

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 609/2023-T

Tema: IRS - Residência fiscal; art.º 16.º do Código do IRS; dupla residência; CDT entre Portugal e o Reino Unido, artigo 12.º- A do CIRS; o regime fiscal dos ex-residentes; Incompetência material do Tribunal em razão da matéria.

SUMÁRIO

- I. A qualificação como residente para efeitos fiscais em Portugal é determinada pela correta subsunção nos critérios constantes do art.º 16.º do Código do IRS, sendo que, se a qualidade de residente, nos termos da respetiva al. a) resulta, automaticamente, de um critério fáctico, meramente numérico, a al. b) exige, pela falta de maior presença no território nacional, um elemento adicional de intenção.
- II. O artigo 12.º-A do Código do IRS estabelece uma medida excecional de carácter automático, não estando a sua aplicação dependente de qualquer ato de reconhecimento por parte da AT. Porém, depende da declaração do sujeito passivo de beneficiar do regime, o que será feito aquando do preenchimento do modelo 3 da declaração de IRS do ano seguinte ao ano de regresso a Portugal.
- III. O sujeito passivo para beneficiar deste benefício fiscal estabelecido no artigo 12.º-A do Código do IRS, além de ter sido residente em território português antes de 31 de dezembro de 2015, ter a sua situação tributária regularizada, também terá de não ter sido residente em território português em qualquer dos três anos anteriores ao ano de regresso a Portugal e não ter solicitado a sua inscrição como residente não habitual.
- IV. Não existe 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.

V. O CAAD é materialmente incompetente para ordenar a emissão de nova nota de liquidação com tributação do rendimento do trabalho dependente auferido pelo Requerente sob o regime fiscal aplicável aos Ex-residentes.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro **João Santos Pinto**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 07 de Novembro de 2023, decide no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF..., residente na Rua ..., N.º ..., ..., ..., ...– ... Mem Martins, (adiante designado por “Requerente”), requereu a constituição de Tribunal Arbitral e apresentou pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado por “RJAT”), em que é Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (adiante designada por “AT” ou “Requerida”).

O Requerente peticiona ao Tribunal Arbitral que declare a ilegalidade, e a consequente anulação da decisão da reclamação graciosa e da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) de 2021, no montante de 16.347,42 Euros.

O requerimento de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 30 de Agosto de 2023, tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD no dia 31 de Agosto de 2023 e seguido a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17 de Outubro de 2023, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

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 07 de Novembro de 2023.

No mesmo dia foi a Requerida notificada para apresentar Resposta nos termos do artigo 17.º do RJAT.

Em 07 de Dezembro de 2023, a Requerida apresentou Resposta, e juntando aos autos o processo administrativo no mesmo dia.

Em 22 de Janeiro de 2023, o Tribunal Arbitral proferiu o seguinte Despacho Arbitral:

Veio o Requerente na PI requerer as suas declarações de parte.

A AT veio em sede de resposta pronunciar-se sobre a inadmissibilidade por entender que tal pedido é inútil.

Analise-se:

As declarações de parte são um meio de prova voluntário e de natureza potestativa, como decorre da sua previsão no artigo 466º, do Código de Processo Civil. Por conseguinte, o juiz do processo não pode fazer qualquer pré-juízo sobre a utilidade (ou credibilidade) de tal meio de prova oferecido pela parte interessada e, assim, rejeitar liminarmente esse meio de prova, salvo se o mesmo for oferecido de forma extemporânea.

Tal meio de prova é admissível por força da alínea e) do artigo 29.º do RJAT.

Contudo, verifica-se que o Requerente não indicou em termos discriminados, a matéria de facto sobre a qual versarão as suas declarações de parte. Deste modo, convida-se a parte a fazer essa indicação, ao abrigo dos poderes/deveres de gestão e colaboração previstos nos artigos 6.º, n.º 2 e 7.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil (CPC), ex vi alínea e) do artigo 29.º do RJAT.

Em qualquer dos casos, para a Reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), fica desde já tentativamente designado que terá lugar o depoimento de parte ora requerido.

O Mandatário do Requerente e os Juristas designados pela AT, aqui Requerida, devem ir preparados para alegar oralmente, sem prejuízo de as Partes acordarem em alegações escritas.

Em face do exposto:

- 1. Notifique-se as Partes de que a reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT se encontra agendada para o dia **14-02-2024, pelas 10h00**, e de que as declarações de parte do Requerente terá lugar na mesma, incluindo a produção de alegações orais.*
- 2. Notifique-se o Requerente para, no **prazo de 10 dias**, informar o CAAD sobre se as declarações de parte serão apresentadas nas instalações do CAAD no Porto ou em Lisboa, bem como para no mesmo prazo indicar sobre que factos incidiria as respectivas declarações.*
- 3. Notifique-se as Partes para, no prazo referido no número anterior, informarem o CAAD sobre a sua vontade em se deslocar às instalações do CAAD, no Porto ou em Lisboa, ou, em alternativa, participar na diligência on-line, via WEBEX.*

Em 30 de Janeiro de 2024 o Requerente apresentou requerimento em cumprimento do aludido despacho, tendo nomeadamente confirmado que a parte produzirá declarações relativamente à

matéria de facto constante dos artigos 27.º a 42., 51.º e 52.º, 54.º e 55.º do Pedido de Pronúncia Arbitral.

Em 02 de Fevereiro de 2024 a ilustre jurista da AT veio requerer o reagendamento da diligência por sobreposição de agenda.

Em 05 de Fevereiro de 2024 foi proferido despacho a reagendar a reunião do artigo 18.º para o dia **28/02 pelas 10:00.**

A inquirição teve lugar no dia 28 de Fevereiro de 2024, na sede do CAAD em Lisboa e via CISCO WEBEX MEETINGS.

No final da inquirição, o Requerente e a Requerida apresentaram alegações orais, tendo o Tribunal, fixado prazo para a prolação da decisão final, o termo do prazo fixado no artigo 21.º n.º 1 do RJAT e convidou o Requerente a proceder ao pagamento da taxa de justiça subsequente e comunicar o pagamento ao CAAD, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

A audiência foi gravada e dela foi lavrada acta junta aos autos.

Em 14 de Março foi junto aos autos comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

Posição do Requerente

Resumidamente, o Requerente alega que foi residente fiscal no Reino Unido entre 01 de Janeiro de 2017 e 31 de Julho de 2020, tendo regressado a Portugal a 01 de Agosto de 2020.

Pelo que, apresentou a declaração de modelo 3 do IRS relativa a 2020 com opção pela tributação sob o regime fiscal aplicável aos Ex-residentes que foi eliminada do sistema, tendo corrigido a respectiva declaração e apresentado reclamação graciosa. Por essa razão, já apresentou a 31 de Maio de 2002 a declaração de modelo 3 do IRS relativa a 2021 sem a referida opção, por forma

a garantir e a manter regularizada a sua situação declarativa em 2021 e, posteriormente, apresentar reclamação graciosa referente à nota de liquidação de IRS de 2021.

Por outro lado, sustenta que ao ter deslocado a sua residência para o Reino Unido, cumpriu com as suas obrigações declarativas acessórias e, em conformidade com o disposto no número 5 do artigo 19.º da LGT, dentro do prazo legal de 60 dias.

Na sua opinião, o Requerente se qualifica como não residente, à luz da legislação portuguesa, a partir de 1 de janeiro de 2017, cumpre a condição de não ter sido residente fiscal nos 3 anos civis anteriores a 2020.

Posição da Requerida

Vem a AT suscitar a Incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido formulado no ponto d) do pedido, consubstanciado em pedido de condenação à prática do ato supostamente devido *“d) Ordenar a emissão de nova nota de liquidação com tributação do rendimento do trabalho dependente auferido pelo Requerente sob o regime fiscal aplicável aos Ex-residentes, que de acordo com a estimativa do Requerente, o mesmo teria direito a um reembolso de 6.154,09 € (seis mil cento e cinquenta e quatro euros e nove cêntimos).*

Quando ao objecto principal do litígio, sumariamente, a AT considera que nos termos do n.º 4 do artigo 16.º do CIRS “a perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português [...]”, pelo que se verifica que o Requerente foi residente em Portugal no ano de 2017, mais concretamente, até 2017.02.11.

No seu entender, o legislador pretendeu referir-se a qualquer residência, seja pela totalidade do ano ou apenas uma parte do mesmo.

Sustenta que, ao pedido não foi junto documento idóneo para comprovar a sua residência no estrangeiro pela totalidade do ano, nomeadamente o certificado de residência fiscal ao abrigo

do artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

Defende igualmente que à interpretação e alcance da expressão “em qualquer dos três anos anteriores”, deve ser interpretado no sentido do ano fiscal, pelo que se deve considerar que a norma se refere aos três anos fiscais anteriores.

Desta forma, entende não se verificar os pressupostos para aplicação do regime fiscal previsto para os ex-residentes para o ano de 2020, nos termos do artigo 12.º-A do CIRS, nomeadamente a não residência em território nacional no ano de 2017.

Por último, conclui que, não se verifica qualquer ilegalidade na liquidação contestada.

2. Saneamento

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (cf. artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT, 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

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, **com relevo para a presente Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

1. No final de 2016 o Requerente recebeu uma oferta de trabalho no Reino Unido, que formalizou através de contrato de trabalho.

2. De acordo com o contrato de trabalho em causa, a relação laboral teria início a 01 de Janeiro de 2017.
3. O registo do Requerente no Reino Unido perante o HM Revenue & Customs ficou concluído no dia 9 de janeiro de 2017.
4. Em 11 de Fevereiro de 2017 alterou, no cadastro fiscal em Portugal, a sua residência para o estrangeiro (Reino Unido).
5. Após o término do seu contrato de destacamento no Reino Unido, o Requerente regressou a Portugal no dia 1 de agosto de 2020.
6. Consta do Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes que o Requerente em:
 - 2017.01.30 constava como residente em território nacional (Oeiras);
 - 2017.02.11, alterou a sua situação para não residente (Reino Unido);
 - 2020.11.26, alterou a sua situação para residente em território nacional
7. O Requerente apresentou, relativamente ao ano de 2020, a declaração modelo 3, com a opção pelo regime a que alude o artigo 12.º-A do CIRS - ‘Programa Regressar’.
8. Contudo, em virtude de constar do registo de contribuintes como residente fiscal em território português durante parte do ano de 2017, deu origem ao erro Z10 – Regime Fiscal Ex-Residente não Permitido/Residente em PT nos últimos 3 anos, procedimento que findou sem correções.
9. O Requerente apresentou, relativamente ao ano de 2021, a declaração modelo 3 sem a opção pelo regime a que alude o artigo 12.º-A do CIRS - ‘Programa Regressar’ por virtude do erro apresentado na declaração modelo 3 do IRS do ano anterior.
10. Da apresentação da aludida declaração resultou a liquidação n.º 2022..., de 26.08.2022, com a colecta total de € 32.943,04 e o valor a pagar no montante de € 16.347,42.
11. Posteriormente apresentou junto do Serviço de Finanças de Sintra-..., procedimento de reclamação graciosa contra a liquidação n.º 2022..., de 26.08.2022, requerendo a aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS.
12. Não tendo existido qualquer decisão expressa da AT até à presente data.

3.2. Factos Não Provados

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado, com excepção do facto de que o Requerente tenha apenas permanecido em Portugal até ao dia 27 de Junho de 2017.

3.3. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o princípio da livre apreciação.

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.

A factualidade provada teve por base os documentos juntos ao processo e as declarações de parte. O Requerente depôs, no essencial, de forma coerente, sustentada e reveladora de domínio das razões de ciência com relevo para a prestação de informação.

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

4. Matéria de Direito

Questão prévia

- Da Incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido formulado no ponto d) do pedido, consubstanciado em pedido de condenação.

No pedido formulado pelo Requerente na alínea d) da PI é requerido que ao Tribunal Arbitral: *“d) Ordenar a emissão de nova nota de liquidação com tributação do rendimento do trabalho dependente auferido pelo Requerente sob o regime fiscal aplicável aos Ex-residentes, que de acordo com a estimativa do Requerente, o mesmo teria direito a um reembolso de 6.154,09 € (seis mil cento e cinquenta e quatro euros e nove cêntimos).”*

Veio a AT em sede de resposta pugnar pela incompetência material parcial.

Analise-se:

A competência dos tribunais arbitrais está prevista no n.º 1 artigo 2.º do RJAT:

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;

c) (Revogada.)

Resulta assim que, o tribunal arbitral apenas tem competência, ao abrigo do RJAT, para apreciar a declaração de ilegalidade de: i) Liquidação de tributos; ii) Autoliquidação; iii) Retenção na fonte; iv) Pagamento por conta; v) De actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo; vi) De actos de determinação da matéria colectável e vii) de actos de fixação de valores patrimoniais.

Através da Portaria n.º 112-A/2011, de 20-04, ficaram vinculados os serviços da Direcção Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15-12, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade. Na referida portaria estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.

Os autores Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, em Cadernos de Justiça Tributária n.º 00, Abril/Junho de 2013, no artigo “O âmbito material da arbitragem tributária”, referem que “nos termos da alínea a) do n.º 1, os tribunais arbitrais têm competência para apreciar as pretensões que se prendam com a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta. O âmbito material da arbitragem tributária, recortado por esta alínea, corresponde ao previsto no artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), estando-se perante questões que podem simultaneamente ser objecto de arbitragem e impugnação judicial. De facto, pode ler-se neste preceito do CPPT que o processo judicial tributário compreende “a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta”.

Assim, a competência dos tribunais arbitrais prevista no RJAT é taxativa, razão pela qual é o mesmo competente para decidir questões relacionadas apenas com a ilegalidade dos actos acima indicados.

Ora, um dos pedidos formulado pelo Requerente prende-se com *Ordenar a emissão de nova nota de liquidação*, e nesta parte não respeita à declaração de ilegalidade de um qualquer acto tributário previsto no artigo 2.º do RJAT.

Nessa linha acompanha-se o entendimento da AT de que *é manifesto que não se insere no âmbito destas competências a apreciação do pedido de condenação à pratica do ato supostamente devido constante no ponto 4) do petitório nos termos e amplitude em que é formulado e que o Tribunal Arbitral apenas poderá, no âmbito da sua competência e sendo caso disso, declarar a ilegalidade parcial do ato de liquidação, cabendo depois à AT levar a cabo os atos necessários ao cumprimento da decisão proferida.*

Face ao exposto, conclui-se que se verifica a existência de exceção dilatória consubstanciada na incompetência material parcial deste Tribunal, que obsta ao conhecimento da alínea d) do pedido formulado a final da PT e determina a absolvição parcial da entidade requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1, e 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT

**

Uma vez analisada a questão da incompetência material, centremo-nos na questão principal objecto do litígio - a anulação da decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa por si apresentada a 20 de dezembro de 2022 e a consequente ilegalidade da liquidação subjacente.

Contudo, ainda antes de nos debruçarmos sobre a questão da eventual ilegalidade da liquidação, comecemos pela questão do pedido da anulação de uma decisão de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa.

O indeferimento tácito não é um ato propriamente dito, mas uma ficção destinada a possibilitar o uso dos meios de impugnação administrativos e contenciosos, como decorre do preceituado no artigo 57.º, n.º 5, da LGT. Apesar da AT estar vinculada ao “princípio da decisão”, conforme

previsto no artigo 56.º n.º 1 da LGT, devendo tomar posição em resposta a qualquer petição apresentada pelo sujeito passivo no procedimento tributário, a figura do indeferimento tácito foi introduzida no contexto das garantias dos contribuintes, a fim de permitir a estes a possibilidade de sindicarem judicialmente as decisões da AT e não ficarem reféns da inércia desta mesma entidade.

No entendimento de Jorge Lopes de Sousa, “[a] pesar de o artigo 2.º, n.º 1, do RJAT fazer referência apenas a declaração de ilegalidade de atos, é inequívoco que nela se abrange a declaração de ilegalidade de indeferimentos tácitos, pois o n.º 1 do artigo 10.º do RJAT faz referência aos «factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário» e a «formação da presunção de indeferimento tácito» vem indicada na alínea d) do n.º 1 deste artigo 102.º (...)

O indeferimento tácito presume-se que se baseia em razões de mérito e não em obstáculos processuais.” No mesmo sentido, Carla Castelo Trindade afirma que “na medida em que o indeferimento tácito consiste apenas numa ficção de acto, aquela apreciação da (i)legalidade do acto de primeiro grau não existe – de facto – nestes casos. Em rigor, presume-se.»; sendo que, quanto «à questão de saber se se inclui ou não no âmbito material da arbitragem tributária a apreciação de acto de indeferimento tácito”, a mesma é perentória a afirmar que “[a] resposta é sim”. Dito isto e atento o acima afirmado tem este tribunal legitimidade para se pronunciar também pela invalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa, o que a final será apreciada.

Quanto à ilegalidade da liquidação propriamente dita:

Veio defender o Requerente com a impugnação do acto de liquidação em causa que o mesmo beneficia do chamado programa “Regressar”, conforme previsto no artigo 12.º-A do CIRS.

Trata-se de uma norma que, embora inserida no CIRS, consubstancia um benefício fiscal automático e temporário, enquanto medida de carácter excecional instituída tendo em vista incentivar o regresso “daqueles que tiveram de sair do país em consequência da crise económica

que afetou Portugal”, enquadrada no Programa Regressar (de acordo com as “Medidas Fiscais de Apoio às Famílias” incluídas no Relatório do Orçamento do Estado para 2019 – pág. 42), interesse público extrafiscal, cuja proteção o legislador considerou superior ao da própria tributação que impede.

De acordo com a redacção do aludido artigo na versão à data dos factos:

Artigo 12.º-A

Regime fiscal aplicável a ex-residentes

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 ou 2020

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;

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.

A questão controvertida prende-se única e exclusivamente com o ano de 2017 em que tem de se aferir se o Requerente foi ou não residente fiscal em Portugal nesse ano, dado que, quanto aos anos de 2018 e 2019 a AT não coloca em causa que o Requerente tenha sido residente fiscal no Reino Unido.

Assim, antes sequer de se analisar o Direito Convencional, cumpre antes demais aferir se o Requerente foi ou não residente fiscal em Portugal à luz do direito interno. Isto para aquilatar se faz sentido debruçar-se em maior detalhe sobre as regras de desempate (*tie-breaker rules*) previstas no artigo 4.º n.º 2 do Acordo de Dupla Tributação (ADT) entre Portugal e o Reino Unido. Dado que, tal situação apenas deverá ser considerada, caso o beneficiário seja residente em ambos Estados Contratantes à luz das normas internas de cada uma das jurisdições. Ou seja,

as regras de desempate, como refere Rui Duarte Morais “[a]s convenções internacionais sobre dupla tributação aceitam tal competência (...) limitando-se a estabelecer regras de «desempate» que permitem qualificar um contribuinte como residente em (apenas) um dos Estados contratantes quando ambos (por força das divergências entre as respetivas leis) o considerem como tal.” (Cf. Rui Duarte Morais, Sobre o IRS, Coimbra: Almedina, 2016, 3.^a Edição, p. 12.). Dito de outro modo, significa isto que a aplicação de tais regras apenas ocorrerá numa situação de dupla residência fiscal, dado que, um dos desideratos de um ADT é precisamente o de evitar a dupla tributação fiscal.

Assim sendo, analisaremos de seguida as regras do direito interno Português.

Em Portugal, o código do IRS (CIRS) prevê o n. 1 do artigo 15.º que “*Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.*”

Por seu turno, o n.º 1 e n.º 2 do artigo 16.º do CIRS estipulam que:

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.

(negrito e sublinhado nosso)

Centremo-nos na análise das alíneas a) e b) supra referidas, porquanto as alíneas c) e d) não são aplicáveis ao caso em discussão.

Quanto ao critério da **alínea a)** é pacífico na doutrina e na jurisprudência que o respectivo pressuposto se cinge à presença física (*corpus*) no território nacional em que o Requerente teria de ter permanecido mais de 183 dias. Veja-se a título meramente exemplificativo as Decisões arbitrais prolatadas no Processo n.º 332/2016-T e 809/2022-T, ambas do CAAD.

Ainda que no limite o Requerente tenha sido hipoteticamente residente fiscal em Portugal até ao dia 11 de Fevereiro de 2017, significa que teria permanecido, no máximo, 41 dias no território Português. Pelo que, **não foi residente fiscal em Portugal nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, por não ter excedido 183 dias.**

Quanto à **alínea b)** com vista a assegurar uma conexão efectiva com o território nacional tem de se proceder a uma análise casuística, dado que terá de se apurar em primeira instância a i) a permanência em Portugal, ii) a disposição de uma habitação e iii) a verificação de condições que façam supor que a habitação será mantida e ocupada como residência habitual.

Assim, a al. b) do n.º 1 do art. 16.º do Código do IRS serve duas funções essenciais: em primeiro lugar, considerar residente em Portugal um indivíduo que apenas deslocalize a sua residência para o território nacional, no segundo semestre do ano, de forma a que já não seja possível cumprir com o critério dos 183 dias; e, em segundo lugar, considerar residentes os indivíduos que, apesar da sua ligação ao território, verificada através de um local onde residem habitualmente, possam intencionalmente contornar a regra da permanência (Cf. André Salgado de Matos, Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 1999, pp. 206-207).

É de notar que a intenção que se pretende aferir, na al. b) do n.º 1 do art. 16.º do Código do IRS, não é uma intenção de, no futuro, ocupar, ou não, a habitação como residência atual, mas sim,

como refere Manuel Faustino uma intenção atual (Cf. Manuel Faustino, “Os residentes...*op. cit.*”p. 125), que deve ser aferida mediante manifestações externas dessa vontade.

Neste sentido como bem assinala o Acórdão Arbitral processo nº 457/2021-T:

A residência habitual é, assim, igualmente um critério fáctico determinado pela permanência regular (habitual) numa determinada habitação e, onde, como tal se presume ter organizada a sua vida.

Voltando ao caso dos autos, dúvidas não restam que o Requerente alterou a sua residência para o Reino Unido no início do ano de 2017 e que portanto não residiu em Portugal, tendo apenas logrado concluir os procedimentos a 11/02/2017.

Por contraposição, inexistente qualquer prova nos autos que em 2017 pudesse indiciar que o Requerente teria mantido qualquer tipo de habitação à sua disposição em Portugal, e muito menos que teria tido a intenção de a manter como sua residência habitual. Ao invés, mudou-se para o Reino Unido, tendo sido feita prova que passou a trabalhar nesse país para uma empresa Britânica.

Sempre se dirá que a provar-se realidade distinta, o ónus da prova competiria à AT nos termos do art.º 74.º da LGT, o que não se verificou.

Constata-se que a AT apenas defende a sua posição pelo facto de o Requerente ter mantido formalmente o registo no cadastro fiscal com a morada Portuguesa em parte do início do ano de 2017. O que gerou a divergência aquando da entrega do modelo 3 do IRS relativamente ao ano de 2020 e motivou a não opção pelo ‘Programa Regressar’ quanto ao ano de 2021 aqui em discussão, mas apenas, pela parte do Requerente, de reclamação graciosa da respectiva liquidação a que lhe deu origem.

Portanto, sem mais delongas, dúvidas não restam de que **não se verificam as condições previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.**

Vem ainda a AT alegar que não foi junto documento idóneo para comprovar a sua residência no estrangeiro pela totalidade do ano de 2017, nomeadamente, o certificado de residência fiscal ao abrigo do artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Reino Unido emitido pelas autoridades fiscais competentes, uma vez que também em Portugal foi considerado residente, ainda que parcial, ao abrigo da legislação interna e de acordo com a informação constante no cadastro

Antes de mais, cumpre assinalar que inexistente qualquer norma legal, mormente no CIRS, que limite os meios de prova de que o contribuinte se pode socorrer para comprovar a sua residência fiscal.

Não resulta, igualmente do ADT em questão que o Requerente só através de um certificado de residência fiscal poderia provar a sua residência fiscal no Reino Unido, dada a remissão para a Lei interna quanto à definição de residente prévia à aplicação do ADT.

Dito de outro modo, nada impede que um contribuinte possa provar a sua residência fiscal num determinado país para efeitos do n.º 1 do artigo 4.º do ADT Portugal/Reino Unido, através de outros meios de prova para além de um certificado de residência fiscal.

Posição esta que tem sido acolhida na jurisprudência dos Tribunais Superiores e do CAAD. Veja-se a título meramente exemplificativo: Acórdão do TCAS, de 11.11.2021, proferido no processo n.º 2369/09.7BELRS e Acórdão do TCAS, de 08.07.2021, proferido no processo n.º 803/05.0BESNT quanto ao Tribunal Central Administrativo Sul e processos n.º 36/2022-T, 63/2022-T do CAAD.

No caso concreto dos autos é convicção deste Tribunal, face à prova produzida, que o Requerente mudou-se efectivamente para o Reino Unido no início do ano de 2017.

Em qualquer dos casos, o documento apresentado pelas autoridades Britânicas HM Revenue & Customs (HMRC), apesar de não se tratar de um verdadeiro certificado de residência fiscal, oferece credibilidade suficiente para demonstrar que o Requerente permaneceu no Reino Unido, ao atestar que o mesmo foi residente para efeitos fiscais entre 09 de Janeiro de 2017 e 31 de Dezembro de 2017.

E a prova da residência fiscal é decisiva neste ponto, dado que a aplicação das regras de desempate (*tie-breaker rule*) nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do mesmo convénio, apenas tem aplicação se a pessoa em causa for considerada residente fiscal em ambos os Estados, de acordo com legislação interna, o que nem foi o caso dos autos.

Assim, o Requerente:

- não foi residente fiscal em território português de 2017 a 2019 (critério da alínea a), art.º 12-A CIRS);
- foi residente em território português antes de 31 de dezembro de 2015 (critério da alínea b), art.º 12-A CIRS);
- Tem a sua situação tributária regularizada (critério da alínea c), art.º 12-A CIRS).

Destarte, pelo facto de não ter sido considerado o artigo 12.º-A do CIRS, o acto de liquidação em causa é ilegal por erro nos pressupostos de direito, o que implica a sua anulação nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo.

No caso sub judice, dada a anulação da liquidação de IRS impugnada, deve ser restabelecida a situação que existiria se o acto tributário objeto da anulação ora decretada não tivesse sido praticado, por força dos citados arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

*

Quanto ao pedido acessório de restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, formulado pelo Requerente, o n.º 1 do artigo 43.º LGT estabelece que são

devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação adicional anulada é de considerar imputável à AT, que a praticou sem o necessário suporte legal.

Tem, pois, direito o Requerente a ser reembolsado da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e n.º 1 do 24.º do RJAT) por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizado do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data do correspondente pagamento, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) julgar totalmente procedente, nos termos expostos, o pedido objecto da presente pronúncia arbitral e em consequência anular a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2022... relativa ao ano de 2021 e do acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada com este acto de liquidação, devendo ser restabelecida a situação que existiria se o acto tributário objeto da anulação ora decretada não tivesse sido praticado, com as legais consequências;
- b) Condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do respectivo pagamento até integral reembolso;
- c) condenar a Requerida nas custas processuais.

6. Valor do processo

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 22.501,51.

7. Custas arbitrais

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € 1.224,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4, e 13.º, n.º 1, ambos do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de Abril de 2024

**O Árbitro,
João Santos Pinto**