

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 662/2015-T**

**Tema: IRS - Residência fiscal; presunções legais**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

- 1.1. O Requerente A... (Requerente), contribuinte n.º ..., residente na Rua..., ..., ..., em Lisboa, apresentou em 29/10/2015, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação e declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2014 ..., relativa ao ano de 2013, no valor de € 10.124,83 (dez mil, cento e vinte e quatro euros e oitenta e três cêntimos).
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 18/11/2015, como árbitro singular o signatário desta decisão.
- 1.3. No dia 20/01/2016 ficou constituído o tribunal arbitral.
- 1.4. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em 20/01/2016, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.
- 1.5. Em 19/02/2016 a AT apresentou resposta, na qual solicitou ao Requerente a indicação dos factos a provar mediante prova testemunhal insusceptíveis de prova documental.

1.6. Em 04/03/2016 o Requerente indicou os factos a provar mediante prova testemunhal insusceptíveis de prova documental.

1.7. Em 15/03/2016 realizou-se a reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, tendo sido inquiridas as testemunhas previamente indicadas pelo Requerente. A AT requereu, ao abrigo do princípio do inquisitório e da verdade material, a junção ao processo do contrato de trabalho do Requerente e, bem assim, dos formulários 6166 e 8802, tendo o tribunal arbitral determinado ao Requerente a junção dos mesmos até 25/03/2016. O tribunal arbitral convidou, ainda, ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas, até 04/04/2016 e 11/04/2016, respetivamente e agendou a data para prolação da decisão final.

1.8. Em 31/03/2016 o Requerente apresentou alegações escritas.

1.9. Em 11/04/2016 a AT apresentou alegações escritas.

## **2. SANEAMENTO**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra oficiosamente conhecer.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado dentro do prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º RJAT, contado a partir indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente com referência à liquidação de IRS identificada acima, pelo que é tempestivo.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

### **3. POSIÇÕES DAS PARTES**

São duas as posições em confronto, a do Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral (e nas alegações escritas subsequentes) e a da AT na sua resposta (e nas alegações escritas subsequentes).

Para fundamentar o seu pedido o Requerente alega que não preencheu qualquer critério legal susceptível de determinar a sua residência fiscal em território português, designadamente, por não ser verificar qualquer um dos pressupostos ou condições previstos nos n.º 1, n.º 2 ou n.º 5 do artigo 16.º do Código do IRS, ou qualquer outros de fonte convencional que o mesmo pudesse determinar.

Segundo o Requerente, no ano de 2013, não permaneceu em território português mais de 183 dias, tendo permanecido habitualmente e pago os seus impostos nos Estados Unidos da América (EUA) desde 2008 a 2013, inclusive.

Mais alega o Requerente que só a partir de 2014 é que se encontram reunidas as condições previstas nos n.º 1, n.º 2 ou n.º 5 do artigo 16.º do Código do IRS, e no n.º 2 do artigo 4.º da Convenção celebrada entre Portugal e os EUA para evitar a dupla tributação.

Prossegue o Requerente que, sendo nacional dos EUA e da República Portuguesa, entre 2009 e 2013, inclusive, permaneceu habitualmente nos EUA e não em Portugal.

Por essa razão, entre 2009 e 2013, inclusive, entende o Requerente ser considerado, à luz do direito interno e internacional, residente fiscal nos EUA.

Conclui, assim, o Requerente que a liquidação e IRS em apreço é desconforme ao direito interno e ao direito internacional, pelo que deverá ser anulada com fundamento na respetiva ilegalidade.

Já a AT sustenta não ser crível que o próprio Requerente venha alegar que, naquele ano, não foi residente em Portugal, mas sim nos EUA.

Segundo a AT, a entidade empregadora do Requerente reportou informação relativa à declaração mensal de remunerações onde incluía o Requerente como residente fiscal em Portugal, desde Junho de 2013.

Por outro lado, o Requerente não apresentou, em sede procedimental ou processual, o certificado de residência fiscal nos EUA.

Mais alega a AT que nenhum dos documentos juntos ao processo arbitral permite provar que, em 2013, o Requerente era trabalhador e residiu em Portugal apenas desde Novembro.

Para a AT não há outra forma de provar a residência fiscal e a tributação dos rendimentos obtidos num determinado Estado que não seja através de uma certidão de residência fiscal emitida pela autoridade competente nesse mesmo Estado.

Mais alega a AT que nenhuma das testemunhas inquiridas mereceu credibilidade e isenção, uma vez que prestaram depoimento com o claro intuito de proteger a versão do Requerente.

Pelo que, conclui a AT, na falta da certidão de residência fiscal nos EUA, no ano de 2013, conjugada com o contrato de trabalho que estipula que o Requerente iniciou funções em Portugal em Junho de 2013 e, bem assim, com a informação disponibilizada pela entidade empregadora a qual demonstra a obtenção de rendimentos do trabalho dependente em Portugal desde aquela data, é possível concluir que o Requerente é considerado, para

efeitos fiscais, residente em Portugal desde Junho de 2013 e que a liquidação efectuada pela AT é legal.

#### **4. MATÉRIA DE FACTO**

##### **4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS**

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

- 4.1.1. O Requerente é cidadão dos EUA e da República Portuguesa;
- 4.1.2. O Requerente (então menor) e os seus pais, B... e C...fixaram a sua residência em Portugal em 1989;
- 4.1.3. Em 1997, o Requerente foi morar com o pai no Reino Unido, onde frequentou o liceu de ..., em Oxfordshire;
- 4.1.4. Em 2002, após completar o liceu inglês, o Requerente foi viver para a Flórida, nos EUA, onde concluiu a sua licenciatura na Universidade de..., em Maio de 2006;
- 4.1.5. Em Junho de 2008, o Requerente fixou a sua residência em..., tendo sido contratado em Agosto de 2008 pela empresa D... Inc. como consultor informático na área das tecnologias de informação, processamento de dados, domiciliação de informação e actividades relacionadas;
- 4.1.6. Em Junho de 2013, foi oferecida ao Requerente a possibilidade de juntar à equipa da D... Portugal, Sociedade Unipessoal, Limitada (D...Portugal);
- 4.1.7. Em Novembro de 2013, o Requerente realocou a sua residência para Portugal, tendo fixado a respetiva residência na Rua do..., em Lisboa;

4.1.8. Não obstante, o Requerente declarou-se residente para efeitos fiscais em Portugal, tendo nessa qualidade apresentado a respectiva declaração de rendimentos em Junho de 2013;

4.1.9. Em 2013, o Requerente pagou os seus impostos em duas jurisdições diferentes sobre o mesmo rendimento;

4.1.10. O Requerente não apresentou o certificado de residência fiscal nos EUA.

## **4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS**

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

## **5. O DIREITO**

A questão a decidir consiste em saber se o Requerente deverá, ou não, ser considerado residente fiscal em Portugal no ano de 2013.

Ou seja, importa determinar se o Requerente preencheu, ou não, algum critério legal susceptível de determinar a sua residência fiscal em Portugal, senão vejamos.

À luz do disposto no n.º 1 do artigo 4.º da Convenção celebrada entre Portugal e os EUA para evitar a dupla tributação, a expressão “residente de um Estado Contratante” significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção, ao local de constituição ou a qualquer outro critério de natureza similar.

Já por força do disposto no n.º 1 artigo 16.º do Código do IRS, para onde a Convenção remete, são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa; ou
- 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;

Conforme resulta dos documentos carreados para os autos, no ano de 2013, o Requerente pagou os seus impostos em duas jurisdições diferentes sobre um mesmo rendimento.

Com efeito, a totalidade do rendimento auferido pelo Requerente em 2013, no montante de USD 94.219,97, foi declarada nos EUA (*cf.* formulário 2013 W-2 and Earnings Summary).

No entanto, foi também erradamente declarado em Portugal, o montante de € 39.639,58.

Sem prejuízo do exposto, face ao depoimento das testemunhas inquiridas em audiência realizada em 15/03/2016 e demais prova carreada para os autos, é possível concluir que o Requerente, no ano de 2013, não permaneceu em território português mais de 183 dias.

Na verdade, o Requerente não preencheu qualquer critério legal susceptível de determinar a sua residência fiscal em Portugal, na medida em que não se verificou nenhum dos pressupostos ou condições previstos nos n.º 1, n.º 2 ou n.º 5 do artigo 16.º do Código do IRS.

Pese embora o Requerente se encontrasse, em 2013, formalmente inscrito como residente fiscal em Portugal, no ano em causa não permaneceu em território português por mais de 183 dias.

De facto, só por erro o Requerente se declarou como residente fiscal em Portugal em 2013 e nessa qualidade apresentou a sua declaração de rendimentos que deu origem à liquidação em apreço.

O Requerente esclareceu que, em 2013, foi aconselhado a declarar os seus rendimentos em Portugal para não ter de se sujeitar ao risco de pagar juros, coimas e outras penalidades. Só mais tarde ter-se-á apercebido que nesse ano não estava, de facto, sujeito a IRS em Portugal.

Não obstante, a AT imputa-lhe a qualidade de residente fiscal em Portugal com base no facto de aqui conservar um domicílio fiscal declarado e aqui ter, igualmente, declarado os seus rendimentos de 2013 nessa qualidade.

Entende o tribunal arbitral não poder este facto ser entendido como um obstáculo intransponível pela realidade, sob pena de assumir a natureza de uma presunção inilidível de residência fiscal.

Ainda que assim, fosse, as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário, senão vejamos.

À luz do disposto no artigo 349.º do Código Civil, as “*presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido*”.

As presunções constituem, pois, meios de prova, tendo esta por função a demonstração da realidade dos factos. <sup>1</sup>

Nesta medida, quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que a ela conduz.<sup>2</sup>

Não obstante o exposto, *“as presunções legais podem, todavia, ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos em que a lei o proibir”*.<sup>3</sup>

Como refere o Acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), relativo ao Processo n.º 002663, *“a presunção representa o juízo lógico pelo qual, argumentando segundo o vínculo de causalidade que liga uns com outros os acontecimentos naturais e humanos, podemos induzir a existência ou o modo de ser de um determinado facto que nos é desconhecido em consequência de outro facto ou factos que nos são conhecidos.”*.

Prossegue, ainda, o referido Acórdão que *“as presunções legais são juris et de jure, quando não admitem prova em contrário; juris tantum, quando podem ser afastadas por prova que se lhes oponha. No primeiro caso, impede-se a prova em contrário; no segundo, inverte-se o ónus de prova.”*.

Ora, *“as presunções funcionam como modo de ultrapassar as dificuldades de prova, por se referirem, por exemplo, a factos que não se objectivam pela sua própria natureza, havendo uma aparência que merece protecção - oponibilidade a terceiro de acção de simulação registada, seja também quando é mais difícil de produzir para quem teria normalmente que suportar o ónus probatório (relevatio ab onere probandi).”* [sublinhado nosso].

Conclui o STJ que *“(…) as presunções juris tantum constituem a regra, sendo as presunções juris et de jure a excepção. Na dúvida, a presunção legal é juris tantum, por não se dever considerar, salvo referência da lei, que se pretendeu impedir a produção de*

---

<sup>1</sup> Cfr. artigo 341.º do Código Civil.

<sup>2</sup> Cfr. artigo 350.º, n.º 1 do Código Civil.

<sup>3</sup> Cfr. artigo 350.º, n.º 2 do Código Civil

*provas em contrário, impondo uma verdade formal em detrimento do real provado.*  
[sublinhado nosso].

Ou seja, tratando-se de presunções de incidência tributária, estas são sempre ilidíveis.

Na prática, se o Requerente residiu durante praticamente todo o ano de 2013 nos EUA onde foi tributado pela totalidade dos seus rendimentos, não pode a AT pretender que o Estado Português tribute, uma vez mais, os mesmos rendimentos.

Conforme ficou demonstrado, o Requerente foi sujeito a imposto sobre o rendimento nos EUA por aí ter residido, estudado e trabalhado desde 2002 até 2013, inclusive.

Os seus rendimentos não são, pois, susceptíveis de ser tributados em Portugal, na medida em que Portugal não dispõe de competência interna ou internacional para o efeito.

Em conclusão, para efeitos da aplicação da Convenção celebrada entre Portugal e os EUA para evitar a dupla tributação, o Requerente deverá ser considerado apenas residente nos EUA.

Também não procede o argumento expendido pela AT, nos termos do qual a residência do Requerente poderia ser determinada pela declaração mensal de remunerações.

Alega a AT que *“Não é por acaso que a entidade patronal do requerente começou a entregar a declaração mensal de remunerações (Modelo 10) em Junho de 2013, cfr. Doc. 1, junto com a resposta da AT.”*.

*“Repare-se que aquela declaração de rendimentos é apenas aplicável aos rendimentos e retenções de sujeitos passivos residentes em Portugal, como era o caso do ora requerente.”*.

De facto, não só a declaração mensal de remunerações não constitui um critério de determinação de residência para efeitos do disposto no artigo 16.º do Código do IRS, como a apresentação da mesma não é incompatível com o facto de o Requerente apenas ter regressado a Portugal em finais de 2013.

Ora, ainda que o processamento salarial do Requerente se tenha verificado logo a partir de Junho de 2013 <sup>4</sup>, daí não decorre, necessariamente, que o Requerente se tenha fixado em Portugal desde então.

Conforme resulta da informação obtida e dos documentos carreados para os autos, pese embora o Requerente tenha celebrado um novo contrato de trabalho com a D... Portugal, em Junho de 2013, isso não significa que tenha imediatamente passado a residir em Portugal.

Ficou demonstrado que o Requerente não tinha qualquer obrigação de se apresentar ao trabalho nos escritórios da D... Portugal em Lisboa, nem tinha de observar um horário de trabalho, nem tão pouco se encontrava subordinado às instruções dos escritórios de Lisboa ou os respectivos funcionários.

Atenta a natureza plurilocalizada das funções exercidas pelo Requerente, o trabalho por este desenvolvido não implicava a presença em território português.

Conforme descrito em audiência pelas diversas testemunhas inquiridas e, bem assim, confirmado pelo Requerente, após a assinatura do contrato com a D... Portugal, em Junho de 2013, o Requerente ainda permaneceu em..., tendo apenas tratado da sua mudança efectiva para Portugal após o final do Verão.

Ou seja, em 2013, o Requerente permaneceu menos de 183 dias em Portugal, tendo residido e declarado a totalidade dos seus rendimentos nos EUA.

Alega, ainda, a AT que “(...) caso o requerente quisesse provar que tinha sido residente e os seus rendimentos tinham sido tributados nos Estados Unidos deveria ter junto aos autos os formulários 6166 (que certificaria a residência fiscal nos Estados Unidos) e 8802 que servia de comprovativo em como tinha pedido o primeiro.”.

A este respeito, entende o tribunal arbitral que não só o Código do IRS não exige que a prova da qualidade de não residente se faça através de um determinado tipo de documento (v.g. certificado de residência), como também, na prática, um certificado de residência fiscal nos EUA apenas atesta a residência nos EUA, sem que esta implique, necessariamente, a não residência em Portugal.

Independentemente, da apresentação, ou não, do referido certificado de residência fiscal nos EUA, o que exclui a residência do Requerente em Portugal é a não verificação dos requisitos e pressupostos previstos no artigo 16.º do Código do IRS, os quais são, naturalmente, susceptíveis de ser provados por qualquer meio de prova ao dispor do sujeito passivo.

Conforme referido anteriormente, é certo que a AT goza de uma presunção legal a seu favor, mas o sujeito passivo logrou fazer prova em contrário do facto presumido, isso té, que em 2013 permaneceu em Portugal menos de 183 dias.

## **6. DECISÃO**

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com todas as consequências legais.

---

<sup>4</sup> De acordo com o contrato de trabalho do Requerente, “Effective May 1st, 2013 your salary will be \$85,000 USD and commencing June 1, 2013, your annual base salary will be 65,000 EUR as described in

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 10.124,83 (dez mil, cento e vinte e quatro euros e oitenta e três cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **8. CUSTAS**

Custas a suportar pela AT, no montante de € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 28 de Abril de 2016

O árbitro,

---

*Employment Agreement date June 1st, 2013.*

(Hélder Filipe Faustino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.