

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 910/2023-T

Tema: IRS. Residente não habitual. Atividades de elevado valor acrescentado.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora e Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-02-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., natural de ..., África do Sul, de nacionalidade Britânica, portador do passaporte n.º..., emitido em 29/07/2015, por IPS, válido até 29/04/2026, com o NIF ..., e mulher. B..., natural de ZAF, de nacionalidade Irlandesa, portadora do passaporte n.º..., emitido em 30/08/2012, por Passport Office de Dublin, válido até 29/08/2022, com o NIF..., casados sob o regime da comunhão geral de bens, residentes em ..., ..., ...-..., ..., Lagos (doravante designados como “Requerentes”) apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a declaração de nulidade das liquidações oficiosas de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) com os números 2023... e 2023..., referentes aos anos de 2019 e 2020.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 30-11-2023.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 18-01-2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 06-02-2024.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 15-03-2024, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) O Requerente A... foi alvo de procedimentos de inspecção internos, ao abrigo das ordens de serviço nº OI2023... (ano de 2019) e nº OI2023... (ano de 2020) da Direcção de Finanças de Faro, tendo por motivo o controlo da troca de informação em matéria de Imposto sobre o rendimento;
- B) Nessas inspecções foram elaborados os relatórios (RIT) que constam do documento n. 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e do processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos;
- C) No RIT relativo ao ano de 2019, refere-se, além do mais, o seguinte:

IV. Descrição da análise efetuada

Conforme informação espontânea proveniente da Administração Fiscal da Alemanha, emitida em 2021-01-13, foi comunicado que de acordo com a contabilidade da empresa C... GmbH, NIF DE..., com sede na Alemanha, foram-lhe prestados serviços pelo sujeito passivo (SP) A..., NIF..., no entanto não existe informação disponível no VIES/alfândegas ou noutras bases de dados.

Junto com a informação espontânea recebida da Alemanha foram remetidas cópias das faturas emitidas pelo SP à empresa C... GmbH, das quais se extraíram os elementos infra:

Faturas emitidas à C... GMBH (Alemanha) DE

Serviços de Gestão (management services)

Nº fatura	data de emissão	data dos serviços	total fatura sem iva	trabalho realizado	despesas
00230	jul/19	14 a 19 de julho	12 812,55	10 000,00	2 812,55
00234	jul/19	29 de jul a 02 de ag.	11 500,94	10 000,00	1 500,94
00285	09.08.2019	05 a 09 de agosto	10 055,10	10 000,00	55,10
00236	14.08.2019	12 a 16 de agosto	10 942,95	10 000,00	942,95
b00237	21.08.2019	19 a 23 de agosto	11 132,37	8 000,00	3 132,37
00238	27.08.2019	25 a 31 de agosto	12 522,63	12 000,00	522,63
00239	04.09.2019	01 a 06 de setembro	10 993,95	10 000,00	993,95
00246	11.09.2019	09 a 16 de setembro	10 000,00	10 000,00	0,00
00241	18.09.2019	16 a 20 de setembro	10 049,20	10 000,00	49,20
42	25.09.2019	23 a 27 de setembro	11 165,07	10 000,00	1 165,07
00243	02.10.2019	30 de set a 04 de out	11 051,84	10 000,00	1 051,84
5	09.10.2019	07 a 11 de outubro	10 046,00	10 000,00	46,00
00246	16.10.2019	14 a 18 de outubro	10 000,00	10 000,00	0,00
00248	30.10.2019	28 a 31 de outubro	14 916,98	8 000,00	6 916,98
00249	31.10.2019	sucess fee (1%) da compra de 11.638 milhões	116 380,00	116 380,00	0,00
Total			273 569,58	254 380,00	19 189,58

Salienta-se o facto de as faturas terem sido emitidas com o NIF português do SP, sem IVA (com indicação de "reverse charge"), não se encontrando o SP coletado em Portugal por qualquer atividade.

Pela consulta à declaração de rendimentos modelo 3 de IRS entregue pelo SP relativa ao ano de 2019, verificou-se que no Anexo B (rendimentos da categoria B -- regime simplificado), Anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro) e anexo L (residente não habitual) foram declarados os seguintes valores:

Anexo B (rendimentos categoria B), Anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro) e anexo L (residente não habitual)

Ano	Anexo	rend cat B	ret cat B	rend cat E	ret cat E	rend cat H	ret cat H	Total Rend	Total Ret
2019	B							0,00	0,00
	J	165.566,00	23.179,00	8.896,00		76.611,00	28.560,00	251.073,00	51.739,00
	L	165.566,00	23.179,00					165.566,00	23.179,00

Refira-se que o SP entregou o anexo B da declaração de rendimentos modelo 3, onde declarou que auferiu rendimentos profissionais no regime simplificado de tributação, não mencionando qualquer valor no quadro 4 (rendimentos brutos) do referido anexo, inscrevendo apenas valores no quadro 13-B (informações complementares, nomeadamente o total das prestações de serviços e outros rendimentos do ano, no valor de € 165.566,00). Todavia, o SP não se encontra coletado para o exercício de qualquer atividade em território português.

Relativamente ainda aos rendimentos da categoria B, o SP declarou no anexo B da modelo 3 que exercia a atividade com o código 1000, correspondente a agentes técnicos de engenharia e arquitetura, conforme definido na Tabela de Atividades prevista no artigo 151.º do Código do IRS, publicada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto. Declarou ainda que estava enquadrado no CAE 71120 -atividades de engenharia e técnicas afins.

No anexo J, declarou que obteve rendimentos empresariais e profissionais no estrangeiro, designadamente na Alemanha, no valor de € 165.566,00 e respetiva retenção na fonte no montante de €23.179,00, conforme se resume seguidamente.

Categoria B

Anexo B	Código IRS	1000 - Agentes técnicos de engenharia e arquitetura
	CAE	71120 - Atividades de engenharia e técnicas afins
Anexo J	Pais da fonte	276 - Alemanha
	Código rendim.	B03 B03 - Rendimento das atividades profissionais especificamente previstas na Tabela do artigo 151.º do CIRS (exceto B10 e B11). Rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços que tenha enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, com exceção das de artista e desportista (código B08), independentemente de a atividade exercida estar classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, mas com exclusão da atividade com o código "1519 - Outros prestadores de serviços.

No anexo L o SP declarou no quadro 5 que obteve rendimentos no estrangeiro (Alemanha), no âmbito de atividade de elevado valor acrescentado da categoria B, inscrevendo o código 102 que corresponde a "engenheiros" nos termos do anexo à Portaria n.º 12/2010 de 7 de janeiro, no montante de € 165.566,00 e retenção na fonte de €23.179, 00, optando pelo método da isenção.

No anexo J da declaração de rendimentos modelo 3 declarou ainda ter auferido rendimentos de pensões (categoria H) provenientes da África do Sul, decorrentes de emprego anterior, no valor de €76.611,00 e retenção de €28.560,00. Indicou ainda que obteve rendimentos de capitais (categoria E), nomeadamente dividendos ou lucros sem retenção em Portugal oriundos da Suíça, no montante de € 8.896,00, conforme se sintetiza.

Categoria H - Anexo J

Código rendim. H01 - Pensões

País da fonte 710- África do Sul Decorrente de emprego anterior

Categoria E - Anexo J

Código rendim. E11 - Dividendos ou lucros – sem retenção em Portugal

País da fonte 756 - Suíça

Face aos elementos declarados pelo SP na declaração de rendimentos modelo 3 do ano de 2019, a liquidação de IRS desse ano foi nula, tendo sido considerados rendimentos isentos englobados para determinação da taxa o montante global de €242.177,00 (somatório dos rendimentos declarados das categorias B e H).

Da análise efetuada, verificou-se que o SP declarou no Anexo J e anexo L valores que não coincidem com as faturas remetidas, no âmbito da informação espontânea, respeitantes à empresa C... GMBH, NIF DE....

Dado que foram declarados valores inferiores aos constantes nas faturas emitidas pelo SP à empresa C... GMBH, NIF DE..., foi este notificado, em 30.03.2022, no âmbito do Despacho Externo n.º DI2021..., emitido para os anos de 2019 e 2020, para exibir o(s) contrato(s) original(is) celebrado(s) com a empresa C... GMBH, NIF DE..., traduzido para a língua portuguesa e exibir os documentos comprovativos dos valores de rendimentos inscritos na declaração de rendimentos modelo 3 de IRS apresentada, relativa ao ano de 2019.

Em resposta à notificação o SP exibiu apenas dois contratos traduzidos com a sua assinatura, celebrados com as empresas C... GMBH, NIF ... e C... GMBH, NIF DE..., declarando não possuir os documentos comprovativos dos valores inscritos

6.

na modelo 3 de IRS em virtude de os mesmos se encontrarem arquivados no computador e e-mail da empresa ao qual não tem acesso.

Em 05.07.2022, foi novamente notificado para apresentar cópia dos contratos celebrados com as empresas C... GMBH, NIF DE... e C... GMBH, NIF DE..., assinados por ambas as partes, prova documental em como no âmbito dos referidos contratos permaneceu mais de 183 dias em território alemão, documentos comprovativos da natureza dos serviços prestados às referidas entidades, de modo a ser enquadrado na atividade declarada no anexo L da declaração de rendimentos de IRS do ano de 2019 e prova do grau académico e da inscrição em ordem profissional, caso fosse condição obrigatória para o exercício da profissão.

Em resposta ao requerido foram apresentados os contratos assinados por ambas as partes, o certificado académico e declarado que "Os principais serviços prestados foram assessorar os acionistas da empresa sobre a melhor forma de reestruturação negócio, visando torná-lo lucrativo. Também incluiu assessoria aos acionistas sobre o processo de venda do negócio para a E... da França". Quanto à permanência por mais de 183 dias em território alemão, foi declarado pelo SP que obter essas informações é muito difícil pois não tem esses registos, no entanto, verificou com a empresa na Alemanha e concluíram que no ano de 2019 não passou mais de 183 dias na Alemanha.

Grande parte do trabalho que realizou foi feito a partir do seu escritório sito em Portugal, não possuindo documentos comprovativos.

De acordo com os contratos celebrados com a C... GMBH, NIF D... e D... GMBH, NIF DE..., que tinham como atividade o desenvolvimento e venda de sistemas solares efetuou-se esta breve síntese:

1 - Contrato celebrado em 07.03.2019 com a sociedade C... GMBH com início em de 07.01.2019 e fim previsto em 30.06.2019.

Natureza do serviço: O Consultor aceita prestar os serviços de consultoria no contexto da reestruturação da C... e presta os seus serviços em seu próprio nome e por sua própria conta como um empresário independente, não auferindo qualquer remuneração pela sua atividade como Diretor Geral da C... .

Remuneração: Em geral, o Consultor deverá concentrar o horário em pelo menos o equivalente a 10-12 dias úteis, por mês, destinados aos Serviços do contrato. Pelos seus serviços o Consultor fatura o montante diário líquido de 1.500 Euros por cada dia completo (mínimo 8 horas).

O Consultor será reembolsado por todas as despesas (alojamento, refeições e transporte) contra validação de recibo e emitirá uma fatura dos honorários e das despesas em EUR antes do fim de cada semana de trabalho que deverá ser pago no prazo de 7 dias após receção e aprovação do Conselho de Supervisão 2- Contrato celebrado em 23.10.2019 com a sociedade D... GMBH, com início em 01.11.2019 e fim previsto para 30.04.2020:

Natureza do serviço: os serviços de assessoria estarão essencialmente relacionados com o projeto de operações comerciais da D... e da C... para agrupar o "acesso à energia" numa plataforma.

O Consultor presta os seus serviços por sua própria conta como um empresário independente.

Remuneração: exatamente igual à remuneração do primeiro contrato.

Verificou-se que os valores declarados na declaração modelo 3 de IRS, não coincidem com os valores faturados pelo SP, não tendo sido exibidos quaisquer comprovativos dos valores inscritos na referida declaração do ano de 2019. Face ao exposto, e tendo-se esgotado todas as diligências possíveis em território nacional, foi efetuado pedido de cooperação administrativa internacional a solicitar a remessa de todas as faturas emitidas pelo SP à sociedade D... GMBH, NIF DE..., assim como a indicação dos meios de pagamento, cópia de todos os respetivos comprovativos assim como cópia de todos os contratos celebrados com a referida sociedade.

Em 17-02-2023 foi rececionada informação no SITI (Sistema Integrado de Trocas de Informação), proveniente da Alemanha, tendo sido facultado pelas autoridades alemãs cópia do contrato celebrado em 23-10-2019 com a sociedade D... GMBH, faturas e comprovativos de pagamento. Desta informação verificou-se que o SP

emitiu faturas à empresa D... GMBH no montante total de € 45.898,77 (com inclusão de despesas), no ano de 2019, conforme quadro intra.

Faturas emitidas à D... GMBH (Alemanha) DE3					
Serviços de Gestão (management services)					
Nº fatura	data de emissão	data dos serviços	total fatura sem iva	trabalho realizado	despesas
00250	30.11.2019	01 a 30 de novembro	24.592,12	22.500,00	2.092,12
00251	31.12.2019	01 a 31 de dezembro	21.306,65	21.000,00	306,65
Total			45.898,77	43.500,00	2.398,77

Da informação proveniente da Alemanha apurou-se que o SP emitiu faturas, pelo trabalho realizado às sociedades C... GMBH (€ 254.380,00) e D... GMBH (€ 43.500,00) no valor global de €297.880,00, acrescido das despesas suportadas, no ano de 2019, pela regra de reverse charge em IVA e declarou rendimentos empresariais e profissionais nos anexos J e Lda declaração Modelo 3 no valor de €165.566,00.

Acresce ainda referir que o SP não está coletado para o exercício de qualquer atividade e declarou indevidamente os rendimentos auferidos da categoria B pelo método de isenção em IRS, considerando que respeitavam a atividade de elevado valor acrescentado, quando estes estão sujeitos a tributação em sede de IRS, conforme se explicitará no capítulo seguinte. Face ao exposto, procedeu-se à emissão da ordem de serviço interna n.º 012023..., tendo sido comunicado o início do procedimento inspetivo interno, nos termos do n.º 2 do artigo 69.º da Lei Geral Tributária (LGT), através do ofício n.º ..., datado de 2023-03-03 e enviado por via postal na mesma data.

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1-Factos apurados

Pela análise dos contratos celebrados pelo SP com as empresas C... GMBH e D... GMBH e através dos elementos recolhidos e declarados pelo SP, verificou-se que:

- *Apesar de o SP ser engenheiro de formação não foi nesse âmbito que prestou os serviços às empresas supra mencionadas, mas sim no âmbito da atividade de consultoria;*
- *Prestou os seus serviços por conta própria, como empresário independente e emitiu faturas com o NIF português, não tendo comunicado a emissão de faturas nem utilizado programa informático certificado. Refira-se que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei 28/2019 de 15 de fevereiro, os sujeitos passivos com domicílio em território nacional estão obrigados a utilizar, exclusivamente, programas informáticos que tenham sido objeto de prévia certificação pela AT, sempre que tenham tido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a€ 75.000 ou, quando, no exercício em que se inicia a atividade, o período em referência seja inferior ao ano civil, e o volume de negócios anualizado relativo a esse período seja superior àquele montante;*
- *O SP não entregou qualquer declaração de início de atividade, não se encontrando coletado pelo exercício de uma atividade empresarial;*
- *De acordo com o declarado pelo SP não permaneceu mais de 183 dias em território alemão;*
- *Os valores declarados na declaração modelo 3 de IRS do ano de 2019, não coincidem com os valores faturados às sociedades C... GMBH e D... GMBH (são menores aos auferidos);*
- *O SP não exibiu quaisquer documentos comprovativos dos valores inscritos na declaração modelo 3 de IRS do ano de 2019;*
- *No ano de 2019, no anexo J, quadro 6-B "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA A CATEGORIA B" declarou ter permanecido mais de 183 dias no país da prestação dos serviços (Alemanha). No anexo Lda declaração modelo 3 de IRS do ano de 2019, no quadro 06 -"OPÇÕES POR REGIMES DE TRIBUTAÇÃO", o SP declarou no quadro 6-A "RENDIMENTOS DE ATIVIDADES DE ELEVADO VALOR ACRESCENTADO" a opção pelo englobamento dos rendimentos obtidos pela categoria 8 e no quadro 6-B "RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO*

- *ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL" pelo método de isenção.*

V.2 - Residentes não habituais em território português

De acordo com o n.º 8 do artigo 16º do CIRS, consideram-se residentes não habituais as pessoas singulares que, tendo-se tornado residentes em Portugal de acordo com as regras previstas no n.º1 do referido artigo, não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

Obtido este estatuto, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado em IRS como residente não habitual, pelo período de 10 anos consecutivos, a partir do ano, inclusive da respetiva inscrição como residente em território português, pelo previsto no n.º 9 do artigo 16º do CIRS. Refira-se que o SP inscreveu-se como residente não habitual em 2018-05-24, na atividade com o código 888 (sem atividade de elevado valor acrescentado) tendo-lhe sido atribuído o estatuto com início em 2018-01-01 e fim no ano de 2027.

Relativamente à tributação de rendimentos de trabalho independente (categoria B), é necessário distinguir entre os rendimentos obtidos em território português dos obtidos em território estrangeiro, conforme se segue.

A - RENDIMENTOS DE FONTE PORTUGUESA

Os rendimentos líquidos das categorias A (trabalho dependente) e B (trabalho independente) auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com caráter científico, artístico ou técnico, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa especial de 20%, se não for exercida a opção pelo seu englobamento -n. 10 do artigo 72.º do CIRS (redação à data dos factos).

Esta opção pelo englobamento, a ser exercida, implica a obrigação de englobar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria, em conformidade com o determinado pelo n.º 5 do artigo 22.º do CIRS.

No que respeita aos restantes rendimentos das categorias A e B (não considerados de elevado valor acrescentado) e aos rendimentos das restantes categorias, auferidos por residentes não habituais, os mesmos são englobados e tributados de acordo com as regras gerais estabelecidas no CIRS.

B - RENDIMENTOS DE FONTE ESTRANGEIRA

B.1 - Rendimentos das categorias B (trabalho independente), E (rendimentos de capitais), E (rendimentos prediais] e G (rendimentos derivados de mais-valias] -n.º 5 do artigo 81.º do CIRS

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 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 de 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 da lista aprovada pelo Ministro de Estado e das Finanças (Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro) relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do CIRS, não sejam de considerar obtidos em território português.*

B.2 - Rendimentos da categoria H [pensões) - n.º 6 do artigo 81.º do CIRS (redação à data)

Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria H, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do art.º 25.º do CIRS, aplica-se o método de isenção, bastando que se verifique qualquer das condições previstas nas alíneas seguintes:

- a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou*
- b) Pelos critérios previstos no n. 1 do art. 18.º do CIRS não sejam de considerar obtidos em território português.*

Refira-se, no entanto, que os rendimentos obtidos no estrangeiro (das categorias A, B, E, F, G e H), aos quais se aplica o método da isenção, são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1e no n.º6 do artigo 72.º do CIRS, conforme estabelece o n.º 7 do artigo 81.º do CIRS.

(...)

D -CONVENÇÕES

D.1 -Portugal - Alemanha

Lei n.º 12/82 de 3 de junho - Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital.

No caso em apreço estamos perante um SP residente em Portugal que aufera rendimentos resultantes do exercício de atividades de consultoria na Alemanha (Estado da fonte dos rendimentos), sendo necessário analisar-se a Convenção para evitar a dupla tributação (CDT) celebrada entre Portugal e Alemanha com o

objetivo de determinar a que Estado é atribuída a competência tributária sobre estes rendimentos.

Dado que estamos perante rendimentos classificados como provenientes do exercício de profissões independentes, o artigo da CDT celebrada entre Portugal e Alemanha, publicada na Lei n.º 12/82 de 3 de junho, a analisar será o Artigo 14º da CDT que estabelece o seguinte:

"ARTIGO 14.º - Profissões independentes

1-Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado. Esses rendimentos podem, porém, ser tributados no outro Estado contratante nos seguintes casos:

- a) Se esse residente dispuser, de forma habitual, no outro Estado contratante de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades; neste caso, podem ser tributados no outro Estado contratante unicamente os rendimentos que forem imputáveis a essa instalação fixa; ou*
- b) Se o residente permanecer no outro Estado contratante durante um período ou períodos que, no ano civil, atinjam ou excedam, no total, 183 dias.*

2-A expressão «profissões liberais» abrange, em especial, as actividades independentes de carácter científico literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as actividades independentes de médicos, advogados engenheiros, arquitectos, dentistas e contabilistas."

De acordo com o n.º 1 do artigo 14º da CDT, embora a fonte dos rendimentos seja a Alemanha, estes rendimentos estarão sujeitos a tributação em Portugal. Posto isto, e uma vez que o SP não dispõe de uma instalação fixa na Alemanha para o exercício da sua atividade, conforme menciona na declaração de IRS, a competência tributária é atribuída exclusivamente ao Estado da residência do SP, que é Portugal. Refira-se que o SP não permaneceu na Alemanha mais de 183 dias, conforme adiante se explicitará, pelo que também não cumpre o requisito previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º da CDT.

(...)

Rendimentos da categoria B

Pelo estipulado na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, consideram-se residentes em território português, as pessoas que, no ano de obtenção dos rendimentos, tenham permanecido em território português por mais de 183 dias. No ano em análise, o SP tem o estatuto de residente não habitual, conforme n.º 8 do já citado artigo 16.º.

Embora o SP tenha declarado no anexo J da declaração de rendimentos modelo 3 que permaneceu mais de 183 dias no país da prestação de serviços (Alemanha), em resposta à notificação efetuada para comprovar tal facto, veio referir que obter essas informações é muito difícil pois não tem esses registos, no entanto, verificou com a empresa na Alemanha e concluíram que no ano de 2019 não passou mais de 183 dias na Alemanha. Acrescentou ainda que grande parte do trabalho que realizou foi feito a partir do seu escritório sito em Portugal, não possuindo documentos comprovativos.

Verifica-se que estamos perante um SP residente em Portugal que auferi rendimentos provenientes do exercício de atividades de consultoria na Alemanha (Estado da fonte dos rendimentos), sendo necessário analisar-se a Convenção celebrada com aquele país, nomeadamente o artigo 14.º da CDT, já anteriormente transcrito.

Assim, relativamente aos rendimentos da categoria B apuraram-se os seguintes factos:

- a) O SP não dispôs de instalação fixa na Alemanha, conforme declarado no anexo J da modelo 3;*
- b) O SP não permaneceu na Alemanha mais de 183 dias, de acordo com informação do SP, em resposta à notificação efetuada.*

Constata-se assim, face ao descrito no parágrafo anterior, que o SP não reúne as condições da Convenção para ser tributado na Alemanha, conforme estipulado no n.e 1 do artigo 14.º da CDT celebrada entre Portugal e Alemanha.

Face ao exposto, e dado que o SP não reúne os requisitos para ser tributado na Alemanha, em território português não pode beneficiar do método de isenção na categoria B, nos termos do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

Assim, relativamente aos rendimentos da categoria B, será tributado no país de residência, ou seja, em Portugal.

Por outro lado, o SP declarou no anexo L da declaração de rendimentos que exerce a atividade de elevado valor acrescentado de engenheiro, a que corresponde o código 102 da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro. Embora o SP seja engenheiro de formação, os rendimentos obtidos da categoria B, no âmbito dos contratos celebrados com as empresas C... GMBH e D... GMBH, foram serviços de consultadoria e não de engenharia, de acordo com o descrito nos contratos em causa, sendo que os serviços de consultor não se enquadram na tabela de atividades de elevado valor acrescentado, definidas pela Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro. Pelo que os serviços de consultadoria, prestados pelo SP, não estão abrangidos pelo método de isenção, por não se encontrarem reunidos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, nem tão pouco poderão beneficiar da taxa especial prevista no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS.

Deste modo, estamos perante rendimentos empresariais e profissionais auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, pelo previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, rendimentos que serão tributados em território português em obediência ao princípio estabelecido no artigo 15.º n.º 1 do CIRS, de acordo com o previsto em convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com a Alemanha.

Face aos elementos conhecidos pelos serviços, o SP celebrou contrato com a sociedade C... GMBH pelo prazo de 6 meses e com início em 2019-01-07, pelo que deveria ter procedido à entrega da declaração de início da sua atividade, reportada a essa data, considerando como volume de negócios previsível, no ano de 2019, o valor de € 108.000,00 (€1.500 x 12 dias x 6 meses), face à remuneração prevista no referido contrato e anteriormente descrita no capítulo IV.

Neste sentido, propõe-se a inscrição oficiosa em cadastro do sujeito passivo pelo exercício a atividade de "Consultores", a que corresponde o CIRS 1320, nos termos do artigo 151.º do CIRS, com início a partir de 2019-01-07, data de início do contrato, enquadrado no regime simplificado, em sede de IRS, face ao disposto no n.º 2 do artigo 28.º do CIRS.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, no âmbito do regime simplificado, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação do coeficiente de 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do mesmo código.

D) No RIT relativo ao ano de 2020, refere-se, além do mais, o seguinte:

IV. Descrição da análise efetuada

Conforme informação espontânea proveniente da Administração Fiscal da Alemanha, emitida em 2021-01-13, foi comunicado que de acordo com a contabilidade da empresa C... GmbH, NIF DE..., com sede na Alemanha, foram-lhe prestados serviços pelo sujeito passivo (SP)A..., NIF ..., no entanto não existe informação disponível no VIES/alfândegas ou noutras bases de dados.

Junto com a informação espontânea recebida da Alemanha foram remetidas cópias das faturas emitidas pelo... à empresa C... GmbH, no ano de 2019. Salienta-se o facto destas faturas terem sido emitidas com o NIF português do SP, sem IVA (com indicação de "reverse charge"), não se encontrando o SP coletado em Portugal por qualquer atividade.

Pela consulta à declaração de rendimentos modelo 3 de IRS entregue pelo SP relativa ao ano de 2020, verificou-se que no Anexo B (rendimentos da categoria B - regime simplificado), Anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro) e anexo L (residente não habitual) foram declarados os seguintes valores:

Anexo B (rendimentos categoria B), Anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro) e anexo L (residente não habitual)

Ano	Anexo	rend cat B	ret cat B	rend cat E	ret cat E	rend cat H	ret cat H	Total Rend	Total Ret
2020	B								
	J	160 000,00		4 645,09		13 916,40	1 787,82	178 561,49	1 787,82
	L	160 000,00				13 916,40	1 787,82	173 916,40	1 787,82

Refira-se que o SP entregou o anexo B da declaração de rendimentos modelo 3, onde declarou que auferiu rendimentos profissionais no regime simplificado de tributação, não mencionando qualquer valor no quadro 4 (rendimentos brutos) do referido anexo, inscrevendo apenas valores no quadro 13-8 (informações complementares, nomeadamente o total das prestações de serviços e outros rendimentos do ano, no valor de € 160.000,00). Todavia, o SP não se encontra coletado para o exercício de qualquer atividade em território português.

Relativamente ainda aos rendimentos da categoria B, o SP declarou no anexo B da modelo 3 que exercia a atividade com o código 1000, correspondente a agentes técnicos de engenharia e arquitetura, conforme definido na Tabela de Atividades prevista no artigo 151.º do Código do IRS, publicada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto. Declarou ainda que estava enquadrado no CAE 71120 -- atividades de engenharia e técnicas afins.

No anexo J, declarou que obteve rendimentos empresariais e profissionais no estrangeiro, designadamente na Alemanha, no valor de € 160.000,00, conforme se resume seguidamente.

Categoria B	
Anexo B	Código IRS 1000 - Agentes técnicos de engenharia e arquitetura
	CAE 71120 - Atividades de engenharia e técnicas afins
Anexo J	Pais da fonte 276 - Alemanha
	Código rendim. B03 B03 - Rendimento das atividades profissionais especificamente previstas na Tabela do artigo 151.º do CIRS (exceto B10 e B11). Rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços que tenha enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, com exceção das de artista e desportista (código B08), independentemente de a atividade exercida estar classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, mas com exclusão da atividade com o código "1519 - Outros prestadores de serviços.

No anexo L o SP declarou no quadro 5 que obteve rendimentos no estrangeiro (Alemanha), no âmbito de atividade de elevado valor acrescentado da categoria B, inscrevendo o código 102 que corresponde a "engenheiros" nos termos do anexo à Portaria n.º 12/2010 de 7 de janeiro, no montante de E 160.000,00, sem imposto pago no estrangeiro, optando pelo método da isenção.

No anexo J da declaração de rendimentos modelo 3 declarou ainda ter auferido rendimentos de pensões (categoria H) provenientes da África do Sul, decorrentes de emprego anterior, no valor de € 13.916,40 e retenção de € 1.787,82. Indicou ainda que obteve rendimentos de capitais (categoria E), nomeadamente dividendos ou lucros sem retenção em Portugal oriundos dos EUA, no montante de € 4.645,09, conforme se sintetiza.

Categoria H - Anexo J

Código rendim. H01 - Pensões

País da fonte 710- África do Sul Decorrente de emprego anterior

Categoria E - Anexo J

Código rendim. E11 - Dividendos ou lucros – sem retenção em Portugal

País da fonte 840 - EUA

Face aos elementos declarados pelo SP na declaração de rendimentos modelo 3 do ano de 2020, a liquidação de IRS desse ano foi nula, tendo sido considerados rendimentos isentos englobados para determinação da taxa o montante global de € 173.916,40 (somatório dos rendimentos declarados das categorias B e H).

Da análise efetuada, verificou-se que o SP declarou no Anexo J e anexo L valores que não coincidem com as faturas remetidas, no âmbito da informação espontânea, respeitantes à empresa C... GMBH, NIF DE....

Dado que foram declarados valores inferiores aos constantes nas faturas emitidas pelo SP à empresa C... GMBH, NIF DE..., foi este notificado, em 30.03.2022, no âmbito do Despacho Externo n.º DI2021..., emitido para os anos de 2019 e 2020, para exibir o(s) contrato(s) original(is) celebrado(s) com a empresa C... GMBH, NIF DE..., traduzido para a língua portuguesa e exibir os documentos comprovativos dos valores de rendimentos inscritos na declaração de rendimentos modelo 3 de IRS apresentada, relativa ao ano de 2020.

Em resposta à notificação o SP exibiu apenas dois contratos traduzidos com a sua assinatura, celebrados com as empresas C... GMBH, NIF DE... e D... GMBH, NIF

DE..., declarando não possuir os documentos comprovativos dos valores inscritos na modelo 3 de IRS em virtude de os mesmos se encontrarem arquivados no computador e e-mail da empresa ao qual não tem acesso.

Em 05.07.2022, foi novamente notificado para apresentar cópia dos contratos celebrados com as empresas C... GMBH, NIF DE... e D... GMBH, NIF DE..., assinados por ambas as partes, prova documental em como no âmbito dos referidos contratos permaneceu mais de 183 dias em território alemão, documentos comprovativos da natureza dos serviços prestados às referidas entidades, de modo a ser enquadrado na atividade declarada no anexo Lda declaração de rendimentos de IRS do ano de 2020 e prova do grau académico e da inscrição em ordem profissional, caso fosse condição obrigatória para o exercício da profissão.

Em resposta ao requerido foram apresentados os contratos assinados por ambas as partes, o certificado académico e declarado que "Os principais serviços prestados foram assessorar os acionistas da empresa sobre a melhor forma de reestruturar o negócio, visando tomá-lo lucrativo. Também incluiu assessoria aos acionistas sobre o processo de venda do negócio para a E... da França". Quanto à permanência por mais de 183 dias em território alemão, foi declarado pelo SP que obter essas informações é muito difícil pois não tem esses registos, no entanto, verificou com a empresa na Alemanha e concluíram que no ano de 2020 não passou mais de 183 dias na Alemanha.

Grande parte do trabalho que realizou foi feito a partir do seu escritório sito em Portugal, não possuindo documentos comprovativos.

De acordo com os contratos celebrados com a C... GMBH, NIF DE... e D... GMBH, NIF DE..., que tinham como atividade o desenvolvimento e venda de sistemas solares efetuou-se esta breve síntese:

1- Contrato celebrado em 07.03.2019 com a sociedade C... GMBH com início em de 07.01.2019 e fim previsto em 30.06.2019, pelo que os rendimentos daí derivados encontram-se fora do âmbito do presente procedimento inspetivo.

2- Contrato celebrado em 23.10.2019 com a sociedade D... GMBH, com início em 01.11.2019 e fim previsto para 30.04.2020. Em 21.04.2020, este contrato foi prorrogado até 31.07.2020:

Natureza do serviço: os serviços de assessoria estarão essencialmente relacionados com o projeto de operações comerciais da D... e da C... para agrupar o "acesso à energia" numa plataforma.

O Consultor presta os seus serviços por sua própria conta como um empresário independente.

Remuneração: Em geral, o Consultor deverá concentrar o horário em pelo menos o equivalente a 10-12 dias úteis, por mês, destinados aos Serviços do contrato. Pelos seus serviços o Consultor fatura o montante diário líquido de 1.500 Euros por cada dia completo (mínimo 8 horas).

O Consultor será reembolsado por todas as despesas (alojamento, refeições e transporte) contra validação de recibo e emitirá uma fatura dos honorários e das despesas em EUR antes do fim de cada semana de trabalho que deverá ser pago no prazo de 7 dias após receção e aprovação do Conselho de Supervisão.

Verificou-se que os valores declarados na declaração modelo 3 de IRS, não coincidem com os valores faturados pelo SP, não tendo sido exibidos quaisquer comprovativos dos valores inscritos na referida declaração do ano de 2020. Face ao exposto, e tendo-se esgotado todas as diligências possíveis em território nacional, foi efetuado pedido de cooperação administrativa internacional a solicitar a remessa de todas as faturas emitidas pelo SP à sociedade D... GMBH, NIF DE..., assim como a indicação dos meios de pagamento, cópia de todos os respetivos comprovativos assim como cópia de todos os contratos celebrados com a referida sociedade.

Em 17-02-2023 foi rececionada informação no SITI (Sistema Integrado de Trocas de Informação), proveniente da Alemanha, tendo sido facultado pelas autoridades alemãs cópia dos contratos celebrados em 23-10-2019 e 21-04-2020 com a sociedade D... GMBH, faturas e comprovativos de pagamento. Desta informação

verificou-se que o SP emitiu faturas à empresa D... GMBH no montante total de €346.520,68, no ano de 2020, conforme quadro intra.

Faturas emitidas à D... GMBH (Alemanha) DE					
Serviços de Gestão (management services)					
Nº fatura	data de emissão	data dos serviços	total fatura sem Iva	trabalho realizado	despesas
00252	31.01.2020	01 a 31 de janeiro	25 149,18	19 500,00	5 649,18
00253	27.02.2020	1 a 28 de fevereiro	24 556,81	22 500,00	2 056,81
00254	31.03.2020	01 a 31 de março	24 000,00	24 000,00	0,00
00255	28.04.2020	1 a 30 de abril	30 340,77	30 000,00	340,77
00256	25.05.2020	01 a 31 de maio	30 000,00	30 000,00	0,00
00258	30.06.2020	1 a 30 de junho	33 000,00	33 000,00	0,00
00259	31.07.2020	01 a 31 de julho	34 500,00	34 500,00	0,00
00259	31.08.2020	01 a 31 de agosto	31 500,00	31 500,00	0,00
00270	30.09.2020	1 a 30 de setembro	33 000,00	33 000,00	0,00
00280	31.10.2020	01 a 31 de outubro	33 973,92	33 000,00	973,92
00282	30.11.2020	01 a 30 de novembro	25 500,00	25 500,00	0,00
00283	31.12.2020	01 a 31 de dezembro	21 000,00	21 000,00	0,00
Total			346 520,68	337 500,00	9 020,68

Da informação proveniente da Alemanha apurou-se que o SP emitiu faturas à sociedade D... GMBH no valor global de € 346.520,68, no ano de 2020, pela regra de reverse charge em IVA e declarou rendimentos empresariais e profissionais nos anexos J e Lda declaração Modelo 3 no valor de € 160.000,00. Acresce ainda referir que o SP não está coletado para o exercício de qualquer atividade e declarou indevidamente os rendimentos auferidos da categoria B pelo método de isenção em IRS, considerando que respeitavam a atividade de elevado valor acrescentado, quando estes estão sujeitos a tributação em sede de IRS, conforme se explicitará no capítulo seguinte. Face ao exposto, procedeu-se à emissão da ordem de serviço interna n 012023..., tendo sido comunicado o início do procedimento inspetivo interno, nos termos do n.º 2 do artigo 69.º da Lei Geral Tributária (LGT), através do ofício n.º ..., datado de 2023-03-03 e enviado por via postal na mesma data.

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1 -Factos apurados

Pela análise dos contratos celebrados pelo SP com a empresa D... GMBH e através dos elementos recolhidos e declarados pelo SP, verificou-se que:

- Apesar de o SP ser engenheiro de formação não foi nesse âmbito que prestou os serviços à empresa supra mencionada, mas sim no âmbito da atividade de consultoria;*
- Prestou os seus serviços por conta própria, como empresário independente e emitiu faturas com o NIF português, não tendo comunicado a emissão de faturas nem utilizado programa informático certificado. Refira-se que nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei 28/2019 de 15 de fevereiro, os sujeitos passivos com domicílio em território nacional estão obrigados a utilizar, exclusivamente, programas informáticos que tenham sido objeto de prévia certificação pela AT, sempre que tenham tido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a E 50.000 ou, quando, no exercício em que se inicia a atividade, o período em referência seja inferior ao ano civil, e o volume de negócios anualizado relativo a esse período seja superior àquele montante;*
- O SP não entregou qualquer declaração de início de atividade, não se encontrando coletado pelo exercício de uma atividade empresarial;*
- De acordo com o declarado pelo SP não permaneceu mais de 183 dias em território alemão;*
- Os valores declarados na declaração modelo 3 de IRS do ano de 2020, não coincidem com os valores faturados à sociedade D... GMBH (são menores aos auferidos);*
- O SP não exibiu quaisquer documentos comprovativos dos valores inscritos na declaração modelo 3 de IRS do ano de 2020;*
- No ano de 2020, no anexo J, quadro 6-B "INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA A CATEGORIA B" declarou ter permanecido mais de 183 dias no país da prestação dos serviços (Alemanha). No anexo Lda declaração modelo 3 de IRS do ano de 2020, no quadro 06-"OPÇÕES POR REGIMES DE TRIBUTAÇÃO", o SP*

declarou no quadro 6-A "RENDIMENTOS DE ATIVIDADES DE ELEVADO VALOR ACRESCENTADO" a opção pelo englobamento dos rendimentos obtidos pela categoria B, no quadro 6-B "RENDIMENTOS PREVISTOS NO N.º 12 DO ART.º 72.º DO CIRS INDICADOS NO QUADRO 5B -Inclui Regime Transitório - n.ºs 2 a 5 do A4rt.º 329.º da Lei 2/2020 -anos de 2020 e seguintes" indicou que foi fiscalmente residente em território português até 31-03-2020 e no quadro 6-C "RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO - ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL" pelo método de isenção.

- *Optou pelo não englobamento dos rendimentos de capitais obtidos.*

(...)

V.3 -IRS

Rendimentos da categoria B

Pelo estipulado na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, consideram-se residentes em território português, as pessoas que, no ano de obtenção dos rendimentos, tenham permanecido em território português por mais de 183 dias. No ano em análise, o SP tem o estatuto de residente não habitual, conforme n.º 8 do já citado artigo 16.º.

Embora o SP tenha declarado no anexo J da declaração de rendimentos modelo 3 que permaneceu mais de 183 dias no país da prestação de serviços (Alemanha), em resposta à notificação efetuada para comprovar tal facto, veio referir que obter essas informações é muito difícil pois não tem esses registos, no entanto, verificou com a empresa na Alemanha e concluíram que no ano de 2020 não passou mais de 183 dias na Alemanha. Acrescentou ainda que grande parte do trabalho que realizou foi feito a partir do seu escritório sito em Portugal, não possuindo documentos comprovativos.

Verifica-se que estamos perante um SP residente em Portugal que auferiu rendimentos provenientes do exercício de atividades de consultoria na Alemanha (Estado da fonte dos rendimentos), sendo necessário analisar-se a Convenção celebrada com aquele país, nomeadamente o artigo 14.º da CDT, já anteriormente transcrito.

Assim, relativamente aos rendimentos da categoria B apuraram-se os seguintes factos:

a) O SP não dispôs de instalação fixa na Alemanha, conforme declarado no anexo J da modelo 3;

b) O SP não permaneceu na Alemanha mais de 183 dias, de acordo com informação do SP, em resposta à notificação efetuada.

Constata-se assim, face ao descrito no parágrafo anterior, que o SP não reúne as condições da Convenção para ser tributado na Alemanha, conforme estipulado no n.º 1 do artigo 14.º da CDT celebrada entre Portugal e Alemanha.

Face ao exposto, e dado que o SP não reúne os requisitos para ser tributado na Alemanha, em território português não pode beneficiar do método de isenção na categoria B, nos termos do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

Assim, relativamente aos rendimentos da categoria B, será tributado no país de residência, ou seja, em Portugal.

Por outro lado, o SP declarou no anexo L da declaração de rendimentos que exerce a atividade de elevado valor acrescentado de engenheiro, a que corresponde o código 102 da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro. Embora o SP seja engenheiro de formação, os rendimentos obtidos da categoria B, no âmbito dos contratos celebrados com a empresa D... GMBH, foram serviços de consultadoria e não de engenharia, de acordo com o descrito nos contratos em causa, sendo que os serviços de consultor não se enquadram na tabela de atividades de elevado valor acrescentado, definidas pela Portaria n.º 12/2010 de 7 de janeiro.

Pelo que os serviços de consultadoria, prestados pelo SP, não estão abrangidos pelo método de isenção, não se encontrarem reunidos os requisitos previstos no n.º 5 do artigo 81.º do CIRS, nem tão pouco poderão beneficiar da taxa especial prevista no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS.

Deste modo, estamos perante rendimentos empresariais e profissionais auferidos no exercício, por conta própria de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, pelo previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, rendimentos que

serão tributados em território português em obediência ao princípio estabelecido no artigo 15.º n.º 1 do CIRS, de acordo com o previsto em convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com a Alemanha.

Face aos elementos conhecidos pelos serviços, o SP prestou serviços às sociedades C... GMBH e D... GMBH no ano de 2019, no montante global de E 297.880,00 (com exclusão das despesas), pelo que no ano de 2020 ficará enquadrado no regime da contabilidade, visto que no ano anterior ultrapassou o montante de € 250.000,00, conforme estabelecido no n.º 6 do artigo 28.º do CIRS.

Neste sentido, propõe-se a alteração oficiosa em cadastro do sujeito passivo pelo exercício da atividade de "Consultores", com início a partir de 2020-01-01, enquadrado no regime da contabilidade organizada, em sede de IRS, face ao disposto nos n.ºs 2 e 6 do artigo 28.º do CIRS, a contrario.

(...)

- E) Na sequência da inspeção, em 24-07-2023, os Requerentes foram notificadas das liquidações de IRS n.ºs 2023... e 2023..., nos montantes de 115.636,37€ (cento e quinze mil seiscientos e trinta e seis euros e trinta e sete cêntimos) e 151.361,32€ (cento e cinquenta e um mil trezentos e sessenta e um euros e trinta e dois cêntimos), referentes ao IRS de 2019 e 2020, respetivamente (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F) Em 2018, os Requerentes tornaram-se residentes em Portugal (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- G) No mesmo ano de 2018, os ora Requerentes requereram estatuto de Residente Não-Habitual, o que lhes foi deferido (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H) O Requerente A... continuou a exercer a sua actividade prestando serviços junto das empresas C... GMBH e D... GMBH, as quais possuem sede na Alemanha e actividades noutros países, designadamente africanos (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- I) Durante os anos de 2019 e 2020, o Requerente A... fez várias viagens com estadia em vários países, no exercício da sua actividade profissional relacionada com aquelas empresas (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J) Nem em 2019, nem em 2020 o Requerente A... não esteve mais de 183 dias na Alemanha (RIT, documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral e documento n.º 1 anexo a Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, cujos teores se dão como reproduzidos);
- K) Em 31-08-2023, os Requerentes submeteram, por via do Portal das Finanças, pedido de pagamento em prestações (Documentos n.ºs 8 e 9 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).
- L) O pedido de pagamento em prestações foi indeferido (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- M) A Autoridade Tributária considerou a actividade exercida pelo Requerente A..., aquando da apresentação oficiosa da Declaração de Início de Atividade, como sendo enquadrada na actividade de Consultores (Documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- N) O Requerente A... é engenheiro mecânicos de formação, no âmbito da engenharia industrial (documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O) O Requerente A... encontra-se reconhecido como engenheiro, desde 28-11-1990, pelo Departamento Trabalhista da África do Sul, autoridade competente na África do Sul (Documento n.º 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- P) O Requerente A... tem trabalhado como engenheiro, em projetos do âmbito da energia e energia solar (Documentos n.ºs 14 e 15 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- Q) A C... GMBH e a D... GMBH desenvolviam sua actividade prestação de serviços no domínio das energias renováveis, desenvolvimento e comercialização de sistemas de energia solar fotovoltaica, bem como consultoria sem licença, compra e venda,

planeamento, instalação e manutenção de sistemas de produção de electricidade solar fotovoltaica, especialmente para regiões fora da rede (documentos n.ºs 16, 17 e 18 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- R) Entre 14-02-2019 e 15-07-2019, o Requerente A... exerceu as funções de director-geral da C... GMBH, tendo intervenção na sua reestruturação (documento n.º 16, registos 22 e 24 e documentos n.ºs 17, 18 e 19 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- S) O Requerente A... emitiu recibos relativos à sua actividade indicando serviços de gestão («*Management services*») (documento n.º 21 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- T) Na informação das autoridades alemãs, que consta do processo administrativo e do documento n.º 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se que o Requerente A... tinha actividade no desenvolvimento e venda de sistemas de painéis solares e prestou serviços e foi director gerente da C... GMBH;
- U) Em 15-12-2023, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não se provou que o Requerente A... tivesse prestado à C... GMBH e à D... GMBH serviços de consultadoria em áreas que não fossem relacionados com engenharia e gestão.

Na verdade, sendo a formação e experiência profissionais do Requerente nessas áreas é de presumir que os serviços que prestou foram nessas áreas de actividade e não se provou qualquer facto que justifique que se duvide da correspondência dessa presunção à realidade.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

3. Matéria de direito

O artigo 81.º, n.º 5, do CIRS, na redacção vigente em 2019 e 2020, estabelece o seguinte:

5 - 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:

- 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.*

A Portaria que define as actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a que se refere o corpo do n.º 5 é a Portaria n.º 12/2010, de 17 de Janeiro, que foi alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de Julho.

O Requerente A... tinha estatuto de residente não habitual e auferiu em 2019 e 2020 rendimentos da categoria B de IRS, pagos por empresas alemãs.

Não é controvertido que o Requerente A... tinha estatuto de residente não habitual em Portugal e não permaneceu na Alemanha mais de 183 dias em qualquer dos anos referidos, pelo que é aplicável à tributação desses rendimentos a lei portuguesa, à face do artigo 14.º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho. (CDT)

A controvérsia entre as Partes recai apenas sobre a questão de saber se a actividade do Requerente A... deve ou não ser considerada uma actividade de elevado valor acrescentado, para efeitos do n.º 5 do artigo 81.º do CIRS.

O Requerente A... declarou no anexo L das declarações de rendimentos apresentadas relativamente aos anos de 2019 e 2020 que exerceu a actividade de elevado valor acrescentado de engenheiro, a que corresponde o código 102 da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, na redacção inicial, e o código 21 «Especialistas das ciências físicas, matemáticas, engenharias e técnicas afins», na redacção introduzida pela Portaria n.º 139/2019, de 23 de Julho (com efeitos a partir de 01-01-2020).

No entanto, a administração tributária considerou que, embora o Requerente A... fosse engenheiro de formação, os rendimentos obtidos da categoria B, no âmbito dos contratos celebrados com C... GMBH e a D... GMBH, foram serviços de consultoria e não de engenharia, por ser isso que consta dos contratos celebrados com essas empresas, e entendeu «que os serviços de consultor não se enquadram na tabela de actividades de elevado valor acrescentado, definidas pela Portaria n.º 12/2010 de 7 de janeiro».

Desde logo, como defendem os Requerentes, a prestação de serviços que fossem considerados de consultoria não permitiria excluir a actividade da lista de actividades e elevado valor acrescentado, pois um dos tipos de serviços de consultoria que pode ser prestado é o de consultoria em engenharia, no âmbito de projectos de engenharia industrial eléctrica, como consta do código 71120 dos códigos das actividades económicas (CAE), para que remete o n.º 2 do artigo único da Portaria n.º 12/2010, na redacção inicial:

7112 ACTIVIDADES DE ENGENHARIA E TÉCNICAS AFINS

71120 Compreende, nomeadamente, as actividades de: concepção de máquinas, aparelhos e instalações industriais; **consultoria no âmbito da elaboração de projectos de engenharia industrial (eléctrica e electrónica, minas, química, mecânica, de sistemas, acústica, refrigeração, geológica, hidráulica, etc.); engenharia de construção; serviços de inspecção de edifícios e de outras obras de construção; estudos técnicos especializados para a indústria (processos de produção, climatização, luta contra a poluição, refrigeração, estática, etc.); geologia e prospecção (medidas e observações sobre a estrutura do solo e subsolo e localização de recursos); e levantamentos geodésicos, agrimensura, levantamentos hidrográficos, de solos e de limites fronteiriços, actividades relacionadas com a cartografia e a informação espacial; levantamentos industriais e técnicos.**

Por outro lado, o que resulta da prova produzida, designadamente dos documentos n.ºs 16, 17, 18 e 19, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, é que o Requerente A... desempenhou funções de direcção e gestão empresarial, o que é corroborado pelas informações das autoridades alemãs que constam do documento n.º 20 (que têm acentuado valor probatório, por força do preceituado nos n.ºs 1 e 4 do artigo 76.º da LGT) e pelas facturas cujas cópias constam do documento n.º 21.

Ora, as actividades de gestão de empresas, designadamente de administradores e gestores, eram também consideradas de elevado valor acrescentado, estando indicadas no código 801 da lista anexa à Portaria n.º Portaria n.º 12/2010, na redacção inicial.

Por outro lado, embora a Autoridade Tributária e Aduaneira, erradamente, tivesse continuado a aplicar aos rendimentos do ano de 2020 a lista anexa à Portaria n.º 12/2010, ela tinha sido substituída pela Lista que consta da Portaria n.º 230/2019, com efeitos desde 01-01-2020, mas não deixava de continuar a ocorrer o enquadramento da actividade do Requerente A... nas actividades de elevado valor acrescentado.

Na verdade, nessa nova lista inclui-se o código 21, relativo às actividades de «*especialistas das ciências físicas, matemáticas, engenharias e técnicas afins*», em que se

enquadram a generalidade das actividades de engenharia, inclusivamente de consultadoria em engenharia.

Por outro lado, também as actividades de direcção e gestão de empresas, serviços comerciais e de produção estão previstas nos códigos 112, 12 e 13 da nova lista.

Pelo exposto, tem de se concluir que as liquidações impugnadas, que assentam no pressuposto que a actividade do Requerente A... não se inclui entre as consideradas de elevado valor acrescentado, enferma de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justificam a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

5. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as liquidações de IRS n.ºs 2023 ... e 2023

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **266.997,69**, indicado pelos Requerentes e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 22-03-2024

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)

(Clotilde Celorico Palma)