

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1030/2024-T

Tema: IRS – prova da residência fiscal – CDT entre Portugal e o Reino Unido

SUMÁRIO

Não existe qualquer norma condicione ou limite os meios de prova do contribuinte para comprovar a sua residência fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 11 de novembro de 2024, Marisa Almeida Araújo, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., NIF..., residente em..., ... Ilhas Virgens Britânicas, de ora em diante designada por “Requerente”, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, bem como dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, na redação vigente.

A Requerente pretende que seja anulada, por ser ilegal, a liquidação de IRS impugnada ainda que a título mediato e bem assim a decisão tácita que a confirmou.

É demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante também designada por “Requerida” ou “AT”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 25 de julho de 2024 e aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 2 de setembro de 2024 e, de seguida, notificado à AT.

Nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 3, alínea a), do artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou a árbitra do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo. Em 23 de outubro de 2024, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação da árbitra, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 13 de novembro de 2024.

Notificada para responder, a Requerida defendeu-se por impugnação em 2 de janeiro de 2025, pugnando pela absolvição do pedido.

Na mesma data juntou aos autos o respetivo processo administrativo.

Por despacho de despacho de 28 de janeiro de 2024, tendo em conta as concretas vicissitudes processuais, foi dispensada a reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT e as partes foram convidadas a apresentar alegações finais escritas.

A Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações em 12 de fevereiro de 2025.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente alega, sumariamente, que

Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 78.º da LGT, 76.º, n.º 4 e 93.º do Código do IRS, apresentou a revisão oficiosa da liquidação de IRS em apreço nos autos e, não

tendo havido pronuncia por parte da AT entende que houve indeferimento tácito.

A liquidação referida, na posição apresentada pela Requerente, padece, por um lado, de erro na determinação da matéria tributável sujeita a imposto e, por outro, está ferida de ilegalidade por violação do artigo 15.º da Convenção celebrada entre Portugal e o Reino Unido para evitar dupla tributação.

A liquidação em causa encerra, segundo a Requerente, erro na determinação da matéria tributável sujeita a imposto, posto que, no que respeita aos rendimentos sujeitos a taxas especiais, incidiu sobre o valor de realização de obrigações, desconsiderando, porém, o respetivo valor de aquisição.

Acrescenta que, em 24.01.2014 adquiriu 34.000 obrigações então emitidas pelo Banco Espírito Santo, pelo valor de € 33.092,20 que vendeu em 04.10.2017, pelo valor realizado de € 27.880,00. O que, segundo a Requerente, consubstancia uma perda.

A AT, na posição que defende a Requerente erradamente, fez incidir IRS nos € 27.880,00, pelo que deve ser a mesma anulada.

Pela mesma razão, a tributação oficiosa às taxas gerais de um rendimento global que a liquidação fixou em € 15.934,97 – que se presume ter origem em trabalho dependente, atenta a dedução específica contemplada, mas cuja origem e forma de determinação e apuramento a ora impugnante desconhece – está igualmente ferida de ilegalidade.

No ano em causa, a impugnante não era residente fiscal em Portugal, nem auferiu rendimentos do trabalho passíveis de tributação em Portugal sendo que, em 20.09.2016, a ora Requerente celebrou um contrato de trabalho, com início imediato, com a B... e, desde então, passou a residir no Reino Unido e aí pagou todos os impostos.

Face ao exposto, conclui a Requerente que a liquidação oficiosa está ferida de ilegalidade por violação do artigo 15.º da Convenção celebrada entre Portugal e o Reino Unido para evitar dupla tributação.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A AT alega, por sua vez, sumariamente o seguinte:

A ora Requerente não procedeu à entrega da declaração de IRS do ano 2017 e, nessa

conformidade, no âmbito do procedimento de troca de informações entre Portugal e o Reino Unido, foi comunicado no Sistema Integrado de Troca de Informação (SITI) pela Autoridade Tributária do Reino Unido, por ter considerado a ora Requerente como residente em Portugal, a obtenção de rendimentos naquele país, de trabalho dependente (Categoria A) no montante de € 33.379,57, com imposto pago no estrangeiro no montante de € 4.194,18.

Verificada a falta de entrega da declaração modelo 3 de IRS do ano de 2017 por parte da ora Requerente, segundo a AT, após notificação para o efeito, foi emitida pelos Serviços em 2021.11.16 a declaração oficiosa de IRS do ano de 2017 n.º ... - 2017 - ...- 18, com o preenchimento do respetivo anexo J – rendimentos de trabalho dependente Cat. A, apenas com o montante de rendimento no valor de €15.934,97 sem qualquer imposto indicado, a qual originou a emissão da liquidação oficiosa de IRS de 2017 n.º 2021... .

A ora Requerente deduziu revisão oficiosa nos termos do art.º 78º da LGT e do art.º 93º do CIRS, em 05/02/2024, solicitando a anulação da liquidação oficiosa com fundamento que não residia em Portugal desde há alguns anos, sendo que no ano de 2017 era residente no Reino Unido.

Quanto a isto, alude a AT que o art.º 78º da LGT foi invocado sem especificar qual o fundamento constante em vários números da norma e, por outro lado, invocou o art.º 93º do CIRS que consiste na revisão oficiosa tendo por fundamento o erro dos serviços, verifica-se que o fundamento da apresentação da revisão oficiosa tem por base o erro dos serviços, o que se verá adiante não existiu.

A Requerente vem invocar violação da CDT Portugal/ Reino Unido no seu art.º 15.º referente à tributação do trabalho dependente, bem como a desconsideração de certificados de residência fiscal emitidos pelo consulado português. Neste sentido, segundo a AT, relativamente à determinação da residência fiscal do sujeito passivo, é necessário observarem-se alguns requisitos, nomeadamente a indicação de uma morada fiscal quer em Portugal ou no estrangeiro nos termos do art.º 19º da LGT e, caso se considere não residente em Portugal, a apresentação de um certificado de residência fiscal nos termos do art.º 4º da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido, atestando a sua residência naquele país.

Perante isto, conclui a AT que, da análise aos documentos enviados na revisão oficiosa como comprovativos da sua residência fiscal no Reino Unido, ao contrário do alegado pelo

sujeito passivo, dos documentos apresentados, consta um que consiste na “letter of residence” o qual segundo as autoridades fiscais do Reino Unido não configura um certificado de residência fiscal nos termos da CDT celebrada entre Portugal e aquele país, sendo que o mesmo apenas comprova a morada para efeitos de tributação naquele país.

Acrescenta a AT que, na carta que a ora Requerente juntou proveniente das autoridades fiscais do Reino Unido, foi explicitamente dito ao sujeito passivo que a “letter of confirmation” não se trata de um certificado de residência fiscal para invocar ou ter benefícios nos termos da CDT celebrada entre Portugal e aquele país. Deste modo, atendendo à informação que a AT tinha disponível e à prova que a ora Requerente juntou, verificou-se que não constava qualquer certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais do Reino Unido nos termos do art.º 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país.

Os documentos apresentados pela ora Requerente não têm qualquer valor probatório da residência fiscal no Reino Unido nos termos da CDT celebrada entre Portugal e aquele país.

A AT pugna, assim, pela improcedência do PPA.

As partes apresentaram alegações e, sumariamente, mantiveram as suas posições.

II. SANEAMENTO

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. 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) e o processo não enferma de nulidades ou de exceções que obstem à apreciação do mérito da causa.

A Requerida invocou exceções dilatórias, pelo que o Tribunal, antes de se pronunciar sobre o mérito da causa, deve conhecer daquela matéria:

III. FUNDAMENTAÇÃO

III. I. Matéria de facto

A. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. Em 04.10.2017, a Requerente vendeu 34.000 obrigações do BES que subscreveu por € 33.092,20 em 2014, pelo valor realizado de € 27.880,00.
2. A AT emitiu a liquidação oficiosa nº 2021..., referente a IRS do ano de 2017, com um valor apurado a pagar de € 11.596,38 nos seguintes termos:

AT autoridade tributária e aduaneira
ARCA DE COBRANÇA
Av. João XXI, 72
1049-003 LISBOA

Involucro Mensagem
Correio Registrado
ctt

Simples Nacional

Enviado de David João, através de [redacted]
[redacted] LISBOA

R [redacted] 200138-45780
*RY [redacted] *

LISBOA

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRS
NR. DO DOCUMENTO: 2021- [redacted] ID. FISCAL: [redacted]

Fica notificado(a) para, no prazo de 30 dias a contar do 3.º dia útil posterior ao do registo, efetuar o pagamento da importância apurada proveniente da liquidação de IRS relativo ao ano a que respeitam os rendimentos, conforme nota demonstrativa junta.

Poderá reclamar ou impugnar nos termos a prazos estabelecidos nos artigos 140.º do CIRS a 78.º e 182.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Não sendo efetuado o pagamento no prazo acima referido, haverá lugar a procedimento executivo.

A Diretora-Geral,
Helena Alves Borges

CONSIGNAÇÃO: NIF [redacted] IRS 0,00 IVA 0,00
PERDAS A REPORTAR: 0,00
PAGOS: POR CONTA a efetuar no ano 2019 0,00
NIF [redacted]

SUBRETTA
Base: 0,00 x 0,00 = 0,00
Deduções: 0,00
Ret. Final: 0,00
Resultado: 0,00

PERÍODO RENDIMENTOS	ACERTO	IRS LIQUIDAÇÃO	LIQUIDAÇÃO
2017-01-01 a 2017-12-31	2021-11-27	2021	2021-11-16
1 Rendimentos globais		€	19.934,97
2 Deduções específicas		€	4.114,10
3 Rendimentos líquidos		€	15.820,87
4 Abatimentos		€	0,00
5 Deduções no rendimento		€	0,00
6 Rendimento corrigido		€	15.820,87
7 Cálculo dos rendimentos sobre os rendimentos		€	0,00
8 Rendimentos sobre os rendimentos para este período de tempo		€	0,00
9 Total do rendimento para este período de tempo		€	15.820,87
10 Quociente familiar		€	15.820,87
11 Importância líquida		€	3.371,83
12 Parcela a abater		€	999,17
13 Imposto sobre os rendimentos		€	0,00
14 Imposto sobre os rendimentos		€	0,00
15 Taxa adicional		€	0,00
16 Excesso em relação ao limite do quociente familiar		€	0,00
17 Imposto relativo a situações excecionais		€	7.856,90
18 Cota total		€	10.128,73
19 Dedução a soma		€	0,00
20 Resultado marginal		€	0,00
21 Acumulação a soma		€	0,00
22 Cota líquida		€	10.128,73
23 Pagamento por soma		€	0,00
24 Saldo em favor		€	0,00
25 Imposto líquido		€	10.128,73
26 Valor de imputação		€	0,00
27 Saldo a pagar		€	10.128,73
28 Saldo a pagar		€	0,00

DATA LIMITE DE PAGAMENTO: 2021-12-29 VALOR A PAGAR: € 10.128,73

VÍCIO COMO PEDIR APÓS CANCELAMENTO DO PAGAMENTO POR MULTADO

TALÃO DE CONTROLO
AT autoridade tributária e aduaneira

TALÃO DE LEITURA
Id. Fiscal: [redacted] Valor a Pagar: € 10.128,73
Data Limite de Pagamento: 2021-12-29

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO
2021- [redacted]

Valor a Pagar € 10.128,73

Data Limite de Pagamento 2021-12-29

Ver anexo(s) no verso
REFERÊNCIA PARA PAGAMENTO

Já é possível pagar os seus impostos por débito direto, efetuando o pedido de adesão através do Portal ou num Serv. de Finanças.

LISBOA

RESERVAR A LEITURA ÓPTICA • NÃO COPIAR • NÃO ESCRIVER • NÃO CANIBAR • NÃO MANEJAR

3. A liquidação oficiosa referida em 2. tem por base a “Declaração Oficiosa / DC” do Serviço de Finanças de Lisboa ..., sob o n.º...:

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2021

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3		DECLARAÇÃO OFICIOSA / DC	
1 SERVIÇO DE FINANÇAS DA ÁREA DO DOMÍLIO FISCAL DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)		2 ANO DOS RENDIMENTOS	
Código do Serviço de Finanças 01		01 2017	
3 NOME DO SUJEITO PASSIVO			
Sujeito Passivo A		NIF	
A...		01	
4 ESTADO CIVIL DO SUJEITO PASSIVO			
Casado 01 Unido de facto 02 Solteiro, divorciado ou separado judicialmente 03 X Viúvo 04 Separado de facto 05			
5 OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO CONJUNTA DOS RENDIMENTOS			
A 1. Se assinou os campos 01 (casado) ou 02 (unido de facto) do quadro 4, indique se ambos os cônjuges ou unidos de facto optam pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 01 Não 02			
2. Se assinou o campo 01 (Sim), identifique o sujeito passivo B:			
NOME DO SUJEITO PASSIVO		NIF	
Sujeito Passivo B		03	
B 3. Se assinou o campo 04 (viúvo) do quadro 4 e ocorreu o óbito do cônjuge no ano a que respeita esta declaração, indique se opta pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 04 Não 05			
4. Se assinou o campo 04 (Sim), preencha o NIF do cônjuge falecido			
SOCIEDADE CONJUGAL - ÓBITO DE UM DOS CÔNJUGES NO ANO A QUE RESPEITA A DECLARAÇÃO		NIF	
Cônjuge falecido		06	
6 AGREGADO FAMILIAR			
A Se assinou os campos 02 ou 05 do quadro 5 (NÃO opta pela tributação conjunta dos rendimentos), indique o NIF do cônjuge / unido de facto / cônjuge falecido (ano do óbito): 01			
B DEPENDENTES			
DEPENDENTES			
D1 D2 D3 D4 D5			
AFILHADOS CIVIS			
AF1 AF2 AF3			
DEPENDENTES EM GUARDA CONJUNTA			
DG1 DG2			
DEPENDENTE EM ACOGLIMENTO FAMILIAR (DL N.º 139/2019, DE 16/09)			
Se, no ano a que respeita a declaração, teve algum dependente, identificado no Q6B, em situação de acolhimento familiar, nos termos do Decreto-Lei n.º 139/2019, de 16/09, indique:			
Dependente		Dependente	
Período do acolhimento		Período do acolhimento	
Data de início		Data de fim	
Ano Mês Dia		Ano Mês Dia	
7 ASCENDENTES, COLATERAIS E FAMILIAS DE ACOGLIMENTO			
A ASCENDENTES EM COMUNHÃO DE HABITAÇÃO COM O SUJEITO PASSIVO		B OUTROS ASCENDENTES E COLATERAIS ATÉ AO 3.º GRAU	
AS1 AS2		AC1 AC2	
C CRIANÇA OU JOVEM ACOGLIDO NOS TERMOS DO DL N.º 139/2019, DE 16/09			
Se, no ano a que respeita a declaração, acolheu alguma criança ou jovem, nos termos do Decreto-Lei n.º 139/2019, de 16/09, indique:			
NIF da criança ou jovem		NIF do titular responsável pelo acolhimento familiar	
Período do acolhimento		Período do acolhimento	
Data de início		Data de fim	
Ano Mês Dia		Ano Mês Dia	

9 RESIDÊNCIA FISCAL			
A RESIDENTES			
Continente 81 ☒	R. A. Açores 82	R. A. Madeira 83	
B NÃO RESIDENTES			
Não residente 84	Representante - vir 85	Pais de residência 86	
Se reside na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu indique: Pretende a tributação pelo regime geral 87 ou opta por um dos regimes abatos indicados 88 Opção pelas taxas gerais do art.º 68.º do CIRIS - Relativamente aos rendimentos não sujeitos a retenção laborativa - art.º 72.º, n.º 14, do CIRIS 89 Opção pelas regras dos residentes - art.º 17.º-A do CIRIS 90 Total dos rendimentos abatos no estrangeiro 91			
C RESIDÊNCIA FISCAL PARCIAL			
Se durante o ano deixou o estatuto de residente e de não residente, indique o período a que respeita esta declaração: de ____/____/____ a ____/____/____			
9 REEMBOLSO POR TRANSFERÊNCIA BANCÁRIA			
O Número de Identificação Bancária Internacional (IBAN), deve pertencer ao sujeito passivo: A ou B			
10 MOTIVO DO PREENCHIMENTO			
☐ Correção oficial	☒ Falsos (art.º 78.º, n.º 1, al. a) e c)	CÓDIGO S.F. 81 0000	D.F. 11
☐ Fixação do rendimento	☐ Correção Falsos (Após eliminação tipo 7)	DATA RECEÇÃO DECL. 15 2021-11-16	DR 82 ☒
☐ Outros - origem	☐ Não Falsos	N.º DO LOTE	N.º DECLARAÇÃO 16 00
			DO 84 ☐
11 CONSIGNAÇÃO DE 6.5% DO IRS / CONSIGNAÇÃO DO BENEFÍCIO DE 15% DO IVA SUPORTADO			
ENTIDADES BENEFICIÁRIAS			
Instituições religiosas (art.º 32.º, n.º 4, da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho)	☐	1101	
Instituições particulares de solidariedade social ou pessoas coletivas de utilidade pública (art.º 32.º, n.º 6, da Lei n.º 16/2001, de 22 de junho)	☐		
Pessoas coletivas de utilidade pública de fins ambientais (art.º 14.º, n.º 5 e 7, da Lei n.º 35/96, de 18 de julho)	☐	1102	NIF
Instituições culturais com estatuto de utilidade pública (art.º 152.º do CIRIS)	☐	1103	IRS IVA
12 ANEXOS		13 EMISSÃO DA DECLARAÇÃO	
1 Anexo A		MOTIVO:	Ano Mês Dia
2 Anexo B		Art. 92.º n.º 2	15 2021-11-16
3 Anexo C		Art. 92.º n.º 3	
4 Anexo D		Art. 45.º n.º 5 e Art. 46.º - (LGT)	
5 Anexo E		Art. 74.º n.º 6	
6 Anexo F			
7 Anexo G	1	Reclamação/Recurso	☐ Correção (85.º n.º 4 - CIRIS) 9
8 Anexo G1		Decisões judiciais	☐ Fixação (85.º n.º 2 - CIRIS) 10
9 Anexo H		Revisão (78.º n.º 1 - LGT)	Viso em: Ano Mês Dia
10 Anexo I		Revisão (81.º - LGT)	11
11 Anexo J	1	Revisão (78.º n.º 4 - LGT)	Revisão (138.º - CIRIS) 12
12 Anexo L		Revisão (78.º n.º 5 - LGT)	Outros 13 ☒
13 Outros Documentos			
14			
14 INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES			
São eliminados todos os valores do agregado? NÃO 1 ☒ SIM 2 ☐			
São devidos juros compensatórios a favor do sujeito passivo? NÃO 3 ☒ SIM 4 ☐			
São devidos juros compensatórios a favor do Estado? NÃO 5 ☐ SIM 6 ☒			
Se assinalou o campo 7, indique os termos em que são devidos os juros:			
1 - Ao abrigo do artigo 35.º da LGT, com exclusão das situações abrangidas pela norma anti-abuso prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT:			
8 de 2018-08-02 a 2021-11-16 13 Base de Imposição			
2 - Ao abrigo do artigo 35.º e do n.º 6 do artigo 38.º da LGT na parte referente às situações abrangidas pela norma anti-abuso prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT:			
14 de ____ a ____ 15 Base de Imposição			
Houve aplicação de multas indutoras? NÃO 9 ☒ SIM 10 ☐			
11 S G			

Declaração Mod.3 de IRS -

Página 2 de 10

4. No anexo G, consta uma mais-valia mobiliária correspondente a um valor de realização de € 27.880,00 e a um valor de aquisição de € 0,01, nos seguintes termos:

Declaración Mod. 3 de IRS:

Declaração Mod.3 de IRS:

Declaración Mod.3 de IRS: 2

12 PERDA DA QUALIDADE DE RESIDENTE EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS (art.º 10.º-A do CIRS)									
A PARTES SOCIAIS ADQUIRIDAS NO ÂMBITO DE OPERAÇÕES ABRANGIDAS POR REGIMES DE NEUTRALIDADE FISCAL (art.º 10.º, n.º 8 e 9 e art.º 38.º, ambos do CIRS)									
1 - Se no ano a que respeita a declaração ocorreu a transferência de residência para fora do território português, indique se é detentor de partes sociais adquiridas no âmbito de operações abrangidas pelos seguintes regimes de neutralidade fiscal:									
Permuta de partes sociais (art.º 10.º, n.º 8, do CIRS)				Sim ☐ 01		Não ☐ 02			
Fusão e/ou cisão de sociedades (art.º 10.º, n.º 9, do CIRS)				Sim ☐ 03		Não ☐ 04			
Entrada de património para a realização de capital de sociedade (art.º 38.º do CIRS)				Sim ☐ 05		Não ☐ 06			
2 - Se assinalou o campo 05, indique se na data em que ocorreu a transferência da residência tinham decorrido, pelo menos, 5 anos desde a data em que ocorreu a entrada de património:				Sim ☐ 07		Não ☐ 08			
Se assinalou o campo 01 e/ou 03, deve preencher o quadro B									
Se assinalou o campo 05 e o campo 07 deve igualmente preencher o quadro B									
B MAIS OU MENOS VALIAS RELATIVAS A PARTES SOCIAIS ABRANGIDAS POR UM REGIME DE NEUTRALIDADE FISCAL									
Titular	NIF da entidade emitente	Número de títulos	% Capital social	Realização		Aquisição		Despesas e encargos	
				Ano	Mês	Ano	Mês		
12001									
12002									
12003									
SOMA									
C LOCAL DA TRANSFERÊNCIA DA RESIDÊNCIA									
3 - Se preencheu o quadro 12B, indique o local para onde transferiu a sua residência									
Estado membro da UE ou do EEE ☐ 09									
Outro território ou país ☐ 10									
4 - Se preencheu o campo 09 e caso o saldo das operações discriminadas no quadro 12B seja positivo, indique a modalidade de pagamento pretendida (art.º 10.º-A, n.º 3, do CIRS)									
☐ 11 Imediato (art.º 10.º-A, n.º 3, al. a), do CIRS)									
☐ 12 Diferido (art.º 10.º-A, n.º 3, al. b), do CIRS)									
☐ 13 Fracionado (art.º 10.º-A, n.º 3, al. c), do CIRS)									
13 INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS, WARRANTS AUTÓNOMOS E CERTIFICADOS (art.º 10.º, n.º 1, al. e) a g), do CIRS)									
Código da operação	Titular	Rendimento líquido	Peso da contraparte	Código da operação	Titular	Rendimento líquido	Peso da contraparte		
13001				13004					
13002				13005					
13003				13006					
SOMA DE CONTROLO								0,00	
14 OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS (art.º 8.º, n.º 1, al. b), c) e e), do CIRS)									
Código da operação	Titular	Rendimento	Retenções		NIF da entidade retentora				
SOMA DE CONTROLO									
A INCREMENTOS PATRIMONIAIS RELATIVOS A ANOS ANTERIORES									
A.1 INCREMENTOS PATRIMONIAIS DE ANOS ANTERIORES (N.º 1 DO ARTIGO 74.º DO CIRS)									
Quadro / Campo	Ano a que respeitam os rendimentos	Rendimento	N.º Ação (2019 e anteriores)	Quadro / Campo	Ano a que respeitam os rendimentos	Rendimento	N.º Ação (2019 e anteriores)		
14501				14502					
A.2 INCREMENTOS PATRIMONIAIS DE ANOS ANTERIORES - OPÇÃO PELO REGIME DO N.º 3 DO ARTIGO 74.º DO CIRS									
Quadro / Campo	Ano a que respeitam os rendimentos	Rendimento	Retenções	Quadro / Campo	Ano a que respeitam os rendimentos	Rendimento	Retenções		
14501				14502					
15 OPÇÃO PELO ENGLOBAMENTO									
1 - Opta pelo englobamento dos rendimentos incluídos nos quadros 6, 8, 9, 12 e 13, bem como dos rendimentos relativos a imóveis recuperados ou objeto de reabilitação (quadro 4A) e a imóveis imóveis alienados, em 2018, a EGF e a UGF (quadro 4C)?									
Sim ☐ 01									
Não ☒ 02									
2 - Se optou pelo englobamento (assinale o campo 01) e no ano a que a declaração respeita sofreu rendimentos do regime de liquidação de unidades de participação em fundos de investimento ou de participações sociais em sociedades de investimento, preencha os quadros 10 e 11B.									
16 PAGAMENTOS POR CONTA									
Titular	Valor	Titular	Valor	Titular	Valor				

Declaração Mod.3 de IRS

Página 6 de 10

5. No anexo J, os serviços reportaram rendimentos do trabalho dependente de fonte britânica no valor bruto de € 15.934,97, nos seguintes termos:

DECLARAÇÃO OFICIOSA / DC

**RENDIMENTOS
OBTIDOS NO ESTRANGEIRO**

2 ANO DOS RENDIMENTOS
01 2017

3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)
Sujeito passivo A - NIF 01 Sujeito passivo B - NIF 02

A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO
NIF 03 NACIONALIDADE(S) 04 05 06

4 RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE (CATEGORIA A)

Código rendim.	País de fonte	Rendimento bruto	Contribuições regimes proteção social	Imposto pago no estrangeiro	Identificação das entidades devedoras de rendimentos com NIF português
491 A01	826	15.934,97			Retenção na fonte Retenção de sobretaxa
SOMA		15.934,97			

B PAGAMENTOS POR CONTA (art.º 102.º, n.º 8, do CRS) 01

C INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA A CATEGORIA A

Linha GSA	País de origem pagadora	Remunerações privadas - Código A01 e A02		Trabalhador fronteiriço (Especial)	Remunerações públicas - Código A02	
		Dias de permanência no país de exercício do emprego	Trabalhador fronteiriço (Especial)		Caso as funções públicas tenham sido exercidas em Portugal, foi esse o motivo pelo qual se tornou residente em Portugal?	Sim
491 401	826	☒	☐	☐	☐	☐
492		☐	☐	☐	☐	☐
493		☐	☐	☐	☐	☐
494		☐	☐	☐	☐	☐
495		☐	☐	☐	☐	☐

D REGIME FISCAL APLICÁVEL A EX-RESIDENTES (art.º 12.º-A do CRS)
Se reúne as pressupostos e condições previstas nos n.ºs 1.º e 2.º do art.º 12.º-A do CRS e pretende usufruir deste regime fiscal, insere o código que se encontra no Anexo J (art.º 12.º-A do CRS): 496

5 RENDIMENTOS DE PENSÕES (CATEGORIA H)

Código rendim.	País de fonte	Rendimento bruto	Contribuições regimes proteção social	Imposto pago no estrangeiro	Código rendim.	País de fonte	Rendimento bruto	Contribuições regimes proteção social	Imposto pago no estrangeiro
SOMA									

B PAGAMENTOS POR CONTA (art.º 102.º, n.º 8, do CRS) 01

C INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA A CATEGORIA H

Linha GSA	Origem da pensão - Código H01			Rendimentos temporários e vitais - Código H04	Contribuições sociais	Linha GSA	Origem da pensão - Código H01			Rendimentos temporários e vitais - Código H04	Contribuições sociais
	Documentos de emprego anterior	Segurança Social	Outra				Documentos de emprego anterior	Segurança Social	Outra		
591	☐	☐	☐			596	☐	☐	☐		
592	☐	☐	☐			597	☐	☐	☐		
593	☐	☐	☐			598	☐	☐	☐		
594	☐	☐	☐			599	☐	☐	☐		
595	☐	☐	☐			600	☐	☐	☐		

D OPTA PELO ENGLOBALAMENTO DOS RENDIMENTOS DO CÓDIGO H03? Sim 02 ☐ Não 03 ☐

Declaração Mod. 3 de IRS Página 7 de 10

Declaración Mod.3 de IR5:

Declaração Mod.3 de IRPF:

Declaração Mod.3 de IFS: 220473675 / 20

Página 10 de 10

17.

Sujeito Passivo	Número de Liquidação	Período de Rendimentos
	2021	2017-01-01 a 2017-12-31

Descrição	Valores
1 RENDIMENTO GLOBAL	15.934,97
2 Deduções Específicas	4.104,00
3 Perdas a recuperar	0,00
4 Abatimento por excesso de existência	0,00
5 Deduções ao rendimento	0,00
6 RENDIMENTO COLETÁVEL (1 - (2 + 3 + 4 + 5))	11.830,97
7 Quociente rendimentos anos anteriores	0,00
8 Rendimentos isentos englobados para determinação da Taxa	0,00
9 TOTAL DO RENDIMENTO PARA DETERMINAÇÃO DA TAXA (6 + 8 + 7)	11.830,97
10 Quociente familiar 1,00 (até 25,00%)	0,00
11 IMPORTÂNCIA APURADA (9 : COEF x TAXA)	3.371,83
12 Parcela a Abater	992,74
13 Imposto correspondente a rendimentos anos anteriores	0,00
14 Imposto correspondente a rendimentos isentos	0,00
15 Taxa adicional (0,00 + 0,0% + 0,00 x 0%) x 1,00	0,00
16 Excesso em relação ao limite do quociente familiar	0,00
17 Imposto relativo à tributação autónoma	7.806,40
18 COLETA TOTAL ((11-12)+(13+14+15+16+17))	10.185,49
19 Deduções a coletar	0,00
20 Benefícios Municipais (2,50% da coleta)	0,00
21 Acabamentos à coleta	0,00
22 COLETA LÍQUIDA (18 - 19 - 20 (ou 0) + 21)	10.185,49
23 Pagamentos por conta	0,00
24 Retenções na fonte	0,00
25 IMPOSTOS APURADOS (22 - (23 + 24))	10.185,49
26 Juros de retenção pré-jurídica	0,00
27 Sobretaxa-resultado	0,00
28 Juros compensatórios	1.410,89
29 Juros indemnizatórios	0,00
Valor a pagar	11.596,38

Informação Adicional
Montante de cada pagamento por conta a efetuar durante o ano de 2019
Identificação Fiscal: 228472679
Total de Perdas a Reportar

Sobretaxa	
Base	0.00 * 0.000 %
Deduções	= 0.00
Ret. Fonte	0.00
Resultado	0.00

7. Em 02.02.2024, requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação.
8. Em 20.09.2016, a requerente celebrou um contrato de trabalho, com termo inicial imediato, com a B... .
9. Desde então, e até 2020 a Requerente residiu e trabalhou para a B... .
10. A Requerente apresentou no Reino Unido, no período referido no ponto anterior, a declaração fiscal dos seus rendimentos.
11. A Requerente apresentou uma carta de confirmação de residência no Reino Unido, de 10 de outubro de 2019, nos seguintes termos:



Doc. n.º 7 2/11

Letter of confirmation of residence

To whom it may concern

This is not a certificate of residence for the purpose of claiming benefits under any Double Taxation Agreement with the UK.

I confirm that to the best of HM Revenue and Customs' knowledge and belief, that Miss Maria V Fernandes of 25 Purslane Drive, Bicester, OX26 3EE as at 10 October 2019 is a resident of the UK for tax purposes

Signature 	Office stamp HM Revenue and Customs Personal Tax 10 October 2019
Name 	
Date 10 October 2019	

12. Em 21.09.2022, o Cônsul Geral Adjunto de Portugal em Londres declarou o seguinte:



Consulado Geral de Portugal em Londres

CERTIFICADO

Certifico que, segundo as averiguações a que procedi, A...
solteira, natural da freguesia
concelho de Lisboa, onde nasceu aos 01 de Agosto de 1980,
titular no cartão de cidadão nº emitido pela República Portuguesa, válido até 29-11-2028, residiu no Reino Unido, no período compreendido entre 01-09-2016 e 28-02-2020, data em que declarou ter terminado a sua estada neste país, tendo como sua última residência Reino Unido da Grã Bretanha e Irlanda do Norte.

Em fé do que, e para constar onde convier, passo o presente que conferi e assino.

Londres, aos 21 de Setembro de 2022

O Cônsul-Geral Adjunto

13. O PPA deu entrada a 02.09.2024.

B. Factos não provados relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

1. A Requerente residiu em Portugal em 2017;

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 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), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º 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).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados e nos documentos juntos pelas Partes, mormente o processo administrativo.

O tribunal formou a sua convicção tendo em conta os documentos juntos pela Requerente.

Relativamente à matéria de facto dada como não provada, o tribunal teve em consideração, no âmbito da repartição do ónus da prova, que incumbia à Requerente demonstrar a sua residência no Reino Unido cumprindo os requisitos legais para integração do conceito nos termos da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido o que não só não fez, como, dos elementos probatórios e factos dados como provados (ponto 11.) resulta o oposto.

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 (v.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.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

III.II. Matéria de Direito

Tendo em conta a posição assumidas pelas partes e vertidas nas suas duntas peças processuais as questões a apreciar nos presentes autos são:

- a) A liquidação oficiosa que, na determinação da matéria tributável sujeita a IRS, padece de erro porquanto a Requerente realizou uma perda e não o ganho?
- b) Podia, em 2017, a administração fiscal tributar oficiosamente às taxas gerais um rendimento do trabalho dependente?

Em relação à questão formulada em a), resulta dos elementos documentais em apreço nos autos e da factualidade dada como provada que, a Requerente subscreveu por € 33.092,20 em 2014 34.000 obrigações do BES que alienou em 04.10.2017 pelo valor de € 27.880,00.

Conforme resulta do anexo G da declaração oficiosa, foi reportada uma mais-valia mobiliária correspondente a um valor de realização de € 27.880,00 e a um valor de aquisição de € 0,01.

Neste caso não há, conforme factos dados como provados, qualquer ganho da Requerente, pelo contrário, manifesta-se uma perda.

Tendo em conta o supra exposto, a liquidação oficiosa padece de um erro na medida em que incidir IRS no que a AT considerou um ganho (que não existiu) deve a mesma ser anulada e bem, nessa parte também, a decisão de indeferimento tácito sobre a qual recaiu no pedido de revisão oficiosa.

Em relação à segunda questão,

Em causa está, nesta questão, saber qual a prova que é necessário fazer para demonstrar a “residência” para efeitos fiscais, para integração do conceito nos termos da CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

É verdade que a Requerente apresenta um documento em que os serviços (ponto 11. da matéria de facto) não atestam que o mesmo serve para demonstrar o conceito de residência para aplicação da aludida CDT celebrada entre Portugal e o Reino Unido.

Mas, do que se interpreta deste documento é que, quando muito, as entidades que o emitem não estão a atestar a “residência” para aquele efeito, mas, também, não a estão a excluir. Dos demais elementos de facto que constam do processo, o que se conclui é que a Requerente, no período em causa, trabalhava, vivia e pagava os seus impostos no Reino Unido, facto atestado, aliás, pelo Cônsul-Geral Adjunto.

Factos e documentos que a AT não coloca em causa, nem impugna a sua autenticidade ou veracidade, incluindo das declarações fiscais apresentadas no Reino Unido e no respetivo pagamento do imposto devido, mormente no período em causa.

A verdade é que, nos termos da CDT não se vislumbra uma limitação à prova que possa ser apresentada para efeitos de demonstração da “residência” para aplicação do respetivo regime. Por outro lado, as orientações ou ofícios da AT não constituem, em matéria de prova, qualquer limitação à prova a que, nesta matéria os contribuintes possam recorrer para demonstração dos factos. Nomeadamente, nos termos do art.º 4.º da aludida CDT e ao contrário do que resulta da douda resposta da AT, não se verifica um limite à prova da “residência”, cujos requisitos se apresentam no preceito.

Atenta a factualidade apresentada e dada como provada, por prova documental e informações cuja veracidade e autenticidade não foram postas em causa pela AT, há que concluir que, não só a Requerente residiu no Reino Unido e aí permaneceu como, em sentido contrário, não residiu em Portugal.

Considerando o supra exposto, e tendo em conta que, não existe qualquer limitação aos meios de prova que o contribuinte pode usar para comprovar a sua residência, mormente para efeitos fiscais, os documentos apresentados, nomeadamente por entidades tributárias estrangeiras, não permitem fazer duvidar que a Requerente residia, de facto, no Reino Unido, onde trabalhava, auferia os seus salários, tinha a sua vida e pagava os seus impostos.

Seguindo a decisão proferida no âmbito do processo n.º 36/2022-T:

“Não tem assim razão a Requerida quando afirma que a prova da residência fiscal do Requerente, no ano de 2017, teria de ser feita através de um *“certificado de residência fiscal*

emitido pelas autoridades fiscais do Reino Unido nos termos do art. 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país”, sendo que, ainda na perspetiva da Requerida, o “documento denominado Letter of confirmation of residence (...) não pode ser qualificado como um certificado de residência fiscal para efeitos do artigo 4.º da Convenção”; trata-se de um argumento absolutamente formalista e carecido de respaldo legal, pois 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. Aliás, não podemos deixar de realçar que é a própria Requerida quem afirma “que o documento emitido pelas autoridades fiscais do Reino Unido, ainda que não se trata em termos formais de um certificado de residência fiscal nos termos da CDT citada, comprova que o sujeito passivo foi considerado residente para efeitos de tributação no Reino Unido”.

Nestes termos, verifica-se a existência de prova suficiente, face ao conteúdo da extensa prova documental, para que se considere a Requerente residente no Reino Unido durante todo o ano de 2017.

Face ao exposto, é ilegal ato de liquidação de IRS em apreço nos autos e respeitante ao ano de 2017, padecendo de vício de violação de lei o que é gerador de anulabilidade, o mesmo vício de que padece o indeferimento tácito que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa, com as devidas consequências legais.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1 do CPC [*ex vi* 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT], será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “**houver dado causa**”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

IV. DECISÃO

Nestes termos, decide o árbitro deste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido e declarar ilegal e anular liquidação oficiosa nº 2021..., referente a IRS do ano de 2017, com um valor apurado a pagar de € 11.596,38, com as legais consequências;
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **11.596,38**, indicado pela Requerente e não impugnado pela Requerida, correspondente à utilidade económica do pedido – Cfr. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) e artigo 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil (“CPC”), *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

V. CUSTAS

Custas no montante de € **918,00** a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 11 de julho de 2025

O árbitro,

(Marisa Almeida Araújo)