

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 77/2023-T

Tema: IRS. Contribuinte não residente indevidamente inscrito como residente.

SUMÁRIO:

1. Nos termos dos arts. 4º e 15º da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Reino Unido, os rendimentos obtidos por cidadão português residente no Reino Unido, resultantes de um contrato de trabalho celebrado com empresa desse país, não podem ser tributados em Portugal.
2. O incumprimento do disposto no art. 19º, nº3, da LGT não tem qualquer relevância para efeitos da tributação em Portugal de não residentes no país.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. No dia 8-2-2023, o sujeito passivo A..., com o número de identificação fiscal..., residente em, ... Reino Unido, apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º, nº1, alínea a), 3º, nº1, e 10.º, nºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), e dos artigos 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, solicitando a anulação por ilegalidade da liquidação de IRS nº 2021..., de 2017, no montante total de € 9.014,63.
2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o signatário como Árbitro deste processo, disso notificando as partes.

3. O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. Os fundamentos que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, os seguintes:

4.1. A Requerente é cidadã portuguesa, mas reside no Reino Unido, ininterruptamente, desde Outubro de 2014, sendo o seu empregador uma empresa sita no Reino Unido e sendo neste país que presta o seu trabalho.

4.2. Desde Outubro de 2014 que, através de contrato de trabalho, desempenha as funções de Arquitecta para a B..., Ltd., registada em Inglaterra sob o n.º ..., com sede em ..., em Londres.

4.3. Foi no Reino Unido e através da referida entidade que fez descontos sobre o seu rendimento, desde Outubro de 2014 e, portanto, também em 2017.

4.4. A Requerente celebrou, a 10 de Março de 2015, contrato de arrendamento para habitação própria e permanente, sua e do seu agregado familiar, sendo residente em ..., em Londres, contrato que foi renovado em Maio de 2020 e Outubro de 2021.

4.5. A Requerente desconhecia, até 2021, que recaía sobre si a obrigação de proceder, no prazo de 60 dias, à alteração da residência para efeitos fiscais.

4.6. A Requerente foi notificada de situação irregular perante a AT, pela não entrega da declaração Modelo 3 do IRS do ano de 2017.

4.7. De imediato contactou a AT, tendo sido informada de que deveria entregar o Modelo 3 do IRS do ano de 2017, tendo sido informada de que deveria declarar que era “Residente” no Continente, porque era assim que estava cadastrada e que os rendimentos deveriam ser declarados como sendo obtidos no estrangeiro (Anexo J), não lhe sendo dadas mais explicações.

4.8. Pelo que a Requerente assim fez, a 1/09/2021, tendo apresentado, no mesmo período, pedido de alteração da sua morada no cartão de cidadão junto do IRN.

4.9. Em conformidade com a sua situação, a Requerente, em 18 de Outubro de 2021, submeteu através do e-Balcão pedido de alteração de morada com efeitos retroactivos a Outubro de 2014.

4.10. Tendo recebido resposta a 13/12/2021, informando que teria de nomear representante fiscal com poderes para o efeito, o que fez a 28/02/2022, reiterando o pedido anterior e juntando a documentação necessária e solicitada pelos serviços.

4.11. A Requerente submeteu igualmente, a 28/02/2022 junto do SF de Vila Franca de Xira pedido de alteração da sua condição de não residente com efeitos a 20 de outubro de 2014, que foi indeferido, tendo em consequência a AT apenas deferido a sua inscrição como “Não Residente” com efeitos a partir de 15/07/2022.

4.12. A 12/01/2023, a Requerente submeteu novo pedido de apreciação da alteração da sua situação de não residente com efeitos a 20 de Outubro de 2014, juntando novo documento emitido pelo HMRC.

4.13. Quanto ao seu IRS de 2017, foi notificada da Demonstração da Liquidação n.º 2021..., tendo sido apurado o valor a pagar de € 8.512,31.

4.14. Que a Autora pagou a 15/06/2022, acrescido de juros de mora (229,06€) e Encargos (273,26€), no total de 9.014,63€.

4.15. Não obstante o cumprimento, a A., não se conformando com a situação, apresentou Reclamação Graciosa, a 19/10/2021, a qual veio a ser indeferida por decisão de 21/11/2022 e que gerou o processo n.º ...2021..., não tendo a AT apreciado a prova junta, limitando-se a referir que não cabe à AT considerar ou não o contribuinte como “não residente”, sem mais concretizações.

4.16. Tendo a Requerente provado que desde Outubro de 2014 – e portanto, em 2017 - é residente no Reino Unido, local onde exclusivamente prestou e auferiu rendimentos de trabalho dependente, contratada por empresa sediada no Reino Unido, deveria a AT ter concluído que a competência de tributação é exclusiva do Estado da residência, não sendo esse Estado Portugal.

4.17. A AT efectuou uma correcção oficiosa à declaração de rendimentos da A., referente ao ano de 2017, tendo sido eliminado o montante de imposto pago no estrangeiro (8.411,80€), declarado no respetivo Anexo J.

4.18. O facto de a Requerente não ter comunicado atempadamente a mudança do seu domicílio fiscal no ano de 2014, no prazo dentro do qual o deveria ter feito, não pode, por si, fundar uma tributação de rendimentos já tributados noutra país com o qual Portugal outorgou uma convenção de proibição de dupla tributação.

4.19. Na verdade, a Requerente foi residente no Reino Unido no período entre 2014 e a presente data, facto que está cabalmente documentado, não obstante o atraso na sua confirmação pela AT, tendo sido juntos todos os elementos probatórios relevantes e possíveis, como o arrendamento da casa onde residia na data, o certificado de residência emitido pelas autoridades locais, o pagamento de impostos naquele país, entre outros, porquanto nunca um lapso como o referido poderia determinar os efeitos pretendidos pela AT.

4.20. Posteriormente à submissão do Modelo 3 de IRS relativo a 2017, a Requerente nomeou representante fiscal e indicou a residência no Reino Unido desde 2014, o que comprovou cabalmente, juntando inclusive uma declaração do HMRC (a AT britânica) atestando claramente que a A., atualmente residente em Road, ..., é residente no Reino Unido entre 20 de Outubro de 2014 e 13 de Dezembro de 2022, de acordo com o artigo 4.º da Convenção em vigor entre Portugal e o Reino Unido, emitida a 13 de Dezembro de 2022 e referente à data de início dos seus descontos de trabalho dependente naquele país.

4.21. Possuindo a Requerente um Certificado de Residente Fiscal no Reino Unido, não pode naturalmente ser considerada como residente em Portugal, já que não preenche qualquer dos pressupostos referidos para o efeito no art. 16º CIRS.

4.22. E, não sendo residente em Portugal, a sua tributação em IRS apenas pode incidir sobre rendimentos obtidos em território português, nos termos do art. 15º, nº2, CIRS.

4.23. Efectivamente, relativamente aos residentes, a tributação pauta-se pelo princípio da universalidade ou do rendimento mundial e quanto aos não residentes a tributação rege-se pelo princípio da territorialidade, ou seja, são tributados apenas pelos rendimentos obtidos em Portugal.

4.24. Neste caso, a AT ignorou o conceito de domicílio fiscal vertido na Lei Geral Tributária (LGT), no seu artigo 19.º, na redação em vigor em 2017.

4.25. Nos termos do art. 15º da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Reino Unido, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados, nesse Estado, sendo que, nos termos do art. 8º, nº2, da CRP, as convenções internacionais prevalecem sobre as normas de Direito interno.

4.26. Por conseguinte, o Estado português não dispõe de competência para tributar os rendimentos do trabalho auferidos pela Requerente no Reino Unido.

4.27. Pelo que o acto de liquidação assume um vício de violação de lei por errónea interpretação dos pressupostos de facto e de direito, cominando com a anulabilidade da demonstração de liquidação de IRS relativa ao ano de 2017..

4.28. Pelo que a referida nota de liquidação número 2021... deve ser anulada e restituídos os montantes pagos, no total de 8.512,31€ de imposto, tendo sido liquidada a quantia total de 9.014,63€, sendo o valor reembolsado, acrescido de juros indemnizatórios e custas do processo.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), não apresentou resposta, apesar de ter sido oportunamente notificada para o efeito.

6. No dia 18 de Abril de 2023 foi proferido despacho arbitral, dispensando a reunião prevista no art. 18º do RJAT, por os factos relevantes estarem provados documentalmente, sendo igualmente dispensada a produção de alegações por a posição da Requerente estar clara no seu articulado e a Requerida não ter apresentado resposta, admitindo-se realizar essa reunião se as partes viessem a requerê-la fundamentadamente.

7. As partes não requereram a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT.

II – Factos provados

8. Com base na prova documental constante da documentação junta pela Requerente, consideram-se provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa:

8.1. A Requerente desempenha desde Outubro de 2014, através de contrato de trabalho, as funções de Arquitecta para a B..., Ltd., registada em Inglaterra sob o n.º ..., com sede em..., em Londres.

8.2. A Requerente celebrou, a 10 de Março de 2015, contrato de arrendamento para habitação própria e permanente, sua e do seu agregado familiar, sobre o imóvel sito em 14 ..., em Londres, contrato que foi renovado em Maio de 2020 e Outubro de 2021.

8.3. Em 1/9/2021, a Requerente apresentou declaração de IRS relativa ao ano 2017 tendo declarado residência fiscal no continente e a obtenção em 2017 de rendimento bruto de € 51.472,12 e pagamento de imposto no estrangeiro de € 8.411,80.

8.4. A Requerente, em 18 de Outubro de 2021, submeteu através do e-Balcão pedido de alteração de morada fiscal com efeitos retroactivos a Outubro de 2014.

8.5. Tendo recebido resposta da AT a 13/12/2021, informando que teria de nomear representante fiscal com poderes para o efeito, o que fez a 28/02/2022, reiterando o pedido anterior e juntando a documentação solicitada.

8.6. O pedido foi indeferido por ofício da AT de 15/12/2022, com o fundamento de que o documento anexo pela Requerente "não constitui um certificado de residência para efeitos de aplicação da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido. Conforme determina o SCadastro – DSRC, apenas o CRF é documento válido para demonstrar a retroatividade de morada em país estrangeiro".

8.7. Em relação ao seu IRS de 2017, a Requerente foi notificada da Demonstração da Liquidação n.º 2021..., tendo sido apurado o valor a pagar de € 8.512,31, onde foi considerada uma dedução de € 8.411,80 relativa a dupla tributação internacional.

8.8. A Requerente foi objecto do processo executivo ...2021..., para cobrança do valor de € 8.512,31, juros de mora de € 229,06, e encargos de € 273,26.

8.9. Em consequência a Requerente pagou ao Estado a quantia de € 9.014,63 no dia 15/6/2022.

8.10. A 19/10/2021 a Requerente apresentou Reclamação Graciosa em relação à liquidação de IRS de 2017, a qual gerou o processo n.º ...2021....

8.11. A referida reclamação graciosa veio a ser indeferida pela AT por decisão de 21/11/2022, por a AT considerar que *"embora considerada «não residente» esta qualidade apenas lhe está atribuída desde 15-07-2022, não nos cabe na esfera do contencioso administrativo considerar a reclamante «não residente» relativamente ao ano fiscal de 2017, onde ainda detinha morada em Portugal"*.

8.13. Em 13 de Dezembro de 2022 a HM Revenue & Customs (Autoridade Tributária e Aduaneira do Reino Unido) emitiu um Certificado de Residência do seguinte teor: *"Confirmamos que, tanto quanto é do conhecimento e crença da HM Revenue & Customs (Autoridade Tributária e Aduaneira), a Sra. A..., residente em Road, ..., de 20 de Outubro de 2014 a 13 de Dezembro de 2022 foi considerada residente no Reino Unido para efeitos fiscais, de acordo com Artigo 4 da Convenção em vigor entre o Reino Unido e Portugal"*.

III - Factos não provados

9. Não se considerou provado que a Requerente se tenha declarado como residente em Portugal na Declaração de IRS de 2017 por informação da própria AT.

IV - Fundamentação da decisão de facto:

10. A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a convicção sobre a mesma foi formada com base em prova documental, i.e., nos documentos juntos pela Requerente no âmbito deste processo arbitral.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada pelas partes, devendo, por isso, seleccionar a matéria factual com relevância directa para a decisão.

O Tribunal Arbitral apreciou livremente as provas produzidas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Quanto ao facto de não se ter considerado provado que a apresentação da declaração de IRS por parte da Requerente resultou de declaração da AT resulta de não haver qualquer elemento nos autos que o demonstre.

V - Do Direito

11. São as seguintes as questões a examinar no presente processo.

- Da residência da Requerente no Reino Unido em 2017
- Da ilegalidade da liquidação impugnada
- Do direito a juros indemnizatórios.

Examinar-se-ão assim essas questões:

— DA RESIDÊNCIA DA REQUERENTE NO REINO UNIDO EM 2017.

12. Refere o artigo 4º da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Reino Unido o seguinte:

“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, ou local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar e as expressões «residente do Reino Unido» e «residente de Portugal» serão interpretadas em conformidade.

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

- a) Será considerada residente do Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);*
- b) Se o Estado Contratante em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que permanece habitualmente;*
- c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado Contratante de que for nacional;*
- d) Se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.*
- 3) Quando, por virtude do disposto no parágrafo 1), uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua direcção efectiva”.*

Esta disposição prevalece sobre o disposto no art. 16º do Código do IRS, atenta a prevalência das convenções internacionais sobre os actos legislativos internos, nos termos do art. 8º, nº2, da Constituição.

Face ao disposto no art. 4º, nº1, da Convenção a Requerente deve ser considerada como residente no Reino Unido em 2017 em virtude de lá ter domicílio e lá exercer o seu trabalho. Não é relevante para esta conclusão o facto de a Requerente ter igualmente um imóvel em Portugal, uma vez que o art. 4º, nº2, a) refere que nesse caso o contribuinte é considerado residente do Estado Contratante com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais), o que é manifestamente o caso da Requerente em

face de esta apenas ter auferido rendimentos no Reino Unido em 2017, não tendo nesse ano obtido qualquer rendimento em Portugal.

Conclui-se assim que a Requerente é considerada como residente no Reino Unido em 2017 para efeitos da Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Reino Unido.

— DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRS IMPUGNADA.

13. A Requerente impugna a liquidação de IRS, considerando a mesma ilegal por a tributar em Portugal, quando efectivamente é residente no Reino Unido.

Vejamos:

O art. 15º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Reino Unido dispõe o seguinte:

"1) Com ressalva do disposto no artigo 17.º, os salários, ordenados e remunerações similares, que não sejam aquelas a que se aplica o artigo 18.º, 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.

2) Não obstante o disposto no parágrafo 1), as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano fiscal em causa, não excedam, no total, 183 dias;

b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado;

c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

3) Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave no tráfego internacional, podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa".

Face a esta disposição, uma vez que a Requerente tem emprego no Reino Unido, onde é residente, os rendimentos aí auferidos apenas podem ser tributados nesse país. Uma vez que não se verifica nenhuma das excepções referidas nos pontos 2) e 3), não há qualquer possibilidade de este rendimento ser tributado em Portugal, o que torna ilegal a liquidação de IRS impugnada.

A Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Reino Unido não prevê como excepção para permitir a tributação em Portugal o facto de não ter sido comunicada a alteração da residência ou do domicílio fiscal à AT, nos termos previstos no art. 19º, nºs 3, 4 e 5 da LGT. Em consequência, a partir do momento em que é demonstrada a residência no Reino Unido no período de tributação, há que aplicar o disposto no art. 15º desta Convenção, não podendo a AT insistir na tributação com base no registo do domicílio em Portugal.

A jurisprudência do CAAD tem sido, aliás, constante no sentido de que o incumprimento do disposto no art. 19º, nº3, da LGT não tem qualquer relevância para efeitos da tributação. Assim se referiu na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 36/2022-T do CAAD, na qual se entende que: *“(…) 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, o Requerente estava registado no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT como residente em Portimão, Portugal (cf. facto provado f))–, não pode fundar qualquer tributação, nem pode substituir-se às regras que definem a residência fiscal. A “ineficácia” da mudança de domicílio – repare-se que se diz “domicílio” e não “residência” – 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; (...).”* No mesmo sentido veja-se a Decisão Arbitral proferida no processo 155/2022-T.

Deve assim concluir-se que a liquidação de IRS relativa a 2017 impugnada enferma de vício de violação de lei, por erro de interpretação dos arts. 4º e 15º da Convenção para evitar a

Dupla Tributação entre Portugal e o Reino Unido, o que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, sendo consequentemente também anulada a cobrança de juros compensatórios e encargos.

— DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

14. A Requerente solicita ainda no final do seu pedido o pagamento de juros indemnizatórios.

Decorre efectivamente do artigo 43º, nº1, da LGT que o contribuinte tem direito a juros indemnizatórios *"quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido"*.

Podemos entender ainda que, como decorre do n.º 5 do art. 24.º do RJAT, o direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido em processo arbitral. Ter-se-á, no entanto, de determinar se houve ou não erro imputável aos serviços.

Como já se referiu, não se considerou que tenha sido por causa da AT que a Requerente apresentou de uma declaração de IRS referindo-se como residente. No entanto, a Requerente, logo que apercebeu do erro, pediu a rectificação dessa menção, com efeitos retroactivos a 2014, o que lhe foi indeferido, bem como a reclamação graciosa que apresentou contra a liquidação. A AT tinha assim pleno conhecimento da situação, podendo ter anulado a liquidação de IRS, tendo optado por não o fazer, apesar das provas da residência no Reino Unido que a Requerente lhe forneceu. Estamos assim, neste caso, perante uma actuação por parte da Autoridade Tributária, que se traduz num “erro imputável aos serviços”, conforme consta do art. 43º da LGT.

Tendo em conta o estabelecido no artigo 61º do CPPT e tendo sido verificada a existência de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vide art. 43º, nº1 da LGT), entendemos que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados

sobre o valor de € 9.014,63 que serão contados desde a data do pagamento desse montante, ou seja 15/06/2022, até ao integral reembolso dessa mesma quantia

VI – Decisão

Nestes termos, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a anulação da liquidação nº 2021..., de IRS relativa a 2017, no valor de € 8.512,31, acrescida de juros de mora de € 229,06, e encargos de € 273,26, no montante total de € 9.014,63.

Julga-se igualmente procedente o pedido de condenação em juros indemnizatórios sobre esse montante, que serão devidos desde 15/06/2022 até ao seu integral pagamento.

Fixa-se ao processo o valor de € 9.014,63 (valor indicado e não contestado) e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 918,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, condenando-se a Requerida nas custas do processo.

Lisboa, 6 de Julho de 2023

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)