

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 943/2023-T

Tema: IRS – Residente Não Habitual. Dupla Tributação Internacional. Rendimentos obtidos na África do Sul. Método da isenção.

SUMÁRIO:

I - Cobia à AT, enquanto entidade que coloca em causa o preenchimento dos requisitos para a aplicação da isenção em apreço, o ónus de demonstrar que os rendimentos auferidos na África do Sul, não podem, à luz da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul, ser exclusivamente tributados pela África do Sul.

II - Com efeito, a Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul prevê, no seu Artigo 26.º, a possibilidade de troca de informações entre ambos os Estados, pelo que se impunha à AT, ao abrigo do referido mecanismo e, bem assim, à luz do princípio do inquisitório (cfr., artigo 55.º da LGT) o poder-dever de obter da Autoridade Tributária da África do Sul as informações de que necessitasse.

III - Não obstante, os Requerentes lograram demonstrar que, contrariamente ao que insinua a AT, os rendimentos auferidos na África do Sul foram pagos por uma entidade aí residente, assim se verificando preenchido o requisito (previsto no Artigo 81.º, n.º 4, alínea a), do Código do IRS) que exige a tributação exclusiva pela África do Sul, nos termos do Artigo 15.º da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Hélder Faustino, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, decide o seguinte:

1.

I. RELATÓRIO

1. **A...**, sujeito passivo n.º..., e **B...**, sujeito passivo n.º ..., casados, ambos com domicílio fiscal na Rua ..., no Porto (doravante “Requerentes”), vieram, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e na alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, para apreciação da legalidade do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023..., referente ao ano de 2022, nos termos do qual foi apurado um valor de imposto a pagar de € 686,99, nos seguintes termos e fundamentos:
 - a) O Requerente A... foi, no período compreendido entre Março de 2015 e Maio de 2021, residente fiscal no estrangeiro (Moçambique e África do Sul) e submeteu o pedido de inscrição como Residente Não Habitual junto da AT, no prazo previsto no artigo 16.º, n.º 10, do Código do IRS.
 - b) Tal pedido foi indeferido pelo mero facto de, à data da apresentação do mesmo, o Requerente A... constar, incorrectamente, do cadastro da AT, como residente fiscal em Portugal nos anos de 2019 e 2020.
 - c) Após correcção do referido cadastro, o Requerente A... contestou o referido indeferimento do pedido de inscrição como Residente Não Habitual.
 - d) Entende que, independentemente de a correcção cadastral ter sido efectuada após a submissão do pedido de inscrição como Residente Não Habitual, a situação material do Requerente A... é clara: tornou-se residente fiscal em Portugal no ano de 2021 e não foi residente em Portugal nos 5 anos anteriores.
 - e) O facto de o referido pedido de inscrição como Residente Não Habitual ter sido indeferido pela AT em virtude da correcção cadastral, entretanto corrigida, não afasta o direito que assiste ao Requerente A... de ser considerado e tributado como Residente Não Habitual.

-
- f) Conforme tem sido entendido, de forma unânime, pela jurisprudência dos Tribunais Arbitrais, o pedido de inscrição como Residente Não Habitual não tem efeitos constitutivos do direito dos sujeito passivos a serem considerados como Residentes Não Habituais e a beneficiar do respectivo regime fiscal, sendo tal pedido uma mera formalidade através da qual tal benefício fiscal começa a operar (cfr., as decisões arbitrais proferidas em 24 de Setembro de 2021, no processo n.º 188/2020-T, e em 15 de Dezembro de 2021, no processo n.º 777/2020-T).
- g) A inscrição não é constitutiva do direito de um sujeito passivo de ser considerado como tal e de, conseqüentemente, ser tributado como tal, bastando, para este efeito, que se encontrem preenchidos os pressupostos legais previstos no artigo 16.º, n.º 8, do Código do IRS.
- h) O Requerente A... não pode ficar coartado no exercício de um direito legítimo – de ser tributado como Residente Não Habitual –, pelo simples facto de o pedido de inscrição não ter sido deferido numa concreta data, uma vez que o objectivo do regime dos Residentes Não Habituais é conceder vantagens fiscais a quem tenha sido não residente em Portugal nos 5 anos anteriores ao seu regresso e não a quem tenha cumprido meras obrigações formais, verificáveis e comprováveis através de meios de prova alternativos.
- i) Não parece legítimo, e almeja-se que não venha a suceder, que a AT se venha a refugiar numa mera formalidade – que não é constitutiva do direito a beneficiar do regime dos Residentes Não Habituais –, quando, para efeitos da verdade material, o Requerente A... reúne todos os pressupostos para ser tributado como Residente Não Habitual, tendo inclusivamente apresentado o pedido de inscrição de forma tempestiva.
- j) Mais, o Requerente A... obteve no estrangeiro, no ano de 2022, rendimentos do trabalho dependente na África do Sul, no valor total de € 116.837,66, os quais foram sujeitos a tributação na África do Sul, designadamente, € 43.746,99, a título de imposto e € 19.226,13, a título de contribuições para a Segurança Social.
- k) Ora, tendo os rendimentos do trabalho dependente obtidos na África do Sul sido efectivamente tributados nesse mesmo país, uma vez que o artigo 15.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul atribui competência tributária àquele país, encontra-se preenchido o pressuposto previsto no

artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS, para efeitos de aplicação do método da isenção aí previsto.

- l) Neste sentido, em resultado do direito de o Requerente A... ser considerado e tributado como Residente Não Habitual, deveria ter sido aplicado o método de isenção sobre os rendimentos do trabalho dependente auferidos na África do Sul, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 5 de Dezembro de 2023, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 6 de Dezembro de 2023. Em 26 de Janeiro de 2024, 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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o árbitro signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, em 26 de Janeiro de 2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro nomeado, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral ficou, assim, constituído em 14 de Fevereiro de 2024, tendo sido proferido despacho arbitral nessa data em cumprimento do disposto no artigo 17.º do RJAT, notificado à AT para, querendo, apresentar resposta.

Em 7 de Março de 2024, a AT apresentou Requerimento, tendo junto aos autos cópia do despacho do Director de Serviços de Registo de Contribuintes (“DSRC”), de 6 de Março de 2024, que, com os fundamentos constantes na Informação n.º 439/2024, daquela Direcção de Serviços, deferiu o pedido de inscrição como Residente Não Habitual do Requerente A..., com efeitos ao ano de 2021. Mais se informou o Requerente, em complemento da informação prestada pela DSRC, que poderia, em virtude da alteração da sua situação tributária, apresentar uma declaração de substituição do IRS referente ao ano de 2022, que reflecta o estatuto de

Residente Não Habitual, com vista à emissão pelo sistema informático da AT de uma nova liquidação.

Em 8 de Março de 2024, foi proferido Despacho arbitral concedendo aos Requerentes prazo para se pronunciarem sobre o teor do Requerimento apresentado pela AT.

Em 19 de Março de 2024, o Requerente A... apresentou Resposta ao Requerimento da AT. Em suma, o Requerente A... alega:

- a) Conforme sugerido pela AT, o Requerente A... apresentou, no dia 11 de Março de 2024, uma declaração de substituição do IRS referente ao ano de 2022, já na qualidade de Residente Não Habitual.
- b) Em face da apresentação da referida declaração de substituição, e para concretização do regime de Residente Não Habitual, importa à AT proceder: (i) à anulação do acto de liquidação em apreço e, bem assim, (ii) à emissão de um novo acto de liquidação que proceda à aplicação do regime de Residente Não Habitual que foi, entretanto, reconhecido por aquela mesma entidade.
- c) Apenas com a emissão / junção do despacho de anulação do acto impugnado e do novo acto de liquidação referente ao ano de 2022, poderá dar-se por satisfeita a pretensão do Requerente A... e ser, conseqüentemente, determinada a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Em 21 de Março de 2024, foi proferido Despacho arbitral solicitando à AT que procedesse à junção aos autos, com a maior brevidade possível, do despacho de anulação do acto de liquidação objecto do presente Processo Arbitral e, bem assim, do novo acto de liquidação que aplique o regime fiscal para Residentes Não Habituais que foi, entretanto, reconhecido pela Requerida. Mais se convidou a AT a pronunciar-se sobre a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide (após a emissão / junção aos autos dos referidos actos tributários) proposta pelo Requerente A... .

Em 23 de Abril de 2024, a AT apresentou Requerimento, tendo junto aos autos cópia do despacho da Subdiretora-Geral da Área da Gestão Tributária - Impostos Sobre o Rendimento, de 19 de Abril de 2024, que, com os fundamentos constantes na Informação Complementar n.º 100/2024, da Direcção de Serviços do IRS, reapreciou o acto de liquidação objecto do presente processo arbitral. Em suma, a AT alega:

- a) Posta a posição do DSRC, é evidente que o argumento relativo à Residência Não Habitual do sujeito passivo, que constituía o óbice ao deferimento do pedido do sujeito passivo, fica desprovido de qualquer sentido.
- b) Para a aplicação do método de isenção contido na norma do artigo 81.º, n.º 5, alínea a), do Código do IRS, é necessária a efectiva tributação dos rendimentos do trabalho dependente em causa na África do Sul.
- c) Circunstância que o Requerente A... logra demonstrar, por via do documento intitulado “*INCOME TAX - ITA34 Notice of Assessment*”, da SARS - *South African Revenue Service*, que demonstra a sujeição a tributação, do denominado “*Employment income [IRP5/IT3(a)]*”, no montante de 2114598.00 ZAR (Rand da África Do Sul) = € 116.837,66.
- d) É, igualmente, verdade que a norma do artigo 81.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS, ordena a efectiva tributação na África do Sul, mas segundo as regras da respectiva Convenção para Evitar a Dupla Tributação.
- e) Neste sentido, a norma contida no artigo 15.º, n.º 2 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul, abre a possibilidade de tributação exclusiva no país de residência do sujeito passivo.
- f) Ora, a única forma de obviar esta hipótese, em face da confirmação da Residência Não Habitual em território português, desde 2021, passa pela demonstração da localização da residência, ou do estabelecimento estável, da entidade pagadora, na África do Sul.
- g) Circunstância que não se encontra ressalvada, pelo que o pedido de anulação da liquidação em apreço, de modo a reflectir o método de isenção aos rendimentos do trabalho dependente, encontra-se, ainda assim, comprometido.

Em 23 de Abril de 2024, foi proferido Despacho arbitral concedendo aos Requerentes prazo para se pronunciarem sobre o teor do Requerimento apresentado pela AT.

Em 3 de Maio de 2024, apresentou Resposta ao Requerimento da AT, tendo junto cópia de recibos de vencimento emitidos pela entidade pagadora dos rendimentos, do contrato de arrendamento na África do Sul e de facturas de *internet*. Em suma, o Requerente A... alega:

- a) A AT apenas vem colocar em causa a hipótese de as remunerações não terem sido pagas por entidade residente ou com estabelecimento estável na África do Sul.
- b) Considera não ser de aplicar a isenção prevista no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS, pelo facto de não ter sido demonstrado pelo Requerente A... que a entidade pagadora dos rendimentos em causa tem a sua residência na África do Sul.
- c) A AT vem colocar em causa os elementos declarados pelo Requerente A... na sua declaração anual de rendimentos e, bem assim, os elementos declarados no processo arbitral, violando, assim, a presunção de veracidade que recai sobre os elementos declarados pelos sujeito passivos, conforme estabelece o artigo 75.º da LGT.
- d) Cabe AT, enquanto entidade que coloca em causa o preenchimento dos requisitos declarados pelo Requerente A..., o ónus de demonstrar que tais rendimentos não podem, de acordo com a Convenção para Evitar a Dupla Tributação, ser exclusivamente tributados pela África do Sul.
- e) Neste sentido, sempre se diga que a Convenção para Evitar a Dupla Tributação prevê, no seu artigo 26.º, a possibilidade de troca de informações entre estes dois Estados.
- f) Pelo que se impunha à AT, ao abrigo do princípio do inquisitório (artigo 55.º da LGT) e à luz do referido artigo 26.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, obter das autoridades tributárias da África do Sul as informações de que necessitasse, designadamente, para confirmação de que os rendimentos auferidos pelo Requerente A... na África do Sul são exclusivamente tributáveis neste país, à luz do artigo 15.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação.
- g) Ao invés, é lançado o ónus da prova para o Requerente A..., ao arrepio dos princípios da veracidade das declarações do sujeito passivo, ónus da prova e inquisitório.

- h) Refira-se a este respeito, que a isenção prevista no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS, não depende da apresentação prévia de qualquer documentação comprovativa por parte do sujeito passivo, sem prejuízo dos poderes de fiscalização *a posteriori* da AT.
- i) Sem prejuízo, e para efeitos desta demonstração, o Requerente A... junta recibos de vencimento emitidos, no ano de 2021, pela entidade pagadora dos rendimentos em causa, através dos quais é possível confirmar a residência da mesma na África do Sul (cfr. Documento n.º 1).
- j) Fica, assim, esclarecida a dúvida levantada pela AT, ficando, conseqüentemente, demonstrado que a entidade pagadora dos rendimentos é efectivamente residente na África do Sul, não podendo, conseqüentemente, os rendimentos ser tributados por Portugal, em conformidade com o disposto no artigo 15.º, n.º 2, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação.
- k) Pese embora a AT não coloque em causa que os rendimentos obtidos na África do Sul resultam de emprego aí exercido pelo Requerente A... (para efeitos de verificação do pressuposto igualmente previsto no artigo 15.º, n.º 2, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, para exclusão da competência tributária de Portugal), para efeitos de demonstração de que o Requerente A... exerceu efectivamente o seu emprego na África do Sul, junta ao Processo Arbitral o contrato de arrendamento que atesta que o Requerente se encontrava fisicamente presente na África do Sul no ano de 2021 (cfr. Documento n.º 2).
- l) Junta, igualmente, facturas de *internet*, datadas de 2021, em nome do Requerente A..., também demonstrativas de que o Requerente A... se encontrava a exercer o emprego presencialmente na África do Sul (cfr. Documento n.º 3).
- m) Nesse sentido, tem-se por demonstrado (i) não só que a entidade pagadora dos rendimentos é residente na África do Sul, conforme pretendido pela AT, mas também, (ii) que o Requerente A... exerceu o emprego gerador dos rendimentos em causa naquele mesmo território.
- n) No que respeita ao requisito da presença por mais de 183 dias na África do Sul, pese embora a AT não o coloque em causa, o mesmo resulta do facto de o Requerente A... apenas ter alterado a sua residência para Portugal em Setembro de 2021, conforme

resulta demonstrado no Processo Arbitral e conforme já foi reconhecido pela própria AT.

- o) Resulta plenamente demonstrado que os rendimentos do trabalho dependente em apreço não podiam, à luz do artigo 15.º, n.º 2, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, ser tributados em Portugal, verificando-se, conseqüentemente, preenchidos os pressupostos para aplicação da isenção prevista no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS, motivo pelo qual deverá o acto de liquidação em apreço ser anulado em conformidade.

Em 8 de Maio de 2024, foi proferido Despacho arbitral dispensando a reunião do artigo 18.º do RJAT, convidando as partes a apresentar alegações escritas, sucessivas, no prazo de 10 dias.

Em 24 de Maio de 2024, os Requerentes apresentaram alegações escritas, mantendo no essencial o alegado anteriormente, mas juntando documentação adicional referente ao ano de 2022, e não a 2021, como por lapso fora apresentada.

A AT não apresentou alegações escritas.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

- a) Por motivos profissionais, a partir de Março de 2015 o Requerente A... estabeleceu, juntamente com a sua família, a sua residência na África do Sul, tendo residido fora do território português (África do Sul e Moçambique) até Maio de 2021, data em que regressaram a Portugal.
- b) Aquando da sua saída de Portugal, o Requerente A... não havia formalizado a alteração da sua residência fiscal junto da AT, motivo pelo qual, configuravam, erroneamente, registados no cadastro como residentes em Portugal durante todo o referido período de 2015 a 2021.
- c) Em 24 de Setembro de 2021, no ano do seu regresso a Portugal, o Requerente A... formulou e apresentou o pedido de inscrição como Residente Não Habitual no Portal da AT (cfr. Informação n.º 439, da DSRC, junta ao Requerimento de 7 de Março de 2024).
- d) O pedido de inscrição como Residente Não Habitual foi indeferido pela AT, com fundamento no facto de o Requerente A... se encontrar, então, registado como residente fiscal em Portugal nos anos de 2016, 2017 e 2018 (cfr. Documento n.º 4 junto com o PPA).
- e) A alteração da residência fiscal, com efeitos retroactivos, do referido cadastro foi apenas concretizada em 29 de Novembro de 2021 (cfr. Documento n.º 3 junto com o PPA e Informação n.º 439, da DSRC, junta ao Requerimento de 7 de Março de 2024).
- f) Em 9 de Março de 2022, o Requerente A... contestou o indeferimento do pedido de inscrição como Residente Não Habitual, através da apresentação das alegações no portal da AT, referindo que, nos anos 2017, 2018 e 2019, residiu na África do Sul, entregando um documento do IRN onde consta a sua residência em Portugal apenas desde 24 de

- Maio de 2021 (cfr. Documento n.º 5 junto com o PPA e Informação n.º 439, da DSRC, junta ao Requerimento de 7 de Março de 2024).
- g) Referiu, ainda, que foi efectuado um pedido de alteração de morada com efeitos retroactivos, para que as moradas entre o IRN e a AT estivessem em consonância, e que o Serviço de Finanças de Alcácer do Sal havia confirmado que as alterações estariam já efectuadas em Fevereiro (de 2022) (cfr. Informação n.º 439, da DSRC, junta ao Requerimento de 7 de Março de 2024).
- h) À data da apresentação do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, o REQUERENTE A... aguardava, ainda, resposta à referida contestação, tendo sido informado pela AT que tal contestação se encontrava ainda a ser apreciada, devendo aguardar pela notificação da decisão (cfr. Documento n.º 6 junto com o PPA).
- i) Em 29 de Junho de 2023, o Requerente A... procedeu, conjuntamente com a Requerente B... à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS, relativa ao ano de 2022, na qual indicou a sua sujeição ao regime dos Residentes Não Habituais, tendo preenchido, para o efeito, o Anexo L.
- j) Em 30 de Junho de 2023, o Requerente A... foi notificado da existência de erros na declaração, em virtude do preenchimento do Anexo L, tendo em consideração que não constava como tal do cadastro da AT (cfr. Documento n.º 7 junto com o PPA).
- k) A Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS, relativa ao ano de 2022, foi apresentada sem ser reconhecida a qualidade de Residente Não Habitual do Requerente A... (cfr. Documento n.º 8 junto com o PPA).
- l) O rendimento declarado pelos Requerentes, no ano de 2022, resulta de:
- rendimentos do trabalho dependente e independente obtidos em território nacional pelos REQUERENTES, no montante total de € 66.859,89; e de
 - rendimentos do trabalho dependente obtidos no estrangeiro (na África do Sul), pelo Requerente A..., no montante de total de € 116.837,66, no âmbito de contrato de trabalho celebrado para exercício de funções na qualidade de “*Country Manager South Africa*”, na empresa C..., entidade pagadora dos rendimentos, com morada em ..., Joanesburgo (cfr. Anexo 1 e 3, juntos com o Requerimento de 24 de Maio de 2024).

- m) O Requerente A... esteve fisicamente presente na África do Sul para efeitos de exercício neste país da actividade geradora de rendimentos aí auferidos no ano de 2022 (cfr. Anexo 2 junto com o Requerimento de 24 de Maio de 2024).
- n) Os rendimentos de fonte estrangeira obtidos pelo Requerente A... foram objecto de tributação na África do Sul, em conformidade com a Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul (cfr. “*INCOME TAX - ITA34 Notice of Assessment*”, da SARS - *South African Revenue Service*, Documento n.º 9 junto com o PPA).
- o) Na sequência da apresentação da Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS, relativa ao ano de 2022, os Requerentes foram notificados do acto de liquidação objecto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral, nos termos do qual foi apurado um valor a pagar de € 686,99, com data-limite de pagamento a 6 de Setembro de 2023 (cfr. Documento n.º 1).
- p) O acto de liquidação de IRS teve por base a sujeição da totalidade dos rendimentos auferidos pelos Requerentes às regras de tributação aplicáveis aos sujeito passivos em geral, sem considerar as regras de tributação do regime fiscal dos Residentes Não Habituais, de acordo com as quais os rendimentos obtidos no estrangeiro estariam isentos de tributação, em conformidade com o disposto no artigo 81.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS.
- a) Em 5 de Dezembro de 2023, o Requerente apresentou o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.
- b) Por Despacho do Director de Serviços de Registo de Contribuintes, de 6 de Março de 2024, e com os fundamentos constantes na Informação n.º 439/2024, daquela Direcção de Serviços, a AT deferiu o pedido de inscrição como Residente Não Habitual do Requerente A..., com efeitos ao ano de 2021.
- c) Em 11 de Março de 2024, os Requerentes apresentaram uma Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS, relativa ao ano de 2022, reflectindo a qualidade de Residente Não Habitual do Requerente A... (cfr. Declaração Substituição Modelo 3 anexa ao Requerimento de 19 de Março de 2024).

- d) Os rendimentos do trabalho dependente obtidos pelo Requerente A... na África do Sul, no valor total de € 116.837,66, foram sujeitos a tributação na África do Sul, no montante de € 43.746,99, a título de imposto (cfr. Anexo L da Declaração Substituição Modelo 3 anexa ao Requerimento de 19 de Março de 2024).
- e) A AT decidiu manter o acto de liquidação em apreço, por considerar que não se encontrava demonstrado que os rendimentos auferidos na África do Sul pelo Requerente A... foram pagos por uma entidade residente nesse país, em conformidade com os requisitos previstos no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS para efeitos de aplicação da isenção sobre aqueles mesmos rendimentos.

Factos dados como não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal Arbitral considera relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que tenha interesse para a decisão.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal Arbitral não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas

partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

Delimitação do objecto do litígio

A questão que se suscita no presente Processo Arbitral é a de saber se o Requerente A... tem, ou não, direito a beneficiar, enquanto Residente Não Habitual – cuja qualidade foi reconhecida pela AT, na pendência do presente Processo Arbitral –, da isenção aplicada aos rendimentos do trabalho dependente auferidos na África do Sul, conforme previsto no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS.

Vejamos,

Dispõe o n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS que “*aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A aplica-se o método da 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 (...)*” [sublinhado nosso].

Já nos termos do artigo 15.º, n.º 2, *a contrario sensu*, da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul, os rendimentos auferidos por um residente em Portugal não serão aqui tributados (mas apenas na África do Sul), contanto que tais rendimentos (i) resultem de um emprego exercido na África do Sul, (ii) o sujeito passivo permaneça naquele país mais de 183 dias e (iii) as remunerações sejam pagas por entidade residente ou com estabelecimento estável na África do Sul.

De acordo com o Despacho que decidiu manter o acto de liquidação em apreço, não foi demonstrado pelos Requerentes o requisito da competência de tributação exclusiva desses rendimentos na África do Sul, de acordo com a alínea a) do n.º 4 do artigo 81.º do Código do IRS.

A AT veio invocar a hipótese de as remunerações auferidas pelo Requerente A... na África do Sul não terem sido pagas por entidade residente ou com estabelecimento estável na África do Sul.

Refere o Despacho que “*(...) a única forma de obviar esta hipótese [i.e. tributação em Portugal], em face da confirmação da residência não habitual em território português, desde 2021, passa pela demonstração da residência, ou do estabelecimento estável, da entidade pagadora, na África do Sul*”. [sublinhado e sombreado nossos].

Ou seja, considera AT não ser de aplicar a isenção prevista no artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS, pelo facto de não ter sido demonstrado pelo Requerente que a entidade pagadora dos rendimentos em causa tem a sua residência na África do Sul.

Antes de mais, importa salientar que cabia à AT, enquanto entidade que coloca em causa o preenchimento dos requisitos para a aplicação da isenção em apreço, o ónus de demonstrar que os rendimentos auferidos pelo Requerente A... na África do Sul, não podem, à luz da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul, ser exclusivamente tributados pela África do Sul.

Com efeito, a Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul prevê, no seu Artigo 26.º, a possibilidade de troca de informações entre ambos os Estados, pelo que se impunha à AT, ao abrigo do referido mecanismo e, bem assim, à luz do princípio do inquisitório (cfr., artigo 55.º da LGT) o poder-dever de obter da Autoridade Tributária da África do Sul as informações de que necessitasse, designadamente, para confirmação de que os rendimentos auferidos pelo Requerente A... na África do Sul são exclusivamente tributáveis neste país, à luz do Artigo 15.º daquela mesma Convenção.

No entanto, é lançado o ónus da prova sobre o Requerente A..., ao arrepio dos princípios da veracidade das declarações do sujeito passivo, do ónus da prova e do inquisitório (cfr., artigos 75.º, 74.º e 58.º da LGT).

Não obstante, os Requerentes lograram demonstrar que, contrariamente ao que insinua a AT, os rendimentos auferidos na África do Sul foram pagos por uma entidade aí residente, assim se verificando preenchido o requisito (previsto no Artigo 81.º, n.º 4, alínea a), do Código do IRS) que exige a tributação exclusiva pela África do Sul, nos termos do Artigo 15.º da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul.

Com efeito, dos recibos de vencimento emitidos no ano de 2022 pela entidade pagadora dos rendimentos juntos aos autos pelos Requerentes, é possível confirmar que a entidade pagadora C... é efectivamente residente na África do Sul – ... (Joanesburgo, África do Sul).

Esta circunstância é, igualmente, corroborada pela informação constante do site da empresa:
[https://... .](https://...)

Consequentemente, os rendimentos auferidos pelo Requerente A... não podem ser tributados por Portugal, em conformidade com o disposto no artigo 15.º, n.º 2, da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul.

Mais,

Apesar de não ser questionado pela AT, os Requerentes apresentaram igualmente alguns comprovativos (cópia do contrato de arrendamento entre 1 de Fevereiro de 2020 e 31 de Janeiro de 2022, factura e reserva de alojamento de 12 a 15 de Dezembro de 2022) que atestam que o Requerente A... esteve fisicamente presente na África do Sul para efeitos de exercício neste país da actividade geradora de rendimentos aí auferidos no ano de 2022.

Em face do exposto, resulta plenamente demonstrado que os rendimentos do trabalho dependente auferidos no ano de 2022 pelo Requerente A... na África do Sul não podiam, à luz do Artigo 15.º, n.º 2, da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a África do Sul, ser tributados em Portugal.

Verificam-se, consequentemente, preenchidos os pressupostos para aplicação da isenção prevista no Artigo 81.º, n.º 4, do Código do IRS, motivo pelo qual deverá o acto de liquidação em apreço ser anulado em conformidade.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral e, em consequência:

- a) Anular o acto tributário em apreço, com todas as consequências legais;
- b) Condenar a AT no pagamento integral das custas do processo.

V. VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do CP., do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 20.267,99 (vinte mil duzentos e sessenta e sete mil e noventa e nove cêntimos), valor indicado pelos Requerentes e não contestado pela AT.

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem no valor de € 1.224,00 (mil, duzentos e vinte e quatro euros) a cargo da AT.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de Maio de 2024

(Hélder Faustino)