

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 562/2023-T

Tema: IRS de 2020. Rendimentos das categorias A e B. Residência. Artigo 16º do CIRS.

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 ..., residente em ..., na Suíça, adiante designada por “Requerente”, veio “*face ao indeferimento tácito do pedido de revisão apresentado, ao abrigo do disposto no artigo 78º da Lei Geral Tributária, em 4 de Janeiro do corrente ano, com fundamento em injustiça grave ou notória, contra a liquidação de IRS do ano de 2020 no montante de € 33 983,61, ... apresentar pedido de CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL para dirimir impugnação ... para apreciação e julgamento do pedido de pronúncia arbitral*”.
2. Termina pedindo que “*deverá o ... pedido de revisão ser considerado provado e procedente e, em consequência, ser declarado que houve injustiça grave ou notória no apuramento do IRS do ano de 2020, na medida em que:*
 - a) *A requerente tem o seu domicílio fiscal na Suíça desde 1 de março de 2020;*

1.

-
- b) *Por tal motivo os rendimentos do trabalho por conta de outrem auferidos na Suíça só nesse país podiam ser tributados, tendo sido indevidamente mencionados no anexo J da declaração modelo 3, e*
- c) *Os rendimentos do trabalho por conta própria auferidos a partir de 1 de março de 2020 não estavam sujeitos a tributação em Portugal na medida em que a Requete, após essa data, não tinha qualquer estabelecimento em Portugal, sendo os mesmos tributados à taxa liberatória da alínea a) do nº 4 do artº 71º do CIRS pelo facto de não ter sido feita a prova referida no nº 2 do artº 101-C do CIRS”.*
3. É demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, adiante designada por Requerida ou AT.
4. A Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral (PPA) nos seguintes termos:

Factos

- I. É médica, tendo-se coletado como trabalhadora independente em 4 de Julho de 2017 e ao mesmo tempo desenvolvia actividade como trabalhadora por conta de outrem.
- II. Como os rendimentos do trabalho por conta de outrem baixaram de 2019 para 2020, em 1 de Março de 2020, foi residir e trabalhar para a Suíça, pelo que celebrou um contrato de trabalho na Suíça – Basileia, com a B..., para exercício da atividade de neurorradiologista e assistente de investigação, por tempo indeterminado.
- III. No ano de 2020 só trabalhou e viveu em Portugal durante os dois primeiros meses de 2020, o que equivale a 59 dias de residência em Portugal.
- IV. Na Suíça a Requerente outorgou, em 11 de Fevereiro de 2020, um contrato de arrendamento para habitação, onde instalou a sua residência permanente.
- V. Registou-se: (1) na previdência Suíça com início em 1 de Março de 2020; (2) como residente no Cantão de Basileia em 5 de Março de 2020; (3) e no

Departamento de Finanças do mesmo Cantão com data de início em 1 de Março de 2020.

- VI. A partir de 1 de Março de 2020, deixou de exercer qualquer actividade profissional em Portugal, seja a título de trabalho por conta de outrem ou de trabalho por conta própria, muito embora tenha continuado, indevidamente, a passar recibos verdes porque recebia os exames por via eletrónica, analisava-os, fazia o seu relatório e, pela mesma via, remetia os relatórios à entidade que me pedia tais relatórios.
- VII. Em 8 de Agosto de 2022, junto da AT, procedeu à alteração do seu domicílio fiscal para o da Suíça.

O direito

- VIII. Considera a Requerente que não deveriam ser tributados em Portugal, em 2020, os rendimentos do trabalho por conta de outrem e do trabalho por conta própria auferidos no período em que residiu na Suíça.
- IX. Reconhecendo que deveria *“ter comunicado, perante a ATA, o seu domicílio fiscal na Suíça, por força do n.º 8 do art.º 19.º da LGT e nomeado representante fiscal em Portugal, conforme determina o n.º 7 do mesmo artigo”*, considera que o conceito de “domicílio fiscal” e de “residência fiscal” são distintos, constituindo apenas uma presunção ilidível, acrescendo que de acordo com o artigo 15.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, aprovada pelo Dec. Lei 716/74, de 12 de Dezembro, entre Portugal e a Suíça, os rendimentos do trabalho dependente aí auferidos só podiam ser tributados na Suíça.
- X. Quanto aos rendimentos de trabalho independente auferidos em Portugal, após a fixação da sua residência na Suíça, refere que não podiam ser tributados em Portugal por força do n.º 7 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, aprovada pelo Dec. Lei 716/74, de 12 de Dezembro, entre Portugal e a Suíça, dada a supressão do seu artigo 14.º, uma vez que nem *“a Requerente permaneceu em Portugal 183 dias em 2020 e muito menos teve qualquer instalação fixa em Portugal a partir de 1 de março de 2020”*.

Injustiça grave ou notória

XI. Conclui que a tributação em IRS em 2020, tal como ocorreu, integra o conceito de injustiça grave ou notória.

5. A Requerida apresentou resposta em 02.10.2023, juntou 4 documentos e o PA, referindo em resumo o seguinte:

- i. *“Por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que a requerente apenas em 2022-08-08 alterou o seu domicílio fiscal para a Suíça, tendo até essa data residência fiscal em Portugal.*
- ii. *Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º da LGT, o domicílio fiscal do sujeito passivo é o local da residência habitual da pessoa singular, sendo ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária, nos termos do n.º 4 do mesmo preceito, sendo, contudo, esta presunção ilidível.*
- iii. *Prevê o n.º 1 do artigo 74.º da LGT que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos dos contribuintes recai sobre quem os invoque, o que significa que é à requerente que incumbe comprovar que não foi residente fiscal em Portugal no ano de 2020, e conseqüentemente, a sua residência fiscal no estrangeiro (Suíça), no referido ano.*
- iv. *Apesar de a requerente alegar que no ano de 2020 era residente na Suíça, não apresentou o certificado de residência fiscal ao abrigo do artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Suíça emitido pelas autoridades competentes.*
- v. *Importa referir que o pedido de alteração de morada com efeitos retroativos apresentado pela requerente foi indeferido por despacho de 2023-03-21 do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão, e por não concordar com aquela decisão, a requerente interpôs o recurso hierárquico n.º ...2023..., o qual ainda não foi objeto de decisão final.*
- vi. *E acrescenta o seguinte quanto aos documentos apresentados pela Requerente para prova da sua não residência em Portugal: “... dos mesmos não resulta comprovada a residência fiscal na Suíça que afastem a presunção resultante da*

informação constante no cadastro, nomeadamente, por não ter sido junto o certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades suíças competentes”, “... não resultando dos documentos juntos, ... que a requerente tenha sido considerada residente para efeitos fiscais naquele país, nomeadamente, por não ter sido tributada pela universalidade dos rendimentos auferidos, tendo apenas apresentado declaração com os rendimentos auferidos naquele país.

- vii. *Apesar de a requerente ter arrendado um apartamento e descontado para a segurança social na Suíça e ter trabalhado naquele país, de tal facto não resulta automaticamente a sua residência fiscal no estrangeiro. A que acresce o facto de a requerente ter emitido em Portugal faturas-recibo e por consulta ao IMI, verifica-se que adquiriu imóvel em Portugal, em 2020-12-28”.*
- viii. *Conclui: “... a requerente foi considerada residente fiscal em território nacional, pelo que está sujeita a tributação pela universalidade dos rendimentos, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 15.º do CIRS, pelo que a liquidação contestada não padece do vício de ilegalidade”.*
- ix. *Termina pugnando pela improcedência do PPA e pela sua absolvição do pedido.*

- 6. Por despacho do Tribunal Arbitral Singular (TAS) de 03.10.2023 foi a Requerida notificada para contestar, tendo respondido em 03.11.2023 e juntou o PA.
- 7. Por despacho do TAS de 03.11.2023 foi convidada a Requerente a pronunciar-se pela necessidade da produção de prova testemunhal. Respondeu em 09.11.2023 prescindindo da produção de prova testemunhal adicional e juntando o teor da certidão predial do imóvel registado na CRP de Braga sob o nº .../...-C Freguesia de Braga –
- 8. Por despacho do TAS de 09.11.2023 foi dispensada a realização da reunião de partes, por desnecessária e foram as partes convidadas a apresentar alegações escritas.

9. Em 20.11.2023 a Requerente apresentou alegações escritas mantendo o que já tinha referido em sede de PPA.
10. Em 21.11.2023 a AT também apresentou alegações escritas, mantendo e reiterando o que já havia referido em sede de Resposta ao PPA.
11. 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 (TAS) o signatário desta decisão, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
As partes foram oportunamente e devidamente notificadas da designação, 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 (TAS) foi constituído em 03 de Outubro de 2023, sem qualquer irregularidade.
As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
A AT não suscitou qualquer excepção ou questão prévia.
O processo não enferma de nulidades.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

12. Os factos relevantes para a decisão da causa são os seguintes:

- A) Em 04.07.2017 a Requerente inscreveu-se na AT como médica de outras especialidades, tendo cessado a actividade em 29.07.2022 – **conforme artigo 1º do PPA e Documento nº 1 em anexo ao PPA;**
- B) Em 11.02.2020, a Requerente celebrou um contrato de arrendamento, com início em 01.03.2020, do apartamento loft 4º andar, com arrecadação, sito ..., na Suíça, onde mora actualmente – **conforme artigo 13º do PPA e Documento nº 10 em anexo ao PPA;**
- C) Em 01.03.2020 a Requerente celebrou um contrato de trabalho por tempo indeterminado com a empresa B..., ...– Suíça, para exercício da atividade de neurorradiologista e assistente de investigação, com o local principal de trabalho nas instalações da entidade patronal em Basileia, podendo ser destacada temporariamente para outros locais de trabalho na Suíça e no estrangeiro – **conforme artigos 5º a 7º do PPA e Documento nº 5 em anexo ao PPA.**
- D) Em 01.03.2020 a Requerente registou-se na previdência Suíça e na Administração Fiscal e em 05.03.2020 registou-se como residente no Departamento de Segurança e Justiça do Cantão de Basileia – **conforme artigos 14º a 16º do PPA e Documentos nºs 11 a 13 em anexo ao PPA**
- E) Em 19.01.2021, pela apresentação 4497, foi requerido o registo de aquisição em nome da Requerente, por doação, da fracção “C” do prédio urbano em propriedade horizontal descrito na CRP de Braga sob o nº .../... e inscrito no artigo matricial ...-C freguesia de Braga – ..., habitação onde vivia enquanto trabalhou em Braga – **conforme artigos 22º e 23º do PPA, artigo 20º da Resposta da AT, Documento nº 16 em anexo ao PPA e requerimento da Requerente de 09.11.2023**
- F) Em 2021-04-29 a Requerente entregou a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2020, na qual se indica ser residente em território nacional e ter auferido rendimentos de trabalho dependente (categoria A) e trabalho independente (categoria B), em resultado da qual resultou a liquidação n.º 2021..., de 2022-05-22, com o valor a receber no montante de € 2.859,23 – **conforme artigos 6º e 7º da Resposta da AT**

- G) Em 08.08.2022 a Requerente procedeu à alteração do seu domicílio fiscal para a Suíça e em 01.09.2022 encetou um procedimento junto da AT, com o n.º ...2023..., pedindo a alteração de morada com efeitos retroativos a 01.03.2020, o que veio a ser indeferido por despacho de 2023-03-23 do Chefe do Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão. Por não concordar com esta decisão, interpôs o recurso hierárquico n.º ...2023..., o qual ainda não foi objeto de decisão final – **conforme artigo 15º da resposta da AT, PA junto com a Resposta da AT e requerimento da Requerente de 09.11.2023**
- H) Em 2022-06-27, foi entregue uma declaração de substituição, na qual foi adicionado o Anexo J onde foi declarado ter auferido rendimentos de trabalho dependente (categoria A) no estrangeiro (Suíça), e da qual resultou a liquidação n.º 2022..., de 2022-07-02, com o valor a pagar no montante de €33.983,61 – **conforme artigo 8º da Resposta da AT e Documento n.º 4 em anexo ao PPA**
- I) Em 05.01.2023, a Requerente por não concordar com liquidação atrás referida, invocando ser não residente em Portugal no ano de 2020, apresentou o procedimento de reclamação graciosa n.º ...2023..., o qual ficou suspenso, nos termos da instrução de serviço n.º .../2017, de 2017-08-03 até à decisão do pedido de alteração de morada – **conforme artigo 9º da Resposta da AT e PA junto com a resposta.**
- J) (1) Entre de 1 de Janeiro a 2017 a 31 de Dezembro de 2017, estão registadas no e-fatura 27 faturas de frequência pela Requerente do C..., SA, contribuinte n.º...; (2) com referência ao período de 1-1-2018 a 31-12-2018 estão registadas 51 faturas de frequência do mesmo ginásio, (3) entre 1-1-2019 a 31-12-202019 estão registadas 52 faturas de frequência de tal ginásio (4) e com referência ao período de 01-1-2020 a 31.12.2020 estão registadas apenas 10 faturas, sendo a última de 05 de Março de 2020 – **conforme artigos 9º a 12º do PPA e Documentos 6 a 9 juntos com o PPA**
- K) A Requerente cumpriu as suas obrigações fiscais na Suíça relativamente aos rendimentos aí obtidos em 2020 – **conforme artigo 21º do PPA e Documento n.º 15 em anexo ao PPA**
- L) Entre 01.03.2020 e 31.12.2020 a Requerente auferiu em Portugal rendimentos do trabalho por conta própria no montante de € 27 773,99, com retenções na fonte no

montante de € 6 943,52, relativos às facturas-recibo n.ºs 102 a 119 – **conforme artigo 26.º do PPA e Documento n.º 17 em anexo ao PPA**

- M) Entre 01.01.2020 e 28.02.2020 a Requerente auferiu em Portugal rendimentos do trabalho por conta própria no montante de € 12 842,90, com retenções na fonte de € 3 210,72, relativos às facturas-recibo n.ºs 97 a 101 – **conforme artigo 27.º do PPA e Documento n.º 18 em anexo ao PPA**
- N) Em 30.07.2023, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral – **conforme registo no SGP do CAAD.**

Factos não provados

Não há factos não provados que possam ser considerados 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 na Resposta da AT que estão em conformidade com a posição assumida por ambas as partes e bem assim com base nos documentos juntos com o PPA e os incluídos no PA que não mereceram reparo das partes.

Matéria de direito

Duas notas prévias

Revisão oficiosa *versus* reclamação graciosa

13. Observa-se que a Requerente face à liquidação de IRS de 02-07-2022 (alínea H) dos factos provados) apresentou em 05.01.2023, junto da AT, um pedido de abertura de um procedimento de revisão oficiosa ao abrigo do n.º 1 do artigo 78º da LGT.

A AT, oficiosamente, convolou o referido procedimento em reclamação graciosa. É o que resulta do artigo 9 da Resposta da AT e do PA, facto que está repercutido na alínea I) dos factos provados. É de presumir que a AT considerou a tempestividade do pedido de abertura de um procedimento de reclamação graciosa (artigo 70º n.º 1 do CPPT).

Pedido de juros indemnizatórios

14. Nos artigos 22º a 30º da Resposta ao PPA aborda-se esta temática. No entanto, observa-se que a Requerida não formulou esse pedido no PPA, pelo que o TAS, face ao regime do artigo 3º do CPC e do n.º 2 do artigo 2º do RJAT, não pode pronunciar-se sobre essa matéria.

A Requerente era não residente em Portugal no ano de 2020?

15. Tal como a AT refere “*a matéria objeto de análise refere-se à (não) residência fiscal da requerente em Portugal no ano de 2020 e, conseqüentemente, a sua (não) sujeição a tributação em território nacional, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º do CIRS*” – artigo 4º da Resposta.

Na Decisão tomada no Processo CAAD n.º 36/2022-T, a que aderimos, 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.”*

Revertendo o que se acabou de referir para o caso concreto aqui em análise nota-se que a Requerente:

- ✓ Em Fevereiro de 2020 arrendou uma habitação em Basileia – Suíça;
- ✓ Em Março de 2020 celebrou contrato de trabalho na Suíça, como médica; inscreveu-se na Previdência Suíça, na Autoridade Fiscal local e no Departamento de Justiça do Cantão correspondente;
- ✓ Deixou v.g. de frequentar a partir de 5.03.2020 o Ginásio em Portugal;
- ✓ Declarou em Portugal rendimentos do trabalho por conta de outrem auferidos na Suíça.

Bastará a simples constatação de que a Requerente auferiu rendimentos do trabalho dependente na Suíça, como médica, actividade que exige a presença física no local de trabalho (tal como consta do contrato), para se concluir que não era possível ter presença física em Portugal entre 01.03.2020 e 31.12.2020.

Face à prova apresentada, pelo critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS que 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, é óbvio que a Requerente provou que não era residente em Portugal no período entre 01.03.2020 e 31.12.2020.

“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*.

Nada impedia a AT de ter alterado, (mormente face aos elementos facultados pela Requerente no pedido de alteração do domicílio como residente na Suíça e em anexo ao procedimento encetado em 05.01.2023), o domicílio fiscal da impetrante, face ao regime do artigo 19º nº 11 da LGT.

Será de concluir que a Requerente cumpriu o ónus da prova quanto à sua não residência fiscal em Portugal, no ano de 2020.

A prova quanto à residência fiscal

No artigo 14º da Resposta refere-se que a Requerente não apresentou para prova de não residência o certificado de residência fiscal emitido nos termos do artigo 4º da CDT entre Portugal e a Suíça.

Sobre esta questão já se pronunciou, pelo menos, um Tribunal constituído no CAAD, como se retira da decisão adoptada no Processo nº 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”*.

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 PPA terá que proceder porquanto se verifica desconformidade, nomeadamente, face às normas dos artigos 15º nº 1, 16º nº 1 alínea a) do CIRS e artigo 19º nº 11 da LGT.

Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em desconformidade legal que assegura estável e eficaz tutela dos interesses do Requerente, fica prejudicado o conhecimento de quaisquer outras questões colocadas.

16. Decisão

De harmonia com o exposto, este TAS decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular a liquidação de IRS n.º 2022..., de 2022-07-02, com o valor a pagar no montante de €33.983,61, na medida em que na mesma foram sujeitos a IRS os rendimentos do trabalho por conta de outrem auferidos na Suíça e os rendimentos do trabalho por conta própria auferidos em Portugal, a partir de 1 de março de 2020 e até 31.12.202 que não estavam sujeitos a tributação em Portugal, ressalvando as retenções na fonte de IRS devidas sobre os rendimentos, por actividade por conta própria, auferidos em Portugal.

Valor da causa

O Requerente indicou como valor da causa o montante de € 33 983,61, que não foi contestado pela Requerida, pelo que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT, fixa-se em € 33 983,61 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 € 1 836,00, ficando a cargo da Requerida, em função do decaimento.

Notifique.

Lisboa, 25 de Novembro de 2023
Tribunal Arbitral Singular (TAS),

Augusto Vieira