-valia obtida na transmissão onerosa das acções da firma B'..., SA, (adquiridas por um valor de 54 000\$00, quando o seu valor nominal era de 1 000\$00) não pode ser considerada como uma perda tida como indispensável para a manutenção da fonte produtora e ser, assim, aceite como dedutível para efeitos fiscais, à luz do disposto

no art. 23.º do CIRC, devido à evidente ausência de racionalidade económica desta operação."

3 - Posteriormente, a impugnante foi sujeita a uma outra acção de inspecção, relativa aos exercícios de 1998 e 1999, na qual, se considerou que, derivado da correcção efectuada ao exercício de 1997, foi alterado o resultado fiscal declarado, pelo que os prejuízos existentes até este ano foram absorvidos por esta correcção, pelo que os reportes efectuados para os exercícios de 1998 e 1999 deixaram de ter razão de existir, remetendo para a demonstração do quadro de fls. 48 dos autos - cf. no ponto III do relatório de inspecção, junto a fls. 44 a 49 dos presentes autos, o que se dá por integralmente reproduzido.

4 - Conclui, então, a Administração Fiscal, que a dedução dos prejuízos, por parte do contribuinte, nos exercícios de 1998 e 1999 foi indevida, por inexistente, pelo que a matéria colectável declarada será corrigida, passando, relativamente ao exercício de 1998, de uma matéria colectável declarada nula para uma matéria colectável corrigida de 120.345.301\$00 ((euro)600.279,83) e, relativamente ao exercício de 1999, de uma matéria colectável declarada de 50.578.836\$00 ((euro)252.286,17) para uma matéria colectável corrigida de 108.403.908\$00 ((euro)540.716,41).

5 - Em consequência da correcção supra identificada, foram emitidas as liquidações de IRC, com os n.os 8310005961, 8310006943 e 8310006830, relativas aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, no valor, respectivamente, de (euro)123.057,81 (24.670.875\$00), (euro)254.083,91 (50.539.251\$00) e (euro)114.513,75 (22.957.946\$00), cuja data limite de pagamento foi fixada em 06.08.2001, relativamente à primeira daquelas liquidações e em 13.08.2001, relativamente às duas restantes (cf. cópia das referidas liquidações, junta a fls. 28 a 30 dos autos, cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

6 - Conforme certidão da ora impugnante, junta a fls. 83 a 89 dos autos, esta tem por objecto social a "Venda de ferro em barra e à exploração de todos os ramos da indústria metalúrgica".

7 - Conforme certidão da firma B'..., S. A., junta a fls. 198 a 205 dos autos, esta tem por objecto social o "Comércio e Indústria de Madeiras e de Materiais de Construção".

8 - Pelo contrato de compra e venda de acções, cuja cópia consta a fls. 215 e 216 dos autos, os representantes da sociedade B'..., S.A declararam vender à ora impugnante e esta declarou comprar, por 270.000.000\$00, todo o capital social da primeira outorgante.

9 - Pelo contrato de compra e venda de acções, cuja cópia consta a fls. 174 dos autos, a ora impugnante declarou vender à sociedade C..., SA, por 39.968.000\$00, 4996 acções, representativas do capital social da sociedade B'..., S. A.

10 - Em 05.11.2001, conforme carimbo apostado a fls. 1, a impugnante deduziu a presente impugnação.

11 - Da admissibilidade do recurso de uniformização

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art. 25.º do RJAT (DL n.º 10/2011, de 20/1) a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

A este recurso é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral (cf. o n.º 3 do mesmo art. 25.º).

O único requisito explicitamente referido para a admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência (152.º do CPTA) é a existência de contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito.

Na ausência de qualquer expreso tratamento legislativo neste âmbito serão assim de manter os critérios jurisprudenciais já firmados no domínio da LPTA e do ETAF quer relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deverá existir contradição, quer quanto à verificação da oposição de julgados.

Os acórdãos consideram-se proferidos no domínio da mesma legislação sempre que, durante o intervalo da sua publicação, não tenha sido introduzida qualquer alteração legislativa substancial que interfira, directa ou indirectamente, na resolução da questão de direito controvertida.

No que concerne à existência da oposição, exige-se que a mesma norma jurídica tenha sido interpretada e aplicada diversamente numa idêntica situação de facto, não podendo ser considerada quando relativamente a um dos acórdãos em oposição vier a ser detectada uma divergência sobre a factualidade apurada que puder ser determinante para a aplicação de um diferente regime jurídico.

A oposição deverá decorrer de expressa resolução da questão de direito suscitada, não sendo atendível a oposição implícita dos julgados, o que implica que tenha havido julgamento contraditório sobre questões que tenham sido colocadas à apreciação do tribunal sobre as quais este carecia de emitir pronúncia - cf., neste sentido, Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Dicionário de Contencioso Administrativo, Ed. Almedina, pags. 608/609, e, entre muitos outros, acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 05.05.1992, in AP.DR de 29.11.1994, pag. 426, de 18.02.1998, recurso 28637, de 26.09.2007, recurso 452/07, de 21.05.2008, recurso 460/07, de 13.11.2013, recurso 594/12, de 26.03.2014, recurso 865/13, de 07.05.2014, recurso 60/14, de 25.02.2015, recurso 964/14, e de 18.03.2015, recurso 525/14, todos in www.dgsi.pt.

Note-se, em todo o caso, que, conforme determina o n.º 3 do artigo 152.º, o recurso não é admitido se a orientação perfilhada na decisão impugnada estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

12 - No caso vertente, os recorrentes sustentam, em primeiro lugar, existir contradição de julgados quanto à questão da interpretação do artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário alegando que a sindicada decisão arbitral incorre em oposição de julgados com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, datado de 20.12.2005, proferido no processo n.º 2/03.

Alegam os recorrentes que a decisão arbitral sindicada se encontra em manifesta oposição com a posição assumida pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no Acórdão proferido no processo n.º 2/03, datado de 20.12.2005, no qual se defendeu a tese de que a liquidação efectuada com base na própria declaração de rendimentos, pode ser alvo de contestação (quanto à sua legalidade) mediante a apresentação da declaração de substituição.

Argumentam ainda que resulta do acórdão fundamento que sempre que seja apresentada uma declaração de substituição, ainda que anterior à emanação da liquidação de imposto, a Administração Tributária está adstrita ao seu conhecimento, designadamente à apreciação da factualidade constante da declaração de substituição, passando esta, portanto, a valer enquanto veículo de fixação da factualidade subjacente à liquidação de imposto e, portanto, plenamente sindicável juntos da Administração Tributária e dos tribunais.

Mais alegam que no caso em apreço se constata que em 9.11.2011 - i.e., antes da emanação das liquidações de imposto -, a Recorrente procedeu à entrega das declarações de substituição referentes aos anos de 2008 e 2010, onde alterou elementos factuais relevantes para cada uma das liquidações de IRS em causa, pelo que a Administração Tributária deveria ter atendido aos mesmos para efeitos de liquidação de imposto.

E, que se o não fez, fê-lo em manifesto confronto com a jurisprudência do Acórdão fundamento citado, vício em que também incorreu a decisão recorrida, ao considerar não sindicável a substituição de declarações pela Recorrente.

12.1 - Entendemos, porém, que não se verifica a aventada oposição.

Vejamos.

Desde logo não ocorre identidade substancial entre as situações fácticas subjacentes ao acórdão

fundamento e à decisão arbitral, sendo também diverso o quadro jurídico de fundo objecto das decisões em confronto, o que só por si é determinante para a diversidade de soluções jurídicas encontradas.

No acórdão fundamento - Tribunal Central Administrativo Norte 2/03- estava em causa recurso interposto contra sentença de 1.ª instância que não conheceu do mérito de impugnação judicial deduzida tendo em vista a anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico que, por sua vez, recaíra sobre o acto de indeferimento da reclamação graciosa que o ali impugnante deduziu com vista à anulação da liquidação de IRS referente ao ano de 1994 em virtude de padecer de incapacidade permanente, por hipovisão, superior a 60 % e que não fora oportunamente declarada e considerada naquela liquidação.

Tanto no acto de indeferimento da reclamação como no subsequente acto de indeferimento do recurso hierárquico, a Administração Tributária (AT) decidiu que o atestado médico que o contribuinte apresentou com a reclamação para comprovar a sua incapacidade fora emitido em 19.12.95 com base em critérios definidos pela Direcção-Geral de Saúde que se encontravam já revogados face à circular normativa n.º 22/DSO de 15/12/95, pelo que esse documento não poderia servir para comprovar a sua qualidade de deficiente e obter os correspondentes benefícios fiscais.

Na sentença de 1.ª instância não se conheceu do mérito da impugnação por se ter entendido que tendo a liquidação sido efectuada de acordo com a declaração de rendimentos apresentada, onde o contribuinte não declarou qualquer incapacidade, não podia vir afirmar, em sede de reclamação deduzida contra o acto de liquidação, que este padecia de ilegalidade. Pelo que, na óptica do Mm.º Juiz "a quo", o contribuinte tinha de proceder à substituição da declaração de rendimentos para declarar a referida incapacidade, e só depois de efectuada a liquidação com base nesta segunda declaração podia reagir caso não fosse atendido o correspondente benefício fiscal.

O acórdão fundamento considerou que tal decisão padecia de erro de julgamento porque «apesar de a liquidação se fazer, em princípio, com base nos elementos declarados pelo contribuinte (cf. art. 76.º n.º 2 do CPT ou art. 59.º n.º 2 do CPPT), a lei permite que quando haja erro de facto ou de direito nas declarações estas possam ser substituídas dentro de determinados prazos, de modo a que o erro possa ser suprido (n.º 3 do art. 76.º do CPT ou n.º 3 do art. 59.º do CPPT) ou, ultrapassados esses prazos, que o contribuinte utilize a reclamação ou a impugnação judicial para invocar o erro e obter a restituição do imposto a mais liquidado, sem que isso configure um abuso de direito por contradição com anterior conduta ou por "venire contra factum proprium".

Neste contexto ponderou-se no referido aresto que «permitindo a lei expressamente que o acto tributário da liquidação seja sindicado graciosamente ou contenciosamente com base em qualquer ilegalidade, conforme decorre do disposto nos artigos 120.º e 97.º do CPT ou dos artigos 99.º e 70.º do CPPT, não pode ser negada ao contribuinte a possibilidade de vir sindicá-lo, de forma graciosa ou contenciosa, a liquidação efectuada com base na própria declaração, com fundamento em erro de facto constante dessa declaração

(seja por acção seja por omissão), embora fique, então, com o ónus de alegar e demonstrar tal erro (1).»

E o acórdão fundamento concluiu que «fora dos casos em que o contribuinte pode ainda substituir a sua declaração (o que só pode fazer dentro dos prazos e condicionalismos previstos nos arts. 76.º do CPT ou 59.º do CPPT), tem ainda o direito de deduzir reclamação graciosa, impugnação judicial ou pedir a revisão do acto tributário, demonstrando o erro da anterior declaração que originou imposto a mais liquidado.»

Em suma na tese do acórdão fundamento o facto de o art. 76.º n.º 4 do CPT (norma vigente à data da instauração da reclamação) estipular que quando a declaração de substituição é apresentada mais de 30 dias após o termo do prazo, o contribuinte fica com o ónus de utilizar concomitantemente dos meios de reclamação graciosa ou impugnação judicial para obtenção da restituição do imposto a mais liquidado, não significa que ele fique obrigado, para poder reclamar ou impugnar do acto de liquidação, a apresentar declaração de substituição, pois se considera que a lei não prevê em parte alguma essa obrigação de apresentação de uma declaração de substituição como condição de impugnabilidade do acto de liquidação.

Sobre tal questão entendeu o Tribunal Central Administrativo Norte que «o que o preceito prevê é que nas situações em que a declaração corrigida é apresentada para além de 30 dias após o termo do prazo legal para a apresentação das declarações, a anulação e restituição do imposto que a mais tenha sido liquidado por virtude do erro constante da 1.ª declaração só possa ser obtida se for pedida em processo de reclamação graciosa ou de impugnação. Mas não significa que o pedido de anulação da liquidação com base em erro na declaração tenha de ser necessariamente precedida da apresentação de declaração de substituição (2)».

Por isso concluiu o referido Aresto não havia razão para se julgar pela ilegalidade ou extemporaneidade da reclamação apresentada pelo então recorrente e que deu causa ao acto cuja legalidade está em discussão naqueles autos.

Já a decisão arbitral recorrida, depois de definir a situação em causa nos seguintes termos:

«[...] A Requerente e marido apresentaram declaração conjunta de IRS, enquanto agregado familiar, para os anos de 2008 e 2010, na qual incluíram rendimentos auferidos por aquele no estrangeiro;

A Requerente e marido estavam convencidos de que, em virtude de serem auferidos no estrangeiro e ao serviço de uma ONG, integrada nas Nações Unidas, os rendimentos auferidos por aquele estariam isentos de tributação em Portugal, pelo que liquidaram o imposto, nas referidas declarações, em conformidade com aquele seu entendimento;

Confrontados com outro entendimento por parte da AT, a Requerente e marido, em finais de 2011, apresentaram declarações de substituição das atrás referidas, e procederam à alteração da residência fiscal do marido da Requerente, reportando a sua declaração a 1/1/2007;

Confrontados com liquidações adicionais de imposto, baseadas nas declarações fiscais originariamente por si prestadas, a Requerente e marido apresentaram reclamações gratuitas, que vieram a ser indeferidas.» elegeu como questão fundamental a decidir a de saber se, neste quadro, os rendimentos auferidos no estrangeiro pelo marido da Requerente nos anos de 2008 e 2010, deverão, ou não, ser objecto de tributação em Portugal, em sede de IRS.

Sobre tal matéria a decisão arbitral começou por referir que a requerente dirigia sua argumentação à liquidação de IRS do seu agregado familiar, relativa aos anos de 2008 e 2010, corrigidas officiosamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira (pontos 32 e 33 da matéria de facto), relativamente às quais apresentou reclamação gratuita (ponto 34 da matéria de facto); e às declarações de substituição apresentadas relativamente àqueles mesmos anos, e à recusa da Autoridade Tributária e Aduaneira em receber essas mesmas declarações de substituição (pontos 26, 29 e 30 da matéria de facto).

E sobre este último acto de recusa de aceitação das declarações de substituição apresentadas pela Requerente, considerou a decisão arbitral que será um acto distinto e autónomo, não impugnado oportunamente, por qualquer forma, pela Requerente, e que se terá consolidado na ordem jurídica, mais se consignando que o conhecimento da respectiva legalidade não se insere no âmbito da competência dos tribunais arbitrais, nos termos do artigo 2.º do RJAT, e que, como tal, não integraria o objecto dos autos.

Entendeu assim a decisão sindicada que tal objecto corresponderá, nos termos da alínea a) do artigo 2.º do RJAT, às liquidações de IRS dos anos de 2008 e 2010 do agregado familiar da Requerente (objecto mediato) e respectivas reclamações gratuitas (objecto imediato).

Passando depois a emitir pronúncia sobre a questão decidenda a decisão arbitral considerou que «Nos termos do artigo 59.º/2 do CPPT, "apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à administração tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária.".

Tendo as liquidações impugnadas sido efectivamente feitas com base nas declarações apresentadas pela Requerente e marido, enquanto agregado familiar, limitando-se, unicamente, a AT a alargar a tributação a rendimentos declarados como isentos, mas que se entendeu não o estarem, nada haverá a censurar a tais liquidações.»

Mais se ponderou que a impugnação da recusa de substituição das declarações apresentadas, era um ónus da Requerente e marido, que, face à recusa da Autoridade Tributária e Aduaneira em aceitá-las, deveriam, oportunamente, ter reagido contra tal recusa de modo a, assistindo-lhes razão, assegurar que tal substituição operava.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo conclui-se que, não tendo operado as declarações de substituição, continuaram na ordem jurídica as primitivas declarações, que, nos termos da lei, serviram de base às correspondentes liquidações.

E que, com a apresentação da declaração de rendimentos conjunta, nos anos de 2008 e 2010, o marido da Requerente optou por não afastar a sua condição de residente, decorrente da sua integração num agregado familiar em que o outro elemento dirigente era residente em Portugal.

Deste modo, concluiu o CAAD que as liquidações impugnadas não enfermam de qualquer erro de facto ou de direito, designadamente no que diz respeito à tributação como residente do marido da Requerente nos anos de 2008 e 2010, uma vez que se procedeu a uma correcta aplicação das normas jurídicas aos factos, ou seja, às circunstâncias de o marido da Requerente, nos anos referidos, ser casado e não separado judicialmente de pessoas e bens com aquela, dessa forma integrando com ela um agregado familiar, e de a Requerente ser residente em território nacional.

Constata-se assim que decisão arbitral e o acórdão fundamento se fundaram em pressupostos factuais e processuais bem distintos, que foram determinantes para as decisões em confronto, sendo também diversas as questões jurídicas de fundo objecto dos acórdãos em confronto.

De facto a doutrina que emana do acórdão fundamento é a de que, fora dos casos em que o contribuinte pode ainda substituir a sua declaração (dentro dos prazos e condicionalismos previstos nos arts. 76.º do CPT ou 59.º do CPPT), tem ainda o direito de deduzir reclamação graciosa, impugnação judicial ou pedir a revisão do acto tributário, demonstrando o erro da anterior declaração que originou imposto a mais liquidado, não deixando também de sublinhar que, nesse caso, ficaria o contribuinte com o ónus de alegar e demonstrar tal erro.

Ora, no caso vertente, não estava em causa, a impossibilidade de deduzir reclamação graciosa - que, aliás, foi deduzida - ou de deduzir impugnação judicial ou pedir a revisão do acto tributário, ou a impossibilidade de demonstrar o erro da anterior declaração que originou imposto a mais liquidado.

A decisão arbitral teve em conta que os recorrentes apresentaram declaração de substituição, porém considerou que tendo os requerentes apresentado declarações de substituição que não foram aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira e não tendo sido em tempo e sede próprios contestada a recusa da Autoridade Tributária e Aduaneira em receber as declarações em causa, tal recusa se deverá ter por definitiva.

Ademais considerou a decisão arbitral que o conhecimento da legalidade acto de recusa de aceitação das declarações de substituição apresentadas, não impugnado oportunamente, por qualquer forma, pela Requerente, não se insere no âmbito da competência dos tribunais arbitrais, nos termos do artigo 2.º do

RJAT, e que, como tal, não integrava o objecto dos autos, não deixando porém de sublinhar que tal objecto corresponderá às liquidações de IRS dos anos de 2008 e 2010 do agregado familiar da Requerente (objecto mediato) e respectivas reclamações graciosas (objecto imediato), sendo que o que cumpria apurar era se tais liquidações adicionais haviam sido legalmente efectuadas.

Ou seja, quer na decisão arbitral, quer no Acórdão fundamento se assume que não pode ser negada ao contribuinte a possibilidade de sindicar, de forma graciososa ou contenciosa, a liquidação efectuada com base na própria declaração, com fundamento em erro de facto constante dessa declaração.

Ponto é que se alegue e demonstre esse erro, o que no caso da decisão arbitral, se entendeu não se verificar.

Do exposto se pode concluir que, no que concerne à questão da interpretação do artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não se verifica uma verdadeira oposição de decisões expressas, já que a questão jurídica decidida no acórdão fundamento e a respectiva ratio decidendi não têm identidade com o problema considerado nos presentes autos.

Não se verificam assim, quanto a esta questão, os requisitos do recurso para uniformização de jurisprudência previsto nos arts. 25.º, n.º 2 do RJAT e 152.º do CPTA, pelo que, nesta parte, o recurso não deve ser admitido.

13 - Da invocada oposição com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 07/04/2011, proferido no processo n.º 4550/11, no que concerne à obrigatoriedade de a Autoridade Tributária corrigir officiosamente os elementos cadastrais dos contribuintes, quando disponha de elementos para o efeito.

Alega a recorrente que a decisão recorrida, ao entender que a comunicação da alteração do domicílio fiscal do marido da Recorrente, com efeitos a 1.01.2007, não deverá relevar para efeitos de tributação em sede de IRS, é frontalmente oposta ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo n.º 4550/11, datado de 07.04.2011, no qual se perfilhou a tese de que a Administração Tributária está adstrita à rectificação officiosa do domicílio fiscal dos sujeitos passivos se dispuser de elementos para o efeito.

Também aqui não ocorrerá a invocada oposição de julgados.

A doutrina que emana do citado acórdão fundamento é a de que o domicílio dos contribuintes pode e deve ser rectificado officiosamente com base nos elementos que estavam ao dispor da administração tributária em observância do disposto no n.º 6 do referido normativo porque se trata exactamente disso: de um poder-dever, destinado antes do mais a proteger a verdade tributária em concretização também do dito princípio da colaboração consagrado no artigo 59.º da L.G.T.

Depois de eleger como questão a decidir como a de «saber se, porque o sujeito passivo B... não efectuou a alteração de morada nos termos do art. 19.º da LGT, não se verificavam «in casu» os pressupostos para ela e o impugnante serem considerados em união de facto no ano de 2008 nos termos do art. 14.º do CIRS», o Tribunal Central Administrativo Sul concluiu, com base nos elementos de facto apurados, que «no caso concreto era possível à administração tributária rectificar officiosamente o domicílio fiscal dos sujeitos passivos a partir dos elementos ao seu dispor e que comprovavam a identidade de domicílios, de resto constante do declarado pelos contribuintes na declaração de rendimentos apresentada.»

No caso vertente a situação factual é bem diversa, como diverso é o enquadramento jurídico considerado.

Enquanto no acórdão fundamento estava em causa o conceito de domicílio fiscal e a possibilidade da sua rectificação oficiosa por iniciativa da administração tributária, com base no disposto no artigo 19.º, n.º 6, da LGT (3), se tal decorresse dos elementos ao seu dispor, na decisão arbitral impugnada estava em causa o conceito de residente em território português e a aplicação do seu específico regime legal regulado pelo artigo 16.º, n.º 2 do CIRS.

Ponderou o CAAD que existe um regime regra, quanto à determinação da condição de residente, que passa pela permanência em território nacional por mais de 183 dias num mesmo ano, ou pela verificação de determinadas condições objectivas, correspondentes à disponibilidade de uma habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Para além disso, e no que para o caso relevava, relativamente às pessoas integrantes de um agregado familiar para efeitos de IRS, entendeu-se que existe um regime especial de determinação da condição de residente em território nacional, que passa pela outorga de tal condição a todos os elementos do agregado, independentemente da verificação das sobreditas condições, desde que estas condições se verifiquem relativamente a qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do agregado.

Isto porque o n.º 2 do artigo 16.º do CIRS, impõe que são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

E aplicando à matéria de facto apurada aquele regime legal concluiu que, sendo casado e não separado de pessoas e bens com a Requerente, o seu marido integrava, nos anos de 2008 e 2010, por força do n.º 3 do artigo 13.º do CIRS o respectivo agregado familiar; que o rendimento do agregado familiar integrado pela Requerente e marido era, como e enquanto tal, devedor de IRS pelo conjunto dos rendimentos daqueles, nos anos em referência, nos termos do n.º 3 daquele mesmo artigo 13.º; e, por fim que, integrando o referido agregado familiar, o marido da Requerente deveria ser sempre havido como residente em território português, nos termos do artigo 16.º/ 2 do CIRS aplicável.

Das pronúncias expressas firmadas nas decisões em confronto resulta que se fundaram em pressupostos factuais bem distintos, aliás não subsumíveis ao mesmo quadro normativo, e que essa falta de identidade determinou, justamente, a diversidade das soluções jurídicas adoptadas

Não se verifica, pois, também quanto a esta questão, contraditoriedade decisória sobre a mesma questão fundamental de direito, já que a diferença entre as decisões em confronto radica num diverso quadro normativo e não numa divergente interpretação do mesmo quadro normativo neles aplicado.

14 - Da invocada oposição de julgados com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 22/05/2013, proferido no processo n.º 1041/11, quanto à questão da interpretação da natureza das declarações de rendimentos e sua sindicância judicial;

Neste segmento do recurso argumenta a recorrente que a decisão do Tribunal arbitral, ao não conhecer da (i)legalidade das liquidações de imposto, por não terem considerado o teor e a factualidade constante das declarações de substituição apresentadas pela Recorrente em 9.11.2011, é oposta ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 1041/11, datado de 22.05.2013, em que se perfilhou a tese de que o sujeito passivo pode atacar a legalidade da liquidação através da apresentação da declaração de substituição que, a ser apresentada antes da emanção da liquidação, deverá ser atendida na liquidação que vier a ser emanada.

Mas também aqui se entende que não ocorre a aventada oposição.

Vejamos.

O Acórdão 1041/11 deste Supremo Tribunal Administrativo tratou, entre outras questões, da questão de saber se incorria em erro de julgamento a sentença de primeira instância que julgou que a impugnante, ali recorrente, exerceu de forma intempestiva a opção pelo regime transitório do n.º 8 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001 na medida em que a opção por tal regime teria de ser manifestada em momento anterior ao da alienação do activo objecto de reinvestimento, no sentido de que a própria declaração fiscal em que o Contribuinte revela a sua escolha teria necessariamente que ser submetida em momento anterior ao da realização formal da venda projectada.

E na análise de tal questão o referido aresto concluiu que «não resulta do texto legal que a opção pelo regime transitório previsto no n.º 8 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001 teria de ser manifestada em momento anterior ao da alienação do activo objecto de reinvestimento, e nomeadamente que a própria declaração fiscal em que o contribuinte revelasse a sua escolha teria necessariamente que ser submetida em momento anterior ao da realização formal da venda projectada».

Adicionalmente, ou como argumento adjuvante, refere-se no acórdão fundamento que a declaração inicial do devedor de impostos não tem efeitos constitutivos e a lei permite a impugnação judicial com fundamento em qualquer ilegalidade, quer ela tenha origem na actuação da AT, quer no erro do contribuinte na declaração.

Mas num contexto legal em que se teve em conta o disposto no artigo 114.º, n.º 2 do CIRC que prevê autoliquidação de que tenha resultado imposto superior ao devido, ou prejuízo fiscal inferior ao efectivo, pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

E num contexto factual em que constatou ter sido esse o procedimento utilizado pela recorrente, sendo que a declaração de substituição fora também apresentada no prazo legal, o que não era contestado pela Fazenda Pública, verificando-se, por outro lado, as condicionantes temporais estabelecidas pelo regime transitório, ou seja: que o acréscimo (50 % da mais-valia antiga) afectasse o resultado fiscal de um exercício anterior (2004, no caso subjudice) ao da alienação (que ocorreu em 2006), e fosse posterior a 1 de Janeiro de 2001.

Ora, como já atrás se sublinhou no ponto 12.1, a decisão arbitral sindicada teve em conta um quadro factual bem diverso em que os recorrentes apresentaram declarações de substituição que não foram aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira e não tendo sido em tempo contestada a recusa da Autoridade Tributária e Aduaneira em receber as declarações em causa.

E, além do mais, considerou a decisão arbitral que o conhecimento da legalidade acto de recusa de aceitação das declarações de substituição apresentadas, não impugnado oportunamente, por qualquer forma, pela Requerente, não se insere no âmbito da competência dos tribunais arbitrais, nos termos do artigo 2.º do RJAT, e que, como tal, não integrava o objecto dos autos pese embora não deixasse de exarar que tal objecto corresponderia às liquidações de IRS dos anos de 2008 e 2010 do agregado familiar da Requerente (objecto mediato) e respectivas reclamações graciosas (objecto imediato), e que cumpria apurar se tais liquidações adicionais haviam sido legalmente efectuadas.

Constata-se assim que a decisão arbitral e o acórdão fundamento se fundaram em pressupostos factuais e processuais bem distintos, o que só por si é determinante para a diversidade de soluções jurídicas encontradas, pelo que falece, também nesta parte, um requisito do recurso para uniformização de jurisprudência previsto nos arts. 25.º, n.º 2 do RJAT e no 152.º do CPTA, a identidade substancial entre as situações fácticas subjacentes às decisões em confronto.

15 - Da alegada oposição com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/06/2010, proferido no

processo n.º 46/10, no que concerne à questão do eventual não cumprimento do princípio do inquisitório a que os tribunais se encontram adstritos.

Sustenta-se, alegadamente, no presente recurso para uniformização de jurisprudência de que a decisão arbitral recorrida ao não conhecer de todos os factos com vista ao apuramento da situação a que foi chamado a julgar, designadamente o facto de o marido da Recorrente residir em Itália e ter declarado essa residência (com efeitos retroactivos a 1.01.2007), está em manifesta oposição com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 46/10, datado de 16.06.2010, no qual se entendeu que incumbe ao juiz a direcção do processo e a realização de todas as diligências que, num critério objectivo, considere úteis ao apuramento da verdade material subjacente à situação que lhe é colocada a julgar.

O acórdão 46/10 do Supremo Tribunal Administrativo foi proferido em recurso, por oposição de acórdãos, do aresto do TCAS, de 26-05-2009, que negou provimento a recursos interpostos de despacho interlocutório e de sentença que por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra as liquidações de IRC e juros compensatórios dos anos de 1997 a 1999.

Estava em causa uma correcção técnica ao lucro tributável declarado daqueles exercícios efectuada pela Administração Fiscal e derivada da não aceitação como custo fiscal de menos-valias, por se entender, invocando o artigo 23.º do CIRC, não ser o mesmo indispensável para a realização dos ganhos e proveitos.

Perante a suscitada questão de saber se incorria em erro de julgamento o aresto recorrido que considerou dispensável a inquirição das testemunhas arroladas, não obstante caber ao contribuinte o ónus da prova da indispensabilidade dos custos em causa, o acórdão fundamento considerou ser patente a necessidade de inquirição das testemunhas, em vista da afirmação (ou não) daquela indispensabilidade e, em suma, da descoberta da verdade, ponderando que para tal a lei concede ao juiz poderes de direcção do processo e de investigação (princípio do inquisitório - art. 13, n.º 1 do CPPT).

Por sua vez a decisão arbitral sindicada ao apreciar a questão da residência fiscal do marido da recorrente, considerou, como atrás já se referiu, que o n.º 2 do artigo 16.º do CIRS, impõe que são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo. E que, aplicando à matéria de facto apurada aquele regime legal, o marido da Requerente, que, integrando o referido agregado familiar, deveria ser sempre havido como residente em território português, nos termos do artigo 16.º/ 2 do CIRS aplicável.

Não obstante tal conclusão o Tribunal arbitral ponderou também que o regime previsto no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS (tributação por via do princípio da residência por dependência) pode ser afastado no caso de existência de uma norma que revista de natureza especial em relação àquela, no âmbito de uma

Convenção para Evitar a Dupla Tributação.

Mais se entendeu também que, em face da existência de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e a Itália, poderia o marido da Recorrente ter alegado e provado que deveria ser considerado residente e tributado nesse país, não tendo, contudo, sido esta a opção do marido da Recorrente, pelo que não iria analisar a questão no âmbito deste prisma.

Com base nesta asserção alega a recorrente que «o tribunal arbitral não podia, pois, o Tribunal Arbitral, ter antecipado que, de facto, o marido da Recorrente podia não ter sido tributado em Portugal, pelo facto de a Convenção referida assim o determinar, sem extrair todas as consequências legais desse facto».

Porquanto «o tribunal está adstrito, para além das alegações dos intervenientes, a averiguar e proceder às diligências necessárias com vista à descoberta da verdade (cf. a respeito JORGE LOPES DE SOUSA, op. cit., Volume I, página 173 e seguintes)».

E «nessa medida, ao não conhecer de todos os factos com vista ao apuramento da situação a que foi chamado a julgar, com a consequente resolução ao nível do Direito, a decisão do Tribunal Arbitral está em manifesta oposição com o acórdão fundamentado do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 46/10, datado de 16.06.2010».

Argumenta que «a violação do princípio do inquisitório acima mencionada resulta do facto de o Tribunal Arbitral não ter conhecido, como deveria, os elementos de facto trazidos ao processo pela documentação junta pela Recorrente, os quais traduziam, em relação ao ano de 2010, uma ligação efectiva e actual ao Estado italiano, pelo que deveria ter sido considerado residente em Itália, à luz do disposto no artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Itália».

E que, assim, ao não conhecer de toda a situação factual - e reflectir a mesma ao nível do Direito aplicável, a decisão recorrida adoptou uma posição oposta à posição assumida no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 46/10, datado de 16.06.2010, que sufragou a posição de que incumbe ao juiz a direcção do processo e a realização de todas as diligências que, num critério objectivo, considere úteis ao apuramento da verdade material subjacente à situação que lhe é colocada a julgar.

Todavia entendemos que, também aqui, não se verifica a apontada oposição de julgados.

Decorre dos arts. 99.º, n.º 1, da LGT e 13.º, n.º 1 do CPPT, que para além das diligências requeridas, o tribunal deve realizar ou ordenar oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer. Trata-se da consagração do princípio da oficialidade, que se consubstancia na atribuição ao juiz de poderes para dirigir o processo e do princípio da investigação ou do inquisitório, que consiste na atribuição do poder de ordenar

as diligências que entender necessárias para a descoberta da verdade - cf. Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6.ª edição, Vol. 1, pag.164 e Vol. 2, pags. 254 e 260.

Ora resulta dos autos que o marido da requerente residia em Itália desde Novembro de 2009 - cf. probatório, pontos 12 e 13 e certificado de residência emitido pela Secção Consular da Embaixada de Portugal em Roma, junto a fls. 208 (documento n.º 5).

Isso mesmo foi admitido pela decisão arbitral recorrida ao consignar que «a questão da condição de residente ou não residente é matéria fáctica, no sentido de que decorre de factos que ou se verificaram ou não, e não uma questão de opção. Em coerência, tal questão há-de ser dirimida em função do que ocorreu ou não em determinado ano, e não em funções de opções ou decisões posteriores dos interessados, ainda que, de um ponto de vista jurídico, essas opções ou decisões possam ter determinados efeitos, já que, mesmo assim, não terão a virtualidade de alterar factos passados.»

E também ao considerar que «Sob esta perspectiva, faria sentido a alegação da Requerente e marido, segundo a qual este, de facto, não seria residente em território nacional.»

Porém entendeu a decisão recorrida que «em face ao quadro normativo em questão (4), o marido da Requerente era, à data dos factos tributários em apreço, de facto, residente em Portugal, na medida em que integrava um agregado familiar em que um dos elementos dirigentes ali residia».

Ou seja a decisão arbitral optou por não enquadrar toda a matéria de facto alegada e provada à luz da eventual aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Itália, e nessa medida poderá ter incorrido (5), como adiante se verá, em eventual erro de julgamento, determinante de anulabilidade da decisão arbitral, por não aplicação de normas do direito internacional a que o estado português está adstrito ao abrigo do princípio do primado do direito internacional a que aludem o artigo 8.º da CRP e o artigo 1.º da LGT.

Consideramos, porém, que não se verifica, quanto esta questão, e tal como delimitada pelos recorrentes, violação do princípio do inquisitório, uma vez que não está em causa a preterição de diligências necessárias para a descoberta da verdade, mas sim um eventual erro de julgamento na aplicação do direito.

Daí que se conclua que, também quanto a esta questão, não ocorre a invocada oposição com o acórdão fundamento.

16 - Da suscitada oposição com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 16/06/2010,

proferido no processo n.º 462/10 (acórdão fundamento), no que concerne ao princípio da supremacia do direito internacional convencional sobre as normas nacionais.

Alega a recorrente que a decisão do Tribunal Arbitral, ao não apreciar a aplicação ao caso sub judice das normas de direito internacional abstractamente aplicáveis na determinação da categoria de residente, designadamente o artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Itália, está em manifesta oposição com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 462/10, datado de 27.10.2010, no qual se perfilhou a tese de que o princípio de residência por dependência, acolhido no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas por Portugal.

Mais alega que, analisando a situação familiar do marido da Recorrente e, ainda, dos seus interesses vitais, pessoais e económicos, verifica-se que, em relação ao ano de 2010, o marido da Recorrente deveria ter sido considerado como residente fiscal em Itália, à luz do artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e aquele país e em estrito cumprimento do princípio do primado do direito internacional a que alude o artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, como tal, o princípio da residência por dependência, previsto no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS não poderá ser aplicável ao caso em apreço.

Vejamos se ocorre a apontada oposição.

O Acórdão 462/10 do Supremo Tribunal Administrativo (acórdão fundamento) foi proferido em recurso interposto pela Fazenda Pública de decisão de primeira instância que julgou procedente impugnação judicial de liquidação de IRS e, louvando-se, essencialmente, na doutrina dos acórdãos do STA de 25/03/2009 e de 8/07/2009, proferidos nos processos n.os 68/09 e 382/09, respectivamente, considerou, em síntese, que tendo o Impugnante marido sido sujeito a imposto sobre o rendimento de trabalho dependente na Alemanha, por aí ter residido e trabalhado durante o ano de 1998, onde auferiu esse único rendimento, deve considerar-se residente nesse país para efeitos de aplicação da Convenção, independentemente de manter casa de habitação em Portugal e de o seu cônjuge e demais membros do agregado familiar se encontrarem nela a residir, por força da aplicação do artigo 4.º, n.º 1 da CDT Portugal/Alemanha, assim ficando afastada a regra contida no artigo 16.º, n.º 2, do CIRS em relação a este cidadão português.

Após delimitar a questão decidenda como sendo a de saber se o Impugnante devia ser considerado residente em território português ou em território alemão para efeitos de aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital (doravante CDT Portugal/Alemanha), aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho, o Acórdão 462/10 veio a concluir que o impugnante marido era, para

efeitos de aplicação da mencionada Convenção, residente na Alemanha e não em Portugal.

A doutrina que emana do acórdão fundamento, sufragando a jurisprudência já exarada no Acórdão 68/09 de 25.03.2009, é de que, embora a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha remeta a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes, essa remissão pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa, pois a qualidade de residente para efeitos convencionais tem de ser aferida por critérios que expressem uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendível um mero critério de «residência por dependência» como o constante do artigo 16.º n.º 2 do CIRS.

Assim, sublinha o referido aresto, o conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha, dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada no artigo 8.º da CRP.

Já o Tribunal Arbitral, ao apreciar a questão da residência fiscal do marido da recorrente, considerou que o n.º 2 do artigo 16.º do CIRS impõe que são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo. E, aplicando à matéria de facto apurada aquele regime legal, concluiu que o marido da Requerente, integrando o referido agregado familiar, deveria ser sempre havido como residente em território português, nos termos do artigo 16.º/2 do CIRS aplicável.

E ponderando que, em face da existência de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e a Itália poderia o marido da Recorrente ter alegado e provado que deveria ser considerado residente e tributado nesse país, concluiu o tribunal arbitral não ser de analisar a questão no âmbito deste prisma «por não ter sido esta a opção do marido da Recorrente».

Ora, como já atrás se referiu, no caso sub specie resulta do probatório que o marido da requerente residia em Itália desde Novembro de 2009.

Mais se constata dos autos que a requerente alegara na petição que deu origem ao processo arbitral que o seu marido, por ser não residente fiscal em Portugal, optou por exercer a opção prevista no artigo 16.º, n.º 3 do Código do IRS, na medida em que não tem qualquer ligação, ao nível dos rendimentos que auferir, com o território nacional, vivendo mais de 183 dias em Itália; que não permaneceu em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados; que a sua actividade não é exercida em território português, nem tem qualquer ligação profissional a Portugal, situação que ficou amplamente provada documentalmente; e que os seus rendimentos não foram obtidos em território português, tendo sido exclusivamente obtidos no estrangeiro - cf. súmula da pretensão da requerente no ponto 6 da decisão

arbitral, a fls. 48 e 49 dos autos.

Não se pode, pois, concluir que a questão não tenha sido suscitada, sendo certo que, como já atrás se referiu, nos processos de impugnação judicial, os tribunais podem conhecer de vícios geradores de mera anulabilidade quando a lei assim o determinar ou tal resulte de normas de categoria superior (designadamente, normas constitucionais ou de direito comunitário) (6).

Ora as normas convencionais de direito internacional prevalecem sobre o direito interno, por força do primado do direito internacional nos termos dos arts. 8.º da CRP e 1.º, n.º 1 da LGT.

Do exposto resulta claro que, ao não apreciar a aplicação ao caso sub judice das normas de direito internacional abstractamente aplicáveis na determinação da categoria de residente, designadamente o artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Itália, com vista ao apuramento do Estado da residência efectiva do marido da Recorrente, a decisão arbitral, proferida num quadro factual muito semelhante, está em oposição com a jurisprudência firmada no acórdão fundamento no sentido de que conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito de residência resultante de disposições convencionais que seguem o artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada nos artigos 8.º da CRP e 1.º, n.º 1 da LGT.

Ocorre assim contradição "sobre a mesma questão fundamental de direito" entre a decisão arbitral e este acórdão fundamento - 462/10 -, dado haverem firmado interpretações divergentes do mesmo regime normativo e mostram-se preenchidos os demais pressupostos exigidos pelo art. 152.º do CPTA para a admissão do recurso, pelo que se impõe passar ao seu conhecimento.

17 - Do mérito do recurso

Insurge-se a recorrente contra o entendimento e julgamento firmado na decisão arbitral, porquanto considera que, analisando a situação familiar do marido da Recorrente e, ainda, dos seus interesses vitais, pessoais e económicos, se verifica que, em relação ao ano de 2010, o marido da Recorrente deveria ter sido considerado como residente fiscal em Itália, à luz do artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e aquele país e em estrito cumprimento do princípio do primado do direito internacional a que alude o artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa e, como tal, o princípio da residência por dependência, previsto no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS não poderá ser aplicável ao caso em apreço.

Vejamos então, fazendo uma prévia referência ao quadro normativo aplicável.

O artigo 16.º do CIRS, na redacção vigente à data dos factos, dispunha o seguinte:

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

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

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

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

Por seu turno o artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Itália (aprovada pela Lei n.º 10/82 de 10 de Junho) determina que:

«1 - Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes situadas nesse Estado.

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

- b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente do Estado em que permanece habitualmente;
- c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional;
- d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo (...).»

E o artigo 15.º, n.º 1 da mesma Convenção dispunha ainda o seguinte:

«1 - Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º e 20.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.»

A questão objecto de divergência, relativa à aplicação do n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS (residência por dependência - critério atributivo de residência constante da lei interna) e da sua compatibilidade com as disposições convencionais que seguem o artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, não é nova neste Supremo Tribunal e foi já objecto de tratamento, para além do acórdão fundamento, pelo menos, nos Acórdãos 68/09, de 25.03.2009, 382/09, de 08.07.2009, 461/10, de 08.09.2010, 882/10, de 12.01.2011 e 876/10 de 24.02.2011, que sobre a mesma emitiram pronúncia em sentido uniforme.

Fazendo uma síntese da doutrina que veio a ser defendida nestes arestos assim se sublinhou no citado Acórdão 382/09: «O conceito de residência (fiscal) para efeitos de direito interno será plenamente aplicável nas situações que apenas apresentem conexão com a ordem jurídica nacional ou nas situações em que, havendo embora conexão com outra ordem Jurídica, não há vinculação por via convencional do Estado Português com o Estado com o qual essa conexão se verifica. Não é esse o caso da Alemanha, como se sabe, que celebrou com Portugal Convenção contra a Dupla Tributação. Assim, nas relações entre Portugal e a Alemanha em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital é o conceito convencional de residência que deve prevalecer, por via da supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário (artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa; Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 5.ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 104).

Embora os conceitos de residência (fiscal) para efeitos convencionais e para efeitos fiscais internos não se confundam, a CDT Portugal/Alemanha, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE (art. 4.º, n.º 1 do MCOCDE), remete a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes. Esta remissão, não significa contudo, como esclarece a melhor doutrina (cf. ALBERTO

XAVIER, Direito Tributário Internacional, 2.ª ed, Coimbra, Almedina, 2007, p. 291), uma remissão incondicional.

Desde logo, pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa.»

Nesta mesma linha de entendimento e de interpretação quanto à compatibilidade do critério atributivo de residência constante da lei interna (n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS) com as disposições convencionais que seguem o artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, se havia manifestado a doutrina, nomeadamente, ALBERTO XAVIER, op. cit., p. 291; MANUEL PIRES, «Artigo 16.º, n.º 2 do CIRS e as Convenções destinadas a Evitar a Dupla Tributação», in Estudos em Memória do Professor Doutor António Marques do Santos, vol. II, Coimbra, Almedina, 2005, p. 595; GUSTAVO LOPES COURINHA, «Ainda a propósito da tributação dos trabalhadores portugueses na Alemanha - Algumas notas», Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano I, n.º 1 (Primavera), 2008, pp. 292/293 e doutrina estrangeira citada a nota 6 da p. 292); RUI DUARTE MORAIS, «Dupla tributação internacional em IRS: Notas de uma leitura em jurisprudência», Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano I, n.º 1 (Primavera), 2008, pp. 116/117 e MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, As Convenções sobre Dupla Tributação, Lisboa, 1998, p. 85. É esta jurisprudência e doutrina que aqui se reitera e se renova, por com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente.

Assim, analisado, no que releva para a discussão, o quadro legal a atender, forçoso é concluir que o conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito de residência resultante disposições convencionais que seguem o artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, nomeadamente o artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Itália.

É o conceito convencional de residência que deve prevalecer, dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada nos artigos 8.º da CRP e 1.º, n.º 1 da LGT.

Por isso havemos de concluir, desde já, pelo desacerto da decisão arbitral recorrida quer ao não apreciar a aplicação ao caso sub judice das normas de direito internacional abstractamente aplicáveis na determinação da categoria de residente, designadamente o artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Itália, com vista ao apuramento do Estado da residência efectiva do marido da Recorrente, quer na análise do quadro factual apurado nos autos no que respeita à situação familiar daquele e, ainda, dos seus interesses vitais, pessoais e económicos.

Na verdade o tribunal arbitral errou ao considerar que o n.º 2 do artigo 16.º do CIRS, impõe que são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo e que, aplicando à matéria de facto apurada aquele regime legal, relativamente ao ano de 2010, o marido da Requerente,

integrando o referido agregado familiar, deveria ser sempre havido como residente em território português.

E errou também ao considerar que "uma vez que à data mantinha em Portugal uma habitação com intenção de a utilizar como residência habitual (a sua residência familiar) e integrava um agregado familiar com a Requerente sua esposa, os rendimentos do marido da Requerente deveriam ser tributados conjuntamente com os desta".

Como já ficou exarado no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 24.02.2011, recurso 876/10, citando 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, dispondo 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 (7) [...]».

No caso, como se viu, mostram os autos que o marido da recorrente residia em Itália desde Novembro de 2009, a sua actividade não era exercida em território português, nem tem qualquer ligação profissional a Portugal e os seus rendimentos não foram obtidos em território português, tendo sido exclusivamente obtidos no estrangeiro - cf. probatório, pontos 12, 13, 14 e certificado de residência emitido pela Secção Consular da Embaixada de Portugal em Roma, junto a fls. 208 (documento n.º 5)

Embora os conceitos de residência (fiscal) para efeitos convencionais e para efeitos fiscais internos não se confundam, a CDT Portugal/Itália, seguindo o Modelo de Convenção da OCDE (art. 4.º, n.º 1 do MCOCDE), remete a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes. Ora, esta remissão, não significa contudo, como esclarece a melhor doutrina e a jurisprudência citada, uma remissão incondicional.

Desde logo, pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa.

No caso subjudice resulta do exposto que não se verificavam no ano em causa (2010) e em relação ao

recorrente X..., individualmente considerado, nenhum dos critérios de que a lei fiscal portuguesa - artigo 16.º n.º 1 do Código do IRS -, faz depender a atribuição da qualidade de residente para efeitos de IRS, sendo esses critérios, e não quaisquer outros (como o da alegada "residência por dependência", ou o decorrente do preenchimento como residente da declaração de IRS), os atendíveis, embora com limitações, para efeitos de aplicação do n.º 1 do artigo 4.º da Convenção contra a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Itália (aprovada para ratificação pela Lei n.º 10/82, de 1 de Junho).

Procede, por isso o recurso nesta parte, já que se julga ilegal a atribuição da qualidade de residente em território português que a Administração fiscal imputou ao recorrente X... e na qual fundou a sua pretensão de tributar os rendimentos do trabalho dependente por ele auferidos na Itália no ano de 2010, em violação dos artigos 4.º n.º 1 e 15.º da referida Convenção.

18 - Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juizes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em:

A) Não tomar conhecimento do mérito do recurso, quanto às questões suscitadas nos pontos 12, 13, 14, e 15 e quanto à invocada oposição de julgados com os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte, no processo n.º 02/03, do Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 4550/11 e do Supremo Tribunal Administrativo nos processos n.os 1041/11 e 46/10, pela não verificação dos respectivos pressupostos substantivos.

B) Conceder parcial provimento ao recurso quanto à invocada oposição com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 16/06/2010, proferido no processo n.º 462/10 e, em consequência, anular neste segmento a decisão arbitral e, julgando parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, anular a liquidação de IRS sindicada, referente ao ano de 2010, e respectivos juros compensatórios, uniformizando a jurisprudência do seguinte modo:

«O conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º da Convenção contra a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Itália (aprovada para ratificação pela Lei n.º 10/82, de 1 de Junho), dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada nos artigos 8.º da CRP e 1.º, n.º 1 da LGT».

Custas pelos recorrentes, na proporção do decaimento.

Notifique-se e publique-se [art. 152.º, n.º 4, do CPTA].

- (1) Sublinhado nosso.
- (2) Sublinhado nosso.
- (3) Na redacção então em vigor.
- (4) Artigo 16.º, n.º 2, do CIRS.
- (5) Nos processos de impugnação judicial, os tribunais podem conhecer de vícios geradores de mera anulabilidade quando a lei assim o determinar ou tal resulte da aplicação de normas de categoria superior (designadamente, normas constitucionais ou de direito comunitário) - vide Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6.ª edição, Volume I, pág. 185.
- (6) Ver neste sentido Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6.ª edição, Volume 1, pág. 185.
- (7) Sublinhados nossos.

Lisboa, 4 de março de 2020. - Pedro Manuel Dias Delgado (relator) - José Gomes Correia - Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Paulo José Rodrigues Antunes - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia.

Fonte: Direito em Dia