

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 149/2023-T

Tema: IRS de 2018. Não residente. Rendimentos do trabalho dependente auferidos fora de Portugal.

Sumário

- I. A obrigação declarativa prevista no artigo 19.º, n.º 3, da LGT não é uma formalidade *ad substantiam*, pelo que a sua preterição não tem, em princípio, impacto em termos de tributação.
- II. “Não residência fiscal” resulta *a contrario* do próprio Código do IRS. Quem não preencher um dos critérios para ser residente, previstos no artigo 16.º do Código do IRS, é não residente fiscal em Portugal.
- III. Para prova da residência fiscal ou não residência fiscal, em Portugal, são admissíveis quaisquer meios legalmente admissíveis em direito.

I – Relatório

1. **A...**, NF..., com o domicílio fiscal na Rua..., n.º ..., ..., ...-... Coimbra, doravante designado por “Requerente”, veio ao abrigo do disposto nos artigos 2º e 10º n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), apresentar PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL (PPA), tendo por objeto a legalidade da “*liquidação oficiosa de IRS respeitante aos rendimentos obtidos ... no ano de 2018, com o n.º 2022..., ... efectuada pela AT em 28-10-2022 em substituição do ora Requerente, que apurou um saldo a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira de 14.420,50€ a pagar ... a título de imposto de IRS relativo ao ano de 2018*”
2. Termina pedindo o seguinte: “... *deve o presente requerimento de pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado e, em consequência;*

1.

-
- a) *Ser declarado nulo o acto de liquidação oficiosa, com o nº de liquidação 2022..., datado de 28/10/2022;*
- b) *E, em consequência, serem declarados ilegais e, portanto, nulos os juros compensatórios, na quantia de 1.677,22€, constantes daquela liquidação oficiosa, e da demonstração de acerto de contas nº 2022...;*
- c) *Mais sendo a Requerida condenada devolver ao Requerente o montante de 2.423,38€ correspondente às prestações vencidas e por este pagas a título do IRS de 2018, bem como das prestações que, entretanto, se vencerem e forem pelo Requerente pagas, até ao transito em julgado da decisão a proferir, tudo com todas as legais consequências”.*
3. É demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, adiante designada por Requerida ou AT.
4. O Requerente, em resumo, sustenta que:
- I. Em 2013 e até ao final do ano de 2017 por razões profissionais, residiu, habitual e continuamente, entre a Alemanha, Dinamarca, Reino Unido e Suécia;
 - II. Celebrou em 28/12/2017 um contrato de trabalho com a sociedade Dinamarquesa designada por B... A/S.;
 - III. Entre 05/01/2018 e 28/04/2018 trabalhou em Borkum, Alemanha.
 - IV. E entre 29 de Abril de 2018 e 19 de Outubro de 2018, também por conta da referida empresa trabalhou em ..., Reino Unido;
 - V. Residiu efectivamente durante o ano de 2018 (1) de 05/01/2018 até 26/03/2018 na Alemanha, (2) de 27/03/2018 até 28/04/2018 em ... na Dinamarca (3) e de 29/04/2018 até 19/10/2018 em ..., no Reino Unido;
 - VI. E conclui: *“desde 2013 e até, pelo menos, Outubro de 2018 não teve qualquer habitação em território português, ficando, quando vinha de férias, por vezes na casa de pessoa amiga na Rua ..., ..., em Coimbra, por vezes na casa da mãe na Avenida ..., nº ..., ..., na Lousã, morada esta última que ... permaneceu, por*

mero lapso do Requerente, inscrita na base cadastral da A.T. deste, como sendo a sua residência”.

- VII. Acrescenta que, em 2018, apenas auferiu em Portugal € 6 960,00, pelo que a AT não poderia tributar os rendimentos relativos ao período de 2018 em que trabalhou no estrangeiro, designadamente na Dinamarca, no montante de € 40 340,12, mas apenas os que auferiu em território português após a sua mudança para Portugal.
- VIII. Uma vez que *“nunca se apercebeu que, pelo menos quanto ao ano de 2018, constava na base cadastral da Autoridade Tributária como residente em Portugal, sendo que ... não era”.*
- IX. Em defesa do seu ponto de vista invoca as decisões arbitrais proferidas nos processos CAAD n.º 144/2016-T e n.º 155/2022-T.
5. A Requerida manifesta dissentimento quanto à posição do Requerente, referindo, em resumo:
- I. *“... o nº 1 do artigo 19º da LGT que o domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário, o local da residência habitual, para as pessoas singulares, sendo, nos termos do nº 3 do mesmo preceito, obrigatória a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária, sob pena de ser ineficaz a mudança de domicílio enquanto a mesma não for comunicada à AT.*
 - II. *Desse modo, no que diz respeito à determinação da residência fiscal do sujeito passivo, é necessário observarem-se alguns requisitos, nomeadamente a indicação de uma morada fiscal quer em Portugal ou no estrangeiro nos termos do artigo 19º da LGT;*
 - III. *E, caso se considere não residente em Portugal, a apresentação de um certificado de residência fiscal nos termos do artigo 4º da CDT celebrada entre Portugal e a Dinamarca, atestando a sua residência naquele país, bem como, a demonstração inequívoca da sua tributação enquanto residente fiscal naquele país.*

-
- IV. ... consta do cadastro do registo de contribuintes a morada em Portugal do ora requerente para o ano em causa, pelo que, nos termos do artigo 19.º da LGT, o mesmo se presume residente em Portugal.
- V. Até porque “o Requerente apresentou a declaração de rendimentos referente ao ano 2013 na Dinamarca, não constando qualquer outro documento das autoridades fiscais dinamarquesas”.
- VI. E apresentou outros documentos que não afastam por um lado a presunção de morada constante do cadastro nem a informação enviada pelas autoridades fiscais estrangeiras”.
- VII. E acrescenta “quanto aos documentos apresentados não consta nenhum certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais Dinamarquesas, nos termos do artigo 4º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país. E, não menos importante, o Requerente entregou todos os anos a declaração de rendimentos de IRS, declarando o rendimento obtido em Portugal e indicando ser residente fiscal no nosso país”.
- VIII. Ou seja, “para os anos 2015 e 2017, o Requerente entregou a sua declaração de IRS indicando ser residente fiscal em Portugal, o que coincidia com o constante do registo de contribuintes”.
- IX. Conclui: “o alegado pelo Requerente que em 2018 tinha uma residência no estrangeiro, apesar de continuar a ter a indicação do domicílio fiscal em Portugal, não se contesta, até porque derivado da sua profissão, terá passado tempo fora de Portugal”.
- X. No entanto “verifica-se que o Requerente de forma intencional e não por descuido terá continuado a considerar a sua residência fiscal em Portugal (apesar de possuir residência no estrangeiro para o mesmo período), tal facto presume-se não só pela morada constante do registo de contribuintes, mas também, e mais importante, pelo facto de todos os anos de forma voluntária ter entregue a sua declaração de rendimentos onde sempre se considerou como residente fiscal, sendo o ano de 2018 um dos anos em causa”.

XI. Conclui pela manutenção na ordem jurídica do acto tributário impugnado e pela improcedência do pedido de juros indemnizatórios.

6. Uma vez que o Requerente arrolou 5 testemunhas, por despacho 2023-09-05 foi considerada inútil a sua inquirição, dispensada a realização da reunião de partes a que se refere o artigo 18º do RJAT e ainda a apresentação de alegações.

7. O pedido de constituição do tribunal arbitral (PPA) foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares. De acordo com o 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 RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário desta decisão, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente e devidamente notificadas das designações, não tendo manifestado vontade de a 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, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi regularmente constituído em 23 de Maio de 2023.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas excepções ou questões prévias.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

8. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como provados são os seguintes:

- A) O Requerente é cidadão português, com NF nº ... e em data não determinada de 2013 obteve o número de identificação para efeitos fiscais na Dinamarca – **conforme artigos 1º e 3º do PPA e Documento nº 1 em anexo ao PPA.**
- B) Em 2016.07.11 o Requerente celebrou um contrato de trabalho com a sociedade B... A/C, sociedade comercial de direito Dinamarquês, com sede em ..., Dinamarca, através do qual passou a trabalhar por conta e ordem da mesma – **conforme artigos 6º e 7º do PPA, apreciados nos termos do nº 7 do artigo 110º do CPPT**
- C) Em 2017.12.28 o Requerente celebrou novo contrato de trabalho com a mesma sociedade B... A/C – **conforme artigo 8º do PPA e Documento nº 2 em anexo ao PPA.**
- D) Entre 2018.01.05 e 2018.10.19 o Requerente, com a classificação profissional de “técnico de turbinas eólicas autorizado” trabalhou nas seguintes localizações e períodos fora de Portugal:

Nome: A...
Função: Técnico Autorizado de Turbina Eólica
Departamento: Departamento de Serviços

Local e período de trabalho: ...

Local e período de trabalho: ... , DE, Period: 27.3.-28.4.2018
Local e período de trabalho: ... UK, Period: 29.4.-19.10.2018

- **conforme artigos 9º e 10º do PPA e Documentos nºs 3 e 4 juntos com o PPA.**

- E) Durante o ano de 2018 o Requerente teve as seguintes moradas:
- (1) entre 05/01/2018 e até 26/03/2018 na Alemanha,
- (2) entre 27/03/2018 até 28/04/2018 em ..., ... na Dinamarca, e
- (3) entre 29/04/2018 e até 19/10/2018 em ... no Reino Unido – **conforme artigo 14º do PPA e artigo 28º da Resposta da AT.**

- F) O Requerente procedeu à entrega da declaração de IRS do ano 2018, tendo apenas declarado rendimento do trabalho obtido em Portugal – **conforme artigo 16º do PPA, artigo 5º da resposta da AT e Documento nº 6 em anexo ao PPA;**
- G) A AT recebeu das autoridades fiscais da Dinamarca, por troca de informações, a indicação de que em 2018, foram colocados à disposição do Requerente rendimentos de trabalho dependente provenientes daquele Estado – **conforme artigo 6º da Resposta da AT;**
- H) Em 2018 o Requerente constava como tendo domicílio fiscal em território nacional face aos averbamentos cadastrais da AT - **conforme artigo 22º do PPA e artigo 7º a Resposta da AT;**
- I) A AT através do ofício com data de 2022.05.24, em procedimento de divergências, comunicou ao Requerente o seguinte:

De acordo com os elementos disponibilizados por administrações fiscais de outros países/jurisdições, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) teve conhecimento que no ano de 2018 auferiu os seguintes rendimentos no estrangeiro que não foram declarados no anexo J da sua declaração de IRS respeitante a esse ano, pelo que foi criada uma divergência.

Pais do Rendimento	Tipo de Rendimento	Montante	Imposto
DINAMARCA	Categoria A	40.340,12	,00

Assim, fica notificado para no prazo de 15 dias, proceder à regularização da situação, entregando uma declaração de substituição de IRS, através do Portal das Finanças.

Fica igualmente notificado(a) que poderá, querendo, no mesmo prazo de 15 dias, exercer o direito de audição a que se refere o artigo 60º da Lei Geral Tributária.

Não o fazendo, procederá a AT ao respetivo procedimento de liquidação adicional nos termos do nº 4 do artigo 65º do Código do IRS.

- **conforme artigo 18º do PPA, artigo 9º da Resposta da AT e Documento nº 8 junto com o PPA;**
- J) Por carta registada de 2022.06.13 o Requerente exerceu o direito de audição prévia e juntou contratos de trabalho – **conforme artigo 20º do PPA, Documento nº 9 junto com o PPA e parte inicial do artigo 10º da Resposta da AT;**
- K) Por ofício de 2022.09.01 a AT comunicou ao Requerente o seguinte: “*Fica por este meio notificado que face à justificação para a não comunicação dos rendimentos*

auferidos no estrangeiro na Declaração de IRS Modelo 3 de 2018, se verifica através do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes que sempre foi residente em território nacional, pelo que nos termos do n.º 1 do art.º 15 do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRS) "sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

Deste modo fica por este meio notificado de que se converte em definitivo o projecto de decisão comunicado através de ofício n.º ... anteriormente enviado e datado de 2022-05-24, para tal deverá proceder à regularização da situação, entregando uma declaração de substituição de IRS, através do Portal de Finanças.

Não o fazendo a AT procederá à alteração dos elementos declarados efetuando as correções necessárias, nos termos do n.º 4 do art.º 65.º do Código de IRS.

Da notificação da liquidação de tal declaração, constarão a indicação dos prazos e meios de defesa legalmente previstos, nomeadamente da Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e Processo Tributário.

Caso venha a obter a residência com efeitos retroactivos de forma a abranger o ano em causa, será reapreciada." – conforme artigo 21.º do PPA e ficheiro “21TLDOC 1 a 16)” – Página 46/85 junto pelo Requerente em anexo ao PPA;

L) Por ofício de 2022.11.21 a AT comunicou ao Requerente o seguinte:

Ofício N.º: 2022	21-11-2022	Exmo Senhor
Entrada Geral:		A...
N.º Identificação Fiscal (NIF):		...
Sua Ref.º:		LOUSA
Técnico: ...		LOUSÃ

registado com AVR – RL PT

Assunto: IRS/2018

Exmo Senhor

Notifica-se, nos termos do n.º 1 do art.º 66.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que, conforme notificação efetuada pelo ofício n.º 2022 de 2018-05-18, foram alterados os elementos declarados em sede de IRS, relativamente ao ano de 2018.

Informa-se que, da liquidação resultante daquela alteração, será oportunamente notificado pelos Serviços Centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Dessa notificação constará a indicação dos prazos e meios de defesa contra a liquidação.

- conforme página 3/8 do PA junto pela AT com a Resposta;

M) Pelo facto do ofício referido na alínea anterior ter sido devolvido, a AT, por ofício de 2022.12.15, comunicou ao Requerente o seguinte:

Ofício N.º: 2022 Entrada Geral: N.º Identificação Fiscal (NIF): Sua Ref.º: Técnico:	Exmo Sr. A... COIMBRA
---	-----------------------------

Registado

RH 3PT

Assunto: IRS/2018

2ª NOTIFICAÇÃO

Notifica-se, nos termos do nº 1 do art. 66º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que, conforme notificação efetuada pelo ofício nº 2022/ de 2022-05-24, foram alterados os elementos declarados em sede de IRS, relativamente ao ano de 2018.

Informa-se que, da liquidação resultante daquela alteração, será oportunamente notificado pelos Serviços Centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

Dessa notificação constará a indicação dos prazos e meios de defesa contra a liquidação.

- conforme folha 7/8 do PA junto pela AT com a Resposta;

N) Em 2022.09.26 o Requerente submeteu nova declaração de IRS referente ao ano de 2018, indicando que não era residente em território nacional, a qual não foi validada pela AT por erros de preenchimento, tendo sido conferido prazo para a sua correção de 30 dias, de acordo com as comunicações electrónicas da AT de 2022.09.27 e 2022.10.29 – **conforme artigos 28º e 29º do PPA e Documento nº 11 em anexo ao PPA;**

O) Em 2019.11.03 foi registado/declarado no site da AT a celebração de um contrato de arrendamento habitacional (não permanente) tendo por objecto o imóvel ...-U-...- sito na ... nº ...- ... –...Lousã, com início em 2019.11.01 e cessação em 2020.11.30, sendo locador C... NF ... e locatário o Requerente – **conforme artigo 28º do PPA e Documento nº 10 junto com o PPA;**

P) A AT notificou o Requerente da liquidação de IRS efectuada em 2022-10-28 respeitante aos rendimentos obtidos por aquele no ano de 2018, onde se apurou um saldo a pagar de 14.420,50€ - **conforme artigo 31º do PPA, artigo 11º da Resposta da AT e Documento nº 13 em anexo ao PPA;**

Q) O Requerente requereu o pagamento em prestações do imposto apurado, o que lhe foi deferido, tendo até ao momento da entrega do PPA pago duas prestações no montante

global de 2.423,38€ - **conforme artigo 33º do PPA e Documento nº 14 em anexo ao PPA;**

- R) O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 2023.03.10 – **conforme registo no SGP do CAAD.**

Factos não provados

Não há factos não provados que se considerem relevantes para a decisão da causa.

Motivação da fixação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada, com base nos factos articulados no PPA e nos documentos com ele juntos, na Resposta da AT e no PA junto.

Matéria de direito

9. A questão de fundo aqui discussão, consiste em apurar se no ano de 2018 deverá ou não o Requerente 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.

10. Relativamente ao tema de fundo aqui em dissídio, já se pronunciou, pelo menos, um Tribunal constituído no CAAD, como se retira da decisão adoptada no Processo nº 36/2022-T, em que o enquadramento normativo é o mesmo que aqui se configura aplicável. Decisão esta a que o Árbitro que integra este Tribunal aderiu, como se retira da Decisão CAAD P. 63/2022-T, que já transitou em julgado e encontra-se disponível em www.dgsi.pt.

“Residência fiscal” vs. “domicílio fiscal”

Na Decisão tomada no Processo CAAD nº 36/2022-T acima indicada, escreveu-se:

“13. Como salienta Rui Duarte Morais (Sobre o IRS, Almedina, Coimbra, 2006, pp 17 e 18) “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 (artigo 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 processuais. [A 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 (Residência Fiscal Parcial em IRS, Almedina, Coimbra, 2018 pp 120-121): “(...) 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:

- 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.”

- 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 (Manual de IRS, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 56 a 59):

“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 (Residência Fiscal Parcial em IRS, Almedina, Coimbra, 2018 pp. 131-145) 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 (v.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.”*

A fundamentação que sustenta a liquidação impugnada.

A fundamentação da decisão de se proceder à liquidação aqui em causa consta das alíneas K) e L) dos factos assentes:

- Que as autoridades fiscais da Dinamarca comunicaram que o Requerente auferiu € 40 340,12 naquele país, a título de rendimentos da categoria A;
- Que no SGRC da AT a residência do Requerente sempre foi em Portugal.

Em sede de audição prévia o Requerente apresentou os contratos de trabalho que celebrou no estrangeiro e que estiveram na origem dos rendimentos auferidos.

Ora, configura-se que não se ponderou a diferença entre o conceito legal de “residência fiscal” e de “domicílio fiscal”, que não são coincidentes, porquanto se verifica que:

- a) Foi dado nota pelo Requerente, em *procedimento de divergências*, da razão pela qual auferiu na Dinamarca os rendimentos do trabalho dependente, pelo que a AT passou a dispor de elementos que lhe permitiam averiguar/ponderar/ajuizar/decidir, em contraditório com o sujeito passivo, sobre a verificação do requisito da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, uma vez que se o Requerente trabalhou na Dinamarca na maior parte do ano de 2018, com uma tipo de ocupação profissional que não é crível ter (ou poder) sido realizado à distância, nada impedia, que se promovessem as diligências tendentes à alteração do registo do seu domicílio, por rectificação do Sistema de Gestão e Registo de Contribuinte. Passou-se do procedimento de divergências – sem decidir/ponderar/ajuizar a questão de fundo - para a consideração de que o contribuinte era residente em Portugal, porque não cumpriu o dever de actualizar o registo de domicílio fiscal em Portugal;
- b) Considerou-se que o incumprimento da obrigação estabelecida no n.º 3.º do artigo 19.º da LGT e no artigo 43.º do CPPT, que aludem à “comunicação da alteração do domicílio” (que não se confunde com “residência fiscal”), não pode ou não deve, v.g. ser sanada até officiosamente pela própria AT, desde logo em sede de procedimento de divergências (procedimento que a AT encetou por sua iniciativa) nos termos do n.º 11 do artigo 19.º

da LGT, desde logo face à comunicação que lhe foi feita pela Autoridade Fiscal Dinamarquesa de recebimento de rendimentos do trabalho auferidos na Dinamarca, por uma pessoa singular, que apenas apresenta rendimentos auferidos em Portugal, *nos meses finais de 2018*. Esse facto indicará, desde logo, que o Requerente tinha trabalhado fora de Portugal na parte remanescente de 2018 e tinha incumprido a obrigação de promover a alteração do registo de domicílio no SGRC da AT.

- c) O n.º 11 do artigo 19.º da LGT tem a seguinte redacção: “a administração tributária poderá *rectificar oficiosamente* o domicílio fiscal dos sujeitos passivos *se tal decorrer dos elementos ao seu dispor*”. “Rectificar” é sinónimo de “corrigir”, ou seja, não há razões para considerar que “rectificar” tenha aqui apenas o significado restrito que resulta v.g. do regime do artigo 249.º do Código Civil, porquanto se refere “*rectificar o domicílio fiscal dos contribuintes*”.

A prova quanto à determinação da residência fiscal

Nos artigos 17.º, 18.º e 34.º da Resposta refere-se que o Requerente não apresentou para prova de não residência o certificado de residência fiscal emitido pela Autoridade Fiscal Dinamarquesa nos termos do artigo 4.º da CDT entre Portugal e o Reino da Dinamarca.

Sobre esta questão já se pronunciou, pelo menos, um Tribunal constituído no CAAD, como se retira da decisão adoptada no Processo n.º 36/2022-T, a que aqui aderimos. Aí se escreveu “*inexiste qualquer norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal, designadamente exigindo a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país*”.

E nesta decisão refere-se ainda: “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”.

Por último, não se configura ser de relevar o referido nos artigos 37º a 40º da Resposta de que foi a Autoridade Fiscal Dinamarquesa que comunicou à AT que o Requerente auferiu rendimentos na Dinamarca e tal informação tem o valor probatório referido no nº 1 do artigo 76º da LGT, o que não se coloca em causa.

Também quanto a este aspecto, reitera-se que já se pronunciou, pelo menos, um Tribunal constituído no CAAD, como se retira da decisão adoptada no Processo nº 36/2022-T, à qual, mais uma vez, aderimos. Aí se escreveu (alterando-se o país e o ano): “... *o facto de terem sido as autoridades fiscais da Dinamarca a comunicar à Requerida que, no ano de 2018, o Requerente tinha auferido rendimentos naquele país – o que aconteceu no âmbito de uma troca automática de informações realizada ao abrigo da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011 (DAC1), relativa à cooperação no domínio da fiscalidade e que foi transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio –, não tem qualquer influência quanto ao estatuto de residência fiscal que deve ser reconhecido ao Requerente, no ano de 2018, pois a “definição de residente é feita, unilateralmente, pela lei de cada Estado” e, no caso português, os respetivos critérios são os constantes do artigo 16.º do Código do IRS*”.

Conclui-se, pois, que não há qualquer norma legal que limite os meios de prova a que os contribuintes podem lançar mão para provar a sua residência ou não residência fiscal, face aos critérios constantes do artigo 16º do CIRS.

O ónus da prova quanto a não residência fiscal em Portugal

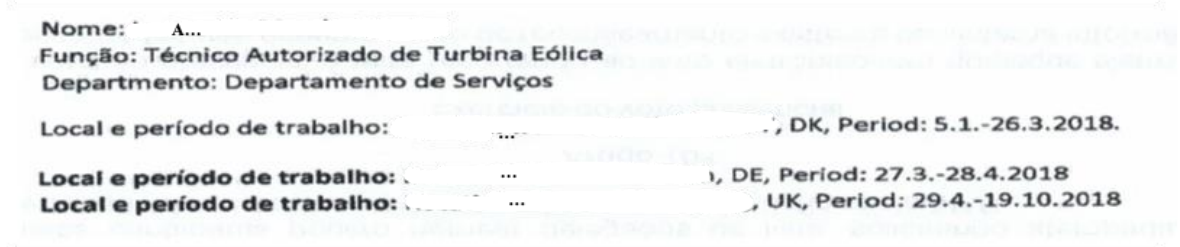
Cumprir verificar se o Requerente cumpriu o ónus de provar a sua não residência em Portugal no ano de 2018. A resposta só pode ser no sentido afirmativo.

Com efeito,

Desde logo face ao critério previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 16.º do Código do IRS que alude à presença física (**corpus**), em Portugal, durante o ano de 2018.

Provou-se em D) e E) dos fatos assentes que:

“Entre 2018.01.05 e 2018.10.19 o Requerente, com a classificação profissional de “técnico de turbinas eólicas autorizado” trabalhou nas seguintes localizações e períodos fora de Portugal:



Nome: A...

Função: Técnico Autorizado de Turbina Eólica

Departamento: Departamento de Serviços

Local e período de trabalho: ..., DK, Period: 5.1.-26.3.2018.

Local e período de trabalho: ..., DE, Period: 27.3.-28.4.2018

Local e período de trabalho: ..., UK, Period: 29.4.-19.10.2018

E que durante o ano de 2018 o Requerente teve as seguintes moradas:

- (1) entre 05/01/2018 e até 26/03/2018 na Alemanha,
- (2) entre 27/03/2018 até 28/04/2018 em ... na Dinamarca, e
- (3) entre 29/04/2018 e até 19/10/2018 em ... no Reino Unido”

Por outro lado, também se provou, conforme O) dos factos assentes que “em 2019.11.03 foi registado/declarado no site da AT a celebração de um contrato de arrendamento habitacional (não permanente) tendo por objecto o imóvel ...-U-...- sito na ... nº...- ... Lousã, com início em 2019.11.01 e cessação em 2020.11.30, sendo locador C... ... e locatário o Requerente”.

A própria AT reconhece no artigo 28º da Resposta que o Requerente tinha uma residência no estrangeiro, até derivado da sua profissão.

Ou seja, não há prova no sentido de demonstrar que o Requerente tenha permanecido em Portugal mais de 183 dias seguidos ou interpolados, no ano de 2018.

Pelo contrário, os factos provados, interligados, apontam em sentido inverso, sendo que, a circunstância do Requerente em 2019.11.01 ter arrendado uma habitação em Portugal, são esclarecedores da razão porque apresentou rendimentos auferidos em Portugal, também nos meses finais de 2018.

Ou seja, em 2018.10.19 terminou o seu contrato de trabalho na Dinamarca e regressou a Portugal. Nessa oportunidade encontrou ocupação profissional. De seguida, já em 2019,

arrendou uma habitação em Portugal, evidenciando que só após a cessação do contrato de trabalho na Dinamarca e após regresso a Portugal passou a ser residente em Portugal.

Face ao estabelecido na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, não sendo o Requerente residente em Portugal em 2018 (período entre 2018.01.05 e 2018.10.19), não podem ser aqui tributados os rendimentos de trabalho dependente auferidos na Dinamarca, nesse ano, por força do n.º 1 do artigo 15.º do CIRS.

O PPA terá que proceder porquanto se verifica desconformidade, nomeadamente, face às normas dos artigos 15.º n.º 1, 16.º n.º 1 alínea a) do CIRS e artigo 19.º n.º 11 da LGT.

Reembolso do imposto indevidamente pago e juros indemnizatórios

11. O Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso dos montantes que tenham sido pagos.

Reembolso de valores pagos

Provou-se na alínea Q) dos factos assentes que “*o Requerente requereu o pagamento em prestações do imposto apurado, o que lhe foi deferido, tendo até ao momento da entrega do PPA pago duas prestações no montante global de 2.423,38€*”.

De harmonia com o 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 Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*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*”. O que está em sintonia 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.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, ou seja, dos valores pagos a título de prestações em sede do processo executivo, quer as que foram pagas até à apresentação do PPA, quer as que tenham sido pagas posteriormente.

Juros indemnizatórios

Muito embora a AT se tenha pronunciado sobre esta temática, nos artigos 44º a 46º da Resposta, a verdade é que o Requerente não formulou pedido cujo objecto fosse a apreciação concreta do direito a juros indemnizatórios.

Tendo em conta o nº 1 do artigo 3º e o nº 1 do artigo 609º, ambos do CPC, aqui aplicáveis, este TAS não se pronuncia sobre a temática.

III - Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e anular a liquidação nº 2022..., datada de 28/10/2022, incluindo os juros compensatórios, na quantia de 1.677,22€ e a demonstração de acerto de contas nº 2022...;
- b) Condenar a Requerida na devolução ao Requerente do montante de 2.423,38€ correspondente às prestações vencidas e por este pagas até à entrega do PPA, a título do IRS de 2018, bem como das prestações subsequentes que se venceram e foram, ou vierem a ser, pagas.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 14 420,50, que não foi contestado pela Requerida, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 918,00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 19 de Setembro de 2023

Tribunal Arbitral Singular

(Augusto Vieira)