

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 732/2024-T

Tema: IRS — Estatuto de residente não habitual — Inscrição no cadastro de residentes não habituais — Princípio da legalidade tributária — Erro na quantificação do tributo.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO: I—Não ocorre a incompetência do tribunal se a pretensão concretamente deduzida, apreciada em abstrato e alheando de qualquer avaliação do seu mérito, couber no quadro das competências jurisdicionais do tribunal em que a ação foi proposta. II—Não viola o caso decidido administrativo que se formou com a decisão de indeferimento do averbamento da qualidade de residente não habitual no cadastro da AT a pretensão que assenta como causa de pedir na argumentação dogmático-jurídica de que a tributação ao abrigo daquele estatuto fiscal não depende da, nem pressupõe a, prévia inscrição no cadastro fiscal com a mencionada qualidade, bastando apenas o preenchimento dos requisitos legais objetivos previstos nos n.ºs 8, 9 e 11 do art. 16.º do CIRS. III— A tributação ao abrigo do regime de residente não habitual não depende da inscrição com essa qualidade no cadastro fiscal da AT, bastando-se com apenas com o preenchimento de dois requisitos: i) o sujeito passivo ter-se tornado fiscalmente residente em Portugal; e ii) não ter sido considerado fiscalmente residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente neste país. IV—O art. 72.º, n.º 10, do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 3/2019, no segmento normativo em que remete para um regulamento administrativo a definição a título primário das atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico geradoras de rendimentos de categoria B sujeitos, quando auferidos por residentes não habituais, a tributação à taxa especial prevista nesse mesmo preceito legal é materialmente inconstitucional na medida em que infringe o princípio da proibição da deslegalização (art. 112.º, n.º 5, da CRP) e o princípio da legalidade tributária (art. 103.º, n.º 2, da CRP), em especial na sua dimensão de reserva de ato legislativo para a disciplina normativa dos aspetos essenciais relativos à incidência e à taxa dos impostos e aos benefícios fiscais que lhes digam respeito.

— I —

A..., contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., ..., em Lisboa (doravante o “requerente”), veio deduzir pedido de pronúncia arbitral tributária contra a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “a AT” ou “a requerida”),

1.

peticionando a declaração da ilegalidade parcial da Liquidação n.º 2023-... referente ao IRS relativo ao ano de 2022 (doravante “a Liquidação Impugnada”), bem como do ato tácito de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra este ato tributário.

Para tanto alegou, em síntese, que é um cidadão de nacionalidade russa, país onde residiu até ao ano de 2017; que em 01-10-2016 arrendou um imóvel em Lisboa com o único intuito de poder pernoitar ocasionalmente em Portugal; que a partir de 2017 passou a residir em Portugal, onde começou a exercer profissionalmente a atividade de diretor financeiro, tendo alterado a sua residência fiscal para este país em 20-01-2017; que em 28-03-2018 apresentou através do Portal das Finanças pedido de inscrição como residente não habitual reportado ao início de 2017, o qual veio a ser objeto de indeferimento em 14-05-2018; que o recurso hierárquico interposto dessa mesma decisão foi indeferido em fevereiro de 2019; que em 2022 auferiu em Portugal rendimentos de trabalho dependente e, no Chipre, de rendimentos de trabalho independente provenientes da atividade de prestação de serviços, além de outros rendimentos de capitais e de incrementos patrimoniais; que apresentou, em 22-06-2023, a sua declaração de rendimentos da qual resultou uma liquidação de IRS pelo valor total a pagar de EUR 51.984, 32, cujo pagamento realizou; que, apercebendo-se que não teria entregue o Anexo L, tentou procedeu à tentativa de entrega de uma declaração de substituição, a qual não foi aceite pelo sistema informático; que deduziu, em 21-12-2023, uma reclamação graciosa contra a declaração de IRS que não foi objeto de qualquer decisão expressa até à data da propositura da presente arbitragem; que se verificam em relação a si os requisitos legais para ser tributado ao abrigo do estatuto de residente não habitual com referência ao ano de 2022; finalmente que, ao contrário do que se decidiu na liquidação impugnada, os rendimentos de trabalho independente auferidos pelo requerente no Chipre deveriam ter sido tributados ao abrigo da taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS, porque decorrentes de atividades de valor acrescentado previstas na Portaria n.º 12/2010, na redação dada pela Portaria n.º 230/2019.

Concluiu peticionando a declaração de ilegalidade e anulação parcial da Liquidação Impugnada e do ato tácito de indeferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra aquele ato tributário, bem como a condenação da requerida no reembolso do imposto indevidamente e no pagamento de juros indemnizatórios.

Juntou documentos e procuração forense, declarando não pretender proceder à designação de árbitro. Atribuiu à causa o valor de EUR 29.500,80 e procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem inicial.

*

Constituído o Tribunal Arbitral, nos termos legais e regulamentares aplicáveis, foi determinada a notificação da administração tributária requerida para os efeitos previstos no art. 17.º do RJAT.

Depois de devidamente notificada, a requerida veio apresentar resposta defendendo-se por exceção e por impugnação. Por exceção sustentou, em síntese, que atenta a causa de pedir subjacente ao pedido de pronuncia arbitral, resulta manifesto, que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual e que sem que essa questão prévia seja decidida a seu favor pelo presente Tribunal, não há como imputar vício de ilegalidade à liquidação de IRS impugnada, sendo o Tribunal Arbitral incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de aplicação do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais; que o procedimento de reconhecimento da residência fiscal não habitual não teria uma natureza preparatória do procedimento de liquidação, sendo antes um ato administrativo autónomo, levando à verificação da exceção dilatória da inimpugnabilidade do ato de liquidação com o fundamento no suposto estatuto de que o requerente se arroga.

Por impugnação sustentou, em síntese, que não é possível sancionar o cumprimento dos requisitos para que, no período de tributação controvertido de 2022, o requerente possa aderir ao regime dos residentes não habituais; que a inscrição tempestiva no cadastro fiscal com a qualidade de residentes não habitual é condição formal e necessária do regime jurídico deste benefício fiscal, que assim tem um carácter constitutivo; que, sendo a inscrição como residente não habitual no cadastro fiscal um requisito prévio necessário à tributação ao abrigo do correspondente estatuto e não estando o requerente inscrito no cadastro da AT com a mencionada qualidade, não se verifica qualquer ilegalidade da liquidação contestada; que a pretensão do requerente assenta na aplicação da taxa prevista na norma do art. 72.º, n.º 10, do CIRS, aos rendimentos da categoria B, em crise, que alega serem provenientes de atividade de elevado valor acrescentado, sem que porém logre provar o exercício de atividade de elevado valor acrescentado, ónus que lhe compete, na medida em que tal demonstração é necessária ao

exercício do direito de que se arroga, já que as atividades realizadas pelo sujeito passivo não se enquadram em qualquer uma daquelas elencadas na Portaria n.º 230/2019, uma vez que se resume às atividades de um mero consultor; finalmente, que a interpretação do art. 16.º, n.º 10, do CIRS, segundo a qual a inscrição prevista nesse preceito legal seria meramente declarativa, infringe a Constituição, na medida em que ofende os princípios da legalidade, do sistema fiscal e da segurança jurídica.

Concluiu pela improcedência do pedido e sua conseqüente absolvição. Juntou um despacho de nomeação de mandatários forenses e a cópia eletrónica dos processos administrativos.

*

Seguidamente, e na sequência de despacho, foram as partes convidadas a produzir alegações escritas sobre a matéria de facto e de direito, tendo ambas procedido à apresentação das mesmas, nas quais mantiveram no essencial as posições já anteriormente sufragadas nos articulados da causa, pronunciando-se ainda quanto à questão, suscitada oficiosamente pelo Tribunal, da eventual inconstitucionalidade do art. 72.º, n.º 10, do CIRC e do Anexo I à Portaria n.º 12/2010, na redação dada pela Portaria n.º 230/2019. O requerente procedeu ainda ao pagamento do remanescente da taxa de arbitragem.

— II —

Ambas as partes gozam de personalidade judiciária e capacidade judiciária, têm legitimidade *ad causam* e estão devidamente patrocinadas nos autos.

Nos termos do art. 97.º-A do CPPT, o valor atendível, para efeitos de custas, quando se impugne um ato de liquidação será o da importância cuja anulação se pretende.

Ora, o valor que a requerente atribuiu à presente arbitragem, tendo presente o regime legal aplicável, foi de EUR 29.500,80, valor que não foi objeto de impugnação por parte da requerida e que, de resto, corresponde ao valor decorrente do referido preceito legal.

Fixa-se assim à presente arbitragem o valor de EUR 29.500,80.

Fixado que está o valor da causa e uma vez que o requerente optou por não proceder à designação de árbitro, dispõe o presente Tribunal Arbitral Singular de competência funcional (art. 5.º, n.º 2, do RJAT). É também competente em razão do valor para conhecer da presente arbitragem (art. 4.º, n.º 1, *in fine*, do RJAT e art. 3.º, n.º 1, da Port. n.º 112-A/2011).

*

Vem, porém, excecionada a incompetência material do Tribunal.

Sustenta a requerida que, atenta a causa de pedir subjacente ao pedido de pronúncia arbitral, resulta manifesto que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual, pelo que o objeto da arbitragem diria respeito a questão (a eventual (in)aplicabilidade do estatuto de residente não habitual ao requerente) que não contende com a apreciação da legalidade de um ato de liquidação de um tributo e, nessa medida, escaparia à jurisdição dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD.

Esta exceção é, porém, manifestamente improcedente.

Como é sabido, é pelo critério do pedido que se afere a competência de um tribunal. Nesta sede, puramente formal, irrelevam assim quaisquer considerações em torno da viabilidade substancial da pretensão deduzida, as quais apenas deverão ser aferidas na fase do julgamento da causa. Desse modo, não se verificará aquele apontado vício da instância se a pretensão concretamente deduzida, apreciada em abstrato e alheando de qualquer avaliação do seu mérito, couber no quadro das competências jurisdicionais do tribunal em que a ação pende. No caso presente não subsistem dúvidas de que a pretensão deduzida — de resto, de modo bastante claro e sem qualquer ambiguidade ou equivocidade — é a de invalidação parcial de um ato de liquidação de IRS, com fundamento em que o conteúdo exatório desse ato deveria ter sido diverso na medida em que o requerente teria direito a que os rendimentos profissionais por si obtidos no Chipre fossem tributados ao abrigo da taxa especial aplicável aos residentes não habituais. Para apreciar a competência do tribunal é indiferente, portanto, saber se o vício invocado procede quer no que diz respeito à existência efetiva dos seus elementos constitutivos quer mesmo no que diz respeito ao efeito invalidante que se lhes atribui — tudo isso pertence já ao conhecimento da questão de fundo — ou se a apreciação dos fundamentos invocados contende com o caso decidido administrativo formado na sequência de anterior ato administrativo em matéria tributária alegadamente proferido em procedimento administrativo

distinto mas conexo, matéria que ingressará já no quadro da apreciação da outra exceção invocada pela requerida. Ora, a jurisdição arbitral tributária é competente para conhecer de pretensões relativas à “*declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos*” [art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT]. Tanto basta, assim, para concluir pela manifesta improcedência da exceção de incompetência com este fundamento, na medida em que o que vem peticionado nos autos não é a declaração de ilegalidade do ato que indeferiu a inscrição do requerente no cadastro fiscal da AT com o estatuto de residente não habitual, mas antes a declaração de ilegalidade de ato de liquidação de IRS relativo a 2022, pretensão que claramente se compreende no âmbito material da jurisdição arbitral tributária.

*

Há, assim, que concluir também pela competência do presente Tribunal em razão da matéria por força do art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT e da vinculação à arbitragem tributária institucionalizada do CAAD por parte da administração tributária requerida, tal como resulta da Portaria n.º 112-A/2011.

Vem invocada igualmente a exceção de inimpugnabilidade do ato de liquidação objeto da presente arbitragem com fundamento no estatuto de residente não habitual do requerente.

Sustenta a requerida, no essencial, que o reconhecimento da condição de residente não habitual assenta num procedimento prévio e independente daquele que conduziu à Liquidação Impugnada, sendo decidido por um ato administrativo autónomo e dispondo o requerente de um meio processual próprio para obter judicialmente o reconhecimento do estatuto de residente não habitual que reclama deter, tanto mais que está em causa um benefício fiscal cujo reconhecimento depende de ato administrativo. Conclui afirmando que, com relação à causa de pedir avançada pelo requerente, se verifica a exceção de inimpugnabilidade, na medida em que, sustenta, o ato de liquidação de IRS não pode ser impugnado com fundamento em aplicabilidade *in casu* do regime de tributação dos residentes não habituais se pré-existir ato administrativo a rejeitar a inscrição, com essa qualidade, do impetrante no cadastro fiscal.

Respondendo, sustenta o requerente que, tal como resulta dos n.ºs 8, 9 e 11 do art. 16.º do CIRS, o regime dos residentes não habituais constitui um benefício fiscal automático que não depende do reconhecimento prévio pela autoridade tributária e que, portanto, o direito dos

sujeitos passivos a serem tributados ao abrigo daquele regime depende tão-somente da verificação dos respetivos pressupostos legais, irrelevando para esse efeito a inscrição no cadastro fiscal como residente não habitual, que se trataria de uma formalidade meramente declarativa.

Importa decidir.

*

Para o conhecimento da presente exceção, considero sumariamente provada a seguinte factualidade relevante:

- i.** Em 28-03-2018 o requerente submeteu eletronicamente no Portal das Finanças pedido de inscrição no cadastro da AT como residente não habitual, com efeitos reportados a 01-01-2017 [docs. n.ºs 9 e 10 juntos com a p.i.]
- ii.** O pedido referido em **i.** foi indeferido por despacho do Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes de 14-05-2018 com o seguinte fundamento: “*Consta, como residente fiscal, em declaração de rendimentos de IRS, relativamente ao(s) ano(s) 2016.*” [doc. n.º 12 junto com a p.i. cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]
- iii.** Mediante requerimento expedido por via postal em 25-06-2018, o requerente deduziu recurso hierárquico contra o despacho referido em **ii.** [docs. n.ºs 13 e 14 juntos com a p.i.]
- iv.** Por despacho de 01-02-2019 da Subdiretora-Geral Olga Gomes Pereira, exarado sobre a Informação n.º 113-2019 no Processo n.º ...2019..., foi indeferido o recurso hierárquico referido em **iii.** [doc. n.º 16 junto com a p.i., cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido]

*

Com relevância para o conhecimento da presente exceção inexistem quaisquer outros factos, alegados pelas partes ou do conhecimento officioso do Tribunal, que se devam considerar como não provados.

*

Na decisão da matéria de facto relevante para a decisão desta exceção o Tribunal teve exclusivamente em consideração a prova documental junta aos autos, em especial aquela

constante dos documentos mencionados especificadamente em cada um dos sobreditos pontos da factualidade dada como provada.

*

Refira-se preliminarmente que a substância da matéria que a requerida invoca a este respeito se reconduz mais propriamente à exceção do caso decidido administrativo, e não à da inimpugnabilidade da Liquidação Impugnada. Com efeito, os atos de liquidação de tributos são, de um modo geral, diretamente impugnáveis contenciosamente, nos termos do art. 95.º, n.º 1, da LGT. Não se vislumbra, nem tão-pouco tal veio alegado, que a Liquidação Impugnada estivesse sujeita a prévia impugnação administrativa necessária ou a vigência de qualquer norma que excluísse, no caso presente, a impugnação contenciosa daquele ato tributário.

Em causa está, portanto, a aplicação do regime processual que resulta do art. 38.º, n.º 2, do CPTA, preceito segundo o qual “*não pode ser obtido por outros meios processuais o efeito que resultaria da anulação do ato [já] inimpugnável*” por não ter sido tempestivamente impugnado jurisdicionalmente e que, assim, formou caso decidido na ordem jurídico-administrativa.

Na verdade, a requerida sustenta que, por despacho da Subdiretora-Geral da AT, a pretensão de inscrição do requerente no cadastro fiscal com o estatuto de residente não habitual foi definitivamente indeferida, não havendo notícia nos autos de que contra tal decisão tivesse sido deduzida impugnação jurisdicional. Nessa medida, e ainda segundo a ótica da requerida, a pretensão de invalidação da Liquidação Impugnada com fundamento em que o requerente teria direito a ser tributado ao abrigo do estatuto de residente não habitual buliria com o caso decidido administrativo formado naquele procedimento tributário e não poderia assim ser admitida.

Para a decisão desta exceção importa, por um lado, esclarecer com precisão o que foi decidido no procedimento tributário de alteração da inscrição no cadastro fiscal e, por outro lado, delimitar rigorosamente o pedido e a causa de pedir avançados pelo requerente, para aferir se, de facto, a pretensão assim deduzida afronta o caso decidido administrativo formado naquele procedimento.

Ora, da factualidade dada como provada resulta que a decisão tomada pelo Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes, e posteriormente confirmada pela Subdiretora-Geral da AT, foi tão-somente a de indeferir o pedido de averbamento da qualidade de residente não habitual no cadastro fiscal da AT. Por seu turno, a pretensão deduzida pelo requerente na pre-

8.

sente arbitragem assenta como causa de pedir na argumentação fáctico-jurídica de que a tributação ao abrigo daquele estatuto fiscal não depende da, nem pressupõe a, prévia inscrição no cadastro fiscal com a mencionada qualidade de residente não habitual, bastando apenas o preenchimento dos requisitos legais objetivos previstos nos n.ºs 8, 9 e 11 do art. 16.º do CIRS.

Dito de outra forma: por intermédio da pretensão que deduziu na presente arbitragem o requerente não reclama, ainda que indiretamente ou de forma reflexa, a sua inscrição no cadastro fiscal com a qualidade de residente não habitual. Pelo contrário, a sua causa de pedir assenta na construção dogmática de que, independentemente de (ou apesar de não) se encontrar registado com essa qualidade, o requerente teria direito a ser tributado, com referência ao exercício de 2022, ao abrigo do regime fiscal dos residentes não habituais.

Tanto basta assim para concluir pela improcedência da invocada exceção, na medida que a pretensão deduzida nesta arbitragem em nada afeta o caso decidido administrativo formado pelo despacho da Subdiretora-Geral da AT melhor identificado em **iv.** dos factos dados como provados porquanto nem o conteúdo decisório de tal despacho exclui a possibilidade do requerente ser tributado como residente não habitual de acordo com a construção dogmático-jurídica por si sufragada nesta arbitragem (simplesmente, rejeita que lhe seja averbada essa qualidade no seu registo pessoal no cadastro fiscal da AT), nem o requerente pretende, por via da presente arbitragem, que essa mencionada qualidade passe a figurar do seu registo tributário.

Diferentemente, saber se a construção dogmática sustentada pelo requerente é de proceder — isto é, determinar se tem ou não direito a ser tributado ao abrigo do regime dos residentes não habituais não obstante não se encontrar inscrito com essa qualidade no cadastro da AT — contende já com a apreciação da questão de fundo ou com o mérito da causa, uma vez que depende da interpretação a dar às normas substantivas reguladoras do regime de tributação aplicável àquela categoria de sujeitos passivos, nada tendo que ver assim com a exceção dilatória de que se vem cuidando.

Improcede assim a presente exceção, quer na configuração de inimpugnabilidade da Liquidação Impugnada, quer ainda quando configurada como uma exceção dilatória de caso de decidido administrativo.

Devidamente saneados os presentes autos, resulta assim que a única questão de que importa nestes conhecer é então:

— ilegalidade parcial da Liquidação Impugnada em resultado de vício de violação de lei decorrente de erro nos pressupostos de facto e de direito, na medida em que, por lhe ser aplicável o regime de tributação ao abrigo do estatuto de residente não habitual, o requerente teria direito a que os rendimentos profissionais por si auferidos no Chipre fossem tributados ao abrigo da taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRIS.

— III —

FACTOS PROVADOS:

Com relevância para o conhecimento das questões decididas nos presentes autos considero provados os seguintes factos:

- A.** O requerente é cidadão da Federação Russa [doc. n.º 3 junto com a p.i.]
- B.** O requerente foi considerado, pelas autoridades fiscais da Federação Russa, como residente fiscal neste país nos anos de 2011 a 2016 [doc. n.º 4 da p.i.].
- C.** Em 29-06-2016 o requerente, declarando-se “*residente na..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa*”, celebrou com a Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores contrato de arrendamento urbano para habitação mediante o qual tomou de arrendamento, com início de vigência em 01-10-2026, um apartamento sito em Lisboa, ficando convencionado entre as partes que o mesmo se destinava “*exclusivamente à habitação permanente do(s) inquilino(s)*” [documento junto pelo requerente em 18-10-2024].
- D.** Em 07-10-2016 a senhoria do contrato referido em **C.** submeteu eletronicamente a Declaração n.º ... mediante a qual participou a celebração do referido contrato de arrendamento, declarando que o mesmo tinha finalidade “*Habitacional (Permanente)*” [documento junto pela requerida em 17-10-2024].

- E.** Em 01-11-2016 o requerente celebrou com a sociedade B..., Lda. (NIPC...) um contrato de trabalho a termo, com início nessa mesma data, através do qual assumiu as funções de diretor financeiro [doc. n.º 7 junto com a p.i.]
- F.** Em 20-01-2017 o requerente apresentou no Serviço de Finanças de Lisboa – ... uma declaração para efeitos cadastrais na qual declarou residir no imóvel referido em **C.** [doc. n.º 8 junto com a p.i.]
- G.** Em 28-03-2018 o requerente submeteu eletronicamente no Portal das Finanças pedido de inscrição no cadastro da AT como residente não habitual, com efeitos reportados a 01-01-2017 [docs. n.ºs 9 e 10 juntos com a p.i.]
- H.** O pedido referido em **G.** foi indeferido por despacho do Diretor de Serviços de Registo de Contribuintes de 14-05-2018 com o seguinte fundamento: “*Consta, como residente fiscal, em declaração de rendimentos de IRS, relativamente ao(s) ano(s) 2016.*” [doc. n.º 12 junto com a p.i.]
- I.** Através de carta expedida por via postal em 25-06-2018, o requerente deduziu recurso hierárquico contra o despacho referido em **H.** [docs. n.ºs 13 e 14 juntos com a p.i.]
- J.** Por despacho de 01-02-2019 da Subdiretora-Geral Olga Gomes Pereira, exarado sobre a Informação n.º 113-2019 prestada no Processo n.º ...2019..., foi indeferido o recurso hierárquico referido em **I.** [doc. n.º 16 junto com a p.i.]
- K.** Em 01-07-2021 o requerente celebrou com a sociedade de direito cipriota C... Limited um contrato que denominaram de “*Consulting Agreement*”, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido [doc. n.º 18 junto com a p.i.].
- L.** Em 22-06-2023 o requerente submeteu eletronicamente a sua declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2022, à qual foi atribuído o n.º ... [doc. n.º 17 junto com a p.i.].
- M.** Com a declaração referida em **L.** o requerente não entregou qualquer Anexo L [doc. n.º 17 junto com a p.i.].
- N.** Com referência ao ano de 2022, o requerente declarou na declaração de rendimentos referida em **L.** ter auferido da dita C... Limited, por causa do

exercício da atividade profissional descrita em **K.**, a quantia total de EUR 137.814,00 [doc. n.º 17 junto com a p.i.].

- O.** Em 23-06-2023 a AT emitiu no confronto do requerente a Liquidação n.º 2023-... (a Liquidação Impugnada) da qual resultava um rendimento global de EUR 140.928,60 (campo 1), um rendimento coletável de EUR 136.824,60 (campo 6), uma coleta líquida de EUR 56.394,32 (campo 22) e um valor total de imposto a pagar de EUR 51.984,32 [doc. n.º 1 junto com a p.i.].
- P.** Em 30-06-2023 o requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado na Liquidação Impugnada [doc. n.º 20 junto com a p.i.].
- Q.** Através de carta expedida por via postal registada em 21-12-2023, o requerente deduziu requerimento de reclamação graciosa contra a Liquidação Impugnada [fls. 1 do PA-RG].
- R.** O requerente não foi notificado de qualquer decisão expressa proferida no procedimento de reclamação graciosa desencadeado pela apresentação do requerimento referido em **Q.**

FACTOS NÃO PROVADOS:

Da factualidade alegada, ou daquela que cumprisse ao Tribunal conhecer officiosamente, consideram-se como não provados os seguintes factos:

- i.** Que o arrendamento referido em **C.** do probatório tivesse tido por intuito único o de poder pernoitar ocasionalmente em Portugal para se apresentar a diversas entrevistas de emprego;
- ii.** Que o requerente tivesse passado a residir em Portugal apenas a partir de 2017;
- iii.** Que o requerente tenha tentado submeter uma declaração de substituição referente ao exercício de 2022 e que a submissão dessa declaração tenha sido impossibilitada em virtude de limitações do sistema informático da AT.

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO:

Os factos dados como provados nos pontos **A.** a **Q.** do probatório resultam demonstrados pela prova documental constante junta pelas partes e pelo Processo Administrativo instrutor relativo ao procedimento de reclamação graciosa (identificado como “PA-RG”), junto pela requerida. Em qualquer dos casos, o suporte documental que concretamente serviu de motivação ao juízo probatório relativo a cada um dos referidos factos consta das correspondentes folhas ou documentos mencionados especificadamente em cada um dos sobreditos pontos do probatório.

Por seu turno, para a demonstração do facto **R.** do probatório relevou em particular a ausência nos autos do PA-RG de quaisquer documentos relativos à prolação de decisão administrativa expressa no referido procedimento de reclamação graciosa e, por maioria de razão, à sua notificação ao requerente.

Já em relação ao facto **i.** dos factos não provados o juízo probatório do Tribunal assentou na inverosimilhança do respetivo facto, alegado pelo requerente, em face da prova documental produzida nos autos. Com efeito, quando em 29-06-2016, o requerente outorgou contrato de arrendamento, declarou no intróito deste instrumento negocial ser residente em Lisboa e convencionou expressamente com a sua senhoria que o imóvel então tomado de arrendamento se destinava à sua habitação permanente (cfr. facto **C.** do probatório). Estes factos são manifestamente incompatíveis com a alegação de que o arrendamento do imóvel em causa teria tido por finalidade a pernoita ocasional e esporádica. Se assim fosse dificilmente se compreenderia que o requerente, que é um quadro superior habilitado com formação académica claramente acima da média, tivesse aceiteado convencionar uma estipulação contratual tão evidentemente contrária à realidade, não se compreendendo que, também nesse contrato, o requerente tivesse declarado ser já residente em Portugal se, na verdade, o não fosse; por outro lado, a utilização do referido imóvel até meados de janeiro de 2017 apenas para pernoita ocasional afigura-se incompatível com a alegação (provada, de resto) de que a 01-11-2016 teria iniciado o exercício de uma atividade profissional a tempo inteiro em Lisboa (facto **E.** do probatório). Finalmente, aquelas declarações constantes do referido contrato têm força probatória plena (art. 376.º, n.º 1, do CC), pelo que incumbiria sobre o requerente o ónus de demonstrar não serem verdadeiros os factos por si declarados no contrato que outorgou em 2016 (art. 347.º do CC), o que manifestamente não logrou fazer.

Pelos mesmos fundamentos se considerou não provado que, como o mesmo alegou na sua p.i., apenas a partir de 2017 o requerente tivesse passado a residir em Portugal. Na verdade, já em documento contratual por si subscrito em 2016 o próprio se identificava como residente em Lisboa, o que inviabiliza manifestamente que se pudesse dar como provado que nesse ano não residisse no nosso país. É certo que o requerente juntou — e isso tanto foi dado como provado (facto **B.** do probatório) — documento demonstrativo de que em 2016 as autoridades russas o consideraram como fiscalmente residente neste país. Porém, esse facto não é incompatível com a circunstância de ter passado a ter sua residência habitual e permanente em Portugal também nesse ano. Com efeito, nada impede que, em relação ao mesmo período temporal, uma pessoa possa ser considerada fiscalmente residente por mais do que uma jurisdição fiscal (caso em que, se existir um conflito positivo de tributação acerca do mesmo facto tributário, é possível acionar as regras de determinação da residência fiscal que irá prevalecer, previstas na convenção internacional no caso aplicável) e os n.ºs 3 e 4 do art. 16.º do CIRS preveem mesmo a hipótese de residência fiscal parcial, que respeita apenas a uma parcela do exercício em causa.

Finalmente, o facto **iii.** considerado como não provado resulta da insuficiência do meio de prova para esse efeito oferecido pelo requerente. Para a demonstração desse facto, o requerente juntou um *printscreen* do portal das declarações de IRS (doc. n.º 19 junto com a p.i.), da qual resulta que a tentativa de submissão de uma declaração Modelo 3 terá gerado os alertas L55 (“NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL”) e L56 (“NÃO CONSTA COMO RNH ANTES DO PERÍODO PREVISTO”). Ora, estes alertas gerados pelo sistema informático não inviabilizam a submissão de uma declaração de rendimentos: a sua função é, precisamente, a de identificar potenciais erros que poderão vir a conduzir à invalidação central da declaração que vier a ser submetida. Não obstante, a declaração poderá ser submetida eletronicamente, dando lugar à emissão de uma ‘prova de entrega’ sem valor de comprovativo. É certo que, face aos referidos alertas gerados pelo sistema informático, se o requerente tivesse chegado a completar a submissão eletrónica muito provavelmente a sua declaração não seria validada centralmente e, depois da concessão de um prazo para correção, teria sido objeto de uma decisão expressa de rejeição, caso em que o meio próprio de reação seria a propositura de uma ação administrativa (ou, eventualmente, de uma intimação para um comportamento). Em síntese, o doc. n.º 19 junto

com a p.i., quando muito, fará apenas prova de que o requerente ensaiou a submissão eletrónica de uma declaração de substituição, mas que, face aos alertas gerados pelo sistema informático, não chegou a completar o processo correspondente.

— IV —

DO ERRO NOS PRESSUPOSTOS DE FACTO E DE DIREITO,

Como se deixou dito em sede de saneamento, a única questão decidenda nos presentes autos é a da ilegalidade parcial da Liquidação Impugnada em resultado de vício de violação de lei decorrente de erro nos pressupostos de facto e de direito, na medida em que, por lhe ser aplicável o regime de tributação ao abrigo do estatuto de residente não habitual, o requerente teria direito a que os rendimentos profissionais por si auferidos no Chipre fossem tributados ao abrigo da taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS.

Donde, a ilegalidade assacada pelo requerente ao ato impugnado assenta numa dupla construção: por um lado, teria direito a ser tributado ao abrigo do regime dos residentes não habituais; por outro lado, uma vez que as atividades profissionais que desempenhou no Chipre são subsumíveis na previsão do Anexo à Portaria n.º 12/2010, na redação dada pelo art. 2.º da Portaria n.º 230/2019, os respetivos rendimentos deveriam ter sido tributados à taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS. Contrariamente ao que o requerente veio sustentar nas suas alegações, a ilegalidade que assaca ao ato impugnado não se basta com a apreciação da aplicabilidade *in casu* do regime de residentes não habituais. Na verdade, o contencioso tributário não é um contencioso objetivo dirigido à mera tutela da legalidade das atuações administrativo-tributárias: trata-se de um contencioso subjetivo, dirigido à tutela de posições jurídicas subjetivas dos particulares. Daqui decorre que apenas os atos lesivos são impugnáveis (art. 95.º, n.º 1, da LGT), estabelecendo-se neste preceito legal um requisito de legitimidade ativa que reclama, como condição de procedibilidade, a existência de lesão efetiva de posições jurídicas subjetivas próprias [assim, cfr. art. 55.º, n.º 1, al. a), do CPTA]. Portanto, se a tributação do requerente ao abrigo do estatuto dos residentes não habituais viesse a redundar na liquidação do mesmo quantitativo de imposto já liquidado pela Liquidação Impugnada, aquele careceria de legitimidade para vir esgrimir a ilegalidade, meramente objetiva, do ato tributário

que lhe era dirigido. Dito de outro modo: o requerente apenas é parte legítima nesta arbitragem na medida em que a ilegalidade concreta que ele assaca à Liquidação Impugnada redunde num resultado ofensivo da sua esfera jurídica pessoal.

Desse modo, como bem refere a requerida na sua resposta, “*colocando-se essa hipótese (de considerar o R. como [residente não habitual]), é imperativo verificar se a atividade profissional em causa consubstancia uma atividade de elevado valor acrescentado (AEVA), nos termos da legislação relevante.*” Em idêntico sentido veja-se a Decisão CAAD 29-10-2024 (P.º 245/2024-T): “*Não fazendo, o Requerente, prova de que os rendimentos por si auferidos decorrem do exercício de uma atividade de elevado valor acrescentado, não será de lhe aplicar a taxa de tributação especial prevista no artigo 72.º, n.º 10, do CIRS.*”

É, assim, desengenhosa a posição do requerente no sentido de que bastaria concluir-se que, em abstrato, lhe deveria ter sido aplicado o regime dos residentes não habituais para se determinar a invalidação parcial da Liquidação Impugnada. Aliás, a circunstância de ele peticionar apenas a invalidação parcial (que, de resto, quantifica num valor certo e determinado) é bem demonstrativa de que a ilegalidade que assaca ao ato tributário ora em crise é uma ilegalidade complexa que, como se deixou dito, assenta em duas premissas fundamentais cumulativas: i) que em 2022 o requerente poderia beneficiar do regime dos residentes não habituais; e que ii) beneficiando desse regime, o requerente teria direito a ver os seus rendimentos profissionais tributados à taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS por se tratar de atividade subsumíveis na previsão do Anexo à Portaria n.º 12/2010, na redação dada pela Portaria n.º 230/2019.

Sintetizando, desse modo, a questão decidenda: *por lhe ser aplicável o regime de tributação dos residentes não habituais, tem o requerente direito a que os rendimentos provenientes de atividade profissional independente por si auferidos em 2022 no Chipre sejam tributados por aplicação da taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS por se tratar de atividade compreendida no ponto I do Anexo à Portaria n.º 12/2010 (na redação dada pelo art. 2.º da Portaria n.º 230/2019)?*

Metodologicamente, a resposta à questão decidenda passa assim pelas seguintes duas etapas decisórias:

- aferição da aplicabilidade ao requerente do regime de tributação dos residentes não habituais não obstante, ou apesar de, em procedimento autónomo, ter sido definitivamente indeferido o seu requerimento de inscrição com essa qualidade no cadastro fiscal da AT;
- em caso afirmativo, aferição do direito do requerente a que os rendimentos provenientes de atividade profissional independente por si auferidos em 2022 no Chipre fossem tributados por aplicação da taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS, o que, por seu turno, se desdobra nas seguintes duas subetapas decisórias: i) constitucionalidade do regime constante do referido preceito legal (nos termos em que essa questão prejudicial foi suscitada junto das partes pelo despacho do Tribunal de 05-11-2024); e ii) subsunção das atividades concretamente desenvolvidas pelo requerente na factispécie do ponto I do Anexo à Portaria n.º 12/2010 (na redação dada pelo art. 2.º da Portaria n.º 230/2019).

Importa decidir.

Quanto à primeira das duas etapas identificadas acima, adere-se desde já àquela que se afigura ser a jurisprudência dominante nos tribunais arbitrais tributários constituídos sob a égide deste CAAD.

Como se decidiu na Decisão CAAD 24-09-2021 (P.º 188/2020-T), *“o benefício do regime dos residentes não habituais depende apenas do preenchimento dos requisitos do n.º 8 do artigo 16.º do CIRS e da inscrição como residente em território português, e não da inscrição como residente não habitual”*. Entendimento reforçado pela Decisão CAAD 15-12-2021 (P.º 777/2020-T) segundo a qual *“os requisitos previstos nos n.ºs 6 e 7 [do art. 16.º do CIRS à data vigente] [...] são os únicos requisitos exigidos pela lei para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime dos ‘residentes não habituais’”*. Também na Decisão CAAD 17-03-2022 (P.º 664/2022-T) se decidiu que *“[o] pedido de inscrição como residente não habitual para efeito de aplicação do Regime do Residentes Não Habituais não tem efeitos constitutivos do direito a ser considerado como RNH e a beneficiar do respetivo regime fiscal, consubstanciando-se como uma mera formalidade para o operar o benefício fiscal, revestindo mera natureza declarativa.”*

Também na Decisão CAAD 30-07-2023 (P.º 705/2022-T) se deixou dito:

O pedido de inscrição como residente não habitual imposto pelo n.º 10 do art. 16.º do CIRS deve, então, reputar-se um dever acessório do contribuinte (art. 31.º, n.º 2 da LGT) que serve a finalidade de facilitação da fiscalização da situação tributária do contribuinte e da aplicação do benefício fiscal, de modo a que a AT proceda ao controlo dos registos do contribuinte no seu cadastro, bem como dos demais elementos em seu poder, solicite eventuais elementos adicionais para verificar que o interessado foi considerado como residente fiscal noutra jurisdição e valide o cumprimento dos requisitos legalmente previstos, sendo, porém, da verificação destes requisitos, e não da solicitação ou realização daquela inscrição no registo, que depende a constituição do direito a ser tributado, de modo desagravado, como residente não habitual.

[...]

Conclui-se, pois, que a aplicação do regime dos residentes não habituais exige a verificação dos requisitos de o sujeito passivo se ter tornado fiscalmente residente em território português e não ter sido nele residente em qualquer dos cinco anos anteriores, mas não depende da inscrição correspondente no cadastro. Como tal, a falta ou intempestividade da inscrição como residente não habitual não determina, por si mesma, a exclusão do regime correspondente.

Idêntico sentido decisório é ainda possível encontrar na Decisão CAAD 13-11-2024 (P.º 666/2024-T) segundo a qual “*não pode [...] ser negado o direito de beneficiar do referido regime [dos residentes não habituais] pelo facto de não ter apresentado o pedido de inscrição no prazo indicado no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS*”; assim como na Decisão CAAD 03-10-2024 (P.º 14/2024-T) em que se decidiu que “*[o] pedido de inscrição como residente não habitual a que se refere o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS constitui um dever acessório do contribuinte (cf. artigo 31.º, n.º 2, da LGT) e tem natureza meramente declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado enquanto residente não habitual*”; ou ainda a Decisão CAAD 19-07-2024 (P.º 797/2023-T), segundo a qual “*[a] inscrição como ‘residente*

não habitual' tem natureza declarativa e não constitutiva do direito a ser tributado nessa qualidade.”

Também na Decisão CAAD 29-10-2024 (P.º 245/2024-T) se decidiu:

Dos n.ºs 8 a 11, do artigo 16.º, do CIRS, resulta manifesto que os pressupostos para a aplicação do dito regime são, unicamente, os seguintes: (i) O Sujeito Passivo se torne fiscalmente residente em Portugal e; (ii) O Sujeito Passivo não tenha sido considerado residente em território nacional em qualquer dos cinco anos imediatamente anteriores.

Em conclusão, a tributação ao abrigo do regime de residente não habitual não depende da inscrição com essa qualidade no cadastro fiscal da AT, bastando-se com apenas com o preenchimento de dois requisitos: i) o sujeito passivo ter-se tornado fiscalmente residente em Portugal; e ii) não ter sido considerado fiscalmente residente em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores àquele em que se tornou residente neste país. Sob este prisma, não se oferecem dúvidas de que, apesar não estar inscrito no cadastro fiscal da AT com essa qualidade, o requerente pode beneficiar da tributação ao abrigo do regime dos residentes não habituais.

A esta conclusão aponta a requerida duas objeções. Por um lado, afirma que a tributação de acordo com o regime dos residentes não habituais depende de uma adesão voluntária e que, a prevalecer a tese da sua automaticidade, todos aqueles que preenchessem os aludidos requisitos ficaram irremediavelmente abrangidos por tal regime, ainda que não o desejassem. Por outro lado, invoca a inconstitucionalidade dessa interpretação normativa.

Ambas estas objeções são improcedentes. A automaticidade de aplicação do regime de que se vem tratando, nos termos acima identificados, não exclui a voluntariedade do contribuinte na sua sujeição efetiva à tributação pelo regime dos residentes não habituais. Com efeito, mesmo no caso de preencherem os dois requisitos acima mencionados os sujeitos passivos podem eximir-se facilmente à tributação sob aquele regime: basta-lhes não apresentar o Anexo L à declaração de rendimentos modelo 3 — como, de resto, o requerente fez no caso presente quanto aos rendimentos de categoria A por si auferidos, que foram tributados pelo regime geral do IRS. Já quanto à assacada inconstitucionalidade também se considera de desatender, na medida em que não se vislumbra em que medida a interpretação ora sufragada pudesse infringir,

como vem invocado, o disposto nos arts. 2.º, 3.º, n.º 3, 103.º, n.º 2, e 267.º, n.º 2, da CRP. Tal arguição de inconstitucionalidade, constante do articulado de resposta da requerida, parece assentar na ideia rebuscada de que a referida interpretação seria um obstáculo a uma eficiente aplicação administrativa da lei fiscal. Ora, salvo melhor opinião, o bloco de constitucionalidade não impõe ao legislador que escolha a solução de política legislativa fiscal que melhor optimize as condições administrativas da sua aplicação prática, nada obstando, por princípio, a que opte por soluções legais que sejam administrativamente inconvenientes ou que representem uma reduzida praticabilidade mesmo quando, como refere a requerida, resultem numa “*anarquia declarativa*” para os serviços da administração tributária. É à administração que cabe adequar as suas práticas administrativas às opções de política fiscal formuladas pelo legislador e não este às contingências burocráticas da administração fiscal.

No entanto, e contrariamente ao alegado pelo requerente, a factualidade dada como provada demonstra que ele se tornou residente em Portugal a partir de, pelo menos, 01-10-2016 quando tomou de arrendamento um apartamento que destinou com carácter de habitualidade a sua habitação permanente (facto C. do probatório). Com efeito, resulta do art. 16.º, n.º 1, al. b), do CIRS que se considera residente em território português a pessoa que, tendo permanecido neste território por menos de 183 dias em qualquer período de 12 meses, aí disponha num qualquer dia do referido período “*de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual*”, considerando-se como residente desde o primeiro dia do período de permanência em território português.

Assim, uma vez que ficou provado que, pelo menos a partir de 01-10-2016, o requerente tomou de arrendamento um apartamento com a intenção por si declarada de o destinar a sua habitação permanente, tem de concluir-se que a partir dessa data passou a ser considerado fiscalmente residente em Portugal e, uma vez que não o era nos cinco anos antecedentes, adquiriu igualmente o direito a ser tributado como residente não habitual pelo período de dez anos a começar nesse ano de 2016 e, conseqüentemente, a terminar no de 2025.

Daqui decorre que, não obstante não se encontrar inscrito com essa qualidade no cadastro fiscal da AT, o requerente tinha e tem efetivamente direito a ser tributado como residente não habitual quanto aos rendimentos por si auferidos no ano de 2022.

*

Importa, de seguida, apurar se, tendo o requerente direito a ser tributado ao abrigo do regime dos residentes não habituais em 2022, teria também direito a que os rendimentos por si auferidos no Chipre fossem tributados à taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS.

A resposta a esta questão passa por determinar se os serviços prestados pelo requerente ao abrigo do contrato que se deu por integralmente reproduzido no ponto **K.** do probatório podem ser considerados como prestados no âmbito de atividades de elevado valor acrescentado de modo a consentir que os rendimentos daí provenientes estejam sujeitos a tributação à taxa especial de 20% prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 3/2019, por estarem abrangidas pela previsão do ponto I do Anexo à Portaria n.º 12/2010, na redação dada pelo art. 2.º da Portaria n.º 230/2019.

Com efeito, a ilegalidade assacada pelo requerente ao ato impugnado assenta, como se disse, numa dupla construção: por um lado, teria direito a ser tributado ao abrigo do regime dos residentes não habituais; por outro lado, uma vez que as atividades profissionais que desempenhou no Chipre são subsumíveis na previsão do ponto do I do Anexo à referida Portaria n.º 12/2010, os respetivos rendimentos deveriam ter sido tributados à taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS e não, como sucedeu na Liquidação Impugnada, pelo regime geral do IRS.

Previamente a essa operação de subsunção cabe, porém, averiguar da constitucionalidade da referida solução normativa. Com efeito, acerca desta matéria por intermédio do despacho de 05-11-2024 o Tribunal determinou o seguinte:

[...]

Ora, sem embargo da reflexão e do estudo que o assunto ainda exige, o Tribunal Arbitral não poderia deixar de ouvir as partes nos termos e para os efeitos do art. 3.º do CPC, na medida em que se trata de questões que não foram por elas discutidas nos seus articulados – e de forma a evitar a eventual prolação de decisões-surpresa –, convidando-as a, querendo, se pronunciarem nas suas alegações acerca das seguintes questões de conhecimento oficioso:

a. [Omissis]

b. *Eventual desaplicação, decorrente de inconstitucionalidade material, do art. 72.º, n.º 10, do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 3/2019, na medida em*

que, ao remeter para um regulamento administrativo a definição normativa das atividades geradoras de rendimentos de categoria B sujeitos a tributação à taxa especial prevista naquele preceito legal, infringiria o princípio da proibição da deslegalização (art. 112.º, n.º 5, da CRP) e o princípio da legalidade tributária (art. 103.º, n.º 2, da CRP), em especial na sua dimensão de reserva de ato legislativo para a disciplina normativa dos aspetos essenciais relativos à incidência e à taxa dos impostos e aos benefícios fiscais que lhes digam respeito;

- c. Eventual desaplicação, decorrente de inconstitucionalidade formal e orgânica, do Anexo à Portaria n.º 12/2010, na redação dada pelo art. 2.º da Portaria n.º 230/2019, na medida em que, ao disciplinar a título primário o elenco das atividades geradoras de rendimentos de categoria A e B sujeitos a tributação à taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS, infringiria o princípio da reserva de lei (e de reserva de lei parlamentar) para a disciplina normativa dos aspetos essenciais relativos à incidência e à taxa dos impostos e aos benefícios fiscais a eles relativos [arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, al. i), da CRP].*

Pronunciando-se, o requerente não veio colocar em causa a suscitada inconstitucionalidade, limitando-se a argumentar que a decisão a proferir na presente arbitragem não reclamava a aplicação daquelas normas, sendo por conseguinte inútil sindicarem a constitucionalidade das mesmas. A requerida, por seu turno, pronunciou-se remetendo para esclarecimentos prestados pela Direção de Serviços do IRS, segundo os quais o processo arbitral tributário não seria o meio processual próprio para efetivar a responsabilidade do Estado decorrente de atos de natureza legislativa.

Importa decidir.

Antes de mais, são de rechaçar liminarmente as objeções das partes à questão incidental que lhes foi colocada para exercício do contraditório. Por um lado, como já se deixou dito, a ilegalidade assacada pelo requerente à Liquidação Impugnada reclama a aplicação nos presentes autos do disposto no art. 72.º, n.º 10, do CIRS e, por remissão deste preceito legal, do

Anexo à Portaria n.º 12/2010 (em ambos os casos nas redações em vigor à data do facto tributário). Por outro lado, também nos tribunais arbitrais vigora o denominado princípio do acesso direto à Constituição (art. 204.º da CRP), encontrando-se aqueles tribunais, à semelhança do que sucede quanto aos tribunais estaduais, sujeitos ao poder-dever de, nos feitos que hajam de julgar, recusar a aplicação de normas inconstitucionais.

Ora, dispõe-se no art. 72.º, n.º 10, do CIRS (na redação dada pela Lei n.º 3/2019) que *“[o]s rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades 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%”* (realce adicionado).

Do referido preceito legal resulta que cabe ao ministro da tutela, por via de instrumento regulamentar (portaria ministerial), proceder à definição, a título normativo primário, das atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico cujos rendimentos, quando obtidos por residente não habituais, ficam sujeitos à taxa especial de 20% e, portanto, excluídos de englobamento e tributação ao abrigo das taxas gerais do IRS. De salientar que a norma legal não incumbe o ministro da tutela da tarefa, meramente complementar, de elencar e concretizar as específicas atividades que, segundo diretrizes e critérios legalmente emanados, se subsumiriam na factispécie legal, conclusão que facilmente se alcança a partir da circunstância de nem todas as atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico estarem abrangidas pela taxa especial a que o preceito se refere, mas *somente aquelas* que, de entre o referido universo, vierem a ser selecionadas por portaria ministerial. Em boa verdade, portanto, o preceito de que se vem cuidando endossa ao ministro da tutela a tarefa de, por intermédio de um regulamento administrativo, proceder à formulação primária e inovadora de um determinado aspeto da política fiscal em matéria de tributação do rendimento das pessoas singulares. As atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico cujos rendimentos serão tributados pela taxa especial de 20% serão somente aquelas que, segundo a sua própria avaliação e juízos de oportunidade e de acordo com as opções de política normativa por si formuladas, o ministro da tutela vier a selecionar através de uma portaria ministerial.

Nessa perspetiva, afigura-se que o referido preceito legal infringe dois importantes princípios constitucionais. Por um lado, está em causa uma ofensa do princípio da proibição de deslegalização (art. 112.º, n.º 5, da CRP), na medida em que a delimitação do conteúdo preceptivo de uma norma legislativa (para mais no âmbito de matéria incluída na reserva da competência legislativa parlamentar) está a ser endossado, quase como que um cheque em branco, para um instrumento regulamentar a ser subsequentemente adotado pelo ministro do setor. Está especificamente em causa a definição das específicas “*atividades de valor acrescentado com carácter artístico, científico ou técnico*” a cujos rendimentos se aplicará a taxa especial referida no art. 72.º, n.º 10, do CIRS e que não vêm minimamente delimitadas neste preceito legal. Ora, independentemente da discussão doutrinal e jurisprudencial acerca da amplitude do princípio da proibição da deslegalização, é absolutamente consensual que este princípio veda que, em matérias da competência reservada parlamentar, um ato legislativo possa conferir a um diploma sem essa natureza (designadamente a um regulamento), o poder de integrar, com força normativa (e, portanto, com vinculatividade e obrigatoriedade no seio da ordem jurídica), os preceitos desse mesmo ato legislativo, como que consentindo à administração ‘regulamentadora’ manipular, segundo os seus próprios critérios e opções de política normativa, o campo de aplicação, o sentido e o alcance de preceitos legais relativos a matérias objeto de competência legislativa reservada do Parlamento.

Por outro lado, o preceito legal em causa ofende também princípio da legalidade fiscal (arts. 103.º, n.º 2, da CRP). Numa noção já clássica, este princípio “*garante um dos elementos essenciais do Estado de direito constitucional, o qual se traduz na regra da reserva de lei para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos, não podendo estes deixar de constar de diploma legislativo*” (Ac. STA 16-01-2020, P.º 02594/15.7BEPRT). Esta reserva de lei fiscal abrange, desde logo, “*os elementos intrusivos ou agressivos do imposto (cfr. criação, incidência, taxa)*” (idem). Nesta perspetiva, afigura-se que o referido art. 72.º, n.º 10, do CIRS ofende o sobredito princípio na medida em que o âmbito de incidência objetiva relativo àquela taxa especial (i. é, a definição dos factos tributários que a ela ficam sujeitos) não se encontra delimitado na própria norma legal, vindo na realidade a ser aquele que, em cada momento, resultar de um instrumento regulamentar a emanar pelo ministro da tutela. Afigura-se assim que conferir à administração fiscal (ainda que na pessoa do seu mais elevado superior hierárquico)

o poder de definir por instrumento regulamentar o âmbito material de aplicação de uma taxa especial de IRS ofende a injunção constitucional de reserva de ato legislativo (e, *prima facie*, de lei parlamentar) para a definição dos elementos essenciais de um imposto.

Também aqui há a realçar que o instrumento regulamentar visado pelo citado preceito legal não é meramente executivo ou de implementação das diretrizes e opções de política fiscal formuladas pelo legislador tributário: na realidade, o que resulta daquele preceito legal é a concessão à administração fiscal, na pessoa do ministro da tutela, do poder de, por instrumento regulamentar, definir o conteúdo de um determinado segmento da política fiscal em matéria de tributação do rendimento das pessoas singulares, selecionando em concreto, e a título primário e inovador, de entre o leque de inúmeras atividades de elevado valor acrescentado com carácter artístico, científico ou técnico especificamente aquelas cujos rendimentos, quando auferidos por residentes não habituais, serão tributados à taxa especial de 20%.

Finalmente, como de resto é consensual entre as partes, a aplicação de uma taxa especial de 20% a certos rendimentos obtidos por pessoas singulares, nos termos em que se prevê no cit. art. 72.º, n.º 10, do CIRS configura um benefício fiscal em sede de IRS. Nessa medida, resulta também do art. 103.º, n.º 2, da CRP que os elementos essenciais dos benefícios fiscais relativos a impostos têm de constar de ato legislativo e, preferencialmente, de lei parlamentar. Exigência que, manifestamente, não é satisfeita pelo referido preceito legal, porquanto se comete a um diploma regulamentar a tarefa de definir os específicos factos tributários que serão efetivamente abrangidos por este benefício fiscal.

Assim, forçoso é reconhecer que certos elementos da taxa especial prevista no cit. art. 72.º, n.º 10, do CIRS — mormente, aqueles delimitadores do âmbito objetivo de incidência dos factos tributários a que a norma se dirige — serão objeto de normação primária por via regulamentar, ou seja, através do exercício da função administrativa. Acontece que esses elementos integram a reserva de função legislativa. Está causa, nesta específica dimensão do preceito de que se vem cuidando, uma estatuição legal que comete expressamente ao poder administrativo a invasão de um domínio que a ordem constitucional reserva em exclusivo ao poder legislativo e, preferencialmente, ao Parlamento. Não é assim, do ponto de vista constitucional, indiferente que os elementos essenciais das normas de incidência de um imposto constem de um ato legislativo ou de mero regulamento. O problema essencial, como é bom de

ver, está em se consentir que normas regulamentares invadam um domínio que a Constituição reserva ao legislador,

Ora, há assim que concluir pela inconstitucionalidade material do disposto no art. 72.º, n.º 10, do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 3/2019, na medida em que aí se remete para um regulamento administrativo a definição a título primário das atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico geradoras de rendimentos sujeitos a tributação à taxa especial prevista nesse mesmo preceito legal. Porém, como nesta sede o controlo normativo que cabe a este Tribunal Arbitral levar a cabo é meramente instrumental e incidental, o juízo de inconstitucionalidade não pode ser tão abrangente, devendo circunscrever-se apenas à dimensão normativa que, em concreto, seria suscetível de ser aplicada nesta arbitragem. Como está apenas em causa a tributação de rendimentos provenientes de atividades profissionais independentes (portanto, da categoria B do IRS) é sobre essa específica dimensão normativa que deverá incidir a decisão positiva de inconstitucionalidade a proferir neste processo. Portanto, a final, decidir-se-á julgar materialmente inconstitucional, recusando-se a sua aplicação nesta arbitragem, o disposto no art. 72.º, n.º 10, do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 3/2019, no segmento normativo em que remete para um regulamento administrativo a definição a título primário das atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico geradoras de rendimentos de categoria B sujeitos, quando auferidos por residentes não habituais, a tributação à taxa especial prevista nesse mesmo preceito legal.

Pela mesma lógica argumentativa há também que concluir pela inconstitucionalidade do Anexo à Portaria n.º 12/2010, na redação dada pelo art. 2.º da Portaria n.º 230/2019, na medida em que é este preceito regulamentar que vem definir o âmbito objetivo de incidência da taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS. Ora, como os elementos essenciais relativos à incidência de um imposto têm de estar previstos numa norma legislativa, e não em sede meramente regulamentar, não é constitucionalmente admissível que seja uma portaria ministerial a definir, a título primário e inovador, quais as atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico cujos rendimentos ficarão sujeitos, quando auferidos por residentes não habituais, a tributação à taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS.

Porém, também neste passo há que circunscrever a decisão de inconstitucionalidade apenas ao segmento normativo suscetível de aplicação no caso presente, e como no caso a pretensão invalidante do requerente reclamava a aplicação apenas do segmento do ponto I do Anexo à cit. Portaria n.º 12/2010 em que especificamente se qualifica como atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico as atividades dos diretores de serviços administrativos e comerciais, a final julgar-se inconstitucional apenas esse segmento normativo da mencionada portaria ministerial.

Em face dos juízos de inconstitucionalidade que antecedem é manifesto que a pretensão do requerente terá de soçobrar. Com efeito, como se disse, a ilegalidade assacada à Liquidação Impugnada dependia, para além do reconhecimento da sua sujeição ao regime dos residentes não habituais, do *ascertainment* do seu direito a ver os rendimentos profissionais que obteve no Chipre submetidos a tributação à taxa especial de 20% prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS. Uma vez que se concluiu que o preceito em cuja violação o requerente radicava a ilegalidade da Liquidação Impugnada não pode ser aplicado nos presentes autos, em virtude da sua inconstitucionalidade, torna-se impossível acolher a pretensão anulatória, pelo que terá também esta de, a final, ser julgada improcedente.

*

Em face do assim decidido, torna-se desnecessário prosseguir a análise da pretensão do requerente, ficando designadamente prejudicada averiguação da qualificação das atividades referidas no ponto **K**. probatório como atividades de elevado valor acrescentando com carácter científico, artístico ou técnico nos termos previstos no ponto I do Anexo à Portaria n.º 12/2010 de molde a preencher a previsão normativa do cit. art. 72.º, n.º 10, do CIRS.

Improcedendo a pretensão impugnatória deduzida a título principal, fica também prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de condenação na restituição dos montantes de imposto de pago ao abrigo do ato impugnado e no pagamento de juros indemnizatórios.

DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS,

Vencido na presente arbitragem, é o requerente responsável pelas custas — art. 12.º, n.º 2, do RJAT e arts. 4.º, n.º 5, e 6.º, al. a), do Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária do CAAD.

Assim, tendo em conta o valor de EUR 29.500,80 atribuído ao presente processo arbitral em sede de saneamento, por aplicação da l. 5 da Tabela I anexa ao mencionado Regulamento, há que fixar a taxa de arbitragem deste processo em EUR 1.530,00, em cujo pagamento se condenará a final o requerente.

— V —

Assim, pelos fundamentos expostos:

- a) Julgo materialmente inconstitucional, recusando a sua aplicação nesta arbitragem, o disposto no art. 72.º, n.º 10, do Código do IRS, na redação dada pela Lei n.º 3/2019, no segmento normativo em que remete para um regulamento administrativo a definição a título primário das atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico geradoras de rendimentos de categoria B sujeitos, quando auferidos por residentes não habituais, a tributação à taxa especial prevista nesse mesmo preceito legal, na medida em que infringe o princípio da proibição da deslegalização (art. 112.º, n.º 5, da CRP) e o princípio da legalidade tributária (art. 103.º, n.º 2, da CRP), em especial na sua dimensão de reserva de ato legislativo para a disciplina normativa dos aspetos essenciais relativos à incidência e à taxa dos impostos e aos benefícios fiscais que lhes digam respeito;
- b) Julgo formal e organicamente inconstitucional, recusando a sua aplicação nesta arbitragem, o disposto no ponto I do Anexo à Portaria n.º 12/2010, na redação dada pelo art. 2.º da Portaria n.º 230/2019, no segmento normativo em que, para efeitos de aplicação da taxa especial prevista no art. 72.º, n.º 10, do CIRS, define as atividades de diretores de serviços administrativos e comerciais como atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, na medida em que infringe o princípio da reserva de ato legislativo, e de reserva preferencial de lei parlamentar, para a disciplina normativa dos aspetos essenciais relativos à incidência

e à taxa dos impostos e aos benefícios fiscais a eles relativos [arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, al. i), da CRP];

e conseqüentemente

- c) Julgo a presente arbitragem totalmente improcedente, absolvendo a requerida Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos impugnatórios contra si deduzidos a título principal;
- d) Julgo prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de condenação na restituição do imposto pago e no pagamento de juros indemnizatórios; e
- e) Condeno o requerente A... nas custas do presente processo, fixando o valor total da taxa de arbitragem em EUR 1.530,00.

Notifiquem-se as partes.

Notifique-se o M.º P.º — arts. 17.º, n.º 3, do RJAT, 252.º, n.º 1, do CPC e 72.º, n.º 3, da LTC.

CAAD, 27 de janeiro de 2025.

O Árbitro,

Gustavo Gramaxo Rozeira