

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 573/2021-T

Tema: IRS - Residente não habitual - CIRS art. 72.º/6, Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23.09, Portaria n.º 12/2010, de 7.1.

Sumário

Um indivíduo contratado para gerir mercados externos de uma empresa (envolvendo dezenas, senão centenas de lojas), reportando directamente à administradora única da empresa, e auferindo um salário mais de dez vezes superior ao salário mínimo nacional, é um quadro superior da empresa para efeitos de benefício do regime de residente não habitual (CIRS art. 72.º/6, Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23.09, Portaria n.º 12/2010, de 7.1)

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. **A...**, de nacionalidade italiana, titular do número de identificação fiscal português..., doravante ‘o Requerente’, apresentou no dia 9 de Outubro de 2021 um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2.º/1, a), 5.º/3, a) e 10.º/2 do DL 10/2011, de 20.01, com as alterações efectuadas pela L 66-B/2012, de 31.12 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante ‘RJAT’), e dos art.ºs 1.º e 2.º da Port.ª 112-A/2011, de 22.3, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante ‘AT’ ou ‘Requerida’).
2. O Requerente pediu a pronúncia arbitral contra o acto de indeferimento expresso do recurso hierárquico n.º ...2017..., notificado através do Ofício n.º..., de 11.06.2021 (junto aos autos)

e mediamente contra o acto de indeferimento da reclamação graciosa e o acto de liquidação de IRS, com o n.º 2016 ..., e demonstração da liquidação de juros compensatórios, com o n.º 2016 ..., que os antecederam.

3. O Requerente alega que, após ter efectuado a entrega da sua declaração de IRS para o ano de 2015 como residente não habitual, foi notificado, no início de 2017, do acto de liquidação que lhe exigia o pagamento de € 23.970,76, por não ser considerado beneficiário do regime de residente não habitual e consequentemente terem sido tributados os seus rendimentos por aplicação das taxas gerais e progressivas previstas no art. 68.º do Código do IRS, já que, no entendimento da AT, não teria demonstrado o exercício de uma actividade de elevado valor acrescentado (que constituía condição da aplicação do referido regime de residente não habitual, o qual determinava a aplicação de uma taxa autónoma de 20%).
4. Inconformado, o Requerente apresentou reclamação graciosa em 14.3.2017 que foi indeferida, pelo que apresentou recurso hierárquico desse indeferimento, o qual foi também indeferido.
5. Para além de não se conformar com a desconsideração pela AT do regime de não residente, o Requerente alega ainda não ter sido notificado para comprovar a actividade de elevado valor acrescentado por si exercida no ano causa, no seguimento da notificação para correcção da declaração Modelo 3 de IRS, o que concorrerá também para a anulabilidade dos indeferimentos proferidos pela AT.
6. Pretende, por isso, o Requerente a anulação dos actos de indeferimento do recurso hierárquico e da reclamação graciosa e a anulação do acto de liquidação adicional de IRS e juros compensatórios.
7. Em 10.09.2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT, em 15.09.2021.

8. Em conformidade com os artigos 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro do tribunal arbitral singular que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
9. As partes, notificadas dessa designação em 29.10.2021, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º/1 a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD, sendo o tribunal arbitral singular constituído em 17.11.2021.
10. Em 23.11.2021, foi proferido o despacho nos termos do art. 17.º/1 do RJAT, para notificação da Sr.ª Directora-geral da AT, a fim de que esta juntasse os processos administrativos e apresentasse resposta no prazo de trinta dias e, bem assim, querendo, solicitasse a produção de prova adicional.
11. A Requerida apresentou resposta, em 11.01.2022, tendo também juntado o processo administrativo.
12. Na sua resposta, a Requerida considera que o Requerente não fez prova do exercício de uma actividade de alto valor acrescentado, nomeadamente por não ter demonstrado exercer um cargo de direcção com poderes de vinculação da entidade empregadora.
13. Em 16.05.2022 foi proferido despacho de prorrogação por dois meses do prazo para emissão da decisão (art. 21.º/2 do RJAT) e em 26.05.2022 foi proferido novo despacho determinando a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT, para o dia 22.06.2022, na qual se deveria proceder à inquirição das testemunhas, devendo as partes apresentar as respectivas alegações orais.
14. O Requerente veio, todavia, solicitar a alteração da data da realização da reunião, pelo que, não havendo oposição por parte da Requerida, foi a mesma remarcada para as 10h00 do dia 30.06.2022.
15. Nessa reunião, foi ouvida a testemunha arrolada pela Requerente, Sérgio Marques, tendo as partes proferido as suas alegações orais.

II. Saneamento

16. O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo (cf. art.ºs 2.º/1 a) e 5.º do RJAT).
17. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no art. 10.º/1 a) do RJAT.
18. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. art.s 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.03).
19. O processo não enferma de nulidades nem há excepções dilatórias a apreciar. Não há, assim, qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

III. Matéria de facto

Factos provados

20. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:
 - A) O Requerente é um cidadão de nacionalidade italiana e é licenciado em gestão com especialização em marketing de moda e gestão de moda, tendo exercido funções de Director de retalho em Itália e Europa de Leste do Grupo B... entre 2002 e 2012.
 - B) Em 2014 o Requerente celebrou um contrato de trabalho com a sociedade portuguesa C..., S.A. – actualmente designada D..., S.A. - titular do número de identificação de pessoa colectiva
 - C) A C... está presente em mais de 70 mercados e possui mais de 1000 lojas abertas em todo o mundo, em *franchising*,
 - D) Nos termos do contrato de trabalho celebrado pela C... com o Requerente, este exercia as funções de *International Retail & Franchising Market Manager*, o que equivale à função de “Director de retalho internacional e gestor de mercados de *franchising*” –

- implicando o planeamento e gestão das acções a praticar nos diversos mercados onde a empresa se encontra implementada ou pretendia vir a implementar-se, alinhando tais acções com as orientações genéricas da empresa – auferindo um rendimento bruto mensal de € 8.571,43.
- E) O Requerente exerceu essas funções entre 2014 e 2016, sendo responsável pela expansão do negócio e da marca a nível internacional - o que envolvia a negociação de contratos, a aprovação de orçamentos, a definição de estratégias e a avaliação e renegociação das condições contratuais com franchisados - gerindo uma equipa que seleccionava, avaliava e contratava, dispondo de um orçamento próprio, reportando directamente à Administradora única da empresa.
- F) Em 2015 o Requerente deslocou a sua residência permanente para território nacional tendo solicitado, em 31.03.2015, ao abrigo do artigo 16.º/8 do Código do IRS, a sua inscrição como residente não habitual em Portugal, de modo a beneficiar do respectivo regime fiscal criado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23.09, pedido esse que foi deferido em 04.03.2016, com efeitos a partir do ano de 2015.
- G) Em 29.04.2016 o Requerente apresentou a declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2015 com o número de identificação
- H) Em Maio de 2016 o Requerente recebeu da AT uma notificação sob o assunto “Erros centrais na declaração Mod.3 de IRS – Exercício de 2015”, face a um alegado erro com a designação “L55 – se nif titular não é residente não habitual”, nos termos da qual era solicitado ao Requerente que apresentasse nova declaração de rendimentos, no prazo de 30 dias.
- I) Em 30.05.2016 o Requerente respondeu à referida notificação dando nota de que, em 2015, encontrava-se inscrito como residente não habitual, pelo que a declaração Modelo 3 de IRS submetida encontrava-se plenamente conforme à legalidade.
- J) Em 29.10.2016 foi notificado para exercício do direito de audição prévia por não ter sido comprovado o exercício de actividade de elevado valor acrescentado e dos rendimentos associados e consequentemente ter-lhe sido retirada a situação de

- residente não habitual e ter-se procedido à correspondente declaração Modelo 3 de IRS.
- K) Em Janeiro de 2017 o Requerente foi notificado do acto de liquidação de IRS, com o n.º 2016..., e demonstração da liquidação de juros compensatórios, com o n.º 2016..., relativo ao ano de 2015, no valor total de € 23.970,76.
- L) Em 24.01.2017 o Requerente apresentou um pedido de fundamentação ao abrigo do artigo 37.º do Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT), tendo, em resposta, recebido da Requerida, em 3.03.2017, a informação relativa à fundamentação.
- M) Em 14.03.2017 O Requerente apresentou reclamação graciosa, tendo exercido o seu direito de audição prévia relativamente à proposta de indeferimento em 17.06.2017, mantendo-se, todavia, o indeferimento.
- N) O Requerente apresentou recurso hierárquico, no qual exerceu novamente o direito de audição prévia relativamente ao projecto de indeferimento, tendo a AT mantido o indeferimento, tal como foi notificado em 14.07.2021.
- O) A sociedade C..., S.A. e D..., S.A. são a mesma sociedade, tendo sido adoptada a firma C..., S.A. entre Setembro de 2013 e Abril de 2014.

Factos não provados

21. Não há factos relevantes para esta decisão arbitral que não se tenham provado.
22. O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo remetido pela AT e, bem assim, no depoimento testemunhal apresentado.

III. Matéria de Direito

23. Na presente acção levanta-se uma questão principal e três questões acessórias.

A questão principal

24. A questão principal é tão-só a de saber se se o Requerente exerceu ou não uma actividade de alto valor acrescentado (especificamente enquanto quadro superior de empresa), para efeitos de aplicação do regime especial previsto no art. 72.º/6 do CIRS, no Decreto-Lei n.º 249/2009 de 23.09 e na Portaria n.º 12/2010, de 7.1.
25. O regime legal referido permitia que ao beneficiário do mesmo fosse aplicada, em sede de IRS, uma taxa de apenas 20%. Para esse efeito, o Requerente inscreveu-se como residente não habitual, mas, embora o pedido de inscrição tenha sido aceite, essa situação foi-lhe mais tarde retirada pela AT, considerando que este não fez prova dos necessários requisitos, pelo que, em sede de liquidação do IRS, foi-lhe exigido um pagamento extra de € 23.970,76, correspondente à diferença resultante da aplicação das taxas gerais e progressivas previstas no art. 68.º do Código do IRS.
26. A AT considera que as funções de *International Retail & Franchising Market Manager* descritas no contrato de trabalho do Requerente *não inteiram o conteúdo funcional das tarefas desempenhadas* (art. 37.º da resposta).
27. Nesse sentido, no entendimento da AT, *a referência genérica a “instruções” direccionadas a “uma equipa”, não permite avaliar os precisos termos dos poderes que o Requerente afirma deter* (art. 38.º), nem permite descortinar *o real âmbito da posição do Requerente na empresa* (art. 39.º). Não terá também ficado demonstrada *a possibilidade de o Requerente vincular a sociedade* (art. 57.º).
28. O que parece estar em causa é uma interpretação de uma interpretação.
29. Assim, no regime legal aplicável referem-se – no elenco das ditas actividades de alto valor acrescentado (que incluem profissões técnicas, artísticas, médicas, docentes e liberais, além de investidores, administradores e gestores) – os *quadros superiores de empresas*.
30. Não tendo este conceito (e outros, referidos no regime) limites precisos, a Circular 2/2010 da Direcção dos Serviços de IRS, veio a interpretá-lo, adiantando que os

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

31. Daqui parece ter decorrido que os serviços tributários terão passado a entender estas duas referências (cargo directivo e poderes de vinculação) como requisitos da aplicação do regime (nesse mesmo sentido V. ponto 7 da Circular 4/2019). Pelo menos, terá sido essa a atitude no caso *sub judice*.
32. Importará, desde já, insistir no facto de esta interpretação - que impõe a verificação de dois requisitos como essenciais para a admissão de um estatuto de quadro superior - nunca deveria ser assumida como vinculativa, já que as circulares administrativas não podem, naturalmente, determinar interpretações vinculativas da lei.
33. O facto é que, resulta do processo administrativo e da resposta da Requerida que todo o comportamento da AT no processo terá assentado neste pressuposto (de que, para efeitos da aplicação do regime tributário mais favorável aos residentes não habituais que invocassem a qualidade de quadros superiores de empresas, teriam os mesmo de demonstrar que as suas funções correspondiam a um cargo directivo com poderes de vinculação).
34. E, mesmo laborando sobre esse pressuposto, os serviços tributários fizeram dele uma interpretação restritiva.
35. Assim, as funções descritas no contrato de trabalho como o planeamento e gestão de acções a praticar nos diversos mercados na empresa não indicariam o conteúdo funcional nem seriam, por si só, indicativas da existência de poderes de direcção, nem esclareceriam a posição do requerente no âmbito da mesma (cf. art. 36.º a 39.º da resposta).
36. Tratar-se-ia mesmo (art. 40.º da resposta) de *inexactidões não coadunáveis com a qualificação como quadro superior de empresa* (não se alcançando a que inexactidão se refere e muito menos em que termos isso não é coadunável com a qualificação pretendida).

37. A verdade é que só através de uma análise teimosamente formalista e arreigadamente restritiva justifica que não se tenha reconhecido que, na realidade dos factos, um indivíduo contratado para gerir os mercados (envolvendo dezenas, senão centenas de lojas), reportando directamente à administradora única da empresa, e auferindo um salário € 8.571,43, é um quadro superior da empresa.
38. Mesmo não sendo necessário demonstrá-lo (já que os requisitos definidos nas circulares não constituem desenvolvimentos vinculativos do regime legal) decorre das funções descritas no contrato o exercício de um cargo directivo e os poderes para vincular a empresa no âmbito dos múltiplos actos de gestão envolvidos.
39. É particularmente estranho que a AT tenha mesmo ignorado o mais simples e evidente dos argumentos (que, não obstante, não foi aduzido pelo Requerente): tem de presumir-se a existência de uma actividade de alto valor acrescentado quando se auferem um salário muito superior a dez vezes mais do que o salário mínimo – até porque, os salários, incorporados no preço final dos produtos, são também eles, valor acrescentado aos mesmos.
40. Não colhe, portanto, a argumentação de AT, que deveria, assim, ter reconhecido que o Requerente era, no ano de 2015, um quadro superior da empresa, devendo, por isso, beneficiar do regime de residente não habitual.

Questões acessórias

41. Subsistem, como se referiu anteriormente, três questões acessórias cuja apreciação, muito embora não interfira com a decisão, deve fazer-se, ainda que sumariamente.
42. A primeira questão, invocada pelo Requerente, refere-se a uma falta de notificação para audição prévia e, bem assim à falta de fundamentação do acto de liquidação de IRS de 2015.
43. Não colhe a pretensão do Requerente, desde logo, já que a Requerida demonstrou ter notificado o Requerente para a audição prévia relativa – cf. alínea J) da matéria provada.

44. Também não colhe a pretendida falta de fundamentação do acto liquidação, na medida em o Requerente teve oportunidade de apreender, em tempo, os motivos que levaram à decisão de liquidação do imposto, tendo-se pronunciado sobre eles na reclamação graciosa e no recurso hierárquico.
45. A segunda questão foi levantada pela Requerida e prende-se com a mudança de designação da empresa ('D...' e 'C...'), através da qual esta pretende desvalorizar as declarações da dita empresa tendentes a confirmar o estatuto e funções do Requerente.
46. A questão é de prova documental que terá sido objecto dos necessários esclarecimento nos procedimentos gracioso e hierárquico e poderia, a todo tempo, ter sido expressamente solicitada pela Requerida, se alguma dúvida persistia sobre a matéria.
47. O Requerente apresentou, entretanto, a necessária documentação, sendo que não se retira do processo administrativo que a mesma tenha sido solicitada anteriormente.
48. A terceira e última questão refere-se a uma pretensa falta de fundamentação legal do Requerente para o pedido apresentado.
49. Uma vez que o Requerente indica expressamente a fundamentação do pedido (¹ a falta de notificação para audição prévia e a falta de fundamentação do acto de liquidação de IRS de 2015 – cf. art, 69.º ss. do pedido – e ² o enquadramento da actividade do Requerente como actividade de elevado valor acrescentado e do direito a ser tributado, em 2015, à taxa autónoma de 20% - cf. art. 92.º ss. da mesma peça), não se alcança sequer a justificação da pretendida falta de fundamentação.

IV. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Julgar procedente o pedido de anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico, do acto de indeferimento da reclamação graciosa, e a anulação do acto de liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios de 2015 que lhes subjazem;

2. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 23.970,76 (vinte e três mil novecentos e setenta euros e setenta e seis cêntimos) nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º/1 a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º/2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 1 224.00 € (mil duzentos e vinte e quatro euros), a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º/2, e 22.º/4, do RJAT, e artigo 4.º/5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de Julho de 2022

O Árbitro

Rui M. Marrana

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*