

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 603/2023-T

Tema: IRS – Aplicação do regime fiscal previsto para os ex-residentes

SUMÁRIO:

A expressão “Não tenham sido considerados residentes em território português...” utilizada no artigo 12º-A do CIRS¹ (regime previsto para os ex-residentes), tem que ser interpretada de acordo com o conceito jurídico fiscal de residente, estabelecido no artigo 16º do CIRS, para efeitos de tributação em IRS².

No caso concreto o Requerente não teve residência em território português, para efeitos de tributação em IRS, nos anos de 2017, 2018 e 2019, reunindo, por isso, as condições impostas no citado artigo 12º-A do CIRS para delas beneficiar no ano de 2020.

DECISÃO ARBITRAL

I RELATÓRIO

A..., titular do número de identificação fiscal ..., residente na Rua ..., N.º ..., ..., ..., ...- ... Mem Martins, área do serviço de finanças ... do concelho de Sintra, solicitou a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do

¹ Acrónimo de Código do Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

² Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT³) e dos artigos 1.º, alínea a) e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, com vista à apreciação da legalidade da decisão de indeferimento expresso da Reclamação Graciosa com o número do processo ...2022..., dirigida contra o ato de liquidação de IRS n.º 2022 ... relativo ao período de tributação de 2020 que considera ilegal e como tal deverá ser anulada com o consequente o reembolso do IRS pela AT⁴ do valor de € 4.318,58, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43.º da LGT⁵, 61.º do CPPT⁶ e 24.º, n.º 5 do RJAT e ainda com vista a 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 sua estimativa, terá direito a um reembolso de 3.345,56 € (três mil trezentos e quarenta e cinco euros e cinquenta e seis cêntimos).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD⁷ em 25/08/2023, e notificado à AT na mesma data.

Em 12/10/2023 o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da nomeação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 do artigo 11.º do referido Regime, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do seu artigo 11.º sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 31/10/2023 o que foi, na mesma data, notificado às Partes e ao Tribunal que logo proferiu despacho nos termos e efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.

O Requerente suporta o seu pedido, em síntese, no facto da AT o considerar como residente fiscal em Portugal até 11 de fevereiro de 2017, sustentando que só perdeu essa qualidade na referida data, posição com a qual o Requerente não concorda na medida em que, por motivos profissionais, se teve de deslocar para o Reino Unido onde tinha contrato de trabalho com início

³ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária

⁴ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁵ Acrónimo de Lei Geral Tributária

⁶ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

⁷ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

em 01 de janeiro de 2017, pelo que deverá ser considerado não residente em Portugal durante a totalidade do ano de 2017.

Por sua vez a AT, também síntese, começa por se defender por exceção, considerando o Tribunal materialmente incompetente quanto a uma parte do pedido e impugnando a parte restante por considerar não estarem verificados 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 na totalidade do ano de 2017 e por não se verificar qualquer ilegalidade na liquidação contestada, considera que o ato impugnado deverá ser mantido na ordem jurídica.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Após a junção da resposta da Requerida o Tribunal proferiu o seguinte Despacho:

- “ 1) *Conceder 10 dias ao Requerente para se pronunciar, querendo, sobre a exceção dilatória invocada pela Requerida na sua resposta.*
- 2) *Apesar de ter sido requerido depoimento de parte, o Tribunal considera-o desnecessário, na medida em que os documentos juntos e a clareza da questão, são suficientes para a boa decisão dispensando também a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, suportando estas decisões no princípio da autonomia do Tribunal na condução do processo, com vista a promover a sua celeridade, simplificação e informalidade. (artigos. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT).*

- 3) Findo o prazo referido no ponto 1 ou apresentada a respetiva pronúncia do Requerente, conceder 10 dias para as Partes, querendo, produzir alegações escritas, em simultâneo.
- 4) O Requerente deverá cumprir até 19 de janeiro de 2024, com o disposto no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (pagamento antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa de justiça).
- 5) A decisão final será proferida até ao termo do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.

Notifique”

Apesar da notificação do Despacho, as Partes, nada disseram quanto ao seu conteúdo e apenas o Requerente se pronunciou sobre a exceção, mas sem rebater juridicamente a argumentação da Requerida, justificando o seu pedido como uma precaução a procedimentos futuros da AT.

As Partes produziram alegações escritas no período concedido para o efeito nas quais, no essencial, mantiveram e procuraram reforçar as posições já assumidas na Petição e na Resposta.

O processo não enferma de nulidades cumpre decidir.

III- MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

O Tribunal Arbitral, com base nos documentos juntos aos autos pelas partes e não impugnados, considera provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- a) O Requerente tem nacionalidade portuguesa e deslocou-se para o Reino Unido no início de 2017, onde permaneceu até 31 de Julho de 2020;
- b) A deslocalização ocorreu por motivos profissionais, onde iniciou o cumprimento de um contrato de trabalho em 01 de janeiro de 2017;

-
- c) Deu cumprimento ao disposto no n.º 5 do artigo 19.º da LGT, procedendo à alteração da sua morada no cartão de cidadão com o procedimento concluído a 11 de fevereiro de 2017;
 - d) O Requerente regressou a Portugal a 1 de Agosto de 2020 quando terminou o contrato de trabalho no Reino Unido, ficando desde essa data a residir em Portugal;
 - e) No Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que o Requerente em 30 de janeiro de 2017 tinha residência em território nacional em Oeiras; em 11 de fevereiro de 2017 consta ser não residente e residente no Reino Unido e em 26 de novembro de 2020 voltou a ser considerado residente em território nacional;
 - f) Em 26 de Junho de 2021, apresentou a declaração modelo 3 de IRS, com anexo A respeitante aos rendimentos universalmente auferidos no período de 01 de agosto a 31 de dezembro de 2020 e anexo J com rendimentos recebidos no estrangeiro mencionando ser residente em território nacional desde o referido 01 de Agosto;
 - g) Posteriormente veio a ser notificado por divergências tendo a 09 de dezembro de 2021 apresentado justificação, por via do e- balcão, que não resultou, tendo-se deslocada ao serviço de finanças de Sintra-... – ... onde foi informado que o sistema informático da AT não reconhecia residências parciais e aconselhado a proceder à submissão de uma nova declaração de IRS de 2020 sem o pedido de aplicação do regime fiscal aplicável aos ex-residentes, por forma regularizar a sua situação declarativa em 2020.
 - h) Foi ainda aconselhado, por forma a clarificar a sua elegibilidade ao regime aplicável a ex-residentes, a apresentar Reclamação Graciosa da nota de liquidação a ser emitida posteriormente à submissão da nova declaração de IRS de 2020 sem o pedido de aplicação do regime fiscal aplicável aos ex-residentes;
 - i) Emitida a respetiva demonstração de liquidação com o n.º 2022..., no valor de € 4 318,58, que o requerente pagou e apresentou reclamação que, após deferimento inicial, veio a ser anulado e proferido despacho de indeferimento suportado no entendimento que o Requerente não reunia os requisitos para ser tributado pelo regime aplicável a ex-residentes, uma vez que durante o ano de 2017 não tinha residido a totalidade do ano no Reino Unido

2. Factos não provados

Com relevo para a decisão do presente processo, não existem factos que se tenham considerado como não provados.

3. Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC⁸, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos e, não contestados.

IV – MATÉRIA DE DIREITO

1. Da Incompetência material do Tribunal Arbitral

⁸ Acrónimo de Código de Processo Civil

A Requerida defendendo-se por exceção quanto ao ponto 4 de pedido de pronúncia, no qual é solicitado que o Tribunal decida 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 3.345,56 € (três mil trezentos e quarenta e cinco euros e cinquenta e seis cêntimos), considerando que tal pedido extravasa a competência do presente Tribunal, conforme a argumentação exposta na Resposta que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, concluindo 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.

Sendo assim patente a existência de exceção dilatória consubstanciada na incompetência material parcial do Tribunal, circunscrita às matérias indicadas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que obsta ao conhecimento do referido ponto 4) do pedido e determina a absolvição parcial da Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1, e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notificado o Requerente para se pronunciar veio dizer que a consequência lógica do seu pedido e a sua procedência, nomeadamente, será a emissão pela AT de nota de liquidação em conformidade com a aplicação do regime dos ex-residentes e que esta tem muitas vezes uma leitura muito particular das decisões arbitrais proferidas, pelo que o seu pedido mais não é que uma tentativa de delimitar, considerando a procedência do presente pedido, a liquidação que vier a ser emitida pela Requerida, de forma a que a decisão arbitral seja devidamente respeitada na sua plenitude e possa produzir o efeito útil desejado.

Vejamos

O artigo 2º do RJAT fixa a competência dos tribunais arbitrais conforme se indica:

“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:
a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

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

2 - Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.”

No Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, págs. 105-108, o Exmo Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, refere e esclarece que a competência dos tribunais arbitrais têm competência para apreciar as pretensões relativas à declaração das seguintes ilegalidades:

“

- a) *De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à AT;*
- b) *De atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido precedidos de recursos à via administrativa prévia necessária, prevista nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT;*
- c) *De atos de fixação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;*
- d) *De atos de determinação da matéria tributável sem recurso a métodos indiretos;*
- e) *De atos de fixação de valores patrimoniais, para efeitos de imposto, cuja administração seja cometida à AT;*
- f) *De atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente sobre exportação de mercadorias;*
- g) *As pretensões relativas a imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC) ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas;*
- h) *De atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), imposto especiais sobre o consumo (IEC's) e outros impostos indiretos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação.”*

Pode ainda apreciar atos de segundo ou de terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos dos mesmos tipos, designadamente de atos que decidam reclamações

graciosas e recursos hierárquicos, como resulta da alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 102.º do CPPT.

Verifica-se que a apreciação do pedido de condenação à prática do ato supostamente devido constante no ponto 4) do pedido de pronúncia não está contemplada nas competências dos Tribunais Arbitrais, termos em que procede a exceção dilatória invocada pela Requerida o que determina a sua absolvição parcial da instância quanto ao pedido de reembolso de 3.345,56, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1, e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

2. Aplicação do estatuto de ex-residente previsto no artigo 12.º -A do IRS

O Requerente, em síntese, discorda do entendimento da Requerida, no qual considera que ele só perdeu a qualidade de residente em Portugal, em 11 de fevereiro de 2017, data em que o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes assim o assume, referindo que deslocou a sua residência fiscal para o Reino Unido a partir de 01 de janeiro de 2017, tendo procedido à respetiva alteração de morada dentro do prazo legal de 60 dias. Considera que apesar do procedimento ter sido concluído só 11 de fevereiro de 2017 e verificando-se que cumpriu com a sua obrigação de comunicação de acordo com a Lei, entende que deverá ser considerado como não residente fiscal, em Portugal, desde o dia 1 de janeiro de 2017, sem ser necessário proceder a qualquer pedido de alteração de morada com efeito retroativo, concluindo que dado o dia primeiro do ano ser feriado dificilmente conseguiria proceder à alteração de não residente nesse dia, devendo a AT, face à documentação apresentada, assim o considerar.

Por sua vez a Requerida, também em síntese, considera que dos documentos juntos pelo Requerente não resulta comprovado que o Requerente tenha sido residente fiscal no estrangeiro na totalidade do ano de 2017, nos termos do artigo 4.º da CDT⁹ celebrada entre Portugal e o

⁹ Acrónimo de Convenção de Dupla Tributação

Reino Unido e que da informação constante no cadastro, o Requerente deixou de ser residente em Portugal apenas em 11/02/2017, data em que alterou a sua residência para o estrangeiro, e ainda que assim não se entenda, de acordo com a declaração emitida pela HM Revenue & Customs, apenas passou a ser considerado residente fiscal naquele país em 09/01/2017, pelo que se continua a verificar a residência parcial em território nacional no ano de 2017.

Mesmo no que respeita ao argumento da comunicação atempada da alteração de residência e que não tinha que solicitar a alteração retroativa da morada, o mesmo não é de acolher, uma vez que não se pode confundir o prazo para cumprimento de uma obrigação - comunicação da alteração de morada - com o momento da apresentação do pedido de alteração de morada, uma vez que esse facto não é de conhecimento oficioso da administração, não podendo a data da alteração de morada retroagir ao início da contagem do prazo mas à data da apresentação do pedido, considerando ainda que o Requerente poderia, posteriormente, solicitar a alteração da morada, com efeitos retroativos a 31 de dezembro de 2016, porém não usou dessa faculdade, concluindo que por não se verificarem 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 na totalidade do ano de 2017 e não haver qualquer ilegalidade na liquidação contestada, deve o ato impugnado ser mantido na ordem jurídica.

Vistas as posições das partes verifica-se que quanto aos anos de 2018 e 2019 não restam dúvidas que o Requerente residiu no Reino Unido, o dissídio prende-se com o facto de no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes só em 11 de fevereiro de 2017 o considerar residente no estrangeiro, o que, na perspetiva da Requerida, é suficiente para não poder beneficiar do regime para ex-residentes previsto no artigo 12º-A do CIRS.

Da matéria de facto dada como provada resulta que o Requerente iniciou o cumprimento de um contrato de trabalho em 01 de janeiro de 2017 no Reino Unido e que deu cumprimento ao disposto no nº.5 do artigo 19º da LGT, procedendo à alteração da sua morada no cartão de cidadão com o procedimento concluído a 11 de fevereiro de 2017, data em que a Requerida considera que deixou de residir em território nacional.

Vamos analisar os factos à luz dos normativos legais, designadamente os artigos 12º-A (regime previsto para os ex-residentes) e artigo 16º ambos do CIRS que estabelece o conceito de residência para efeitos de tributação de IRS.

Verificamos que o Requerente face aos factos provados não pode ser considerado residente em Portugal para efeitos de tributação em IRS no ano de 2017, na verdade não preenche os requisitos do artigo 16º do CIRS. Em 01 de janeiro de 2017 iniciou o cumprimento de um contrato de trabalho no Reino Unido, deu cumprimento ao disposto no n.º.5 do artigo 19º da LGT, procedendo à alteração da sua morada no cartão de cidadão com o procedimento concluído a 11 de fevereiro de 2017, ao mesmo tempo que, nem o Requerente apresentou qualquer declaração de rendimentos, nem a Requerida lhe exigiu tal procedimento, relativamente a 2017.

Por outro lado, considera o Tribunal que a expressão “**Não tenham sido considerados residentes em território português...**” utilizada no artigo 12º-A do CIRS (regime previsto para os ex-residentes), tem que ser interpretada de acordo com o conceito jurídico fiscal de residente estabelecido no citado artigo 16º do CIRS para efeitos de tributação em IRS que, de todo, afasta o conceito físico de residência na totalidade do ano, o que nos permite afirmar ser desnecessária a ausência em todos os 365 dias de cada um dos anos em causa, basta que não reúna os requisitos previstos no citado artigo 16º para não poder ser considerado residente em território português para efeitos de tributação em IRS.

No caso concreto, como já se viu, o dissídio estava apenas no ano de 2017 e nesse ano o Requerente, para efeitos de tributação em IRS não reuniu condições para ser considerado residente em território português.

Fica assim patente que o Requerente não teve residência em território português, para efeitos de tributação em IRS, nos anos de 2017, 2018 e 2019 e que reúne as condições impostas no artigo 12º-A do CIRS para delas beneficiar no ano de 2020, pelo que o pedido de pronúncia arbitral tem que ser considerado procedente, na parte referente à anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2022..., com todas as consequências legais daí advindas, designadamente a anulação da liquidação de IRS de 2020, conforme demonstração de liquidação com o n.º 2022..., no valor de € 4 318,58 e consequente reembolso.

3 – Pagamento de Juros Indemnizatórios

Peticiona, ainda, o Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

Nos termos do artigo 43º, n.º 1, da LGT são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Face ao que se deixa exposto, verifica-se que a liquidação levada a efeito pelos serviços da Requerida, resulta de erro de facto e de direito da sua exclusiva responsabilidade, na medida em que o Requerente deu cumprimento ao seu dever declarativo.

Demonstrado que está o pagamento do imposto indevido por parte do Requerente, por força do disposto nos artigos 61º do CPPT e 43º da LGT, tem o mesmo direito aos juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento indevido até à emissão da respetiva nota de crédito, à taxa a que alude o n.º 4 do artigo 43º da LGT.

V- DECISÃO

Nestes termos o Tribunal decide:

- a) Declarar procedente a exceção dilatória invocada pela Requerida o que determina a sua absolvição da instância, nesta parte (reembolso de 3.345,56), atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1, e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.
- b) Declarar procedente o pedido na parte referente à anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2022... e consequentemente anular a liquidação de IRS de 2020, conforme demonstração de liquidação com o n.º 2022..., no valor de €

- 4 318,58 e o seu reembolso, com o conseqüente pagamento de juros indemnizatórios, nos termos definidos.
- c) Fixar o valor do Processo em € 7.664,14 (sete mil, seiscentos e sessenta e quatro euros e catorze cêntimos) de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, nº2, do RCPAT¹⁰.
- d) Fixar as custas do Processo de harmonia com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT em € 612,00 (seiscentos e doze euros) que ao abrigo do nº 4 do artigo 22º do RJAT, ficam a cargo do Requerente e da Requerida na proporção do seu decaimento, sendo € 267,15 (duzentos e sessenta e sete euros e quinze cêntimos) a cargo do Requerente e € 344,85 (trezentos e quarenta e quatro euros e oitenta e cinco cêntimos) a cargo da Requerida.

Lisboa 29 de Janeiro de 2024

O Árbitro,

Arlindo Francisco

¹⁰ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária