

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 85/2022-T

Tema: IRS; Residência Fiscal; Prova.

SUMÁRIO:

- I. A “residência fiscal” e o “domicílio fiscal” são conceitos diferentes, e nesse sentido não se confundem, nem produzem os mesmos efeitos. O conceito de residência fiscal resulta expressa e unicamente do Código do IRS.**
- II. A mera “ineficácia” da mudança de *domicílio* e não da *residência*, tal como referida no artigo 19.º, n.º 4, da LGT, não tem, por si só, o alcance de converter o contribuinte em residente para efeitos fiscais, se o mesmo fizer prova em sentido contrário.**
- III. Os meios de prova não se encontram limitados, por norma legal, incluindo as normas constantes do Código do IRS. Pelo que, o contribuinte pode comprovar a sua residência fiscal, por outros meios de prova além do certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país.**

A Árbitra Ana Pinto Moraes designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, decide o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A..., casado, NIF..., e B..., NIF ... (doravante “REQUERENTE SEGUNDA”), ambos com domicílio fiscal na residente na Rua ... n.º ... – ..., ...-... Lisboa, vieram, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (daqui em diante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é

- Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante “AT” ou “Requerida”), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRS n.º 2021..., cuja data de limite de pagamento foi 04/01/2022, que determina o montante de € 8.890,24 a pagar, resultando num acerto de contas com um montante devido ao Estado de € 11.204,14.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 18 de fevereiro de 2022 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
 3. O Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 4. Em 5 de abril de 2022 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
 5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 27 de abril de 2022.
 6. A Requerida, tendo sido notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, para apresentar a sua resposta, veio sustentar, em contestação de 4 de julho de 2022, a improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, a manutenção na ordem jurídica do ato tributário de liquidação.
 7. Por ter sido considerada desnecessária, o tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.
 8. Por fim, o Requerente apresentou as alegações escritas em 12 de outubro de 2022, nas quais reiterou os fundamentos já anteriormente expressos.

I.1 ARGUMENTOS DAS PARTES

9. Os argumentos trazidos aos autos centram-se, fundamentalmente, na questão dos critérios de residência fiscal em Portugal, tendo como base a troca automática de informações fiscais internacionais prevista na Diretiva de Cooperação Administrativa n.º 2011/16/UE (DAC1), do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, nos termos da qual a Autoridade

Fiscal do Reino Unido comunicou à AT, os rendimentos de trabalho dependente que o ora Requerente aí auferiu no ano de 2017, no montante de € 68.874,01, pagos pela entidade ‘C... S L P’, de acordo com os dados constantes no ‘Sistema Integrado de Troca de Informações’ (SITI).

10. O Requerente alega que em 2017 era residente fiscal no Reino Unido com argumentos que a seguir se sintetizam:

- a) O Requerente não residiu em Portugal, nunca tendo permanecido em território português mais do que 183 dias, não prestou trabalho, nem auferiu quaisquer rendimentos de fonte portuguesa;
- b) Apesar de o Requerente ter em Portugal à sua disposição uma habitação, a mesma não estava em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, pois efetuou mudança dos seus bens pessoais para a sua nova habitação em Londres, Reino Unido;
- c) O Requerente não preenche os critérios para ser considerado residente fiscal em Portugal em 2017 e que, mesmo que dúvidas existissem, teria sempre que pender a decisão no sentido da não residência, estando o ónus da prova na AT em comprovar o contrário, o que nunca se verificou;
- d) Não colhe o argumento de que o Requerente seria tributável em Portugal como residente por aí viver a sua cônjuge, dado ser já jurisprudência assente do STA de que tal regra é contrária às Convenções de Dupla Tributação assinadas por Portugal, no acórdão n.º 068/09 de 25/03/2009;
- e) O Requerente teve em 2017 no Reino Unido o seu centro de interesses vitais, pois foi onde desenvolveu exclusivamente a sua vida pessoal, profissional e económica, tendo ficado provado que nesse ano permaneceu habitualmente no Reino Unido (a totalidade do ano), a referida regra de desempate determina necessariamente que apenas foi residente fiscal no Reino Unido em 2017, e não em Portugal;
- f) Só o Reino Unido pode tributar com base no critério da residência, conforme demonstrado, não tendo Portugal qualquer competência de tributação pois, ao abrigo do artigo 15.º n.º 1 e 15.º n.º 2 da mesma Convenção, os rendimentos não podem ser considerados de fonte portuguesa, pois não foram auferidos por trabalho prestado em Portugal nem pagos por uma entidade com domicílio em Portugal, mas sim no Reino Unido.

11. A AT contra-argumentou com base nos seguintes fundamentos:

- a) O Requerente constava como residente em território nacional na base de dados da AT e constatada a omissão de declaração dos rendimentos auferidos no Reino Unido, foi promovida a respetiva declaração oficiosa (... - 2017 - ...- ...) em 2021/11/17, na qual foram inscritos no quadro 4A do anexo J, os valores de rendimento e de imposto comunicado pela AF do Reino Unido anteriormente mencionados e, nessa sequência foi emitida em 2021/11/25 a liquidação controvertida.
- b) A liquidação partiu do pressuposto da residência do Requerente em território português, em conformidade com a informação disponível à data no ‘Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes’ (SGRC).
- c) De acordo com o artigo 15.º do Código do IRS, consideram-se residentes em território português, as pessoas que no ano de obtenção dos rendimentos: Tenham permanecido em território português por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa (critério da permanência) – alínea a) do n.º 1 do art.º 16º do CIRS.
- d) Tendo permanecido por menos tempo ao referido no ponto anterior, disponham, em qualquer dia do período de 12 meses anteriormente referido, em território português, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual (neste caso a residência assenta na convicção de que a permanência prevista no ponto anterior vai continuar) – alínea b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS.
- e) A alínea b), do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, estabelece um critério subjetivo que envolve uma intenção (*‘animus’*) de residência e aplica-se, caso não seja possível a qualificação como residente, pelo critério do tempo de permanência.
- f) A pessoa singular que se encontra em Portugal há menos de 183 dias, seguidos ou interpolados, poderá ainda ser considerada residente, se num qualquer dia do período de tributação, dispuser de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.
- g) Em 2017 o Requerente constava do cadastro da AT como residente em território nacional, na seguinte morada: R ..., n.º. ... – ..., ...-... Lisboa, conforme alteração de morada efetuada via Cartão de Cidadão (documento de alteração n.º. CC...), em

2013/01/08, sendo considerado como residente em Portugal, por via do preceituado na alínea b), do n.º 1, do artigo 16.º do CIRS.

- h) Não colhe o argumento do Requerente no sentido que a mudança dos seus bens pessoais para o Reino Unido, fazer pressupor a inexistência de condições que faça intenção atual de manter e ocupar aquela habitação como residência habitual.
- i) Nos termos previstos no n.º 3, do artigo 19.º da LGT, a comunicação do domicílio do SP à administração tributária é obrigatória, sendo que a sua alteração é ineficaz enquanto não for comunicada, conforme determina o n.º 4, daquela norma legal.
- j) A comunicação por parte do Reino Unido dos rendimentos que o Requerente aí obteve, relativa aos anos de 2017 e 2018 (atenta a periodicidade do ano fiscal britânico, não coincidente com o ano civil), pressupõe que esse Estado o considerou como residente fiscal em Portugal.
- k) Existindo CDT celebrada entre estas duas jurisdições, a tributação dos rendimentos auferidos num desses Estados por um nacional do outro Estado, é efetuada de acordo com determinados elementos de conexão, nomeadamente de acordo com a residência fiscal, que constitui o elemento de conexão relevante para aferir da competência para a tributação de rendimentos de trabalho dependente, nos termos do artigo 15.º da mencionada CDT.
- l) O Requerente não demonstrou que o Reino Unido o tivesse considerado como seu residente fiscal no ano de 2017, mediante a apresentação da única prova cabal para esse efeito, nos termos da Instrução de Serviço n.º .../2020, de 2020/02/12, da Sr.ª Subdirectora-Geral da Área da Cobrança (respeitante à alteração de morada de residente para não residente, quando estejam em causa países, com os quais Portugal tenha celebrado CDT): um CRF emitido pela AF do Reino Unido, ‘HM Revenue & Customs’ (HMRC), em seu nome, para os anos de 2017 e 2018 (mais uma vez, atendendo à diferente periodicidade do ano fiscal inglês) e para efeitos de aplicação da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

II – SANEAMENTO

12. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º, e 5.º, n.º 3, alínea b), todos do RJAT.
14. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
15. Não foram invocadas exceções que cumpra apreciar.
16. O processo não padece de nulidades ou de quaisquer outros vícios que o invalidem, podendo prosseguir-se para a decisão sobre o mérito da causa.

III – DO MÉRITO

III.1 QUESTÃO DECIDENDA

17. A questão decidenda consiste em determinar a residência fiscal do Requerente, no ano de 2017, havendo que determinar se este deverá, ou não, ser considerado residente em Portugal, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.ºs 1, alíneas a) e b), 2 e 3, do Código do IRS.

III.2 MATÉRIA DE FACTO

III.2.1 Factos provados

18. Com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:
 - a) O Requerente passou a totalidade do ano de 2017 no Reino Unido, em Londres, onde viveu com permanência, tendo levado os seus bens pessoais para essa cidade;
 - b) O Requerente efetuou a totalidade do seu trabalho e auferiu rendimentos de trabalho dependente exclusivamente no Reino Unido;
 - c) O Requerente não auferiu em 2017 quaisquer rendimentos de fonte portuguesa;
 - d) O Requerente não procedeu à alteração do seu registo fiscal para não residente em Portugal junto da Autoridade Tributária;
 - e) O Requerente não declarou em Portugal os rendimentos auferidos pelo trabalho prestado exclusivamente no Reino Unido;

- f) O Requerente foi notificado (procedimento n.º ...2021...) pela Direção de Serviços de Relações Internacionais da AT em agosto de 2021 para, com base na informação de que tinha auferido rendimentos de trabalho dependente no Reino Unido, regularizar a situação mediante inclusão desses rendimentos em declaração Modelo 3 de IRS de 2017 de substituição;
- g) O Requerente constava na declaração Modelo 3 de IRS de 2017 entregue pela Requerente SEGUNDA, cônjuge, como residente fiscal em Portugal;
- h) A Requerida procedeu à emissão de declaração Modelo 3 de IRS oficiosa, com inclusão da totalidade dos rendimentos auferidos pelo REQUERENTE enquanto residente fiscal no Reino Unido em 2017;
- i) A Requerida emitiu a correspondente liquidação de IRS, indicando um montante a pagar de € 11.204,14, acrescido de juros;
- j) O REQUERENTE efetuou o pagamento do imposto na sua totalidade.

III.2.2 Factos não provados

19. Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

III.2.3 Fundamentação da fixação da matéria de facto

20. Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
21. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

22. Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e o PPA junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III.3 – MATÉRIA DE DIREITO

23. Com o presente processo cabe aferir se o Requerente deverá, ou não, ser considerado residente em Portugal, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.ºs 1, alíneas a) e b), 2 e 3, do Código do IRS.
24. Por se tratar de um caso em tudo semelhante, transpomos a fundamentação vertida na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 36/2022-T, à qual aderimos integralmente e sem reserva:

«O artigo 19.º da LGT, estatuindo sobre o domicílio fiscal, contém diversas regras que importa aqui ter em consideração, a saber: o domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário, para as pessoas singulares, o local da residência habitual (cf. n.º 1, alínea a)); é obrigatória a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária (cf. n.º 3); é ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária (cf. n.º 4); e, sempre que seja alterado o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar tal alteração à administração tributária (cf. n.º 5).

Por seu turno, do Código do IRS cumpre convocar as seguintes normas:

Ø Artigo 13.º, n.º 1: “Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.”

Ø Artigo 15.º, n.º 1: “Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.”

Ø Artigo 15.º, n.º 2: “Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.”

Ø Artigo 16.º, 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, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;*

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

Ø *Artigo 16.º, n.º 2: “Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.”*

Ø *Artigo 16.º, n.º 3: “As pessoas que preencham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.”*

13. Como salienta Rui Duarte Morais[1], “são diferentes as noções de residência e domicílio fiscal, ainda que relativamente aos residentes o local do domicílio fiscal coincida com o da sua residência habitual (art. 19.º, n.º 1, al. a) da Lei Geral Tributária).

Enquanto o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, a questão do domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais²⁴. [24A questão de saber se alguém é ou não residente em Portugal é independente da do domicílio fiscal. Aquele que efectivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal (mesmo que por omissão dele, sujeito passivo, em promover a necessária alteração). A nosso ver, o domicílio fiscal não constitui, no plano internacional, qualquer presunção de residência.”]

A este propósito, afigura-se também pertinente considerar o seguinte posicionamento de Pedro Roma[2]:

“(…) o conceito de “não residência fiscal” não se encontra expressamente contemplado no ordenamento jurídico-fiscal português.

Tal como analisado por José Calejo Guerra [Cf. José Calejo Guerra – A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal À distorção administrativa, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 6, outubro-dezembro 2014, pp. 16-22], também entendemos que o conceito de não residência fiscal resulta a contrario do próprio Código do IRS, uma vez que todos aqueles que não

preencherem um dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do Código do IRS deverão ser considerados não residentes fiscais em Portugal.

Este Autor acrescenta, ainda, que a não residência fiscal é, pois, uma definição legal não escrita que se encontra sob a alçada da reserva relativa de lei da Assembleia da República, que resulta do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP. Nesta medida, é defendido que a administração tributária não pode introduzir, através da sua atuação (ainda que baseada em orientações administrativas), quaisquer exigências que, de algum modo, dificultem ou impeçam que um qualquer sujeito passivo, que não preencha nenhum critério de residência fiscal em Portugal, seja considerado não residente fiscal.

Na verdade, de acordo com a atual prática administrativa, a administração tributária exige a apresentação de um comprovativo de residência no estrangeiro para proceder à alteração do estatuto de residência fiscal dos sujeitos passivos para não residentes em Portugal, (...). À luz daquele entendimento, que subscrevemos, entendemos que esta prática da administração tributária apenas se poderá reputar de ilegal, por violação do princípio da legalidade tributária, que encontra cobertura legal no artigo 8.º da LGT e cobertura constitucional no já citado artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.”

Os citados entendimentos doutrinários encontram acolhimento na jurisprudência dos nossos tribunais superiores, sendo disso exemplo, entre outros, os seguintes arestos:

Ø Acórdão do TCAS, de 11.11.2021, proferido no processo n.º 2369/09.7BELRS, assim sumariado (na parte que aqui importa reter):

“(…)

II. Os conceitos de domicílio fiscal (previsto no art. 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos.

III. O dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art. 43.º do CPPT quer no então art. 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade ad substantiam, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.

(…)

V. Não obstante o domicílio fiscal do Impugnante, previsto no art.º 19.º da LGT, contemplar uma morada em Lisboa, esta circunstância distingue-se do conceito de residência fiscal para efeitos de IRS e não consubstancia qualquer presunção inilidível de que a residência fiscal é na morada ali constante.”

Ø Acórdão do TCAS, de 08.07.2021, proferido no processo n.º 803/05.0BESNT, assim sumariado (na parte que aqui importa reter):

“(…)

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

IV. O conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais.”

14. Noutra ordem de considerações, importa chamar à colação os seguintes ensinamentos de Paula Rosado Pereira[3]:

“Temos, portanto, no IRS, uma distinção essencial entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes.

A residência é, a par da fonte do rendimento, um dos elementos de conexão que definem os termos da aplicação da lei fiscal no espaço, quando nos encontramos perante situações com um elemento internacional relevante.

Reportando-nos ao já aludido artigo 13.º, n.º 1 do CIRS, a tributação em Portugal dos rendimentos obtidos por pessoas singulares que residam em território português reflete o elemento de conexão “residência”, ao passo que a tributação dos não residentes quanto aos rendimentos considerados como obtidos em território português concretiza a aplicação do elemento de conexão “fonte”.

(…)

A definição de residência em território português é dada pelo artigo 16.º do CIRS, prevendo-se que sejam residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

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

(…)

Para além de corresponder, como vimos, a um dos elementos de conexão para a aplicação da lei fiscal no espaço, a residência é também um conceito essencial para

determinar o âmbito de sujeição pessoal ao IRS, uma vez que este tende a ser bastante distinto para residentes e não residentes.

Relativamente aos residentes, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de território português (artigo 15.º, n.º 1 do CIRS). Os residentes encontram-se, portanto, sujeitos a um princípio da universalidade ou da tributação universal ou ilimitada pelo Estado da residência. Assim, podem ser tributados em Portugal todos os rendimentos obtidos por um residente, independentemente do local onde tais rendimentos sejam obtidos.

(...)

Em contrapartida, um não residente – pessoa singular que não preencha nenhum dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do CIRS – encontra-se sujeito a IRS unicamente quanto aos rendimentos obtidos em território português (artigo 15.º, n.º 2 do CIRS). Os não residentes são tributados ao abrigo do elemento de conexão fonte do rendimento. O artigo 18.º elenca os rendimentos que se consideram obtidos em território português e que, como tal, podem ser tributados em sede de IRS mesmo quando auferidos por um não residente.”

Neste conspecto, afirma Pedro Roma[4] o seguinte:

“Assim, tendo em conta estas três normas [artigo 16.º, n.ºs 1, alínea a), 2 e 3, do Código do IRS], julgamos que se poderá formular este critério de residência fiscal [a permanência por mais de 183 dias num período de 12 meses] do seguinte modo: (i) um sujeito passivo é considerado residente fiscal se, em qualquer período de 12 meses, permanecer mais de 183 dias (que incluam dormida) em Portugal e (ii) será considerado residente fiscal em Portugal desde o primeiro dia de permanência daquele período de 183 dias.

(...)

(...), a mera disposição de uma habitação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal [critério previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS], pois é necessária a existência de “condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”.

Em primeiro lugar, deverá tratar-se de uma residência habitual, o que significa que não basta a existência de um imóvel em Portugal que é ocupado ocasionalmente (e.g. em período de férias ou fins-de-semana) para que o mesmo qualifique para este efeito.

Por outro lado, veio a nova redação desta norma esclarecer que temos que estar perante uma intenção “atual”, o que significa que o imóvel em questão até pode ter sido adquirido para que no futuro venha a ser utilizado como residência habitual do sujeito passivo – contudo, se no momento em questão o mesmo não estiver a ser ocupado com esse propósito, não poderá ser considerado uma residência habitual para este efeito.

Por último, no que respeita às “condições que [fazem] supor” a intenção de manter e ocupar uma habitação, como residência habitual, verificamos que o legislador decidiu não concretizar que condições são essas, deixando-as ao critério do intérprete.

(...)

Uma vez que a ocupação da habitação como residência habitual não é objeto de prova direta, a mesma resulta das condições objetivas e subjetivas que a façam supor.

(...) Não obstante, (...), uma análise casuística impor-se-á sempre.

(...)

Por último, (...) os critérios de residência fiscal previstos nas alíneas a) e b) do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS são alternativos, (...)

Destarte, temos, pois, que o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS se cinge à presença física (corpus), em Portugal, considerando residentes, de forma automática, os indivíduos que permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, num período de 12 meses, no território nacional. Por seu turno, a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, exigindo uma ligação física menos qualificada, impõe uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva com o território; esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (animus), que deve ser analisado de uma perspetiva objetiva, ou seja, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados».

25. Em conclusão, a circunstância de o Requerente não ter comunicado à AT nem a mudança do seu domicílio fiscal, nem a alteração do seu estatuto de residência – no ano de 2017, não fundamenta qualquer tributação, nem pode substituir-se às regras que definem a residência fiscal.

26. Estamos perante a mera “ineficácia” da mudança de *domicílio* e não da *residência*, tal como referida no artigo 19.º, n.º 4, da LGT e que não tem, por si só, o alcance de converter o contribuinte em residente para efeitos fiscais, se o mesmo fizer prova em sentido contrário; e, no caso concreto, como resulta da factualidade provada o Requerente logrou fazer essa mesma prova.
27. É, pois, pacífico na doutrina e na jurisprudência que o registo podendo ter efeito constitutivo admite prova em contrário. Trata-se, portanto, de uma presunção ilidível.
28. 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.
29. Acresce que não assiste razão à Requerida quando invoca que «a única prova cabal» para a prova da residência fiscal é exclusivamente um Certificado de Residência Fiscal – CRF emitido pela AF do Reino Unido – HM Revenue & Customs (HMRC) –, em seu nome, para os anos de 2017 e 2018 e para efeitos de aplicação da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido.
30. Veja-se que inexistente qualquer norma legal, incluindo no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode socorrer para comprovar a sua residência fiscal.
31. Acresce ainda que não tem qualquer relevância jurídica para a determinação da residência fiscal do Requerente o facto de este ter declarado ser residente em território nacional nas declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS.
32. De facto, invoca o Requerente e a Requerida não contesta que o pré-preenchimento da Declaração de IRS não permitia outra opção, e também porque a plataforma eletrónica do portal das finanças não permitia, à data, a entrega de declaração de rendimentos conjunta, como “casados”, a contribuintes com estatuto de residência fiscal diferente.
33. Apenas o preenchimento dos pressupostos de cada um dos critérios de residência fiscal decorrentes do artigo 16.º do Código do IRS, *maxime* das alíneas a) e b) do seu n.º 1, permite que uma pessoa seja considerada residente fiscal em Portugal.

-
34. Por último, ao contrário do que afirma a Requerida, a troca automática de informações não indicia, por si só, que o Requerente não tenha qualificado como residente fiscal no Reino Unido.
35. Nestes termos, conforme resulta de tudo o exposto, o ato de liquidação de IRS n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, padece de vício de violação de lei, por erros sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código do IRS.
36. Consequentemente, o ato de liquidação de IRS é inválido e deve, por isso, ser anulado (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).
37. Pelo que, julga-se procedente a pretensão do Requerente estando a AT obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio.

IV – JUROS INDEMNIZATÓRIOS

38. Nos termos do disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito», de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».
39. O n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estabelecer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.
40. Este entendimento decorre do princípio da tutela jurisdicional efetiva e da correspondente ampliação dos poderes conformadores da jurisdição administrativa e tributária. Por isso, o Requerente tem o direito de ser reembolsado do imposto pago e juros indemnizatórios por

força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

41. Caso em que, nos termos do artigo 43.º n.º 3 da LGT, são devidos juros indemnizatórios, a partir do trânsito em julgado da decisão.

V – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

1) Declarar a ilegalidade do ato tributário ora sindicado por erro nos pressupostos de direito, a saber, as normas constantes dos artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código do IRS.

2) Condenar a Requerida à restituição do imposto pago em excesso e ao pagamento de juros indemnizatórios a partir do trânsito em julgado da decisão, nos termos do artigo 43.º n.º 3 da LGT.

VI – VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 9.815,77, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII – CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 918,00 a cargo da Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifiquem-se as partes.

Lisboa, 24 de outubro de 2022

Ana Pinto Moraes