

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 145/2022-T

Tema: Código do IRS – artigo 12-A, n.º 1 e 2 do Código do IRS – regime fiscal aplicável a ex-residentes.

Decisão Arbitral

O árbitro Dr. Francisco Carvalho Furtado designado pelo Concelho Deontológico do CAAD, para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 20 de Maio de 2022, decide o seguinte:

1. Relatório

A..., com o número de identificação fiscal..., residente na Rua..., ..., ..., concelho de Lisboa (...-...), veio ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), praticado pela Autoridade Tributária e Aduaneira aqui Requerida, por referência ao ano fiscal de 2020, com o número 2021... .

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 9 de Março de 2022.

O signatário comunicou a aceitação do exercício das funções no prazo aplicável.

Em 02 de Maio de 2022, as Partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 20 de Maio de 2022.

Em termos sintéticos o Requerente invoca que:

- a) Era residente fiscal em Portugal em data anterior a 31 de Dezembro de 2015;
- b) Tem a sua situação tributária regularizada;
- c) Não solicitou a sua inscrição como residente não habitual;
- d) Pelo que cumpre os requisitos para beneficiar do regime previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS.

A AT apresentou resposta, em que defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve improceder porque o Requerente terá sido residente parcial, para efeitos fiscais, em Portugal no ano de 2018.

Em 8 de Fevereiro de 2023, foi realizada a reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, tendo sido inquiridas as testemunhas arroladas pelo Requerente.

Não existindo diligências probatórias adicionais, nessa mesma data as Partes foram notificadas para, querendo, apresentarem as suas alegações.

Em 20 de Fevereiro de 2023 a Requerente apresentou as suas alegações.

Em 1 de Março de 2023 a Requerida apresentou as suas alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A)** No dia 05.05.2021 o Requerente apresentou a declaração modelo 3 de IRS referente a 2020, com a identificação ...-2020-... (Doc. 1 junto ao Requerimento Inicial);
- B)** Na sequência da declaração apresentada a Requerida praticou, por referência ao ano de 2020, o acto de liquidação de IRS n.º 2021... a que corresponde a compensação n.º 2021... (Doc. 2 junto ao Requerimento Inicial e procedimento administrativo instrutor);
- C)** Em 22 de Junho de 2021 o Requerente apresentou reclamação graciosa contra o acto de liquidação de IRS n.º 2021... (procedimento administrativo instrutor);
- D)** A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Senhor Chefe de Divisão de Justiça Tributária, da Direcção de Finanças de Braga, de 25 de Novembro de 2021;
- E)** A decisão de indeferimento da reclamação foi notificada ao Requerente através de ofício de 25 de Novembro de 2021, e sob o registo dos correios RF...PT (procedimento administrativo instrutor);
- F)**)A Requerida considera que no período de 12 de Janeiro de 2018 a 22 de Maio de 2018, o Requerente foi residente fiscal em Portugal;
- G)** Entre 5 de Julho de 2015 e 21 de Dezembro de 2017 o Requerente prestou o seu trabalho nos Emirados Árabes Unidos, ao serviço do B... LLC (Doc. 5 junto ao Requerimento Inicial);
- H)** O Requerente tinha autorização de residência nos Emirados Árabes Unidos válida desde 21 de Outubro de 2015 e até 20 de Outubro de 2018 (Doc. 4 junto ao Requerimento Inicial)
- I)** Em 5 de Fevereiro de 2018 o C... Football Club enviou carta a confirmar que o Requerente iniciaria a sua prestação de trabalho no dia 12 de Fevereiro de 2018, conforme contrato de trabalho de 13 de Dezembro de 2017 (Documento 8 junto ao Requerimento Inicial);
- J)** No período em que permaneceu em Portugal o Requerente teve a sua residência fiscal na casa dos seus Pais em Guimarães (depoimento da testemunha arrolada);

K) O Requerente tem à sua disposição uma casa em Esposende (depoimento da testemunha arrolada).

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

No que se refere aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e nas posições assumidas por ambas as Partes em relação aos factos essenciais e, nos pontos indicados, também com base nas afirmações da testemunha inquirida.

A testemunha aparentou depor com isenção e com conhecimento directo dos factos dados como provados com base no seu depoimento.

3. Questões a apreciar

Antes de mais, há que esclarecer que o processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos. (¹)

Assim, a questão decidenda no presente processo é a de saber se o Requerente, no ano de 2020, preenche o requisito de não ter sido considerado residente em território português em qualquer dos três anos anteriores, previsto na alínea a) do artigo 12.º-A, do Código do IRS, sendo-lhe aplicável o regime de exclusão de tributação aí previsto.

3.1 Apreciação da matéria de direito

Em face da causa de pedir e do pedido formulados, está em causa saber se, por referência no ano de 2020 o requerimento foi, em qualquer um dos três anos anteriores, residente para efeitos fiscais em Portugal. Com efeito, é sobre este aspecto que incide a discórdia dado que a Requerida considera que o Requerente foi residente para efeitos fiscais em Portugal, no período compreendido entre 12 de Janeiro de 2018 a 22 de Maio de 2018.

Para a decisão da questão importa ter presente o disposto nos artigos 12.º-A e 16.º, ambos do Código do IRS.

Artigo 12.º - A

Regime fiscal aplicável a ex-residentes

(Artigo aditado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro)

1 - São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 16.º em 2019, 2020, 2021, 2022 ou 2023:

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

- de 10-11-98, do Pleno, processo n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207;
- de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.
- de 09/10/2002, processo n.º 600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 1661/02.

a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;

b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2019 ou 2020, e antes de 31 de dezembro de 2017, 2018 e 2019, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2021, 2022 ou 2023, respetivamente; (Redação da Lei n.º 12/2022, de 27/06)

c) Tenham a sua situação tributária regularizada.

2 - Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

E, nos termos do artigo 16.º, do Código do IRS:

Artigo 16.º

Residência

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

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

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

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

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

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

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

4 - *A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos n.os 14 e 16.*

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

6 - *São ainda havidos como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.*

7 - *Sem prejuízo do período definido no número anterior, a condição de residente aí prevista subsiste apenas enquanto se mantiver a deslocação da residência fiscal do sujeito passivo para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, deixando de se aplicar no ano em que este se torne residente fiscal em país, território ou região distinto daqueles.*

8 - *Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.*

9 - *O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.*

10 - *O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em*

território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. (Redação do Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto)

11 - O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.

12 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

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

14 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, um sujeito passivo considera-se residente em território português durante a totalidade do ano no qual perca a qualidade de residente quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:

a) Permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, nesse ano;
e

b) Obtenha, no decorrer desse ano e após o último dia de permanência em território português, quaisquer rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS, caso o sujeito passivo mantivesse a sua qualidade de residente em território português.

15 - O disposto no número anterior não é aplicável caso o sujeito passivo demonstre que os rendimentos a que se refere a alínea b) do mesmo número sejam tributados por um imposto sobre o rendimento idêntico ou substancialmente similar ao IRS aplicado devido ao domicílio ou residência:

a) Noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e que se preveja a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; ou

b) Noutro Estado, não abrangido na alínea anterior, em que a taxa de tributação aplicável àqueles rendimentos não seja inferior a 60 % daquela que lhes seria aplicável caso o sujeito passivo mantivesse a sua residência em território português.

16 - Um sujeito passivo considera-se, ainda, residente em território português durante a totalidade do ano sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que, nos termos do n.º 4, perdeu aquela mesma qualidade.

Assim, e uma vez que a Requerida sustenta a sua decisão apenas na não verificação do requisito previsto na alínea a) do artigo 12.º-A, do Código do IRS, importa verificar se, à luz do disposto no artigo 16.º do Código do IRS, o Requerente se deve, ou não, considerar residente para efeitos fiscais em Portugal.

Decorre do Acórdão do Tribunal Central Administrativo, datado de 29 de Janeiro de 2002, proferido no Recurso n.º 5659-01, em que o Tribunal se pronuncia sobre o conceito de residência, que “(...)os critérios definidores do que são pessoas residentes em território Português para efeitos incidência pessoal de IRS não passe nem pelo requisito da nacionalidade nem pela existência de cadastro e domicílio fiscal em Portugal, circunstâncias que se mostram completamente irrelevantes para o caso (...)”.

Ou seja,

A residência fiscal do Requerente, em Portugal, terá de ser invocada e fundamentada exclusivamente com base no artigo 16.º do CIRS, sendo irrelevante o teor do registo cadastral. Com efeito, a referida disposição legal não contempla a possibilidade de considerar um contribuinte residente fiscal em Portugal pelo simples facto de o mesmo se encontrar registado no cadastro como tal.

Importa, pois, determinar se o Requerente, no ano de 2018, preenchia qualquer um dos critérios legalmente previstos para ser considerado residente fiscal em território nacional (cfr. artigo 16.º, n.º 1, do Código do IRS).

Ou seja, saber se:

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

- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;*
- c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;*
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.*

De acordo com os elementos probatórios carreados para o processo e o âmbito da discussão, parecem ser de descarta as situações previstas nas alíneas c) e d), do n.º 1 do artigo 16.º, do Código do IRS.

No que respeita ao requisito previsto na alínea a), da mesma disposição legal também não se parece verificar. Com efeito, de acordo com a matéria de facto provada, a Requerida considerou que o Requerente esteve em Portugal no período compreendido entre 12 de Janeiro a 22 de Maio de 2018. Tal perfaz, apenas, 131 dias.

Não obstante, verifica-se que o Requerente cessou a sua relação laboral nos Emirados Árabes Unidos em 21 de Dezembro de 2017 e iniciou a nova relação laboral no Reino Unido, em 12 de Fevereiro de 2018. Também este período é inferior a 183 dias. E mesmo que se considere o período compreendido entre 21 de Dezembro de 2017 (último dia de trabalho nos Emirados Árabes Unidos – embora seja pouco crível que o Requerente tenha viajado a chegada a Portugal nesse mesmo dia), e o dia 22 de Maio de 2018 a conclusão não é distinta dado que seriam, apenas, 152 dias.

Em face da prova existente impõe-se a conclusão de que o Requerente não preenche do requisito de residência previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º, do Código do IRS.

Por fim, importa analisar se, não obstante ter estado menos do que 183 dias em Portugal, o Requerente disponha *num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação*

em condições que façam supor intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual (cfr. artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS).

De acordo com a prova carreada para os autos, designadamente o depoimento da testemunha inquirida, o Requerente dispunha de uma casa em Esposende.

Contudo, no período em que permaneceu em Portugal antes de se deslocar para o Reino Unido, residiu em Guimarães na casa de seus Pais. Não estando a residir (pernoitar, fazer refeições, receber familiares e amigos) na sua casa de Esposende parece ser evidência suficiente de que não existe a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual.

Importa, ainda analisar a situação da “casa de Guimarães” dado que a Lei apenas refere que o contribuinte *disponha*, não exigindo a existência de um específico contrato ou direito real sobre o imóvel.

Da prova carreada para os autos, designadamente a prova testemunhal, resulta que tal imóvel é a casa onde habitam os Pais do Requerente. Ora, a mera permanência em casa dos Pais não permite concluir que existe *intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual*. De todo o modo, a verdade é que tal não é sequer invocado e demonstrado pela Requerida, como impunha o artigo 74.º da Lei Geral Tributária.

Em face do que se deixa exposto, conclui-se que não se verifica também o requisito previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.

Não se verificando, no caso em apreço, nenhum dos requisitos de que a Lei faz depender a residência fiscal em Portugal conclui-se o Requerente não foi, ao contrário do que sustenta a Requerida, residente para efeitos fiscais em Portugal no período compreendido entre 12 de Janeiro de 2018 e 22 de Maio de 2018.

Assim sendo é impostergável a conclusão de que o acto de liquidação contestado é ilegal, por violação dos artigos 12.º-A e 16.º, ambos do Código do IRS, determinando-se a sua anulação.

4. Decisão

Nestes termos decide este Tribunal Arbitral em:

- A) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral declarando ilegal e anulando o acto de liquidação de IRS praticado por referência ao ano de 2020, n.º 2021... a que corresponde a compensação n.º 2021...;

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 5.342,79 (cinco mil, trezentos e quarenta e dois euros e setenta e nove cêntimos), por corresponder ao valor do acto de liquidação anulado.

6. Custas

Nos termos do artigo 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 Requerida – Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 19 de Maio de 2023

O Árbitro

(Francisco Carvalho Furtado)