

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 307/2018-T**

**Tema: IRS – Não Residentes.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

A..., residente em..., ..., no Reino Unido, possuidor do nif ..., veio, ao abrigo dos artigos 2.º, n. 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matérias Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, deduzir pedido de pronúncia arbitral, cujo objeto imediato é a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017... e objeto mediato a anulação dos atos de liquidação números 2017... e 2017..., referentes ao IRS de 2014 e 2015.

1. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada também e por “Requerida” ou “AT”).
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
3. Estão em causa nos presentes autos os atos de indeferimento da Reclamação Graciosa e das liquidações de IRS emitidas pela AT acima identificadas, com referência aos anos de 2014 e 2015.
4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro singular, que comunicou a aceitação do encargo nos termos e prazo aplicáveis.

5. Foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
6. O Requerente optou por não designar árbitro e, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 2018/09/11.
7. Por despacho de 12/11/2018 o Tribunal, atenta a sua inutilidade, dispensou a realização da reunião prevista no art.º 18º do RJAT, por as partes litigarem, no essencial, sobre o enquadramento jurídico e/ou conclusões, podendo os factos relevantes ser provados documentalmente.

A fundamentar o seu pedido, o alega-se, em síntese:

1. O Requerente encontra-se a residir atualmente, e desde abril de 2013, no Reino Unido.
2. O Requerente apresentou declarações de rendimentos de IRS para os anos 2014 e 2015, tendo declarado, no anexo H:
  - Ano 2014: Remunerações auferidas ao abrigo de acordos de cooperação
  - Ano 2015: Remunerações do pessoal das missões diplomáticas e consulares
3. O Requerente declarou voluntariamente os rendimentos auferidos, por engano, ou, mais corretamente, por erro na interpretação do modelo de declaração dos rendimentos, como rendimentos auferidos ao abrigo de acordos de cooperação (2014) e por membros de missões diplomáticas (2015)
4. O Requerente foi notificado das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.ºs 2017..., relativa ao ano de 2014, e 2017..., relativa ao ano de 2015, junho de 2017.
5. Dentro do prazo, o Requerente deduziu reclamação graciosa, em formato eletrónico, no portal da AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, contra as referidas liquidações de imposto.
6. Em 2 de maio de 2018, o Requerente foi notificado da decisão definitiva de indeferimento da reclamação graciosa.

7. Tendo em conta que nos anos indicados foi residente no Reino Unido, vem pedir “*a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa; a anulação dos atos de liquidação impugnados; a condenação da Autoridade Tributária ao reembolso do imposto correspondente e indevidamente pago, incluindo os juros compensatórios constantes dos mesmos atos de liquidação; a condenação da Autoridade Tributária ao pagamento de juros indemnizatórios calculados sobre os montantes indevidamente pagos, nos termos do art. 43º LGT*”.
8. Entende o Requerente que as liquidações não se encontram fundamentadas como tinham que estar, em obediência aos art.º 77º da LGT, art.º 36º da CPPT e art.º 268º da Constituição;
9. A falta de fundamentação é absoluta e total, já que não se encontra uma palavra que seja relativa aos factos ou normas jurídicas que fundamentam a decisão. Portanto, as liquidações são ilegais por falta de fundamentação.
10. Por outro lado, há um caso claro de violação do princípio da colaboração da administração tributária com o contribuinte porque o contribuinte pediu expressamente a colaboração da administração tributária e esse pedido foi simplesmente ignorado.
11. A Administração Tributária não deu ao Requerente nenhuma oportunidade de esclarecer nenhuns dados, avançando com uma decisão do procedimento de reclamação graciosa que confirma os atos de liquidação, mas que não estavam fundamentados.
12. A ilegalidade quer da decisão da reclamação graciosa quer das liquidações emergem também do facto de as liquidações terem sido efetuadas como se tratasse de rendimento auferidos fora do território por contribuinte aqui residente. Não é isso que se verifica.
13. Com efeito, o Requerente é residente fiscal no Reino Unido desde 2013.
14. No caso é aplicável o artigo 15º/1) da CONVENÇÃO ENTRE PORTUGAL E O REINO UNIDO DA GRÃ-BRETANHA E IRLANDA DO NORTE PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO (aprovada para ratificação pelo Decreto-Lei 48 497 de 24/07/1968).

15. Daqui se retira que, se o Requerente for considerado “residente fiscal” no Reino Unido nos anos 2014 e 2015, só aí podem os seus rendimentos ser tributados.
16. O Requerente tem contratos de trabalho, que firmou com entidades (sociedades) sedeadas ou estabelecidas no Reino Unido nos quais se obriga a prestar trabalho como assalariado no Reino Unido.
17. O Requerente é detentor de uma permissão de residência permanente no Reino Unido desde abril de 2012 e pagou impostos sobre o rendimento e contribuições para a Segurança Social no Reino Unido nos anos 2014 e 2015.
18. Ao contrário do que a Administração Tributária sustenta, a falta de alteração do registo do domicílio fiscal em Portugal não é determinante do estatuto de residência, o qual é, sim, determinado pelo artigo 16º do Código do IRS.
19. Os atos de liquidação impugnados ao basearem-se na residência fiscal do Requerente em território português, pressuposto de direito da tributação que não existia, padecem de ilegalidade por vício de violação de lei.
20. Sendo ilegais os atos de liquidação – seja por falta de fundamentação, seja por violação do princípio da colaboração, seja ainda na sua substância por erro quanto aos pressupostos de direito – é igualmente ilegal por violação de lei o ato de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pelo Requerente contra os mesmos, devendo ser este ato anulado.

Notificada do pedido, veio a AT responder, alegando a não verificação das apontadas ilegalidades, com os seguintes fundamentos, em resumo:

1. Atenta a prova junta, a AT impugna *“toda a matéria de facto alegada pela Requerente, por não corresponder à verdade, ou por dela não poderem ser retirados os efeitos jurídicos pretendidos”*.
2. Portugal tem poder tributário sobre rendimentos auferidos no estrangeiro se estiver fixada no território português a residência do titular.

3. Desconhecendo-se que o Requerente tenha auferido quaisquer rendimentos em território português, e provindo do estrangeiro (Reino Unido) os que foram declarados nas Mod.3 entregues, estes serão tributados em Portugal.
4. À data dos factos, o Requerente constava como residente fiscal em Portugal, só tendo alterado o seu domicílio para o Reino Unido em 21-07-2018.
5. Conforme estabelecido nos n.ºs 3 e 4 do artigo 19.º da Lei Geral Tributária (LGT), é obrigatória a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária, sendo ineficaz qualquer mudança enquanto não for comunicada.
6. Face ao que o Requerente só poderia, à partida, ser considerado como residente fiscal em território português.
7. *“Não obstante o Requerente só ter alterado o seu domicílio para o Reino Unido em 21-07-2018, se existirem elementos que permitam comprovar que a sua residência para efeitos fiscais deve ser considerada sita em território inglês nos anos de 2014 e 2015, afigura-se que tal deve ser reconhecido e aceite.”*
8. Nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, é sobre o Requerente que recai o ónus de provar a sua condição de não residente em Portugal / residente no Reino Unido nos anos de 2014 e 2015, uma vez que foi ele que a invocou contrariando o seu cadastro fiscal à data.
9. Sendo que tal prova deveria ter sido efetuada mediante a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais inglesas, como aliás já lhe tinha sido indicado em sede de reclamação, e que o recorrente não logrou jamais fazer.
10. Conforme se pode verificar, o documento emitido pelas autoridades fiscais do Reino Unido apresentado pelo Requerente é taxativo a informar que “This is not a certificate of residence for the purpose of claiming benefits under Double Taxation Agreement with the UK”.
11. O pedido de alteração do estatuto do Requerente de residente em território português para não residente produz efeitos apenas para o futuro, a contar de 21-07-2018, não tendo sido requerido a produção de efeitos retroativos.
12. Além disso, o alegado erro quanto à declaração de residência em território português por parte do Requerente, nos anos de 2014 e 2015, nunca seria imputável

- à AT, por se tratar duma declaração do próprio, que a AT toma como verdadeira e de boa-fé, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT.
13. Assim, o estatuto de residência em território português não poderá ser contestado.
  14. A alegação do dever de fundamentação por parte da AT quanto às liquidações é infundada, uma vez que a AT se limitou a promover as liquidações de 2014 e de 2015, com base nas declarações apresentadas pelo Requerente nas Mod. 3 de IRS, as quais tomou como verdadeiras e de boa-fé, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT.
  15. A não ser assim, todas as liquidações emitidas pela AT com base nas declarações dos contribuintes teriam de se considerar infundadas por alegada violação do dever de fundamentação.
  16. Também a alegação de violação do dever de colaboração é desprovida de qualquer razão uma vez que a AT quando questionada sobre a forma de “retificação” da sua situação, informou o Requerente.
  17. A fundamentação resultante da decisão que levou à emissão do ato tributário de liquidação é “clara, suficiente e congruente”, cumprindo o seu desiderato. Tanto assim é, que a Requerente, com meridiana clareza, quer na sua reclamação graciosa quer no presente pedido de pronúncia arbitral, revela ter compreendido perfeitamente o *iter* cognoscitivo percorrido pelos serviços da administração tributária que conduziu à decisão acusada de pecar por falta de fundamentação.
  18. Deve igualmente improceder o pedido por falta de documentação que comprove a residência no Reino Unido.
  19. Resulta da informação que fundamenta a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, constante no PA, que, não obstante instado para o efeito, o Requerente não apresentou os documentos originais ou autenticados emitidos pela autoridade fiscal do Reino Unido dos quais resulte que foi residente fiscal naquele Estado nos anos de 2014 e 2015.
  20. Nos presentes autos facilmente se constata que o Requerente não logrou fazer a prova que lhe competia, nos termos do art.º 74º da LGT.
  21. Não se comprova assim a residência do Requerente no Reino Unido pelos documentos juntos com o pedido pronúncia arbitral.

22. As liquidações aqui sindicadas, não enfermam de qualquer vício de ilegalidade, assim como a decisão da reclamação graciosa que a confirmou.
23. As liquidações impugnadas não enfermam de qualquer erro, de facto ou de direito, pelo que, deve impropeder também o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, não se verificando os pressupostos legais para o reconhecimento de tal direito.

## **II Saneador**

Não foram invocadas exceções e o pedido arbitral vem interposto dentro do prazo estabelecido no art.º 10º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Não se verificam quaisquer nulidades, pelo que cumpre decidir.

## **III Fundamentação**

### **A - Questão a decidir**

A questão a decidir no presente pedido arbitral consiste em saber se os rendimentos de trabalho auferidos no Reino Unido nos anos de 2014 e 2015 pelo Requerente, onde foi sujeito a tributação, são ou não tributados em Portugal, atento o facto de ter procedido a entrega voluntária de declarações Mod. 3 do IRS nas quais declarou ter auferido rendimentos no UK, e atenta a circunstância de, quer à data da entrega das declarações quer à data da realização das liquidações, no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes constar que o Requerente é residente fiscal.

## **B - Os factos**

### **B.1 - Decisão da matéria de facto e sua motivação**

1. O Tribunal, com referência à matéria de facto, atentas as disposições legais constantes no art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT, não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe seleccionar os factos que importam para a decisão e indicar qual a matéria provada e a não provada.
2. Para o julgamento da causa são escolhidos e recortados os factos pertinentes em função da sua relevância jurídica, a qual é determinada em face das várias soluções plausíveis das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
3. A convicção do Tribunal sobre os factos dados como provados resulta dos documentos e do Processo Administrativo juntos aos autos, respetivamente, pelo Requerente, e pela AT, na posição de Requerida, em conformidade com o que se especifica nos pontos do probatório abaixo enunciado.

### **B.2 - Factos provados**

Examinadas as alegações constantes das peças processuais apresentadas e a prova documental produzida nos autos, o Tribunal julga provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

1. Em 03/07/2015, o Requerente apresentou voluntariamente à AT as Declarações de IRS Mod.3 com referência aos anos de 2014 e de 2015;
2. Na declaração Mod. 3 de 2014 preencheu no Quadro 5-B-4 a qualidade de não residente, e no Quadro 4 do Anexo H, inscreveu o Código 406 (rendimentos do art.º 39º do EBF) com um valor declarado de 6 020,00€ de rendimentos auferidos no exterior.



3. Na declaração Mod. 3 de 2015 preencheu no Quadro 8-B-4 a qualidade de não residente e no Quadro 4 do Anexo H, inscreveu o Código 401 (rendimentos do art.º 39º do EBF) com um valor declarado de 9 339,00€ de rendimentos auferidos no exterior.
4. A AT, com base nessas declarações, procedeu a liquidações de IRS no valor, de 1 621,11€ (em que se incluem 116,11€ de juros compensatórios) para 2014 e de 2 421,23€ (em que se incluem 86,48€ de juros compensatórios);
5. Quer à data da entrega das declarações quer à data das liquidações, o requerente era qualificado no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes como sujeito passivo residente em território nacional, pelo que a AT efetuou as liquidações com base nessa qualidade de residente fiscal, ou seja, considerou os rendimentos auferidos no estrangeiro por um sujeito passivo residente como passíveis de tributação.
6. Após as notificações das liquidações em causa, o Requerente apresentou reclamação graciosa com a alegação de que não é residente para efeitos fiscais em Portugal porque é tributado no Reino Unido, onde reside fiscalmente desde 2013.
7. A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 23/03/2018, com o fundamento de que o sujeito passivo não efetuou a prova nos termos do Ofício-Circulado nº 20030, de 18/12/2000, da Direção de Serviços de Benefícios Fiscais.
8. Encontra-se junto aos autos comprovativo da concessão de visto para residência permanente no UK a partir de 6/04/2012, conforme documento nº... .
9. Encontram-se juntos ao pedido arbitral comprovativos da sua qualidade de sujeito passivo naquele país emitidos pelo B..., um em 5/06/2018 para o período de 6/04/2013 a 5/04/2015, e outro emitido em 17/07/2018 para o período de 6/05/2015 a 05/04/2016.
10. O segundo documento acabado de referir foi apresentado mediante requerimento da Requerente de 201/-09-24, o qual foi notificado à Requerida em 12/11/2018, para os efeitos que entendesse por convenientes, mas que nada disse.
11. Consta em ambos os documentos emitidos pela Autoridade Tributária inglesa que o Requerente é residente no Reino Unido para efeitos fiscais nos períodos referidos.

12. Considera-se, dada a documentação também junta, que o Requerente suportou encargos para efeitos de segurança social, conforme declaração emitida pelas autoridades inglesas.
13. A Requerida juntou o Processo Administrativo no qual se encontra cópia da reclamação graciosa impugnada e documentos anexos.
14. Não se encontra nos autos prova de que o imposto tenha sido pago, mas apenas que foi requerido o seu pagamento em prestações.

No despacho de 12/11/2018 o Tribunal, fixou também prazo para alegações, as quais a Requerente apresentou, reiterando, no essencial, as teses que defendeu na PI para solicitar a procedência do pedido de anulação quer da decisão da reclamação graciosa quer das liquidações de imposto impugnadas. A AT não alegou.

### **B.2 Factos não provados**

Não são identificados outros factos não provados com relevância para o desfecho do caso concreto.

### **B.3 – O Direito**

- a) O requerente, para solicitar a anulação do imposto liquidado com base nas declarações Mod. 3 que voluntariamente apresentou, alega que o fez por engano, induzido em erro pela a leitura que fez das instruções constantes daqueles impressos, mas que, ainda assim, não é sujeito a tributação em Portugal porquanto a sua residência fiscal é no Reino Unido onde habita, trabalha e paga impostos.
- b) A AT, por seu turno, tendo em consideração a apresentação voluntária das declarações de rendimentos dos anos em causa e o facto de no Cadastro o contribuinte estar inscrito como residente fiscal no país, liquidou o imposto e não aceitou anular as liquidações assim efetuadas sem que o contribuinte produzisse prova suficiente, que, no seu entender, é o original do Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridades

inglesas ou fotocópia autenticada, conforme está estabelecido nos Ofícios-Circulados n.º 20022, de 18/05/2000 e n.º 20030, de 18/12/2000.

- c) Uma vez que o Requerente entende ser residente fiscal no Reino Unido e ser a residência fiscal efetiva o facto determinante na territorialidade da sujeição, alegando esse facto, solicitou a anulação das liquidações por meio de reclamação graciosa que não acolheu o pedido com a fundamentação acima expressa, ou seja, no entender da AT o sujeito passivo está inscrito no cadastro fiscal como contribuinte residente e não logrou produzir prova da residência no estrangeiro no período em causa porque não fez a prova nos termos dos mencionados Ofícios-Circulados.
- d) O Requerente pede nas conclusões das suas alegações a anulação da liquidação por existir (i) erro nos pressupostos de direito, por (ii) falta absoluta da fundamentação do ato tributário e por (iii) violação do princípio da colaboração por parte da AT no âmbito do procedimento que levou à decisão das reclamações oficiosas, vícios que justificam a revogação da decisão proferida em sede da reclamação graciosa e, conseqüentemente, dos atos tributários de liquidação.
- e) Tendo em conta o que se dispõe no artigo 124.º do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, e não tendo sido imputados aos atos cuja anulação é pedida quaisquer vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada uma relação de subsidiariedade (art.º 101º do CPPT) entre eles, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a que segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficazmente tutela os interesses ofendidos.
- f) Deste modo, o que obedece aos preceitos acabados de referir é decidir sobre a questão da residência fiscal do Requerente e sobre a prova que produziu quanto a esse facto, sendo certo que a AT não colocou em dúvida que os rendimentos declarados são rendimentos auferidos no Reino Unido (UK) mas tão somente não aceitou a prova produzida sobre a qualidade de residente fiscal naquele país por a mesma não ter sido feito por intermédio de um determinado documento.
- g) Considerou-se provado que o impugnante tem autorização para residência permanente no UK desde 2012, que os rendimentos auferidos foram pagos por entidade sedeada naquele território, que aí foram igualmente pagos impostos sobre o rendimento, que houve tributação para efeitos de segurança social, e que a autoridade tributária

competente declara que no período em causa o Requerente foi residente no UK para efeitos fiscais<sup>1</sup>.

- h) Por outro lado, vem também provado e mesmo confirmado pela AT que o Requerente no período em causa não obteve em Portugal quaisquer rendimentos sujeitos a tributação e que os rendimentos que deram origem às liquidações foram os voluntariamente declarados como tendo sido obtidos no UK.
- i) A Requerida alega que a prova da residência fiscal só pode ser produzida mediante a apresentação do original ou fotocópia autenticada de certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais inglesas, de conformidade com as instruções superiores em vigor.
- j) Ora, salvo o devido respeito, as instruções a que se referem quer o despacho de indeferimento da reclamação graciosa quer a Resposta da AT, reportam-se a situações de prova do imposto suportado no estrangeiro que deva ser considerado como dedutível em liquidações de imposto realizadas em Portugal a residentes fiscais de modo a afastar a dupla tributação sobre os mesmos rendimentos.
- k) Aliás, isto decorre claramente da leitura da própria epígrafe quer do Ofício-Circulado n.º 20022, quer do Ofício-Circulado n.º 20030, quando pretende definir o seu âmbito de aplicação, referindo-se a “*Dupla tributação internacional-Dedução de imposto e de encargos suportados no estrangeiro*”, sempre tendo por base as Convenções assinadas pelo Estado Português com Estados estrangeiros precisamente para evitar essa dupla tributação de rendimentos.
- l) Ora, não é esse o problema que está subjacente nem à reclamação graciosa nem ao pedido arbitral.
- m) O facto relevante é determinar se o Requerente no período em causa foi residente para efeitos fiscais no Reino Unido e se os rendimentos aí obtidos estão, ainda assim, sujeitos a tributação no nosso país.
- n) Prevê o art.º 13º do CIRS que são sujeitos passivos de IRS as pessoas singulares que residam em território português, e também aquelas que nele não residindo, aqui obtenham rendimentos. Portanto, a incidência subjetiva verifica-se quando uma pessoa

---

<sup>1</sup> Vide as “Letter of confirmation of residence” onde consta expresamente o seguinte: “*I confirm that to the best of B..., that Mr. A... of ... from 6 de Abril 2015 to 5 April 2016 was a resident of UK for tax purposes*”.

singular for residente, estabelecendo este artigo as regras que definem o conceito de residência fiscal.

- o) A AT entende que o Requerente tem que ser considerado residente fiscal no nosso país porque à data, quer da obtenção de rendimentos no UK quer por todo o tempo que decorreu até à posterior alteração do registo de contribuintes, constava no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes como sendo residente em Portugal. A AT retira da presunção resultante do registo enunciadas no art.º 19º da Lei Geral Tributária uma regra que, em seu entender, só poderia ter sido afastada de acordo com as determinações previstas nos Ofícios-Circulados 20020 e 20030. O sujeito passivo deveria ter apresentado o original ou fotocópia autenticada de um Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridades competentes do Reino Unido.
- p) É certo que a AT admite que não tributaria os rendimentos que comprovadamente foram auferidos no estrangeiro e que afastaria a presunção se tivesse sido apresentada a referida prova <sup>2</sup>. E, por outro lado, a AT considera decisivo que a prova desta situação teria que ser feita com a apresentação do Certificado de Residência no UK por ser essa a exigência imposta aos Serviços pelos mencionados Ofícios-Circulados.
- q) Já vimos que o impresso tratado nesses Ofícios-Circulados diz respeito à prova de pagamento de impostos pagos no exterior, relativos a rendimentos que devam ser também declarados em Portugal, tendo em vista evitar a dupla tributação desses mesmos rendimentos. A chamada dupla tributação internacional.
- r) Por outro lado, é pacífico que as instruções internas emitidas pela AT não vinculam os tribunais.
- s) Ora, o que no presente caso está em análise é a tributação de rendimentos que só poderão estar sujeitos porque se considera a residência como elemento de conexão subjetivo - princípio da universalidade<sup>3</sup>, na tributação emergente da residência fiscal, isto é, o residente estará sujeito a tributação pelos rendimentos auferidos quer no território quer fora dele, embora tenha a seu favor, em certos casos, a possibilidade de

<sup>2</sup> Vide ao art.º 16º da Resposta “ *Assim, não obstante o Requerente só ter alterado o seu domicílio para o Reino Unido em 21-07-2018, se existirem elementos que permitam comprovar que a sua residência para efeitos fiscais deve ser considerada sita em território inglês nos anos de 2014 e 2015, afigura-se que tal deve ser reconhecido e aceite*”.

<sup>3</sup> Princípio resultante da interpretação conjugada dos art.º 1º, nº 2 e art.º 13º, ambos do Código do IRS.

- dedução da coleta que tenha incidido sobre esses mesmos rendimentos suportada no exterior.
- t) A AT tem a seu favor a factualidade emergente do registo no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes relativamente ao qual é necessário definir se o mesmo tem carácter constitutivo exclusivo para efeitos da fixação da incidência subjetiva ou se é admissível a prova em contrário desse mesmo registo.
  - u) Como refere o impugnante é pacífico na doutrina e na jurisprudência que o registo podendo ter efeito constitutivo admite prova em contrário. Trata-se, portanto, de uma presunção ilidível.
  - v) O Requerente logrou provar, e a própria AT o aceita, que não auferiu rendimentos em Portugal e que aqueles que declarou nas Mod. 3 de 2014 e 2015 que serviram de base às liquidações impugnadas foram auferidos no estrangeiro. Logrou também provar que a autoridade tributária competente do Reino Unido o considera aí sujeito a impostos; resulta também provado nos autos que aí foi sujeito a pagamentos para a segurança social e que os rendimentos daqueles anos foram pagos pela sua entidade patronal. Foi dado também como provado que desde pelo menos 2012 o impugnante tem autorização para residência permanente no UK e paga impostos desde 2013.
  - w) Por seu turno, embora admitindo a prova em contrário inerente à presunção resultante do Sistema de Registo, a AT considera que quer a prova da residência quer a prova da circunstância de que o sujeito foi alvo de tributação no Reino Unido só é passível de ser efetuada com a apresentação de um Certificado de Residência Fiscal, tudo de conformidade com o que se encontra exigido pelo Ofício-Circulado nº 20030 já citado.
  - x) Só que, todavia, neste caso, não está em causa a Convenção assinada entre Portugal e o Reino Unido para evitar a Dupla Tributação internacional de rendimentos que possam ser tributados nos dois Estados contratantes. O relevante no caso concreto é a pretensão da AT de tributar um cidadão português não residente em território nacional, relativamente a rendimentos obtidos fora do território nacional, apenas com base no Sistema de Registo de Contribuintes.
  - y) Mas a AT não tem razão. Primeiramente porque o dito certificado é exigido para efeitos de prova de impostos pagos no exterior tendo em vista o afastamento da dupla tributação internacional, e, por outro lado, a prova em contrário possível de ser

realizada, dada a omissão da lei fiscal quanto a essa matéria, nomeadamente o art.º 19º do CIRS, pode sê-lo por todos os meios admissíveis em direito (art.º 72º da LGT e art.º 115º do CPPT).

- z) Nesta conformidade, e sem necessidade de maior aprofundamento na análise, entende-se que a decisão da reclamação graciosa enferma do vício de violação de lei por erro nos pressupostos, vício que inquina igualmente as liquidações impugnadas pelo que não podem subsistir na ordem jurídica.
- aa) Atenta a decisão, fica prejudicada a apreciação dos restantes vícios alegados, sem prejuízo de se referir que as liquidações foram efetuadas com base em declarações apresentadas pelo Requerente, podendo considerar-se como legítima a desnecessidade de fundamentação expressa. No que respeita ao incumprimento do dever de cooperação poderá ser também legítimo aceitar o comportamento da AT no esclarecimento das dúvidas suscitadas pelo contribuinte como representando mais uma posição de divergência de opinião em relação a posições consideradas pelo sujeito passivo como sendo as corretas.

#### **B.4 - Do direito a juros**

1. O Requerente formula também um pedido de juros indemnizatórios calculados sobre os montantes dos pagamentos que tenha realizado ao abrigo do acordo de pagamento das liquidações em prestações, não esclarecendo o seu fundamento.
2. Ainda assim, só haverá lugar a juros indemnizatórios quando tiver ocorrido um pagamento indevido de imposto, como decorre do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, o que no caso não é relevante apreciar.
3. Na verdade, não se provou que o Requerente tivesse efetuado qualquer pagamento pelo que não pode proceder o pedido de juros, sem prejuízo de esse direito poder vir a ser apreciado em execução de julgado, se for caso disso.

#### **IV - Decisão**

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- a) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando a decisão da reclamação graciosa e, conseqüentemente, pelas mesmas razões, anular as liquidações de IRS impugnadas;
- b) julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, sem prejuízo de o respetivo direito poder vir a ser apreciado em execução de julgado.

#### **V - Valor do Processo**

De conformidade com o previsto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 4 042,24**.

#### **VI - Custas**

Nos termos do art.º 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 612,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 10 de janeiro de 2019

O Árbitro Singular

José Ramos Alexandre