

**CAAD:** Arbitragem Tributária  
**Processo n.º:** 505/2018-T  
**Tema:** IRS - Residente não habitual.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Acorda o Árbitro Suzana Fernandes da Costa, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar Tribunal Arbitral, na seguinte:

### **1. Relatório**

No dia 10-10-2018, A..., contribuinte n.º..., residente na ...-..., ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista, de forma imediata, à declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa interposta, e de forma mediata, à declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2016... e da demonstração e acerto de contas n.º 2016..., do ano de 2014, no valor de 23.984,02 €.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD em 11-10-2018 e notificado à Requerida na mesma data.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º n.º 2 alínea a) do RJAT, foi designado como árbitro, pelo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 30-11-2018, a Dra. Suzana Fernandes da Costa, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

Na mesma data foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 20-12-2018.

Em 20-12-2018, foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional e remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta.

Em 04-02-2019, a Requerida apresentou a sua resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

Na mesma data, a Requerida juntou aos autos a decisão arbitral do processo n.º 514/2015-T.

Em 06-02-2019, foi proferido despacho a ordenar a notificação do Requerente para se pronunciar, em 15 dias, quanto à matéria de exceção contida na resposta da Requerida.

No dia 18-02-2019, o Requerente veio juntar a sua posição sobre a matéria de exceção.

Foi proferido despacho, em 15-03-2019, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais, a dispensar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, e a conceder prazo de 20 dias para as partes apresentarem alegações. No mesmo despacho, foram convidadas as partes para enviarem as peças produzidas em formato word, no prazo de 30 dias, e foi fixado o dia 05-06-2019 para a prolação da decisão arbitral. Foi ainda advertido o Requerente para, até àquela data, efetuar o pagamento da taxa arbitral subsequente.

Nenhuma das partes optou por apresentar alegações.

O Requerente juntou, em 27-05-2019, ao presente processo arbitral, o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

Em 05-03-2019, foi proferido despacho a prorrogar o prazo para a decisão para o dia 18-06-2019, nos termos do artigo 21º n.º 2 do RJAT, por não estar concluída a decisão do processo.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º 1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

## **2. Posição das partes**

O Requerente começa por referir que é um cidadão de nacionalidade britânica, sendo residente para efeitos fiscais em Portugal desde 2014, e estando inscrito no Registo de Contribuintes como residente não habitual desde 27-03-2014 até 2023.

O Requerente alega que exerce funções, desde 1977, de diretor executivo da B..., sociedade sediada no Reino Unido, pertencendo aos quadros superiores da referida empresa, e sendo responsável pela prospeção do mercado português, explorando oportunidades de negócio no que diz respeito à expansão das operações da referida sociedade. O Requerente refere que, desde que mudou a sua residência para Portugal, essa atividade de valor acrescentado passou a ser exercida em Portugal.

No entendimento do Requerente, este tem direito a ser tributado pelos seus rendimentos obtidos em Portugal provenientes de trabalho dependente no âmbito de uma atividade de elevado valor acrescentado, através da aplicação de uma taxa de 20%, nos termos do artigo 72º n.º 6 do Código do IRS. Para o Requerente, a atividade por si desenvolvida insere-se no âmbito do código 802 – Quadros superiores de empresas.

Já a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), na sua resposta, apresentou defesa por exceção, alegando a impropriedade do meio, a impossibilidade de cumulação de pedidos por pertencerem a meios processuais distintos e incompatíveis e a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário por ele requerido, isto é, de um benefício fiscal.

Quanto à defesa da AT por impugnação, a mesma refere que a atividade exercida pelo Requerente não preenche os requisitos para que lhe seja atribuído o código 802 e também não

---

é suscetível de atribuição do código 801 das atividades de elevado valor acrescentado, não lhe podendo, por isso, ser aplicada a taxa de 20%, para efeitos de tributação de IRS.

### **3. Matéria de facto**

#### **3. 1. Factos provados:**

Analisada a prova documental produzida e a posição das partes constante das peças processuais, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. O Requerente é residente para efeitos fiscais em Portugal desde 2014, estando inscrito como residente não habitual desde 27-03-2014 até 2023.
2. Aquando do pedido de inscrição como residente não habitual, o Requerente não solicitou a associação da atividade que desenvolvia.
3. O Requerente exerce em Portugal, desde 2014, funções de diretor executivo da B..., sociedade sediada no Reino Unido, sendo responsável pela prospeção do mercado português e pela expansão de oportunidades de negócio.
4. Como diretor, o Requerente tem poder de vincular a sociedade nas relações com terceiros, incluindo na assinatura de contratos e atos administrativos, e documentos públicos e privados que se mostrem necessários ao exercício do mandato e dentro das suas funções de diretor (documento 2 junto ao pedido arbitral).
5. Os rendimentos de trabalho dependentes declarados na declaração de rendimentos modelo 3 de 2014 não foram sujeitos a tributação no Reino Unido.
6. O Requerente entregou em 23-12-2016, requerimento a solicitar que lhe fosse atribuído o código de atividade de elevado valor acrescentado 802 – quadros superiores de empresas.
7. O Serviço de Finanças de ... notificou o Requerente, através do ofício n.º... de 11-10-2017, para proceder à comprovação da atividade de elevado valor acrescentado.
8. O Requerente remeteu ao Serviço de Finanças de ..., os documentos comprovativos da atividade por si exercida.
9. O Serviço de Finanças de ... indeferiu o pedido do Requerente de atribuição do código de atividade de elevado valor acrescentado 802 – quadros superiores de empresas.

10. O Requerente foi notificado da liquidação adicional de IRS n.º 2016... e da demonstração e acerto de contas n.º 2016..., do ano de 2014, com valor a pagar de 23.984,02 €.
11. O Requerente apresentou reclamação graciosa da referida liquidação adicional de IRS n.º 2016... e da demonstração e acerto de contas n.º 2016..., do ano de 2014.
12. O Requerente foi notificado, em 15-07-2018, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.
13. O Requerente interpôs o presente pedido de pronúncia arbitral em 10-10-2018.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

### **3.2. Factos não provados**

Não se verificaram quaisquer factos que não tenham sido provados.

### **3.3. Fundamentação da matéria de facto provada:**

A convicção do árbitro fundou-se nos documentos juntos aos autos pela Requerente e na posição das partes demonstrada nas peças processuais produzidas.

## **4. Matéria de direito:**

### **4.1. Objeto e âmbito do presente processo**

A questão essencial de direito que se coloca neste processo é a de saber se o Requerente tem direito a ser tributado, em sede de IRS do ano de 2014, enquanto residente não habitual, à taxa de 20%, tendo em conta a atividade por ele exercida ao abrigo do código 802 – quadros superiores de empresas.

No entanto, previamente cabe apreciar as matérias de exceção alegadas pela Requerida, na sua resposta, cujo conhecimento, que é officioso, precede o de qualquer outra questão, conforme dispõe os artigos 13º do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e 278º n.º 1 alínea a) do Código do Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29º n.º 1 alíneas d) e e) do RJAT.

## 4.2. Questões prévias

### 4.2.1. Da alegada impropriedade do meio

A Requerida alega que o Requerente, na sua petição inicial, pretende reagir contra o indeferimento de um benefício fiscal. Para a AT, o ato de indeferimento de reconhecimento de um benefício fiscal é um ato impugnável autonomamente, sendo que quando o contribuinte não impugna esse ato na altura própria não pode vir, posteriormente, em sede de impugnação apontar vícios e ilegalidades que deveria ter impugnado através do meio próprio na altura devida. E quanto a esta questão, a AT faz alusão ao acórdão do Tribunal Constitucional n.º 718/2017, proferido no âmbito do processo n.º 723/2016.

No entendimento da Requerida, o meio próprio para o Requerente ter impugnado a interpretação da AT no que diz respeito ao enquadramento para efeitos de tributação do benefício fiscal previsto na tabela de atividades de elevado valor acrescentado, aprovada pela Portaria n.º 12/2010, era a ação administrativa prevista no artigo 97º n.º 1 alínea p) do CPPT e artigos 37º e seguintes do CPTA.

A AT faz também alusão a doutrina do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

Ora, contrariamente ao que alega a AT, o Requerente refere que “*não foi notificado pela AT de qualquer decisão administrativa em matéria tributária, muito menos com expressa menção de que da mesma poderia reagir através de ação administrativa,*” mas sim “*foi notificado de uma decisão administrativa que incidiu sobre um concreto ato de liquidação, com expressa menção de que tal liquidação e decisão eram passíveis de impugnação judicial*”.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 97º do CPPT:

- “1. O processo judicial tributário compreende: a) a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;*
- b) a impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;*
- c) a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos atos tributários;*

*d) a impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação; (...);*

*q) outros meios processuais previstos na lei”.*

No caso em análise, o que se pretende sindicar é, de forma imediata, a (i)legalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa interposta, e de forma mediata, a (i)legalidade do ato de liquidação de IRS n.º 2016... e da demonstração e acerto de contas n.º 2016..., do ano de 2014, no valor de 23.984,02 €.

Quanto à decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a mesma refere logo no início que *“o reclamante, anteriormente identificado, vem nos termos do artigo 68º do C.P.P.T., deduzir reclamação graciosa da liquidação de IRS n.º 2016 ... no montante de € 23.984,02, referente ao ano de 2014, cuja data limite de pagamento é 01/02/2017 (...).”*

A AT, quanto à reclamação graciosa apresentada apreciou o pedido, proferindo decisão de indeferimento. A AT não proferiu qualquer decisão de arquivamento ou de rejeição liminar e notificou o Requerente quanto à possibilidade de apresentar impugnação.

Assim, tem que concluir-se que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa apreciou a legalidade da liquidação de IRS em causa, ao contrário do que alega a AT.

O Requerente alegou na reclamação graciosa apresentada, que a taxa de tributação dos seus rendimentos obtidos em 2014 como diretor executivo da empresa B... Limited deveria ser 20 %, atendendo a que se trata de uma atividade de elevado valor acrescentado enquadrável no código 802 – quadro superior de empresas, motivo pelo qual estaria ferida de ilegalidade a liquidação de IRS notificada ao Requerente.

E no entendimento da AT, espelhado na decisão da reclamação graciosa, a liquidação e IRS não é ilegal dado que o Requerente não reúne os requisitos para que lhe seja atribuído o referido código 802.

Concluimos que a decisão da reclamação graciosa conheceu do mérito do ato de liquidação que foi objeto da reclamação graciosa.

Assim, não estamos perante qualquer decisão de indeferimento de pedido de atribuição de benefício fiscal, relativo à atribuição de um código previsto na Portaria n.º 12/2010 de 07-01, que permita a tributação de rendimentos à taxa de 20%, como pretende fazer valer a AT.

Entendemos, portanto, que não estamos perante a impropriedade do meio processual utilizado pelo Requerente, im procedendo a posição da Requerida nesta parte.

#### **4.2.2. Da impossibilidade de cumulação de pedidos por pertencerem a meios processuais distintos e incompatíveis**

Quanto a esta questão, a AT alega que o pedido de anulação da decisão administrativa não é cumulável com o pedido de anulação da liquidação de imposto.

Para a AT, havendo meio próprio para impugnar o indeferimento de um benefício fiscal, não pode o Requerente cumular a impugnação do indeferimento do benefício fiscal com a impugnação da liquidação, sendo este último impugnável no Tribunal Arbitral e o primeiro não. Por tal motivo, entende a Requerida que o Tribunal Arbitral não pode apreciar o pedido.

Na consequência da decisão acima acerca da impropriedade do meio, que conclui pela improcedência da pretensão da Requerida, não podemos concluir como pretende a Requerida.

O que está em causa nestes autos, e que consta do pedido arbitral do Requerente é, de forma imediata, a declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa interposta, e de forma mediata, a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS do ano de 2014. Ambos os pedidos podem ser objeto de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral nos termos do RJAT.

Assim, tem também que improceder, nesta parte, a posição da Requerida.

#### **4.2.3. Da incompetência material do Tribunal Arbitral**

A AT alega que se verifica a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação ao Requerente do regime jurídico-tributário por ele requerido, isto é, de um benefício fiscal.

Para a Requerida, o ato de indeferimento do pedido do Requerente para ser enquadrado na atividade com o código 802 da Portaria n.º 12/2010, são atos administrativos em matéria tributária que não comportam a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

A AT refere que estamos perante um pedido de enquadramento da atividade no âmbito daquela Portaria (código 802), sendo evidente que se trata do pedido de um benefício fiscal. Assim, o meio próprio é a ação administrativa.

A AT alega que a pretensão do Requerente situa-se no enquadramento cadastral para efeitos de IRS como não tendo direito ao benefício fiscal previsto naquela Portaria.

Quanto a esta exceção, alegada pela Requerida e intimamente relacionada com as duas anteriores, desde já devemos afirmar que deve improceder.

A competência dos Tribunais Arbitrais é limitada às matérias indicadas no disposto pelo art. 2.º, n.º 1, do RJAT. Numa segunda linha, a competência dos Tribunais Arbitrais é também limitada pelos termos em que AT se vinculou àquela jurisdição, nos termos do disposto no artigo 4.º do RJAT que estabelece que “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos”. Esta vinculação concretizou-se na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Como é sabido, a competência do tribunal determina-se pelo pedido do autor e pela causa de pedir em que o mesmo se apoia, expressos na petição inicial, já que ela não depende nem da legitimidade das partes nem da procedência da ação, tal como é entendimento uniforme na doutrina e na jurisprudência (cfr., entre outros, Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, pág. 91; Miguel Teixeira de Sousa, *Competência Declarativa dos Tribunais Comuns*, pág. 36; e Acs. do STJ de 12/1/94, 2/7/96 e de 3/2/97, no BMJ, respetivamente, n.ºs 433, pág. 554, 459/444 e 364/591, de 5/2/2002, na CJ – STJ -, ano X, tomo I, pág. 68, de 18/3/2004, no processo n.º 04B873, de 13/5/2004, no processo n.º 04A1213 e de 10/4/2008, no processo n.º 08B845, estes três últimos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt); do Tribunal de Conflitos, de 20/10/2011, proferido no processo n.º 13/11, disponível no mesmo sítio, e desta Relação de 07/11/2000, CJ, ano XXV, tomo V, pág. 184).

Sobre a competência dos Tribunais Arbitrais diz-nos o Conselheiro Lopes de Sousa: “Embora na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do RJAT apenas se faça a referência explícita a competência dos Tribunais Arbitrais para declararem a ilegalidade de atos de liquidação, atos definidores da quantia a pagar pelo sujeito passivo, essa competência estende-se também a atos de segundo e terceiro grau que apreciem a legalidade desses atos primários, designadamente atos de indeferimento de reclamações gratuitas e atos de indeferimento de recursos hierárquicos interpostos das decisões destas reclamações. Esta conclusão retira-se da alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT, que faz referência expressa ao n.º 2 do artigo 102º do CPPT (que trata do

indeferimento de reclamação graciosa) e a «decisão do recurso hierárquico».», conforme refere Jorge Lopes de Sousa, in *Comentário ao regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, p. 121.

O mesmo autor também refere que: “limitando-se a competência dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD, no que concerne a atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, a declaração da sua ilegalidade e suas consequências, apenas se incluirão nessa competência os atos de indeferimento de reclamações graciosas ou de recursos hierárquicos ou pedidos de recurso de atos tributários nos casos em que estes atos de segundo grau ou de terceiro grau conheceram efetivamente da legalidade de atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento e não também quando aqueles atos se abstiveram desse conhecimento, por se ter entendido haver algum obstáculo a isso (como, por exemplo, intempestividade ou ilegitimidade, ou incompetência.” (ibidem, p. 123).

Como observa o Conselheiro Lopes de Sousa, a possibilidade de apreciação da legalidade de atos primários através da apreciação da legalidade de atos de segundo grau é confirmada na previsão do artigo 2º do RJAT de apreciação de pretensões relativas a atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta (relativamente aos quais é exigida a reclamação graciosa necessária, nos artigos 131º a 133º do CPPT), sendo certo que nestes casos, o objeto imediato do processo impugnatório é, em regra, o ato de segundo grau que aprecia a legalidade do ato de liquidação, e que, se confirma este, tem de ser anulado, para se obter a declaração de ilegalidade do ato de liquidação.

De acordo com o mesmo autor, “no caso em que o ato de segundo grau ou de terceiro grau conhece da legalidade do ato de liquidação, o indeferimento da reclamação graciosa que confirma o ato faz suas as respetivas ilegalidades, o que significa que da apreciação da ilegalidade do ato de segundo ou terceiro grau decorre a ilegalidade do ato de liquidação. Já esse efeito não se verifica nos casos em que o ato de segundo ou terceiro grau apenas apreciou uma questão prévia cuja solução obstou à apreciação da legalidade do ato primário, pois, neste caso, a eventual ilegalidade do ato de segundo grau ou de terceiro grau apenas tem como corolário que deve ser apreciada a legalidade do ato primário, não implicando a respetiva ilegalidade”.

A regra é de que a impugnação de atos administrativos em matéria tributária deve ser efetuada no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou ação administrativa especial

(alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT), conforme, esses atos, comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de atos administrativos de liquidação.

Existem exceções a essa repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa especial como por exemplo a impugnação de atos de indeferimento de reclamações gratuitas (norma especial n.º 2 do artigo 102.º do CPPT).

Mas, quanto aos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD essa exceção será irrelevante, pois resulta da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que, em relação a atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, apenas se inclui nas suas competências a declaração da sua ilegalidade e não a apreciação da legalidade de atos que não comportem essa apreciação.

Na verdade, a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.

A formula utilizada na aliena a) do n.º1 do artigo 2.º do RJAT, não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um ato de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o ato de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do ato tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir.

Nos casos em que o ato de segundo grau ou de terceiro grau conhece da legalidade do ato de liquidação, o indeferimento da reclamação gratuita ou do recurso hierárquico que confirme aquele ato faz a suas respectivas ilegalidades, pelo que da apreciação da ilegalidade do ato de segundo ou terceiro grau decorre ilegalidade do ato de liquidação.

Conforme se afirmou na decisão do CAAD do processo n.º 17/2012-T, a liquidação, em sentido estrito, é a última fase do procedimento administrativo de liquidação tributária, regulado nos artigos 59.º a 64.º do CPPT, constituído por uma série de atos destinados a obter um resultado jurídico final, o montante de imposto a entregar nos cofres do Estado .

Portanto, a liquidação é a fase que se traduz na aplicação da taxa de imposto à matéria coletável já determinada, não sendo os atos preparatórios autonomamente impugnáveis, podendo sim ser postos em causa quando da impugnação do ato definitivo, final, em obediência ao princípio da impugnação unitária expresso no artigo 54.º do CPPT.

Assim sendo e de acordo com o disposto no artigo 2.º, n.º 1 alínea a) do RJAT, os Tribunais Arbitrais têm competência para declarar a “(...) ilegalidade de atos de liquidação de tributos,

de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”, motivo pelo qual o Tribunal tem competência para apreciar a legalidade do ato de liquidação sindicado, tal como refere, entre outras, a decisão do CAAD do processo n.º 530/2017-T.

O Requerente não apresentou o pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade do ato de indeferimento para ser enquadrado na atividade com o código 802, nem a reclamação graciosa que apresentou teve esse fundamento.

No caso em apreço, o Requerente impugnou o ato de liquidação, o qual teve por base, entre outros pressupostos, o enquadramento do Requerente como residente não habitual mas sem qualquer enquadramento da sua atividade como sendo de elevado valor acrescentado.

E a decisão de indeferimento da reclamação graciosa pronunciou-se no sentido da legalidade do ato de liquidação em causa, pronunciando-se assim sobre o mérito da questão.

Assim, tem que improceder a exceção de incompetência do tribunal arbitral alegada pela Requerida, declarando-se este tribunal materialmente competente, encontrando-se o mesmo regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

### **4.3. Da ilegalidade da liquidação**

Aqui chegados, cumpre decidir se o ato de liquidação de IRS do ano de 2014 notificado ao Requerente está ou não ferido de ilegalidade, e consequentemente, se o Requerente tem ou não direito a ser tributado, em sede de IRS do ano de 2014, à taxa de 20%, tendo em conta a atividade por ele exercida enquanto residente não habitual.

O Requerente encontra-se inscrito como residente não habitual desde 27-03-2014 até 2023, exercendo em Portugal funções de diretor executivo da B..., sociedade sediada no Reino Unido. O Requerente alega que pertence aos quadros superiores da referida empresa, e é responsável pela prospeção do mercado português, explorando oportunidades de negócio no que diz respeito à expansão das operações da referida sociedade.

No seu entendimento, o Requerente tem direito a ser tributado pelos seus rendimentos obtidos em Portugal provenientes de trabalho dependente no âmbito de uma atividade de elevado valor acrescentado, através da aplicação de uma taxa de 20%, nos termos do artigo 72º n.º 6 do Código do

IRS, tendo em conta que a atividade por si desenvolvida se insere no âmbito do código 802 – Quadros superiores de empresas.

Já a Requerida, AT, entende que a questão que se deve colocar é se a estes cargos e funções exercidas pelo Requerente corresponde ao código 801 ou 802 da tabela de atividades de elevado valor acrescentado, aprovada pela Portaria n.º 12/2010 de 07-01.

Para a AT, o Requerente não se enquadra numa empresa afeta a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal de Investimento, para se poder enquadrar no código 801 da referida tabela, caso em que se aplica a taxa de 20% aos rendimentos

auferidos. A AT também refere, na sua resposta, que não é aplicável ao Requerente o código 802 da referida tabela constante da Portaria n.º 12/2010.

Analisemos as disposições legais relativas a esta matéria.

O regime fiscal do residente não habitual, em sede de IRS, foi introduzido no ordenamento jurídico português pelos artigos 23º a 25º do Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23-09.

Em 2014, estabelecia o artigo 16º do Código do IRS o seguinte:

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

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

*8 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.*

*9 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português.*

*10 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos*

*anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português”.*

E o n.º 6 do artigo 72º do Código do IRS dispunha, à data dos factos, o seguinte:

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

Assim, previa-se que os rendimentos obtidos derivados de atividades de elevado valor acrescentado, a definir por portaria, seriam tributados à taxa especial de 20%.

As atividades de elevado valor acrescentado foram definidas na Portaria n.º 12/2010 de 07-01, e foram definidas as seguintes atividades:

*“8 – Investidores, administradores e gestores:*

*801 – Investidores, administradores e gestores de empresas promotoras de investimento produtivo, desde que afetos a projetos elegíveis e com contratos de concessão de benefícios fiscais celebrados ao abrigo do Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23-09;*

*802 – Quadros superiores de empresas”.*

A AT faz referência à Circular n.º 2/2010, que quanto às atividades em questão, refere o seguinte:

*“7 – Actividades do código 8 da Portaria n.º 12/2010*

*801 – Investidores, administradores e gestores*

*802 – Quadros superiores de empresas*

*Para efeitos desta tabela de actividades, considera-se que:*

*a) Os investidores só podem usufruir do regime aplicável aos rendimentos não habituais, se o rendimento for auferido na qualidade de administrador ou gerente*

*b) São qualificados como gestores:*

*b.1) os abrangidos pelo Decreto-Lei n.º 71/2007, de 27 de Março (Estatuto do Gestor Público);*

*b.2) os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes;*

*c) os quadros superiores de empresas (Código 802), são as pessoas com cargo de direção e poderes de vinculação da pessoa colectiva.*

*8 – As remunerações dos órgãos estatutários das pessoas colectivas que, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 2º do Código do IRS, sejam qualificadas como rendimentos do trabalho dependente (categoria A), só podem beneficiar da tributação à taxa especial de 20% nos casos em que o exercício dessas funções possa ser enquadrado no código 801 da portaria atrás mencionada”.*

Da análise dos documentos juntos, considera-se provado que o Requerente exerce funções de diretor executivo da B... .

No entendimento da AT, a atividade do Requerente não pode ser enquadrada no código 801 nem no código 802 e, para o mesmo ser tributado à taxa especial de 20% teria que ser enquadrado no código 801, como dispõe a Circular referida.

Não desconhecendo este Tribunal a função, alcance, nível de vinculação e destinatários das orientações administrativas, mormente das circulares em matéria tributária, sempre se dirá que, prévia à orientação para a AT que delas resulta, particularmente no que respeita à Circular n.º 2/2010, haverá que qualificar os rendimentos auferidos pelo Requerente no estrito quadro factual em que os mesmos são percebidos, tendo em consideração a sua natureza, tal como se entendeu na decisão do CAAD do processo n.º 239/2017-T.

Ora, as circulares consistem em orientações administrativas de caráter genérico, através das quais os serviços da administração pública procedem a uma interpretação de normas tributárias, sendo necessário referi-las para aplicação a cada situação concreta.

Acresce que, como plasmado no n.º 1 do artigo 55º do CPPT, as orientações genéricas visam a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços. E quando emitidas pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário a quem ele tiver delegado essa competência, vinculam a AT (n.º 2), embora o n.º 3 do preceito ressalve a sua aplicação exclusiva à AT que procedeu à sua emissão, não sendo conhecida norma que estabeleça que as referidas circulares se apliquem às relações da AT com os administrados.

Segundo Casalta Nabais (in Direito Fiscal, pág. 201) trata-se “de regulamentos internos que, por terem como destinatário apenas a administração tributária, só esta lhes deve obediência,

sendo, pois, obrigatórios apenas para os órgãos situados hierarquicamente abaixo do órgão autor dos mesmos. Por isso não são vinculativos nem para os particulares nem para os tribunais. E isto quer sejam regulamentos organizatórios (...), quer sejam regulamentos interpretativos, que procedem a interpretação de preceitos legais (ou regulamentares). É certo que eles densificam, explicitam ou desenvolvem os preceitos legais, definindo previamente o conteúdo dos atos a praticar pela administração tributária aquando da sua aplicação. Mas isso não os converte em padrão de validade dos atos que suportam. Na verdade, a aferição da legalidade dos atos da administração tributária deve ser efetuada através do confronto direto com a correspondente norma legal e não com o regulamento interno, que se interpôs entre a norma e o ato”<sup>1</sup>.

A norma legal em causa (artigo 72º n.º 6 do Código do IRS) dispõe claramente que *“os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %”*.

Segundo o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 09-11-2010, do processo nº 04292/10:

**“ (...) VII)– Os Tribunais, como órgãos de soberania independentes não estão subordinados às decisões tomadas em matéria fiscal pela administração, ainda que vinculativas para esta, na medida em que àqueles compete interpretar e aplicar a lei fiscal sem qualquer dependência dos critérios adoptados pela administração e daí que, sendo proferida decisão judicial em sentido diverso daquele que foi seguido na informação vinculativa, a administração tenha de a respeitar e fazer executar.**

**VIII)- É que, se é certo que os tribunais estão apenas sujeitos à lei, pelo que não os vincula qualquer orientação administrativa de que decorra uma certa interpretação da mesma, as circulares administrativas (bem como as informações prévias) não vinculam os**

---

<sup>1</sup> Sobre os efeitos das circulares veja-se também SALDANHA SANCHES, J.L.: “A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa”, 2ª edição, Lex, Lisboa, 2000, páginas 155-167, MARTINS ALFARO: “Orientações Administrativas, Obrigações Acessórias e Regulação da Aplicação das ADT’s”, Revista de Doutrina Tributária, 3º trimestre de 2014, e TABORDA DA GAMA, J.: “Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas...”, Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches, Volume III, Coimbra Editora, 2011, pág. 157 ss.

contribuintes, mas apenas os respectivos serviços e, face à lei, os procedimentos definidos, “maxime” o “direito circulado” da AF não podem derrogar o princípio da legalidade tributária pelo que, a essa luz, será possível afirmar a desconformidade do conteúdo do acto recorrido com as normas legais referidas e, deste modo, que os pressupostos realmente existentes impunham a decisão administrativa de sinal contrário, sendo certo que o Juiz, mesmo que tivesse conhecimento da informação prévia vinculativa, não estava vinculado àquela decisão administrativa”.

#### 4.4. Da noção de quadro superior

Em relação à atividade desenvolvida pelo Requerente, a noção de quadro superior não se confunde com a noção de gerente ou administrador. E não pode ser interpretada no sentido vertido na Circular da AT.

Quadro superior de uma empresa é um conceito típico de Direito do Trabalho.

Nos termos do artigo 11º n.º 2 da LGT “*sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei*”.

Assim, é no Direito do Trabalho que devemos procurar o que venha a ser um quadro superior.

Segundo o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça do processo n.º 0851540 de 24-09-2008, o que releva para que alguém se qualifique como quadro superior é não só o exercício de funções de maior complexidade técnica, mas também o que pressupõe uma elevada confiança, mais elevado grau de responsabilidade ou mais especial qualificação.

No mesmo sentido, veja-se NETO, Abílio, in «*Código do Trabalho e Legislação Complementar Anotados*», Ediforum, 3.ª Edição, pág. 246, que considera integrar o núcleo funcional de um quadro superior, aquele trabalhador que exerce funções que pressupõem elevada confiança, elevado grau de responsabilidade ou mais especial qualificação, não se exigindo, porém, para o preenchimento do conceito de quadro superior, que esse trabalhador, necessariamente, dirija ou supervisione outros trabalhadores ou se insira numa organização dentro da qual detenha, em termos hierárquicos, uma posição superior em relação a outros elementos da mesma.

Sendo o Requerente diretor executivo, responsável pela prospeção do mercado português e pela expansão de oportunidades de negócio, que tem poderes para vincular a sociedade nas relações com terceiros, incluindo na assinatura de contratos e atos administrativos, e documentos públicos e privados que se mostrem necessários ao exercício do mandato e dentro das suas funções de diretor, deve considerar-se, a nosso ver, quadro superior de empresa.

Consideramos assim que o Requerente auferiu rendimentos provenientes de uma atividade de elevado valor acrescentado que é passível de ser enquadrada no código 802 – quadros superiores de empresas, aos quais deve ser aplicada a taxa especial de IRS de 20%, tal como dispõe o artigo 7º n.º 6 do Código do IRS.

Assim, concluímos que os atos de liquidação em causa nestes autos estão feridos de ilegalidade por vício de violação da lei, devendo os mesmos ser anulados.

## **5. Decisão**

Em face do exposto, determina-se:

- a) Julgar improcedente a exceção de impropriedade do meio processual;
- b) Julgar improcedente a exceção de impossibilidade de cumulação de pedidos;
- c) Julgar improceder a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do presente pedido;
- d) Julgar procedente o pedido formulado pela Requerente no presente processo arbitral, quanto à liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2016... e da demonstração e acerto de contas n.º 2016..., do ano de 2014, no valor de 23.984,02 €;
- e) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

## **6. Valor do processo:**

De acordo com o disposto no artigo 306º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 23.984,02€.

## **7. Custas:**

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.224,00 €, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º n.º 4 do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 18 de junho de 2019.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

O Árbitro

(Suzana Fernandes da Costa)