

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 392/2018-T

Tema: IRS – Regime dos residentes não habituais – Isenção de rendimentos pagos no estrangeiro – Ónus da Prova.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

1. No dia 17 de Agosto de 2018, A..., contribuinte n.º..., residente na Rua..., n.º..., ..., ..., ...-... Braga (doravante Requerente), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente designado RJAT), com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, com vista à pronúncia deste tribunal relativamente à:

- Apreciação da legalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada com vista à anulação do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2017..., do ano de 2016, no montante de € 7.311,44 e consequente anulação do acto tributário.

A Requerente juntou 2 (dois) documentos.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, Requerida ou AT).

2. No essencial, o Requerente alega que:

A liquidação de IRS considerou o rendimento declarado pelo Requerente como rendimento da categoria B, auferido no exercício, por conta própria, da actividade de prestação de serviços com enquadramento no artigo 3.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS.

No entanto, o rendimento declarado está isento de tributação ao abrigo da Convenção entre a República Portuguesa e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Convenção), por se tratar de royalties.

A Requerida parte do pressuposto de se trata de rendimentos de trabalho independente e alega que o Requerente não provou que os rendimentos obtidos são royalties.

No entanto, as declarações do sujeito passivo presumem-se verdadeiras, nos termos do artigo 75.º da LGT.

A Requerida, ao pretender tributar os rendimentos do Requerente, no ano de 2016, como rendimentos de trabalho independente, tem o ónus de provar que se tratam de rendimentos desse tipo.

Prevê a Convenção que os rendimentos do Requerente, provenientes de royalties, podem ser tributados em Portugal, não referindo que só podem ser tributados em Portugal e não podem ser tributados no Reino Unido.

Daqui se conclui que a Convenção não exclui a hipótese de os royalties não serem tributados no Reino Unido, já que refere apenas que podem ser tributados no país da residência.

Caso a Convenção quisesse referir que os rendimentos provenientes de royalties só podem ser tributados em Portugal (país da residência), usaria uma redacção do género da que usou no artigo 17º que é a seguinte: *“as pensões e remunerações similares, que não sejam as pensões ou remunerações a que se aplica o artigo 18.º, pagas a um residente de um Estado Contratante em consequência de um emprego anterior e as rendas pagas a esse residente só podem ser tributadas nesse Estado”*.

De outra forma não se compreenderia a distinção que, de forma expressa e inequívoca, foi feita pelo legislador, quanto ao regime legal de eliminação de dupla tributação previsto no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS para rendimentos da categoria A, que exige a prova efectiva da tributação no estrangeiro, designadamente, que os rendimentos em causa sejam tributados no outro Estado contratante.

Em conclusão, o rendimento proveniente do Reino Unido obtido pelo Requerente, no ano de 2016, é um rendimento isento de tributação em Portugal, de acordo com o artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do Código do IRS e do artigo 12.º, n.º 1 e 3 da Convenção.

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação à AT, em 22 de Agosto de 2018.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4.1. Em 4 de Outubro de 2018, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4.2. Assim, em conformidade com o preceituado do artigo 11.º, n.º 1, na alínea c) do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 24 de Outubro de 2018.

5. No dia 5 de Dezembro de 2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pelo Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação.

5.1. No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua Resposta, a saber:

Nos termos da Convenção, os rendimentos do trabalho independente são tributados exclusivamente no Estado da residência do sujeito passivo.

O Requerente, ao pretender qualificar os rendimentos obtidos no ano de 2016 como royalties, tem o ónus de provar que se tratam de rendimentos desse tipo, o que não logrou fazer.

5.2. A Requerida não requereu a produção de prova e procedeu à junção do processo administrativo (doravante, PA) aos autos.

6. Por despacho de 21 de Dezembro de 2018, foram as Partes notificadas da decisão do Tribunal Arbitral de dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do

RJAT, tendo sido fixado o dia 31 de Janeiro de 2019 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

7. A Requerida apresentou de alegações escritas, dando por integralmente reproduzida a posição expendida na resposta apresentada. O Requerente apresentou alegações escritas, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cfr. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cfr. 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).

O processo não enferma de nulidades, não tendo sido invocadas quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Requerente esteve diversos anos a residir e a trabalhar no Reino Unido, onde desempenhou funções de engenharia, embora não seja licenciado nessa área, em empresas ligadas à construção e manutenção de parques eólicos, onde adquiriu conhecimentos e experiência nesse sector.

b) Aquando do regresso a Portugal, em 2016, o Requerente pediu o estatuto de residente não habitual, que lhe foi atribuído para os anos de 2016 a 2025.

c) Ao Requerente foi atribuído o código de elevado valor acrescentado “888 – Outras Actividades”.

d) Em 2016, o Requerente obteve rendimentos provenientes do Reino Unido, no montante de € 72.568,00, decorrentes de prestações de serviços.

e) O Requerente submeteu a sua declaração de rendimentos Modelo 3 de 2016.

f) Na referida declaração de rendimentos Modelo 3 foi preenchido no Anexo B (Rendimentos da Categoria B – Regime Simplificado – Rendimentos profissionais, comerciais e industriais – Código da tabela de actividades artigo 151.º do Código do IRS – 1320), sem rendimentos declarados no Quadro 4, mas com a indicação no Quadro 13B, de € 72.568,00 de prestações de serviços e outros rendimentos.

g) Foi preenchido no Anexo J o Campo 601 – Rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B) – com o montante de € 72.568,00, a título de rendimentos auferidos, com a identificação do país de origem dos rendimentos (826 – Reino Unido), sem indicação do montante de imposto pago no estrangeiro (não indicou o valor nem indicou que não pagou imposto).

h) No Anexo L – Residente não habitual – da declaração de rendimentos Modelo 3 foi indicada no Quadro 6 a referência ao rendimento do Anexo J, com o código de actividade 999, com a opção pelo método da isenção.

i) Na sequência da entrega declaração de rendimentos Modelo 3, foi emitida em 29/07/2017, a liquidação de IRS n.º 2017..., no montante de € 7.311,44.

j) Por não se conformar com esta liquidação, o Requerente apresentou reclamação graciosa, em 22/08/2017, por entender que o rendimento auferido no estrangeiro beneficiava da isenção prevista no artigo 81.º, n.º 5, alínea a) do Código do IRS.

m) Analisados os factos constantes do pedido de reclamação graciosa, a Requerida, no projecto de decisão n.º..., de 15/09/2017, com despacho da Sra. Diretora de Finanças de Braga, de 18/09/2017 procedeu à seguinte análise:

Parece-nos que o reclamante não tem razão.

O art.º 81.º, n.º 5, al. a) do CIRS permite a isenção de tributação em sede de IRS de certos rendimentos da categoria B, desde que, de acordo com a Convenção relevante (no caso, a Convenção entre Portugal e o RU), esses rendimentos possam ser tributados no outro Estado (ou seja, no Reino Unido).

A Convenção, no seu art.º 14.º, diz-nos que Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante (no caso, o reclamante, residente de Portugal) pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades independentes de caráter similar só podem ser tributados nesse Estado (Portugal) a não ser que esse residente disponha, de forma habitual no outro Estado Contratante (no Reino Unido), de uma instalação fixa para o exercício das suas atividades. Se dispuser dessa instalação, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado Contratante (no Reino Unido), mas unicamente na medida em que forem imputáveis a essa instalação fixa.

Ora, o reclamante não dispõe de estabelecimento estável ou instalação fixa (conforme o próprio o declarou no anexo J), e por isso, por força da Convenção, o Reino Unido não pode tributar os rendimentos da categoria B, mesmo que produzidos nesse país. Com efeito, esses rendimentos não foram tributados no Reino Unido (conforme o próprio o declarou no anexo J).

Assim, não se encontra preenchida a condição do art.º 81.º do CIRS (rendimentos que possam ser tributados no outro Estado contratante).

Pelo exposto, estando correta a liquidação reclamada, propõe-se o **indeferimento** do pedido.

n) Foi proposto o indeferimento do pedido de reclamação graciosa, tendo sido notificado, através do viactt, em 22/09/2017, o Requerente para exercer a audição prévia nos termos do artigo 60.º da LGT.

o) Em 27/09/2017, o Requerente exerceu o seu direito de audição prévia nos seguintes moldes:

Perante a v/ resposta, de que junto cópia em anexo, e confrontado com a intenção de indeferimento do meu pedido, reitero essa pretensão de ver o valor apurado anulado uma vez que, da leitura da Convenção entre Portugal e o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, nomeadamente da leitura do seu artigo 12º, e prestando eu serviços baseados no meu “know-how” relacionados com a experiência adquirida ao longo dos anos no sector da construção e manutenção de parques eólicos, os rendimentos por mim auferidos devem ser considerados Royalties e, ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, devem ser considerados como rendimentos de categoria B.

Desta forma, e de acordo com o n.º 2 do artigo 12º da Convenção atrás referida, existe, uma vez mais, e à semelhança da argumentação por mim apresentada no meu pedido original, a possibilidade de estes royalties serem tributados no país de origem, neste caso o Reino Unido.

Assim, existindo de facto essa possibilidade, cumpre-se o disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 81º do Código do IRS pelo que devia, na minha opinião, aplicar-se o método da isenção na tributação dos rendimentos por mim auferidos pelo que, sendo-me reconhecida razão, solicito a anulação da referida liquidação da minha declaração de IRS relativa ao ano de 2016 e que a mesma seja recalculada aplicando-se esse mesmo método da isenção.

p) Perante a resposta do Requerente em sede de audição prévia, a 29/09/2017, a Direcção de Finanças de Braga solicitou por correio electrónico à Direcção de Serviços do IRS o seguinte esclarecimento:

Exmos Srs

Solicita-se uma informação dessa Direcção de Serviços relativamente à situação que infra se explica (controvertida no processo de reclamação graciosa nº 2017).

O artigo 81.º, n.ºs 4 a 9, do CIRS regulamenta o benefício concedido aos residentes não habituais.

O n.º 5 determina que:

"Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes: [...]"

Da leitura que fazemos à norma, são quatro as situações nela previstas:

- 1) rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria;
- 2) rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial;
- 3) rendimentos provenientes da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico;
- 4) rendimentos das categorias E, F e G.

Esta leitura parece corresponder também à interpretação da AT: o folheto "IRS REGIME FISCAL PARA O RESIDENTE NÃO HABITUAL" (http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/83762009-3DC2-47FC-ABBE-35EFE35E8865/0/IRS_RNH_PT.pdf) refere que teve "em vista atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro."

Esta leitura parece corresponder também à interpretação da AT: o folheto "IRS REGIME FISCAL PARA O RESIDENTE NÃO HABITUAL" (http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonl/yres/83762009-3DC2-47FC-ABBE-35EFE35E8865/0/IRS_RNH_PT.pdf) refere que teve "em vista atrair para Portugal profissionais não residentes qualificados em atividades de elevado valor acrescentado ou da propriedade intelectual, industrial ou know-how, bem como beneficiários de pensões obtidas no estrangeiro."

Os contribuintes que tenham auferido rendimentos provenientes do estrangeiro e de know-how e que pretendam beneficiar desse regime devem preencher e entregar o Anexo L, com a indicação, no quadro 5, do código de atividade 999, do montante do rendimento, e do imposto pago no estrangeiro (ou da não-sujeição a imposto)

Passamos, agora, à concreta situação para a qual desejamos esclarecimento:

- O contribuinte **A...**, NIF **...**, a quem foi atribuído em 2016 o estatuto de residente não habitual, entregou a sua declaração de IRS de 2016 (que se junta em anexo). Os anexos da declaração foram os seguintes:

Anexo B, sem rendimentos declarados no quadro 4, mas com a indicação, no quadro 9B, de € 72.568,00 de prestações de serviços (com o código 1320, ou seja, consultor);

Anexo G, no quadro 9, uma menos-valia de € 0,72;

Anexo J, no quadro 6, rendimentos de € 72.568,00 de uma atividade prevista na tabela do art.º 151.º;

Anexo L, no quadro 6, a referência ao rendimento do anexo J, com o código de atividade 999 (código aplicável ao know-how), sem indicação de imposto pago no estrangeiro (não indicou o valor nem que não pagou imposto), e com a indicação, no quadro 6B, da opção pelo método da isenção.

- A liquidação (liq. n.º 2017. ...), que se junta em anexo) considerou como rendimento global € 27.213,00 (€ 72.586,00 x 0,375, ou seja, o coeficiente 0,75 com redução de 50%).

- O contribuinte reclamou por entender que o rendimento auferido no estrangeiro (que terá sido o único rendimento do ano) beneficiava da isenção prevista no art.º 81.º, n.º 5, al. a), do CIRS.

- Parece-nos que a liquidação foi efetuada com um dos seguintes pressupostos:

- 1) Não considerou o estatuto de residente não habitual,
- 2) Considerou o estatuto de residente não habitual mas entendeu que o rendimento auferido no estrangeiro não reunia as condições para a isenção;
- 3) Considerou o estatuto mas o contribuinte preencheu mal a declaração, de modo que o benefício não pôde ser concedido;
- (4) Também pode ter aceite a isenção e ter tratado o rendimento declarado no quadro 9B do anexo B como tendo sido auferido em Portugal, sem direito ao benefício, mas esta hipótese parece estar afastada pelo facto de não haver rendimentos declarados no quadro 4).

Perante a liquidação, colocam-se-nos as seguintes questões:

- 1.º - Consideração ou não do direito ao estatuto de residente não habitual? Se tiver sido tributado como residente normal, qual o fundamento para esse tratamento?;
- 2.º - Se houve erro no preenchimento, qual foi o campo mal preenchido?
- 3.º - No caso de se entender que o reclamante tem direito ao estatuto, mas o rendimento não reunia as condições para o benefício, qual o fundamento para esse entendimento?
- 4.º - O programa informático não previu a situação aqui relatada?

Relativamente à 3.ª questão, parece-nos que a razão para uma eventual não atribuição poderá estar ligada à alínea a) no referido n.º 5 do art.º 81.º: o benefício só é concedido se os rendimentos puderem ser tributados no Estado da fonte (no caso, no Reino Unido), e o contribuinte não declarou imposto pago (nem declarou o contrário – sem imposto pago no estrangeiro).

Embora o contribuinte não tenha declarado no anexo L qualquer imposto pago, a referida alínea a) parece apenas exigir que o rendimento possa ser tributado nos termos da Convenção, ou seja, a tributação não estar vedada ao Estado da Fonte, independentemente de este Estado optar ou não pela tributação na legislação interna. Ora, a Convenção, no art.º 12.º, n.º 2, permite que o Reino Unido tribute os royalties (embora limitado a 5% se Portugal tributar esse rendimento). Os royalties incluem o know-how (art.º 12.º, al. 3), in fine). Parece-nos, por isso, que o know-how está incluído no benefício.

Por fim, se a liquidação não previu esse caso (em que o rendimento está sujeito a imposto nos termos da Convenção, mas não pagou imposto nos termos da legislação interna do outro Estado) mas o contribuinte tem direito à isenção, questiona-se como resolver a situação no âmbito da reclamação graciosa.

Aproveita-se ainda para solicitar instruções sobre os documentos que o contribuinte poderá/deverá apresentar para confirmar que o rendimento que lhe foi pago no ano de 2016 tem a natureza de know-how.

q) Por correio eletrónico de 24/05/2018, a Direcção de Serviços de IRS – Divisão de Liquidação, em resposta ao pedido da Direcção de Finanças de Braga, providenciou o seguinte entendimento:

Reportando-me ao e-mail infra, relativo ao IRS do ano de 2016 do SP residente não habitual nele identificado, informa-se que a tributação dos rendimentos da categoria B declarados no anexo J como rendimento B03 está corretamente efetuada.

Nos termos da Convenção para eliminação da dupla tributação internacional celebrada entre Portugal e o Reino Unido, os rendimentos do trabalho independente são tributados exclusivamente no Estado de residência do sujeito passivo se os mesmos não forem imputados a estabelecimento estável como foi declarado pelo contribuinte no quadro 6 do anexo J.

Esta norma foi corretamente aplicada pelo Estado da fonte dos rendimentos – Reino Unido, ao não tributar na fonte os rendimentos.

Por outro lado e apesar de ter sido declarada no anexo L a opção pela isenção dos rendimentos, a mesma não se aplica, face ao determinado no nº 5 do artigo 81º do CIRS.

Refere esta norma que os rendimentos de elevado valor acrescentado da categoria B estão isentos, desde que face às normas convencionais os mesmos possam ser tributados na fonte, o que não é o caso pelo que se referiu anteriormente.

Ainda se verifica que a opção formulada no anexo L foi a da tributação pelo englobamento dos rendimentos. Face a esta opção os rendimentos foram tributados por essa via, com aplicação da redução em 50% do coeficiente de 0.75 aos rendimentos declarados por ser o 1º ano de atividade. Se no anexo L fosse efetuada a opção pela tributação autónoma, os rendimentos seriam tributados à taxa de 20%, conforme decorre do nº 6 do artigo 72º do CIRS.

r) O Requerente foi notificado, através do viactt, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa.

s) A notificação foi disponibilizada, no viactt, no dia 30/05/2018.

t) O Requerente considerou-se notificado no dia 04/06/2018.

u) Em 17/08/2018, o Requerente apresentou o presente pedido de constituição de tribunal arbitral.

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não ficou provada a natureza do rendimento como royalties.

§3. MOTIVAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito,

nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e, portanto, admitidos por acordo, na análise crítica da prova documental que consta dos autos, incluindo o processo administrativo.

§4. QUESTÃO A DECIDIR

A questão principal apresentada ao Tribunal é decidir se os rendimentos auferidos pelo Requerente em 2016 se enquadravam ou não no regime de isenção de tributação prevista para os residentes não habituais, ao abrigo do disposto no artigo 81.º do Código do IRS.

III.2. DE DIREITO

Conforme ficou demonstrado, o Requerente tem estatuto de residente não habitual, o qual foi reconhecido para o ano de 2016, inclusive, e até 2025.

O regime fiscal de residente não habitual, em sede de IRS, foi introduzido no ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro.

À data dos factos, o regime fiscal dos residentes não habituais estava previsto nas disposições que se elencam em seguida do Código do IRS.

Assim, estabelecia o artigo 16.º, sob a epígrafe “Residência”, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de Agosto, o seguinte:

“8 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

9 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

10 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

11 - O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.

12 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.”.

Já, o artigo 72.º, sob a epígrafe “Taxas especiais”, com a redação em vigor à data da prática dos factos, estabelecia nos números seguintes que:

“6 - Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20%.”.

Mais previa o artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS, na redação em vigor à data da prática dos factos, que: “Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em atividades de

prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou

b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.” [sublinhado nosso].

Da factualidade provada resulta que o Requerente se tornou residente não habitual em Portugal em 2016, inclusive.

Ficou também provado que o Requerente auferiu em 2016 somente rendimentos no Reino Unido, no montante de € 72.568,00, provenientes do exercício da actividade de consultoria (código de actividade 1320) prevista na tabela ao artigo 151.º do Código do IRS.

Assim, nos termos do artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS, tendo o Requerente auferido rendimentos da Categoria B em actividade de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, aplicar-se-ia o método da isenção, bastando para tanto que os rendimentos pudessem ser tributados no outro Estado (ou seja, o Reino Unido).

Prevê a Convenção, no seu artigo 14.º, que os rendimentos do trabalho independente são tributados exclusivamente no Estado de residência do Requerente se os mesmos não forem imputados a estabelecimento estável.

Com efeito, esta norma foi correctamente aplicada pelo Estado da fonte dos rendimentos (Reino Unido), ao não tributar na fonte os rendimentos.

Por outro lado, e apesar de ter sido declarada no Anexo L a opção pela isenção dos rendimentos, a mesma não se aplica por força do disposto no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS.

Mais, por força do disposto nos artigos 75.º e 74.º da LGT, o Requerente quando confrontado com a qualificação dos seus rendimentos como prestação de serviços para os efeitos conjugados dos artigos 81.º, n.º 5, do Código do IRS e 14.º da Convenção, não logrou provar a qualificação dos mesmos como royalties.

Fica assim prejudicada a análise do vício da errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, nos termos previstos no artigo 99.º, alínea a) do CPPT, já que os rendimentos em causa não estão isentos de tributação e, bem assim, a apreciação da legalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é

fixado ao processo o valor de € 7.311,44 (sete mil, trezentos e onze euros e quarenta e quatro cêntimos).

*

CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e no artigo 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, o montante das custas é fixado em € 612,00 (seiscentos e doze euros), por conta do Requerente.

*

Lisboa, 29 de Janeiro de 2019.

O Árbitro,

(Hélder Faustino)