

Sumário

I - Sendo as pessoas residentes em território português o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos (art. 15º do CIRS), sendo sempre havidos como residentes em território português as pessoas que aqui correm qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo (art. 16º n.º 2 do CIRS), agregado familiar não separado judicialmente e seus dependentes (art. 14º n.º 3 al. a) do CIRS), cabendo a ambos os Códigos Civil).

II - As remunerações de trabalho dependente, auferidas na Alemanha, por residente em Portugal, são permanentemente por mais de 183 dias.

III - Porém, o rendimento de todo o agregado familiar deve ser tributado em Portugal, deduzindo disposto no art. 24.º, n.º 1, da Convenção aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho.

Texto integral

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

I

O Representante da Fazenda Pública (adiante Recorrente) não se conformando com a sentença de 1.ª Instância, que julgou procedente a presente impugnação judicial deduzida por **Edgar e Marlene**, N.º 100/2001, no montante global de € 3 688,15, veio dela recorrer, concluindo, em sede de alegações finais, que:

1. A d.ª sentença considerou provado que o impugnante auferiu rendimentos do trabalho dependente em empresa Alemã;
 2. A d.ª sentença considerou que o impugnante com referência ao ano de 2001, é considerado residente em Portugal;
 3. Entre o Estado Português e o Estado Alemão foi celebrada Convenção sobre Dupla Tributação Internacional;
 4. A d.ª sentença fez enquadramento dos factos no n.º. 2 do art.º 15º da referida Convenção;
 5. A Fazenda Pública defende que tais factos têm enquadramento na 2ª parte do n.º. 1 do art.º 15º da CDT;
 6. Estamos perante uma situação de competência cumulativa para Portugal e Alemanha, quanto à tributação dos rendimentos, na 2ª parte do n.º. 1 do art.º 15º da CDT, competindo à Administração Fiscal Portuguesa a eliminação da dupla tributação, seguindo as regras de tributação internas do Código do IRS.
- Termos em que deverá a d.ª sentença recorrida ser anulada e substituída por outra que declare a manutenção na ordem jurídica.

Contra-alegando vieram os **Recorridos** concluir:

1ª - Ao contrário do que diz a Recorrente, as remunerações obtidas por um residente em Portugal, cujos rendimentos são tributados em Portugal se ele tiver permanecido na Alemanha por um período superior a 183 dias, não são tributados em Portugal se ele tiver permanecido na Alemanha por um período inferior a 183 dias.

2ª - O artigo 15º da Convenção funciona como regra especial, de exclusão das regras de tributação do CIRS, uma vez que no conflito entre a Lei Interna do Estado Português e a Lei emergente de Tratado a solução consignada no Tratado - sob pena de ficar violado o artigo 8º da CRP.

3ª- E o artigo 24º da Convenção, que contém uma norma excepcional, só seria aplicável nesta situação se os rendimentos em questão pudessem ser tributados pelo Estado Português, caso em que lhe cumpria aplicar a regra geral.

4ª- A doutrina essencial da Convenção, e no que aqui interessa, é a preocupação de evitar a dupla tributação dos rendimentos dos emigrantes na Alemanha, aí trabalhando mais de 183 dias por ano, mas que mantenham em Portugal o seu agregado familiar -sendo pois o seu fundamental escopo a protecção dos cidadãos/contribuintes, e como tal deve ser interpretada de forma a evitar a dupla tributação.

5ª- O Recorrido ao ser tributado em Portugal, como defende a Recorrente, embora com dedução do IR, deixa de ter um tratamento igual ao dos trabalhadores Alemães, porque de novo tributado, e a sua carga tributária é menor.

6ª- E, ao ser tributado em Portugal, o Recorrido é tratado de forma desigual relativamente a qualquer outro trabalhador alemão, porque a Administração Fiscal não considera, aqui, os encargos de natureza parafiscal (donativos eclesásticos, etc.) obrigatórios, que o Recorrido suporta na Alemanha.

7ª Esta desigualdade, além de afectar o direito fundamental à igualdade consagrado no CPA, na Constituição, constitui ainda um entrave à livre circulação de pessoas no espaço comunitário.

8ª Ora, os Estados membros são obrigados a respeitar as regras comunitárias e, sobretudo, a respeitar os direitos dos outros Estados Membros e dos seus próprios nacionais que fizeram uso das liberdades garantidas pelo Tratado.

9º A sentença recorrida evidencia uma correcta compreensão dos factos e uma exacta e rigorosa interpretação da Convenção.

NESTES TERMOS

Julgando-se improcedente por não provado o presente recurso se fará **JUSTIÇA**

A **Procuradora-Geral Adjunta** neste Tribunal emitiu parecer, a fls. 143 e 144, discordando da

concluindo no sentido de ser concedido provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, importa apreciar e decidir.

II

É a seguinte a factualidade declarada provada na 1ª instância e a constante de documentos para os qu

1. O Impugnante apresentou, em 13 de Novembro de 2002, a declaração modelo 3 de Imposto sobre 2001, acompanhada do respectivo anexo J, tendo declarado rendimentos do trabalho no montante de : de 1.280,25 € - informação de fls. 17 do processo apenso.

2. Esses rendimentos foram auferidos pelo Impugnante marido numa empresa alemã, na Alemanha, d
3. A Impugnante mulher, que é doméstica, não auferiu qualquer rendimento, viveu durante esse a Valpaços.

4. Conjuntamente com a declaração Modelo 3 fizeram a entrega do documento comprovativo dos rendi
5. Em 31 de Dezembro de 2002, procederam os Serviços à liquidação de Imposto sobre o Rendimen resultou imposto a pagar no montante de 3.688,15 € de imposto e 164,23 € de juros compensat pagamento voluntário expirou em 19-02-2003.

6. Os Impugnantes não indicaram no anexo J as contribuições obrigatórias para a Segurança na Alema
7. Os Impugnantes deduziram reclamação graciosa em 19-02-2003, a qual foi parcialmente deferi oficiosa de correcção, os descontos para a Segurança Social no montante de 6.722,98 €
8. A decisão da reclamação graciosa foi notificada aos Impugnantes pelo ofício n.º 1674 datado de 08-1
9. A Impugnação foi deduzida em 23 de Junho 2004.

*

Ao abrigo do disposto no art.712º do CPC, adita-se a seguinte matéria de facto que igualm para a boa decisão da causa:

10. Nesse ano de 2001 o impugnante marido residiu na Alemanha por mais de cento e oitenta e três *petição inicial*.

III

Como bem se refere na sentença recorrida, a única questão que se coloca nos presentes autos remunerações de trabalho auferidas pelo impugnante marido, na Alemanha, durante os 365 dias do a Portugal, provado como está que, durante esse ano, ele residiu naquele país por um período superior a o imposto correspondente, tendo a impugnante mulher e o filho permanecido a residir em Portugal, em

Dito de outro modo, o que se pretende é saber se o acto de liquidação impugnado padece do vício de v celebrada entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação capital, aprovada pela Lei nº 12/82, de 3 de Junho, com aviso de troca de instrumentos de ratificação 1982 (adiante designada simplesmente por Convenção).

Ora esta questão tem sido tratada de forma uniforme, por parte do Supremo Tribunal Administrativo, como abaixo indicaremos, e veio também a ser acolhida já pela recente jurisprudência Rec. nº 00058/04; em 1/06/06, no Rec. nº 00063/03-Penafiel; em 7/09/06 no Rec. nº 00070/02-Br revendo posição e derogando aquela que havia sido a proferida no TCAS, nos processos citados na ser Assim sendo, e para fundamentação, passamos a respigar o constante do acórdão do STA, de 15/03/ na íntegra

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/aef342e3d60d71e280257139004d31>
"A Lei nº 12/82, de 3 de Junho, aprovou a Convenção entre a República Portuguesa e a República Fe em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, com aviso de troca de instrumentos Série, de 14 de Outubro de 1982.

Nos termos do art. 4.º, n.º 1, da Convenção, cumpre ao direito interno, - "à legislação" -, de cada u "devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza O seu n.º 2 dispõe para o caso de uma pessoa singular ser residente de ambos os Estados, enunciando nos termos da alínea a), "será considerada residente do Estado em que tenha uma habitação permai Estados sê-lo-á "do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (ci

No caso, o impugnante tinha habitação permanente em Portugal, onde residia a sua mulher e economicamente sustentava.

Ora, nos termos do art. 16º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singul havidos como residentes em território português, as pessoas que constituem o agregado familiar, desd incumbe a direcção do mesmo".

O agregado familiar é constituído – nomeadamente – pelos cônjuges não separados judicialmente e se cabe a respectiva direcção – art. 1671º, n.º 2 do Código Civil.

Trata-se de uma presunção *juris et de jure* de residência em Portugal, das pessoas que constituem o agregado familiar e das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

Cf. Alberto Xavier, Direito Tributário Internacional, Tributação das Operações Internacionais, p. 245 e s. "Esta última situação tem como consequência que basta a residência em Portugal, de um dos chefes de família, para que esta arraste, por um princípio de atracção da unidade familiar, a residência de todos os membros do agregado familiar. Por exemplo, o emigrante português que reside efectivamente na Alemanha, mas cuja mulher permanece em Portugal, é considerado residente em Portugal, incluindo portanto os rendimentos obtidos na Alemanha".

Pelo que é de concluir, no ponto, terem os impugnantes residência em Portugal, para efeitos fiscais, não há qualquer dúvida. Ainda que, face à lei alemã – pois que, como se disse, a caracterização de uma pessoa como residente em Portugal possa ser considerado como aí residente. É então função das convenções de dupla tributação definir qual das residências deve prevalecer, sendo que a residência num dos Estados logo exclui a residência no outro.

Determinado o país de residência – Portugal –, diverso do país onde o rendimento é auferido – Estado da Alemanha –, para a tributação, sobre o que dispõe o art. 15.º da Convenção nos termos seguintes:

- a) Competência exclusiva do país de residência se o emprego é aí exercido – n.º 1, primeira parte;
- b) Competência cumulativa dos dois Estados se o emprego é exercido no outro Estado, (que não o da residência). Por sua vez, o n.º 2 do art. 15.º prevê a hipótese de competência exclusiva do Estado onde o empregado reside, uma vez verificados cumulativamente os três requisitos negativos aí referidos – "actividades temporárias". Assim, ao contrário do sentenciado, a dita segunda parte do n.º 1 consagra uma competência cumulativa. Cf. 434, Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2ª edição, p. 232 e ss., Leite de Campos, Direito Tributário, 2ª edição, p. 232 e ss.

Ou seja, o Estado em que o emprego é exercido só tem competência cumulativa uma vez verificadas as condições alternativas.

Nos autos, aplica-se, assim, a última parte do n.º 1 do art. 15.º: competência tributária cumulativa dos dois Estados relativamente aos rendimentos em causa.

Cabendo, pois, ao Estado da residência – Portugal – eliminar a dupla tributação, nos termos do art. 15.º da Convenção, o imposto pago em Portugal, do imposto pago na Alemanha, não podendo contudo exceder a fração correspondente aos rendimentos auferidos no estrangeiro, exigindo-se documento comprovativo do imposto pago no estrangeiro. Cf. 2.362,37, montante que foi considerado na liquidação correctiva, atendendo parcialmente a pretensão. Cf. no sentido exposto os Acórdãos do STA, de 24 de Março de 2004 Recurso n.º 1872/03, de 15 de Abril de 2005 Recurso n.º 1254/04."

«Em suma, são sempre considerados como *residentes em território português* as pessoas que aqui exercem qualquer das actividades das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo (art. 16º n.º 2 do CIRS); E o agregado familiar não separado judicialmente e seus dependentes (art. 14º n.º 3 al. a) do CIRS), cabendo a ambos os Estados a tributação (Cód.Civil).

Assim, no caso vertente, porque o cônjuge e o filho do Impugnante continuaram a residir em Portugal e o Impugnante tem residência em Portugal para efeitos de IRS, ainda que face à lei alemã também possua residência na Alemanha,

Por esse motivo, o Impugnante podia e devia ser tributado em Portugal, pois que o art.15º do CIRS estabelece que, no território português o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. Por período superior a 183 dias, cabia ao Estado da residência - Portugal - eliminar a dupla tributação, importância igual ao imposto que foi pago na Alemanha, com um limite de dedução, em harmonia com o disposto no art. 15º da Convenção.

E não se diga que o Estado Português estava, por força da predita Convenção, impedido de tributar os rendimentos do Impugnante, porque chegou a ser sustentado em vários acórdãos do TCA que sobre o tema versaram. É que, como se vê no art. 15º da Convenção, se o emprego é exercido no Estado da residência do empregado nenhum dos dois Estados importa proceder à repartição dos poderes de tributar potencialmente interessados na tributação dos rendimentos. "actividades duradouras", caso em que ocorre a **competência tributária cumulativa** do Estado da residência e do Estado do emprego; "actividades temporárias", caso em que o **Estado da residência tem um poder exclusivo se se verificarem os requisitos negativos**: I- o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos superiores a 183 dias; II- a remuneração for paga por entidade patronal ou em nome da entidade patronal e as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a atribua ao Estado do emprego.

No caso presente, porque o Impugnante é, como vimos, considerado fiscalmente como residente em Portugal por período superior a 183 dias, a Alemanha podia também, nos termos convencionais, tributar (como tributou) os rendimentos do Impugnante. Competência tributária **cumulativa** de Portugal e da Alemanha, cabendo ao Estado da residência eliminar a dupla tributação, mediante a aplicação do mecanismo previsto no art. 24º n.º 1 da Convenção, isto é, importância igual ao imposto que foi pago na Alemanha, com o limite de dedução aí previsto.

Termos em que procedem todas as conclusões do recurso, sendo de revogar a sentença recorrida quanto ao que se refere ao imposto pago na Alemanha. Recurso provido. Rec. 00067/02-Braga e
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/c490ceb8e7caa712802572100058e>

IV

Pelo exposto decide-se ***conceder provimento*** ao recurso, revogando-se a decisão recorrida e consequente manutenção da liquidação impugnada.

Custas pelos Recorridos, fixando-se nesta instância a taxa de justiça em três UC.

Notifique e registre.

Porto, 26 de Outubro de 2006.

Ass. Moisés Moura Rodrigues

Ass. Dulce Manuel Conceição Neto

Ass. José Maria Fonseca Carvalho