

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 880/2025-T

Tema: IRS – Residente não habitual; Inconstitucionalidade do art.º 72.º, n.º 10 do CIRS e Anexo I da Portaria n.º 230/2019, de 23/7;

SUMÁRIO:

- I.** É materialmente inconstitucional, a norma do artigo 72.º, n.º 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redação dada pela Lei n.º 3/2019, de 9 de janeiro, no segmento em que remete para um regulamento administrativo a definição a título primário da atividade de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, com o código “13” Diretores dos serviços de tecnologia da informação e comunicação, constante da Portaria n.º 230/2019, geradora de rendimento de categoria A, quando auferido por residentes não habituais, a tributação à taxa especial prevista nesse mesmo preceito legal, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 112.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa;
- II.** É organicamente inconstitucional a norma do ponto I do Anexo à Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, na redação dada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, no segmento em que, para efeitos de aplicação da taxa especial prevista no artigo 72.º, n.º 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, define a atividade de Diretores dos serviços de tecnologia da informação e comunicação como atividade de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa;

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Dr. António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 8/10/2025, decide o seguinte:

I. Relatório

1. A..., doravante apenas designada por “Requerente”, titular do número de identificação fiscal ..., com residência na Rua ..., ...-... Lisboa, veio nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º, e nos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na sua redação legal atual, diploma este que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com o artigo 140.º, n.º 1, do Código do IRS e com os artigos 99.º e 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular, visando a anulação do indeferimento das Reclamações Graciosas apresentadas contra as liquidações de IRS n.º 2023..., referente ao ano fiscal de 2022, que ditou o reembolso do imposto no valor de € 4.616,03, pois o imposto a pagar seria de € 24.763,43 e não, como lhe foi liquidado, de € 49.327,42, verificando-se uma diferença de imposto de € 20.147,40 a seu favor, já considerando o mencionado reembolso, com uma taxa efetiva de tributação de 40,16%, e ainda da liquidação n.º 2024..., referente ao ano fiscal de 2023, que ditou o reembolso do imposto no valor de € 4.234,66, pois o imposto a pagar seria de € 25.311,60 e não de € 52.979,11, verificando-se uma diferença de imposto de € 27.667,51 a seu favor, o que considerando o valor de € 54.716,00 de retenções na fonte que sofreu em 2023, e o reembolso de € 4.234,66 que teve, lhe ditaria um imposto a reembolsar de € 25.169,74, considerando-se uma taxa efetiva de tributação de 39,90%, peticionando ainda a devolução do imposto pago a mais correspondente.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA ADUANEIRA**, “Requerida” ou “AT”.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 8/10/2025 e foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD sendo automaticamente notificado à “AT”.

3. A “Requerente” não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 24/11/2025, não tendo arguido qualquer impedimento.

4. O Tribunal Arbitral ficou assim constituído em 16/12/2025, sendo que nesse dia, (data constante no SGP), foi a Requerida notificada para apresentar a sua Resposta e remeter cópia do processo administrativo (PA), e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 2/2/2026, a Requerida apresentou a Resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

6. A Requerente sustenta o pedido que formula alegando, em síntese:

Saiu de Portugal em Dezembro de 1985 para o estrangeiro, tendo apenas regressado definitivamente a Portugal em junho de 2021. Trabalhou para a empresa B... desde o dia 27 de setembro de 2021, onde desempenhou funções como Head of Strategic Communications, ou seja, responsável com função de Direção pelas comunicações estratégicas da empresa, considerando essa atividade como sendo de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto na Portaria 230/2019, de 23 de julho, designadamente a prevista no código de atividade 1333.0 – Diretores dos serviços de tecnologia da informação e comunicação (TIC), tendo submetido as suas declarações de IRS nos prazos normais.

Foi já após ter submetido a sua declaração de IRS com o n.º..., no dia 10.06.2023, referente ao ano fiscal de 2022, que foi alertada por um contabilista certificado que como residente não habitual - estatuto a que tem direito - a taxa aplicada aos seus rendimentos de trabalho seria de apenas 20%, e não a taxa que lhe foi aplicada de 48%, o que significa que, considerando a aplicação da taxa de 20% ao seu rendimento de trabalho no valor de € 138.000,00, menos a dedução específica da Categoria respectiva, o imposto a pagar seria de € 24.763,43 e não, como lhe foi liquidado, de € 49.327,42, verificando-se uma diferença de

imposto de € 20.147,40 a seu favor, já considerando o reembolso de € 4.616,03 a que teve direito.

Relativamente ao ano fiscal de 2023, a taxa aplicada aos seus rendimentos de trabalho seria, na mesma lógica, de apenas 20%, e não a taxa que lhe foi aplicada de 48%, o que significa que, considerando essa liquidação, o imposto devido aplicando-se a taxa de 20% ao seu rendimento de trabalho no valor de € 142.200,00 seria de apenas € 25.311,60 e não de € 52.979,11, verificando-se uma diferença de imposto de € 27.667,51 a seu favor, o que considerando o valor de € 54.716 de retenções na fonte que sofreu em 2023, e o reembolso de € 4.234,66 que teve, lhe ditaria um imposto a reembolsar de € 25.169,74.

Informa também que procedeu, no dia 06.09.2023 à entrega de uma declaração de substituição referente ao ano fiscal de 2022, com o número ... de IRS onde apresentou o anexo L (“Residente não habitual”), na esperança de lhe ser aplicada a taxa de 20% ao rendimento de trabalho declarado de € 138.000,00, tendo também tentado entregar o anexo L da declaração de IRS referente ao ano de 2023.

No entanto, no dia 14 de Setembro de 2023 foi notificada pela AT de “Erros centrais na declaração Modelo 3 de IRS - Exercício de 2022” com a seguinte mensagem “L55 – SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL” e solicitando a correção da declaração.

A Requerente tentou inscrever-se no Portal das Finanças como residente não habitual com efeitos ao ano da sua chegada a Portugal (2021), tendo percebido que o único ano disponível para inscrição era o ano de 2023, algo que, obviamente, não faz qualquer sentido no seu caso.

Deduziu reclamações gratuitas, que tramitaram, respetivamente, sob os números ...2023... e ...2024..., contra as liquidações n.º 2023..., que ditou um reembolso no valor de € 4.616,03 e que teve a sua origem na entrega da Declaração de IRS com o n.º..., no dia 10.06.2023 e a liquidação n.º 2024..., que ditou um reembolso no valor de € 4.234,66 e que teve a sua origem na entrega da Declaração de IRS com o n.º..., no dia 18.06.2024.

Ambas as reclamações gratuitas foram indeferidas pela Requerida, fundamentando a mesma tal posição no facto da Requerente não cumprir com as condições de acesso ao regime, porquanto, nos cinco anos anteriores, de 2017 a 2021, não cumpria com o período de 5 anos como não residente para aceder ao regime, mas apenas de 4 anos e o mesmo se passando com o ano de 2023.

Afirma que a “AT” não junta nenhuma prova em como deve a Requerente ser considerada residente fiscal em Portugal em 2016, não existindo elemento de conexão com o território português com referência ao ano de 2016.

Mais articula, que no ano de 2016, viveu nos Estados Unidos da América, sendo aí que trabalhava e vivia, conforme se pode inferir da prova que juntou.

Procede por último a uma análise do Direito aplicável, pois nos termos do n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, a atribuição do direito a ser tributado como RNH opera “ope legis” da inscrição como residente em território português, não dependendo, nos termos da lei, de qualquer ato posterior nem de reconhecimento ou registo pela Administração Tributária, possuindo esse direito desde 2021.

Concluindo pela declaração de ilegalidade dos despachos de indeferimento das reclamações graciosas apresentadas, e, bem assim, a anulação das liquidações em crise nos autos referentes ao IRS/2022 e IRS/2023.

7. A Requerida deduziu Resposta, defendendo-se por exceção, aduzindo a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação aos Requerentes do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, bem como, a inerente inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH.

Invoca ainda o uso de meio processual inadequado, porquanto para a obtenção do pretendido pela Requerente, não é a acção arbitral a competente, mas sim, pela proposição junto do tribunal tributário de uma ação administrativa, que qualifica como erro na forma do processo, sendo uma nulidade processual que consiste na utilização de um meio processual inadequado em face do pedido/pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, importando a anulação dos atos que não possam ser aproveitados ou nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, importa a anulação de todo o processo e a absolvição do Réu da instância, cfr. artigos 89.º, n.º 1, 2 e 4, alínea b) do CPTA, 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, 577.º, alínea b) todos do CPC ex vi artigo 1.º do CPTA.

Defende-se também por impugnação, procedendo a um elencar exaustivo dos factos que

considera provados pelo PA, que a atividade profissional em causa não consubstancia uma atividade de elevado valor acrescentado (AEVA), considerando por fim, que a inscrição como residente não habitual tem de ser solicitada por via eletrónica, posteriormente à inscrição como residente fiscal ou, em momento ulterior, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte aquele em que se tornou residente em Portugal (n.º 10 art.º 16.º do CIRS), elemento essencial para poder adquirir o direito a ser tributado em IRS como residente não habitual, pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, em que se tornou residente fiscal em Portugal (n.º 9 do art.º 16.º). Por outras palavras, a condição de residente não habitual, em face do sobredito disposto no artigo 16.º, n.º 10, do CIRS, versa sobre um benefício fiscal, dependente de reconhecimento por parte da administração fiscal, por iniciativa do contribuinte.

Quanto à prova requerida propugna pela desnecessidade das declarações de parte da “Requerente”.

8. Por despacho arbitral de 4/2/2026, foi notificada a Requerente para se pronunciar, querendo, sobre as excepções que a Requerida deduziu, tendo exercido esse direito por requerimento impetrado em 13/2/2026.

9. Por despacho arbitral de 23/2/2026, foram notificadas as partes, com o objetivo de se evitar a prática de actos inúteis no processo, mas obviamente respeitando os direitos de produção de prova das partes, que as mesmas se pronunciassem sobre a necessidade, conveniência e no caso da Requerente a sua manutenção, da produção dessa prova por declarações de parte, tendo a Requerida por requerimento impetrado em 10/3/2026, defendido que essa diligência deve ser dispensada, atenta a proibição da prática de actos processuais inúteis, nos termos do art. 130º do CPC.». A “Requerente” por duto requerimento impetrado em 11/3/2026, manteve o seu pedido dessa prova.

10. Por despacho arbitral de 17/3/2026, em virtude da prolação do recente Acórdão de Uniformização do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 28 de janeiro de 2026, proferido no âmbito do processo n.º 084/25.9BALS e tendo em atenção o cumprimento da não prolação de decisões-surpresa, bem como, o cumprimento integral do princípio do

contraditório, determinou a notificação das partes para se pronunciarem, querendo, sobre a aplicação do mesmo ao presente processo, ao que apenas respondeu a “Requerente”, invocando que a sua atuação se encontra em conformidade com a orientação fixada no acórdão uniformizador cuja eventual aplicação aos autos é suscitada, porquanto a ausência de inscrição formal não lhe pode ser imputável, que o mencionado acórdão deverá ser aplicado de forma restritiva, não podendo prejudicar situações jurídicas constituídas ou expectativas legitimamente fundadas à luz do entendimento jurisprudencial anteriormente vigente, que oportunamente havia explanado, tendo procedido à junção aos autos do certificado de residência fiscal para o ano de 2016, que havia protestado juntar em sede de petição inicial.

11. Por despacho arbitral de 11/5/2026, em virtude da prolação do recente Acórdão do Tribunal Constitucional de 21 de Abril de 2026, n.º 366/2026, proferido no âmbito do processo n.º 145/2025, da 1ª Secção, cumprindo a não prolação de decisões-surpresa, bem como, o cumprimento integral do princípio do contraditório, determinou-se a notificação das partes para se pronunciarem, querendo, sobre a aplicação do mesmo ao presente processo, ao que apenas respondeu a “Requerente”, invocando que no seu entendimento o mencionado Acórdão do Tribunal Constitucional não é aplicável ao presente processo, nem deve constituir fundamento para afastar a pretensão deduzida no pedido de pronúncia arbitral.

12. Por despacho arbitral de 7/6/2026, foi dispensada a reunião do Tribunal com as partes, (artigo 18º, do RJAT), bem como das alegações, Indicou-se ainda a data da prolação da decisão arbitral e a necessidade do pagamento da taxa arbitral subsequente. As partes não responderam ao mesmo.

13. Por despacho arbitral de 9/6/2026, foi prorrogado o prazo para a prolação da decisão por mais dois meses, tudo conforme consta do (SGP).

Atenta a situação dos autos, o mesmo tem todos os elementos para que se proceda à elaboração de decisão.

II. - Saneamento

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, sendo beneficiárias de legitimidade processual (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A “AT” procedeu à designação dos seus representantes nos autos e a Requerente juntou procuração, encontrando-se, assim, as Partes devidamente representadas.

Em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro), o Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

O processo não enferma de nulidades.

Foram deduzidas duas excepções pela Requerida, ambas dilatórias, sendo uma, a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de aplicação aos Requerentes do regime jurídico-tributário dos residentes não habituais, com a correlativa inimpugnabilidade do ato de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH e outra, o erro na forma de processo.

As excepções dilatórias, obstam ao conhecimento do pedido e, por isso, podem determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, pelo que deverão ser previamente analisadas.

Carecendo a sua apreciação de ser fixada a matéria de facto, passemos à sua enumeração.

III. - Fundamentação

III.I - Matéria de facto

III.II. Factos dados como provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

a) A Requerente é titular do Número de Identificação Fiscal..., com residência na Rua de..., ...-... Lisboa, tendo fixado residência em Portugal em Junho de 2021, e procedido à

renovação do cartão de cidadão junto dos serviços IRN em 16/6/2021, bem como à alteração da sua morada junto dos serviços do IRN em 3/5/2022, *facto não controvertido e documentos 4 e 5 juntos pela Requerente;*

b) Aquando da renovação do cartão de cidadão em 18/6/2021, já estava inscrita como Não residente fiscal em Portugal desde 06-01-2016, tendo a Requerente procedido à alteração da sua qualidade de Não residente para a qualidade de residente em território português em 25/6/2021, *facto não controvertido e PA;*

c) Em 22/9/2021, a “Requerente” celebra um contrato de trabalho por tempo indeterminado com a B..., com sede em..., ... Bruxelas, cujo local de trabalho foi definido como Caixa Postal, ..., ..., ...-..., *facto não controvertido e documento 6 junto pela Requerente;*

d) Em 10/06/2023, a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos modelo 3, referente ao ano de 2022, na qualidade de residente em território português, acompanhada de um anexo A, no qual declarou os rendimentos de trabalho dependente no valor de € 138.000,00, as contribuições obrigatórias para a segurança social no valor de € 15.180,00 e o imposto (IRS) retido na fonte no valor de € 53.916,00, *facto não controvertido PA e documento 2 junto pela Requerente.*

e) Em 06/09/2023, a Requerente apresentou declaração de rendimentos modelo 3, de substituição, referente ao mesmo ano de 2022, também na qualidade de residente em território português, acompanhada do mesmo anexo A, mantendo todos os elementos aí declarados, e acresceu um anexo L – residentes não habituais, no qual declarou que o rendimento da categoria A havia sido obtido no âmbito de atividade de elevado valor acrescentado com o código “13300” da Portaria n.º 230/2019, exercendo a opção de tributação autónoma dos mesmos, *facto não controvertido, PA e documento 9 junto pela Requerente.*

f) A Requerida emitiu a comunicação datada de 7/9/2023, a qual foi notificada à Requerente no dia 14 de Setembro de 2023, constando da mesma “Erros centrais na

declaração Modelo 3 de IRS - Exercício de 2022” com a seguinte mensagem “L55 – SE NIF TITULAR NÃO É RESIDENTE NÃO HABITUAL” e solicitando a correção da declaração, *facto não controvertido, PA, e documento número 10 junto pela Requerente,*

g) Em 18/06/2024, a Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos modelo 3, referente ao ano de 2023, na qualidade de residente em território português, acompanhada de um anexo A, no qual declarou os rendimentos de trabalho dependente no valor de € 142.200,00, as contribuições obrigatórias para a segurança social no valor de € 15.642,00 e o imposto (IRS) retido na fonte no valor de € 54.716,00, *facto não controvertido, PA e documento 2 junto pela Requerente.*

h) Em 13/06/2023, a Requerida emitiu a liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, que apurou o imposto a reembolsar no valor total de € 4.616,03, *facto não controvertido, documento 2 junto pela Requerente e PA.*

i) Em 21-06-2024, a Requerida emitiu a liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023, que apurou o imposto a reembolsar no valor total de € 4.234,66, *facto não controvertido e PA.*

j) No dia 20/11/2023 a “Requerente” apresentou a Reclamação Graciosa com o número ...2023..., contra a liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano fiscal de 2022, *PA e documento 1 junto pela Requerente.*

k) Em 27/5/2025, a chefe de Divisão da Divisão da Justiça Administrativa, proferiu despacho, onde propôs o indeferimento da Reclamação Graciosa, tendo notificado a Requerente para o exercício do direito de audição prévia estabelecido no art.º 60º da LGT por ofício enviado por Carta Registada - Registo N.º de .../5/2025, RH ... PT, recebido a 2/6/2025, que o não exerceu, pelo que foi proferido em 30/6/2025 Despacho que convolou em definitivo o projeto de decisão, o qual foi remetido em 04-07-2025 por Carta Registada - Registo N.º RL ... PT, *PA e documento 1 junto pela Requerente.*

l) O indeferimento mencionado na clausula anterior fundamentou-se na informação seguinte: *Tendo em consideração a informação e os elementos que instruem o processo verifica-se que, a reclamante solicita a correção da liquidação de IRS n.º 2023 ..., no valor a reembolsar de € 4.616,03, referente ao ano de 2022, alegando que deveria ser tributada como residente não habitual, por ter regressado a Portugal em 2021 (de onde saiu em 1985). Refere ainda que não obstante apenas ter alterado o domicílio, para Portugal, em 2022, exerce atividade de elevado valor acrescentado, pretendendo que, para o ano em causa, seja tributada como residente não habitual, defendendo que o n.º 10 do art.º 16º do CIRS, é um mero dever acessório e de natureza instrumental, de onde resulta que a ausência daquela inscrição não pode determinar o afastamento do direito a ser, como tal, tributada.*

Analizados os elementos constantes dos autos, verifica-se que, não tendo cumprido os prazos previstos no art. 16º, nº 10, no ano a que se refere a liquidação aqui contestada a reclamante não reunia os pressupostos previstos no n.º 8 e n.º 11 do art.º 16º do CIRS, para efeitos de ser qualificada residente não habitual. Igualmente, mesmo que tal não se entendesse, da documentação junta pela reclamante não é passível de ser aferido se a atividade profissional por si exercida poderá ser considerada de elevado valor acrescentado, para efeitos de ser tributada às taxas previstas no art. 72º, nº 10 CIRS.

Por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do art.º 43.º da LGT, não assiste à reclamante o direito a juros indemnizatórios.

Face ao exposto, propõe-se o INDEFERIMENTO do pedido nos termos e com os fundamentos propostos, devendo o reclamante ser notificado para o exercício do direito de audição prévia nos termos do nº 1 do art.º 60º da LGT.”

m) No dia 26/09/2024, a “Requerente” apresentou a Reclamação Graciosa com o número ...2024..., contra a liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano fiscal de 2023, onde alegou em suma, que saiu de Portugal em 1985 para o estrangeiro, tendo regressado a Portugal em julho de 2021 e alterado a sua morada para Portugal, em maio de 2022; Que desconhecia o regime fiscal mais favorável de residente não habitual e desconhecia a sua inscrição no mesmo; Que em 27-09-2021, realizou um contrato de trabalho com a B... e que as funções que desempenha são funções de elevado valor acrescentado constantes da portaria n.º 230/2019, prevista no código de atividade 13330- Diretores dos serviços de tecnologia da informação e comunicação;

Apos ter tomado conhecimento do regime, submeteu uma declaração de IRS, do ano de 2022, com o anexo L, para que seja aplicada a taxa de 20% ao rendimento declarado de 138.000,00; Que tentou fazer a inscrição para residente não habitual com efeitos ao ano de 2022, e percebeu que o único ano disponível era então o ano de 2023, o que não faz sentido por ter chegado a Portugal em 2021.

Que o prazo estipulado de 31 de março do ano seguinte consagrado no n.º 10 do art.º 16º do CIRS, é um mero dever acessório e de natureza instrumental, de onde resulta que a ausência daquela inscrição não pode determinar o afastamento do direito, do contribuinte a ser tributado, como residente não habitual, nem de ser reconhecido como tal, e invoca várias decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral.*PA e documento 1 junto pela Requerente.*

n) Em 30/6/2025, a chefe de Divisão da Divisão da Justiça Administrativa, proferiu despacho final, tendo decidido pelo indeferimento da Reclamação Graciosa, após a Requerente não ter exercido o direito de audição prévia, direito que lhe foi notificado para exercer através do ofício n.º ..., de 2025-05-30, expedido sob o registo dos CTT n.º RH ... PT, de 2025-05-30, tendo a decisão final sido-lhe notificada pela carta registada ... PT, *PA e documento 1 junto pela Requerente.*

o) O indeferimento mencionado na clausula anterior fundamentou-se na informação seguinte:

“Através da consulta ao sistema de gestão e registo dos contribuintes (SGRC) da AT, verifica-se o seguinte:

Em 06-01-2016, a reclamante inscreveu-se na qualidade de Não residente em território português.

Em 25-06-2021, a reclamante procedeu à alteração da sua qualidade de Não residente para a qualidade de residente em território português, permanecendo nesse ano de 2021, por um período [superior a 183 dias, nos termos do art.º 16º n.º1 al. a) do CIRS.

Daqui resulta, que a reclamante reunia as condições previstas no n.º 8 e n.º 11 do art.º 16º do CIRS, para efeitos de ser qualificada residente Não habitual no ano de 2021, nomeadamente, por Não ter sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores, de 2016 a 2020, e ter-se considerado residente em território português, em um momento desse ano, em 25-06-2021.

Contudo, a reclamante não procedeu em conformidade com o disposto no art.º 16º n.º 10 do CIRS, não solicitou a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição (que ocorreu em 25-06-2021j como residente em território português, nem até 31 de março do ano seguinte, de 2022, aquele em que se tornou residente em território português.

Isto é, não solicitou a sua qualificação de residente não habitual com efeitos ao ano de 2021, ano em que se inscreveu na qualidade de residente, e que reunia as condições para tal.

Bem como não apresentou qualquer reclamação graciosa respeitante à liquidação de IRS referente ao ano de 2021.

Vem agora nos presentes autos solicitar a qualidade de residente não habitual, para efeitos da aplicação desse estatuto, na liquidação de IRS referente ao ano de 2023.

Ora, não obstante, o sujeito passivo também não ter solicitado a referida inscrição na qualidade de residente não habitual, com efeitos aos anos seguintes de 2022 e 2023, o facto é que essa solicitação não poderia prosseguir.

Senão vejamos, no ano de 2023, a reclamante não reúne os pressupostos previstos no n.º 8 e n.º 11 do art.º 16º do CIRS, para efeitos de ser qualificada residente não habitual, dado que, nos cinco anos anteriores, no período de 2018 a 2022, não se encontrava qualificada não residente, mas sim, na qualidade de residente no ano anterior (2016)¹, apenas e qualificada não residente nos últimos três anos e não cinco, como previstos na lei.

Não poderá prosseguir o pedido da qualidade de residente não habitual com efeitos ao ano de 2022², ano da liquidação de IRS, aqui objeto de reclamação

VI- CONCLUSAO

Conclui-se que, no ano de 2023, a reclamante não reúne os pressupostos previstos no n.º 8 e n.º 11 do art.º 16º do CIRS, para efeitos de ser qualificada residente não habitual (RNH), dado que, nos cinco anos anteriores, no período de 2018 a 2022, não se encontrava qualificada não residente, mas sim, na qualidade de residente em território português no ano anterior (2016), apenas e qualificada não residente nos últimos quatro anos e não cinco, como previstos na lei.

Assim, não poderá prosseguir o pedido da qualidade de residente não habitual com efeitos ao ano de 2023, ano da liquidação de IRS, aqui objeto de reclamação.

¹ Provavelmente pretender-se-ia dizer (2021);

² Provavelmente pretendia-se dizer 2023;

Ora, não só não poderá ter aplicabilidade o disposto no n.º 10 do art.º 72º do CIRS, pelo facto de o sujeito passivo se encontrar qualificado na qualidade de residente e não na qualidade de residente não habitual em território português, no ano em causa de 2023, Bem como, se conclui que não foi realizada o ónus da prova nos termos do art.º 74º n.º 1 da LGT, de que, os rendimentos líquidos da categoria A, respeitam a rendimentos auferidos no âmbito de atividade de elevado valor acrescentado — 13300 — Diretores dos serviços das tecnologias da informação e comunicação, no ano 2023, para efeitos de aplicabilidade do referido art.º 72º n.º 10 do CIRS.”

PA e documento 1 junto pela Requerente.

III.III. - Factos não provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita, não havendo mais factos relevantes.

III.IV - Fundamentação da fixação da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7 e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, os documentos e o PA junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. – DAS EXCEPÇÕES

Cabe em primeiro lugar apreciar as duas excepções invocadas pela Requerida, as quais em caso de procedência condicionarão a apreciação do mérito da causa.

a) Excepção de incompetência do Tribunal Arbitral

Invoca a Requerida que o presente Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar a causa de pedir que suporta o pedido de anulação da liquidação, pois na sua óptica a mesma centra-se na sua suposta condição de RNH. Entende que está em causa um pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual.

Vejamos.

Esta invocação já foi apreciada em vários arestos arbitrais, mais de duas centenas de vezes, com entendimento quase unânime.

O pedido da Requerente foi o seguinte:

“Requer-se que seja julgada provada e procedente a presente ação arbitral e, consequentemente, declarada a ilegalidade dos despachos de indeferimento das reclamações graciosas apresentadas, e, bem assim, a anulação das liquidações em crise nos autos referentes ao IRS/2022 e IRS/2023, melhor identificadas supra, com a correspondente anulação em virtude dos diversos erros sobre os pressupostos de direito, por não ter aplicado a taxa de 20% ao rendimento de trabalho dependente declarado, enquanto atividade de elevado valor acrescentado, devendo, em consequência, ser determinado o pagamento do imposto que a Requerente tem direito e que não lhe foi restituído, bem como com todas as demais consequências legais.”

Não surpreendemos no pedido o reconhecimento do eventual direito a ser “qualificado” como residente não habitual.³

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/1/2004, Processo 01125/03, Jorge de Sousa, Sumário: I - A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo é um meio processual complementar, destinado a ser utilizado nos casos em que a lei não faculta aos administrados, na situação em que se encontram no momento da propositura da acção, outro meio jurisdicional adequado à efectiva tutela jurisdicional desses direitos ou interesses legítimos.

II - Assim, não é viável a utilização da acção para reconhecimento de um direito quando existir um acto administrativo impugnável cuja impugnação permita, em execução de julgado, plena satisfação de pretensão formulada à Administração, mas nos casos em que não existe um acto administrativo impugnável, será viável a utilização da acção, não sendo necessário que o interessado provoque a prática de um acto que, depois, possa impugnar.

III - Tendo sido indeferido pela Administração, com fundamento em intempestividade, um pedido de entrega de quantia que havia sido depositada em consulado, não há obstáculo à propositura de acção para reconhecimento de

Na verdade, a questão de residente não habitual é invocada antes como “facto”, para poder ser aplicado esse regime à liquidação de IRS.

Dito de outra forma, aquilo que os Requerentes dizem é que a liquidação padece de vícios de facto e de direito, porquanto não tributou os mesmos segundo o regime dos RNH.

É verdade, que o raciocínio pode ser perfeitamente circular e entramos no campo do que nasceu primeiro – o ovo ou a galinha, mas temos de traçar uma linha contínua que tenha princípio, meio e fim! E nesse princípio, está a liquidação e a pergunta que lhe é imediatamente inerente – a liquidação padece de ilegalidade?⁴

Ensaaiemos a seguinte situação. Um sujeito passivo é tributado como residente, mas ele afinal é não residente. Efectuada uma liquidação como residente tem de estar inscrito como não residente? A resposta não pode deixar de ser negativa. O que impende sobre si é a prova através de factos que possam preencher a previsão normativa da qualificação como não residente.

Visto da partida e não do fim, que factos provou a Requerente? Após esta operação então devemos verificar se os mesmos preenchem a previsão normativa de RNH, elemento integrante do tipo de liquidação, o que implica subsumir os mesmos a essa situação e ver se a mesma está preenchida!

Que a Requerente não se encontra registada como “residente não habitual” em termos do “imenso” cadastro da Requerida, é um facto que parece evidente. Assim, o que interessa aferir nos presentes autos, se algo não se sobrevier primeiro, é apenas se o registo como “residente não habitual,” previsto no n.º 10 do art.º 16.º, constitui um requisito formal necessário para que o sujeito passivo possa beneficiar do regime respetivo. Resulta, pois, do pedido apresentado pela Requerente, que os actos aqui impugnados são os actos tributários de liquidação de IRS dos anos de 2022 e 2023, e não qualquer outro.

No n.º 1 do artigo 2.º do RJAT «fixam-se, com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral» – conforme Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de

um direito em que não se pretende discutir a legalidade do acto de indeferimento, mas sim obter a entrega de tal quantia com fundamento em enriquecimento sem causa, fundamento este que não foi apreciado em qualquer acto administrativo.in.www.dgsi.pt;

⁴ Se o princípio fosse somente o ser, ou não, residente habitual, aí teríamos de considerar a qualificação, ou o reconhecimento desse direito como prévio à liquidação. Repare-se que, mesmo que o presente PPA tenha ganho de causa a Requerente não adquire esse estatuto do prisma registral-cadastral;

Janeiro. Dentro dessa fixação através da enunciação tipificada, enquadram-se as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, o que é o caso.

É então o presente Tribunal Arbitral competente para apreciar a anulação da liquidação, improcedendo a invocada exceção.⁵

b) inimpugnabilidade do acto de liquidação com fundamento no suposto estatuto de RNH

Invocou ainda a Requerida a exceção consistente na impossibilidade de se impugnar o acto de liquidação, com o fundamento no suposto estatuto de RNH.

Repescando-se tudo o que se disse acerca da exceção anterior e que aqui também é aplicável, articula a requerida no art.º 20.º da sua Resposta, “Forçoso é referir que o meio processual adequado para reagir a um indeferimento expresso ou tácito de reclamação graciosa que decide sobre o reconhecimento de RNH é a ação administrativa e não a impugnação da liquidação/pedido de pronúncia arbitral.”

Esta afirmação cai novamente na petição de princípio de estar invertida quanto à sua linha contínua. A Requerente não demanda nenhum reconhecimento da qualidade de residente não habitual de forma autónoma, como acto por si só sindicável, mas somente se a liquidação obedeceu aos requisitos e pressupostos que lhe dão o direito de assim serem tributados. E tal parece-nos claro, pois o facto de eventualmente poder ter ganho de causa no presente processo quanto à anulação das liquidações, não lhe atribui nenhum direito de ser registado no sistema de cadastro da Requerida como RNH. Apenas terá direito à anulação das liquidações.

A fundamentação vertida no douto Acórdão do Tribunal Constitucional nº 718/2017, mencionado pela Requerida, antes confirma o que se vem dizendo. É que o próprio Acórdão, com todo o respeito que merece, cai numa petição de princípio na parte que a Requerida transcreve - “(...) o ato de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto do residente não habitual não integra, como ato preparatório, mesmo que destacável, o

⁵ Escreve a Requerida no número 9) da sua Resposta - 11.º “O que se reveste de extrema importância e relevância na medida em que o reconhecimento/concessão do estatuto de RNH precede logicamente as liquidações impugnadas cuja anulação se requer.” Mas é exactamente ao contrário, aprecia-se a legalidade da liquidação verificando se estão preenchidos os pressupostos para alguém ser RNH, porque elemento do tipo dessa liquidação:

procedimento de liquidação do correspondente imposto isto é, o procedimento tributário comum; antes constitui um verdadeiro ato tributário autónomo, cuja ligação aos atos de liquidação de impostos não resulta de um pretensão carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constitu[ir] um ato pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objeto do benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente ato beneficiador positivo, negativo ou extintivo (...).”

Em primeiro lugar o Acórdão fala em o acto de deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento do estatuto de residente não habitual e como se viu, nos presentes autos e nas reclamações graciosas não houve nenhum deferimento/indeferimento do pedido de reconhecimento desse estatuto.

Em segundo lugar, designa esse acto de reconhecimento como acto tributário, pelo que o próprio Acórdão parece dar-lhe exactamente esse cunho “tributário”, designando-o de autónomo, mas esse acto é integrante da própria liquidação.

Improcede assim a mencionada excepção.

c) Erro na forma de processo

Invoca ainda o uso de meio processual inadequado, porquanto para a obtenção do pretendido pela Requerente, não é a acção arbitral a competente, mas sim, pela proposição junto do tribunal tributário de uma acção administrativa, que qualifica como erro na forma do processo, sendo uma nulidade processual que consiste na utilização de um meio processual inadequado em face do pedido/pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, importando a anulação dos atos que não possam ser aproveitados ou nos casos em que a petição inicial não possa ser aproveitada para a forma de processo adequada, importa a anulação de todo o processo e a absolvição do Réu da instância, cfr. artigos 89.º, n.º 1, 2 e 4, alínea b) do CPTA, 193.º, n.º 1, 278.º, n.º 1, alínea b), 576.º, n.º 2, 577.º, alínea b) todos do CPC ex vi artigo 1.º do CPTA.

“Repescando-se” tudo o que se disse acerca das excepções anteriores e considerando mesmo que não estamos perante nenhuma excepção autónoma, mas a complementaridade das outras duas, por todas as razões aí invocadas, deve improceder o invocado erro na forma de processo.

V. - Matéria de Direito

V.I – Impugnação da legalidade das liquidações de imposto

Os Requerentes demandam na presente acção arbitral a anulação do indeferimento das Reclamações Graciosas apresentadas contra as liquidações de IRS n.º 2023..., referente ao ano fiscal de 2022, que ditou o reembolso do imposto no valor de € 4.616,03, pois o imposto a pagar seria de € 24.763,43 e não, como lhe foi liquidado, de € 49.327,42, verificando-se uma diferença de imposto de € 20.147,40 a seu favor, já considerando o mencionado reembolso, com uma taxa efetiva de tributação de 40,16%, e liquidação n.º 2024..., referente ao ano fiscal de 2023, que ditou o reembolso do imposto no valor de € 4.234,66, pois o imposto a pagar seria de € 25.311,60 e não de € 52.979,11, verificando-se uma diferença de imposto de € 27.667,51 a seu favor, o que considerando o valor de € 54.716,00 de retenções na fonte que sofreu em 2023, e o reembolso de € 4.234,66 que teve, lhe ditaria um imposto a reembolsar de € 25.169,74, com uma taxa efetiva de tributação de 39,90%, peticionando ainda a devolução do imposto pago a mais correspondente, fundamentando essencialmente o seu pedido na não tributação dos seus rendimentos ao abrigo do regime de residente não habitual em IRS.

A questão a dirimir é então esta:

O Requerente deveria ter sido tributado ao abrigo do regime de residentes não habituais, quanto aos exercícios fiscais de 2022 e 2023, como elemento integrativo da sua liquidação desses anos? Vejamos.

Comecemos por discorrer resumidamente sobre este regime.

O regime jurídico dos Residentes Não Habituais, foi criado no nosso ordenamento jurídico, pelo Decreto Lei 249/2009, de 23 de Setembro.^{6 7 8}

Sabendo que classicamente, a diferença de tratamento foi ancorada entre o residente e o não residente e também sabendo, que as situações consideradas de não – residente o são por exclusão do conceito de residente, vejamos no quadro seguinte de forma esquemática, quais são os critérios que qualificam um sujeito para efeitos de IRS, como residente, conforme dispõe o art.º 16.º, do CIRS:⁹

⁶ A Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que plasmou o Orçamento do Estado Português para o ano de 2009, previu nos seus art.ºs 106.º e 126.º, uma autorização legislativa ao Governo para a criação deste instituto. O Decreto Lei 249/2009, de 23 de Setembro, criou o Código Fiscal do Investimento. A par dessa criação enxertou o regime dos residentes não habituais e fê-lo em dois momentos (i) alterou directamente várias disposições do CIRS (ii) no próprio texto do Código Fiscal do Investimento dedicou-lhe 3 artigos, do 23.º ao 25.º. Não é nenhuma técnica legislativa apreciada, pois, as contradições irão existir face às alterações directas efectuadas no CIRS, que ao serem interpretadas, o são de forma sistemática, e os art.ºs do Código Fiscal também o serão. Ao tentar distinguir os requisitos de qualificação do que se deve entender por um não residente e o estatuto do investidor não habitual para efeitos de investimento contratualizado, ou internacional, apesar de idêntico aos demais, cremos que ocorreu num erro de estrutura linguística, perfeitamente evitável;

⁷ Ao art.º 16.º do IRS na parte que nos interessa foi dada a seguinte redacção:

6 - Considera-se que não têm residência habitual em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes, nomeadamente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS. (Aditado pelo D.L.nº 249/2009, de 23 de Setembro)

7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos. (Aditado pelo D.L.nº 249/2009, de 23 de Setembro)

8 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no número anterior requer que o sujeito passivo nele seja considerado residente para efeitos de IRS. (Aditado pelo D.L.nº 249/2009, de 23 de Setembro).

9 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior num ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, contando que nele volte a ser considerado residente para efeitos de IRS. (Aditado pelo D.L.nº 249/2009, de 23 de Setembro). No site da DGCI o número 6 aqui transcrito está como número 8 e por consequência, o número 7, o 9 e assim sucessivamente. Na verdade, não se conseguiu detectar em diplomas a introdução de novos números 6 e 7, ou uma reorganização, pelo que podemos mencionar o número 6, mas também significará o número 8, aplicando-se o mesmo aos outros números;

⁸ Para aumentar a competitividade fiscal em Portugal e atrair assim os RNH, recorresse a dois métodos: a isenção na eliminação da dupla tributação internacional em relação aos rendimentos de origem estrangeira e a tributação mitigada e proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente, mesmo os de fonte interna.

⁹ Seguimos muito de perto o relatório de Direito Fiscal apresentado na parte escolar de Doutoramento na Faculdade de Direito, 2009/2010, do Árbitro desta decisão, inédito;



“E quais são os critérios de qualificação específicos do regime de residente não habitual? São critérios de qualificação específicos deste regime, pelo que se excluem os que lhe sejam antagónicos, os seguintes:

- a) Os sujeitos que se tornem fiscalmente residentes;*
- b) Nomeadamente, porque tendo permanecido em Portugal menos de 183 dias, a 31 de Dezembro, aí disponham de habitação que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;*
- c) Não tenham em qualquer dos 5 anos anteriores sido tributados como residentes não habituais em sede de IRS;*

Podemos ainda surpreender os seguintes requisitos:

- a) que o sujeito seja considerado residente em cada ano de aplicação do regime;*
 - b) Caso interrompa o gozo desse direito, pode ser tributado nos anos remanescentes;*
- As alterações foram efectuadas em duas vertentes (i) alteração directa de várias disposições do CIRS (ii) no próprio texto do Código Fiscal do Investimento foram-lhe dedicados 3 artigos, do 23.º ao 25.º.*

Foram alterados no CIRS os artigos 16.º, de epígrafe (Residência), 22.º (Englobamento), (Taxas Especiais) e 81.º (Eliminação da Dupla Tributação Internacional).

O art.º 15.º do CIRS, prevê o princípio da tributação ilimitada para os Residentes e o n.º 2, o princípio da tributação limitada para os Não Residentes.

Para sabermos quem são Residentes e Não Residentes, logo o art.º 16.º pretende dar essa explicação.

Com o aditamento do nº 6, feito ao art.º 16.º, passámos a ter 3 tipos de residência (i) Residentes (ii) Não Residentes e (iii) Residentes Não Habituais.

No entanto, como não se aditou no art.º 15.º, a que tipo de sujeição ficavam vinculados os Residentes Não Habituais, parece seguro concluir-se que estes, são uma espécie do género, ou tipo legal fiscal, Residentes.¹⁰

Se os Residentes Não habituais são uma espécie do tipo Residentes, tal significa que ficam sujeitos ao regime integral de tributação aplicável a estes últimos. No entanto, como os mesmos gozam da possibilidade de serem tributados a uma taxa especial mais benéfica a título liberatório por certas actividades, nestas, o regime aplicável é específico. Há que acrescentar que nestas actividades existe a possibilidade de englobamento dos rendimentos, o que em si mesmo constitui uma opção do contribuinte, sendo certo que nos parece a esta distância que poucos serão os casos em que tal operação será rentável para o sujeito.¹¹

No entanto, o regime sofreu alterações legislativas, sendo então importante dissecar essa evolução.”

A Lei 20/2012, de 14/5, deu a seguinte redacção aos preceitos que precisamos de analisar.

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. (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05).¹²

¹⁰ Assim tb, Beatriz Correio Ramos, A Tributação dos Residentes não Habituais em sede de IRS, Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Ciências JurídicoPolíticas/Menção em Direito Fiscal, p.26;

¹¹ In ibidem;

¹² Artigo 16.º

Residência

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;

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. (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05)

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. (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05).

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. (Redacção da Lei n.º 20/2012, de 14/05)

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. (Aditado pelo artigo 5.º da Lei n.º 20/2012, de 14/05).¹³

Também o Decreto Lei 41/2016, de 1 de Agosto procedeu a alterações, lendo-se no seu preâmbulo:

É igualmente alterada a forma de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual a que se refere o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, com vista à implementação de um procedimento eletrónico, prevendo -se assim, no presente decreto -lei, que o sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português.

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;

c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

¹³ Art.º 5.º n.º 2 da Lei 20/2012, de 14/5 — O novo prazo previsto no n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS não é aplicável aos sujeitos passivos que se tenham tornado residentes em território português até 31 de dezembro de 2011 e tenham solicitado, até à data da entrada em vigor da presente lei, a inscrição como residente não habitual nos termos da redação anterior daquela disposição, a qual não previa qualquer limite temporal para a apresentação deste pedido.

Existiu então aqui uma alteração de paradigma legislativo. É verdade, que as alterações ao regime não foram as mais adequadas em termos literais, nem sequer sistemáticos, mas temos de apreciar a questão mesmo com essas limitações.

Uma maioria considerável das decisões até agora tomada na CAAD, consideraram que o registo no cadastro da ATA não seria elemento constitutivo do Direito a ser tributado por esse regime, onde se incluem decisões do presente árbitro deste processo.¹⁴

Não podemos no entanto, deixar de analisar a evolução da jurisprudência sobre esta matéria. Para a existência harmoniosa de uma comunidade de pessoas e bens, torna-se necessário que existam dois princípios – a certeza e a segurança jurídica.

Em tempos idos, lia-se *“Há uma hierarquia judiciária: por isso se fala em juízos inferiores e superiores. Mas tal hierarquia difere da hierarquia administrativa. Esta traduz-se justamente no poder de os superiores darem ordens aos inferiores, e a hierarquia judiciária não o comporta. Opõe-se-lhe justamente o princípio da independência da magistratura judicial.”*¹⁵

Esse princípio encontra-se consagrado na Constituição da República Portuguesa (CRP), no Artigo 203.º.¹⁶

¹⁴ Cfr. exemplificativamente, Decisões do CAAD, Processos 319/2022-T, 705/2022-T, 656/2023 e 161/2024-T, 252/2024-T, e doutrinamente Sara Belo Felgueiras de Santo António, Universidade Católica, Mestrado em Direito e Gestão, Faculdade de Direito, Escola do Porto 2023, p. 21, onde defende, *“Neste sentido, o ato de inscrição consubstancia um mero ato de formalização de um direito inerente à qualidade subjacente do sujeito enquanto RNH.”*, mas acaba por admitir a p. 22 *“Consequentemente, o pedido deve ser efetuado, não só por questões de segurança jurídica, através da apreciação do pedido por parte da Autoridade Tributária, como por questões económicas, e de controlo da despesa fiscal por parte do Estado.”* O Tribunal não ignora, doutrina contrária. Nesta senda, dispõe a doutrina maioritária, nomeadamente Ricardo da Palma Borges e Pedro Ribeiro de Sousa, no artigo *“O novo regime fiscal dos residentes não habituais”* (Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora pág. 728):

*“O registo no cadastro de contribuintes da DGCI enquanto residente não habitual exigido pelo n.º 7 do art.º 16º do CIRS, constitui um caso em que a lei dispõe sobre o conteúdo de uma relação jurídica – a tributária – sem abstrair dos factos que lhe deram origem. **O ato formal do registo assume-se assim, como um facto constitutivo desta relação (...)**”* (sublinhado nosso).

Igualmente no mesmo sentido, Maria dos Prazeres Lousa, no artigo “Algumas considerações sobre o novo regime fiscal dos residentes não habituais” (Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora pág. 691) afirma que: *“A pessoa que se torna residente não habitual, a lei oferece o direito a ser tributado em conformidade com o regime de tributação próprio, durante o período de 10 anos consecutivos, renovável desde que (i) seja feita a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes da Direção Geral dos Impostos (...)”*. (destaque nosso). Decisão do Árbitro deste processo na CAAD, 339/2025-T. Tudo só demonstra a dualidade de opiniões sobre a temática, sendo quase idêntico e defensável fundamentar qualquer das posições.

¹⁵ In. O DIREITO, José de Oliveira Ascensão, Introdução e Teoria Geral, p. 268 e segs., Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª Edição.

¹⁶ Artigo 203.º - (Independência), Os tribunais são independentes e apenas estão sujeitos à lei.

Mas o Direito é uma unidade, cujos conceitos de natureza normativa devem ser preenchidos em função de muitas condicionantes e variantes, não esquecendo que os Direitos não são ilimitados e devem ser balanceados entre si. Betti afirmava que deveria existir uma posição activa do intérprete, que é chamado a criar, a desenvolver o sentido da norma. Por isso a interpretação seria evolutiva, porque a mesma resulta de uma obra persistente de interpretação e de aplicação.¹⁷ A verdade é que mesmo o autor que vimos citando, apesar de entender que não é correcto falar de interpretação evolutiva, afirmava no entanto, que “...a interpretação é sempre a mesma, e o que varia é o seu objecto. Que a interpretação contenha em si um elemento de criação, admitimos: que o labor dos juristas seja um dos factores que provoque a alteração do ordenamento, admitimos. Mas o que evolui é antes de mais esse ordenamento, e a fórmula tem objectivamente o sentido que lhe é dado pelo condicionalismo em que se integra. Este varia constantemente, e faz variar o resultado da variação: porém, isto não porque a interpretação varie, mas porque varia o objecto desta.”¹⁸

Com todo o respeito por este enfoque, o mesmo acaba por admitir a criação, o condicionalismo, a evolução e tem então efeito prático idêntico – tudo varia e acrescentaremos que hodiernamente a interpretação é condicionada por mais factores exógenos do que endógenos, quer o que se altera seja a interpretação, quer seja o seu objecto.

Se os factores exógenos são incontrolláveis, a uniformização da interpretação do Direito deve ser uma finalidade que qualquer comunidade organizada em sociedade deve prosseguir.¹⁹

¹⁷ In. Ibidem, p. 359;

¹⁸ In Ibidem, p. 359 e segs;

¹⁹ Quanto à uniformização de jurisprudência, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 17/3/2021, Processo 1420/11.0T3AVR.G1-I.S1-A, CONCEIÇÃO GOMES

Sumário :

I - A finalidade da uniformização da jurisprudência não é prioritariamente dirigida à justiça do caso concreto, mas sim ao objetivo latitudinário de evitar a propagação do erro de direito judiciário pela ordem jurídica.

II - É um recurso de carácter normativo destinado a fixar critérios interpretativos uniformes visando garantir a unidade da aplicação do ordenamento penal.

III - Não está em causa a reapreciação da bondade da decisão (da aplicação do direito ao caso) proferida no acórdão recorrido (já transitado em julgado).

IV - É um recurso excepcional, com pressupostos insuscetíveis de “adaptação”.

V - A oposição, expressa, tem de aferir-se pelo julgado e não pela fundamentação da decisão.

VI - A questão de direito só será a mesma se houver identidade das situações de facto contemplados nos dois acórdãos.

VII - Identidade que pressupõe circunstancialismo fático essencialmente idêntico do ponto de vista dos seus efeitos jurídicos, não sendo defensável a exigência da mesmidade, de uma identidade fática absoluta.

Nesta linha “evolutiva” foi proferido o Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, de fixação de jurisprudência, datado de 28-01-2026, cujo Relator foi o Conselheiro Jorge Cortês, e que sumarizou: «A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente».

Subsumindo esta interpretação ao caso concreto, numa análise genérica, tal seria suficiente para considerar a acção improcedente, mas, o Tribunal Constitucional, por Acórdão do Tribunal Constitucional de 21/4/2026, 1ª Secção, Processo n.º 145/2025, cujo Relator foi o Conselheiro João Carlos Loureiro, veio a decidir:

- a) julgar inconstitucional a norma do artigo 72.º, n.º 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção dada pela Lei n.º 3/2019, de 9 de janeiro, no segmento 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, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 112.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa;
- b) julgar inconstitucional a norma do ponto I do Anexo à Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, na redacção dada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, no segmento em que, para efeitos de aplicação da taxa especial prevista no artigo 72.º, n.º 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, define as atividades de diretores de serviços administrativos e comerciais como atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa;

Sem entrarmos numa discussão de hierarquia de Tribunais e da força jurídica obrigatória, a CRP sobrepõe-se às leis ordinárias, regendo e procedimentando mesmo a sua criação, pelo que é por esta apreciação que devemos analisar o caso em discussão. Também a fixação de critérios interpretativos uniformes visando garantir a unidade da aplicação do ordenamento tributário é necessária.

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

Conforme matéria de facto dada como provada, a Requerente sustenta que “em 27-09-2021, realizou um contrato de trabalho com a B... e que as funções que desempenha são funções de elevado valor acrescentado constantes da portaria n.º 230/2019, prevista no código de atividade 13330- Diretores dos serviços de tecnologia da informação e comunicação.” Por essa razão tem direito à aplicação da taxa prevista no art.º 72.º, n.º 10, do CIRS. na redação dada pela Lei n.º 3/2019, de 9 de janeiro, e que foi, entretanto, revogada, pela Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro (Orçamento do Estado para 2024), que aditou o artigo 58.º-A (Incentivo fiscal à investigação científica e inovação) ao Estatuto dos Benefícios Fiscais e alterou o Código Fiscal do Investimento (aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro), nomeadamente o artigo 8.º, n.º 1, alínea e) [«Aplicação de taxa especial, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 58.º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aos trabalhadores que ocupem postos de trabalho qualificados no âmbito do contrato referido no artigo 16.º» (Contrato de concessão dos benefícios fiscais)].

É o seguinte o teor daquele artigo 72.º:

«Artigo 72.º

Taxas especiais

1 - São tributados à taxa autónoma de 28 %:

- a) As mais-valias previstas nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado;*
- b) Outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias;*
- c) O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do n.º 1 do artigo 10.º;*
- d) Os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º, quando não sujeitos a retenção na fonte, nos termos do artigo anterior;*
- e) Os rendimentos prediais.*

2 - Aos rendimentos prediais decorrentes de contratos de arrendamento com duração igual ou superior a dois anos e inferior a cinco anos, é aplicada uma redução de dois pontos percentuais da respetiva taxa autónoma; e por cada renovação com igual duração, é aplicada uma redução de dois pontos percentuais até ao limite de catorze pontos percentuais.

3 - Aos rendimentos prediais decorrentes de contratos de arrendamento celebrados com duração igual ou superior a cinco anos e inferior a dez anos, é aplicada uma redução de cinco pontos percentuais da respetiva taxa autónoma; e por cada renovação com igual duração, é aplicada uma redução de cinco pontos percentuais até ao limite de catorze pontos percentuais.

4 - Aos rendimentos prediais decorrentes de contratos de arrendamento com duração igual ou superior a dez anos e inferior a 20 anos, é aplicada uma redução de catorze pontos percentuais da respetiva taxa autónoma.

5 - Aos rendimentos prediais decorrentes de contratos de arrendamento com duração superior a 20 anos, é aplicada uma redução de dezoito pontos percentuais da respetiva taxa autónoma.

6 - São tributados autonomamente à taxa de 25 %:

a) Os rendimentos auferidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado; e

b) Não obstante o disposto no número anterior, os rendimentos previstos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo anterior, obtidos em território português por não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte.

7 - As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação, independentemente da respetiva localização geográfica, são tributadas autonomamente à taxa de 10 %.

8 - (Revogado.)

9 - As pensões de alimentos, quando enquadráveis no artigo 83.º-A, são tributadas autonomamente à taxa de 20 %.

10 - Os 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 %.

11 - (Revogado.)

12 - Os rendimentos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1, no n.º 5 e no n.º 6 podem ser englobados por opção dos respetivos titulares residentes em território português.

13 - Os residentes noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a), b) e e) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

14 - Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

15 - Os acréscimos patrimoniais não justificados a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º, de valor superior a (euro) 100 000, são tributados à taxa especial de 60 %.

16 - São tributados autonomamente à taxa de 35 %:

a) Os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º e mencionados nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, quando não sujeitos a retenção na fonte nos termos da alínea b) do n.º 12 do artigo anterior;

b) O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nos n.os 4) e 5) da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, quando respeitem a valores mobiliários cujo emitente seja entidade não residente sem estabelecimento estável em território português, que seja domiciliada em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças;

c) Os ganhos previstos no n.º 3) da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º relativos a estruturas fiduciárias domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

d) As mais-valias previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

13 - Para efeitos da aplicação da taxa prevista no n.º 3, são equiparadas a gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, as compensações e subsídios, referentes à atividade voluntária, postos à disposição dos bombeiros, pelas associações humanitárias de bombeiros, até ao limite máximo anual, por bombeiro, de três vezes o indexante de apoios sociais» (negrito acrescentado).”²⁰

Completando com este quadro normativo vejamos o ponto I do Anexo da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, na redação dada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho. É o seguinte o teor daquele Anexo:

«Tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS

I - Atividades profissionais (códigos CPP):

112 - Diretor-geral e gestor executivo, de empresas

12 - Diretores de serviços administrativos e comerciais

13 - Diretores de produção e de serviços especializados

14 - Diretores de hotelaria, restauração, comércio e de outros serviços

21 - Especialistas das ciências físicas, matemáticas, engenharias e técnicas afins

221 - Médicos

2261 - Médicos dentistas e estomatologistas

231 - Professor dos ensinos universitário e superior

25 - Especialistas em tecnologias de informação e comunicação (TIC)

264 - Autores, jornalistas e linguistas

265 - Artistas criativos e das artes do espetáculo

31 - Técnicos e profissões das ciências e engenharia, de nível intermédio

35 - Técnicos das tecnologias de informação e comunicação

²⁰ Seguimos muitíssimo de perto o vertido no mencionado Acórdão do Tribunal Constitucional.

61 - Agricultores e trabalhadores qualificados da agricultura e produção animal, orientados para o mercado

62 - Trabalhadores qualificados da floresta, pesca e caça, orientados para o mercado

7 - Trabalhadores qualificados da indústria, construção e artífices, incluindo nomeadamente trabalhadores qualificados da metalurgia, da metalomecânica, da transformação de alimentos, da madeira, do vestuário, do artesanato, da impressão, do fabrico de instrumentos de precisão, joalheiros, artesãos, trabalhadores em eletricidade e em eletrónica.

8 - Operadores de instalações e máquinas e trabalhadores da montagem, nomeadamente operadores de instalações fixas e máquinas

Os trabalhadores enquadrados nas atividades profissionais acima referidas devem ser possuidores, no mínimo, do nível 4 de qualificação do Quadro Europeu de Qualificações ou do nível 35 da Classificação Internacional Tipo da Educação ou serem detentores de cinco anos de experiência profissional devidamente comprovada.

Este regime tinha como seu objectivo a alocação a Portugal de trabalhadores qualificados e pensionistas estrangeiros, em detrimento dos trabalhadores qualificados Portugueses que tivessem habitualmente residência em Portugal, tributando certos tipos de rendimentos a uma taxa mais favorável e sem qualquer progressividade, o que faria que, mesmo rendimentos mais significativos em termos quânticos seriam tributados pela mencionada taxa.²¹

Não foi só Portugal que instituiu regimes desta natureza. Em Espanha, conhecida internacionalmente como a "Lei Beckham" (Ley Beckham),²² permitia-se que profissionais expatriados pagassem uma taxa fixa de imposto de 24% sobre os primeiros 600 mil euros de rendimento durante os primeiros 5 anos. Em Itália, oferecia-se um regime para recém-chegados (Regime degli Impatriati) que reduzia significativamente a base tributável para trabalhadores qualificados, além de um regime de imposto substituto de 7% para reformados que se mudem para pequenas cidades do sul do país. Por sua vez na Grécia, foi adoptado um modelo para atrair reformados com uma taxa fixa de imposto de 7% sobre rendimentos estrangeiros por um

²¹ Dispõe o artigo 104.º da CRP que - (Impostos), 1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. Ora, este regime é claramente antagónico deste enunciado constitucional.

²² Este princípio de atração de talento estrangeiro converteu-se num cenário fiscal ideal para as transferências no futebol e o primeiro a desfrutar do regime foi David Beckham, daí o seu nome. Em 2015, a norma foi alterada, eliminando-se do respetivo regime os desportistas de elite, sem ter efeitos retroativos.

período de até 10 anos. No Chipre, criou-se um regime atrativo que isentava os residentes fiscais não domiciliados de impostos sobre dividendos e juros durante 17 anos. Na Dinamarca, criou-se um regime que os destinatários do regime fiscal mais favorável são apenas trabalhadores por conta de outrem (não trabalhadores independentes), que se incluem em duas categorias: investigadores qualificados (reconhecidos como tal por certas instituições dinamarquesas) e pessoas com um salário mensal elevado. Estabeleceu-se uma taxa de 27% para um período máximo de 84 meses. Ainda em Cabo Verde, implementou-se um regime de taxa fixa de 10% para rendimentos e isenções totais em pensões e investimentos de origem estrangeira.

Conforme se verificou supra o art.º 72.º, n.º 10, na redacção à altura dos factos, dispunha «[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 %» (n.º 10). Ou seja, um residente não habitual em território português, que cumprisse determinados requisitos, poderia ser tributado, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, à taxa especial de 20%.²³

Está então em apreciação, em primeiro lugar saber se o artigo 72.º, n.º 10 do CIRS, contem em si o preenchimento dos elementos essenciais para a criação de um imposto, violando a legalidade fiscal na vertente de reserva de lei material e saber se as normas que constituem o objeto do presente recurso contendem com o disposto nos artigos 103.º, n.º 2, 112.º, n.º 5, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, atenta a circunstância de o artigo 72.º, n.º 10, do CIRS remeter a definição das atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico para portaria, o que veio a acontecer através da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que aprovou uma «Tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º e no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS» – cujo Anexo, na redação dada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, define as atividades de Diretores dos serviços de tecnologias da informação e comunicação (TIC), ou, subsidiariamente, em funções de direção geral/gestão executiva ou especialistas TIC, (cf. o ponto I).

²³ Esta previsão legal já existia desde 2009, no n.º 6 do artigo 72.º, introduzido pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro, em cujo preâmbulo se encontram as justificações que lhe subjazem;

Diga-se “a latere”, que contrariamente ao que a Requerente aduziu, o que está em causa não é a diferença de actividade para se apreciar da inconstitucionalidade, mas antes a remissão de acto com conteúdo normativo densificado sobre matéria fiscal para uma portaria que efectivamente o veio a criar.

Portanto, o que está em causa, é saber, “...se a lei apresenta uma suficiente densidade normativa à luz do princípio da legalidade fiscal ou se, pelo contrário, concede verdadeiros poderes discricionários à administração, incompatíveis com o âmbito de tutela emergente da “Constituição fiscal”, para, em segundo lugar, se aferir se a administração definiu de forma primária e inovatória elementos modeladores essenciais de um imposto e, portanto, se nos encontramos perante uma violação do princípio da legalidade fiscal.²⁴

A Constituição estabelece um «sistema fiscal» (artigo 103.º), assente na garantia do princípio da legalidade fiscal, impondo uma reserva de lei para a criação e definição, de forma suficientemente densificada, dos elementos essenciais dos impostos – incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (cf. artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i)).²⁵

Este princípio da legalidade fiscal vai mais longe na Lei Geral Tributária (LGT), porquanto dispõe o seu art.º 8.º de epígrafe, Princípio da legalidade tributária, 1 - Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais. 2 - Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária: a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade; b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias; c) A definição das obrigações acessórias; d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal; e) As regras de procedimento e processo tributário.

Na verdade, o princípio da legalidade fundamenta-se etimologicamente nas reuniões de classes, em Portugal – Cortes -, no sentido de legitimar a criação de impostos, no célebre vocábulo anglo-saxónico “No taxation without representation”. Ora, no momento da concepção dessa legitimação, o modo de determinar, liquidar e cobrar o imposto, assemelhava-se muito à forma

²⁴ Isto porque, se concluirmos que existem elementos essenciais do imposto que foram regulados por acto regulamentar de natureza administrativa, obriga a que a densificação do art.º 72.º do CIRS não tenha sido completa em termos de cumprimento dos elementos do princípio da legalidade tributária;

²⁵ In. Mencionado Acórdão do Tribunal Constitucional de 21/4/2026, 1ª Secção, Processo n.º 145/2025;

como ele era criado, em virtude de ser de concepção simples. Hodiernamente, face à crescente complexização dos sistemas fiscais, e mesmo à criação de sub-impostos, ..., aliada à cada vez maior independência de uma administração e jurisprudência, o conceito perde fulgor e remete-se apenas ao seu aspecto formal, ou seja, à criação das grandes bases definitórias do mesmo pelos Parlamentos, cabendo antes à Administração e à Jurisprudência a concretização material desses grandes princípios. Razão pela qual defendemos hoje a existência de uma legalidade meramente formal.²⁶

Mas apesar do signatário ter defendido a existência de uma legalidade formal já em 2004, tal não significa que a mesma não possa ser densificada e careça de se perceber se a definição das actividades que podem ser objecto de uma tributação contrária a um princípio previsto na CRP – o da progressividade do imposto e também a criação de um benefício fiscal, que objecto e logo que sujeito passivo, podem ser tributados dessa forma.

Não existe qualquer dúvida que os benefícios fiscais, que “in casu”, na componente da sua taxa, acaba por ser também uma norma contrária ao princípio constitucional da progressividade, deve obedecer ao princípio da legalidade em termos formais, que se consubstanciam na reserva absoluta de lei formal (Gesetzesvorbehalt): os impostos apenas podem ser lançados mediante lei da Assembleia da República ou decreto-lei do Governo emitido no uso de autorização legislativa do Parlamento e não, em Portaria, que é um acto de natureza claramente administrativa.

Aqui chegados precisamos de compreender se essa definição das actividades, também viola a *“Outra dimensão do princípio da legalidade fiscal é a que é traduzida pelo princípio do nullum vectigal sine lege, da tipicidade (Tatbestandsmässigkeit), ou de reserva material ou “conteudística da lei” (como a denomina Casalta Nabais, O Dever..., op. cit. pp. 345), nos termos do qual a lei deve conter em si, essencialmente, o critério de decisão das situações concretas. [§] Segundo a sua formulação rígida, o princípio da tipicidade fiscal traduz-se na exigência de o imposto dever ser desenhado ou recortado na lei através de todos os seus momentos constitutivos, sem margem para qualquer discricionariedade administrativa ou de afirmação de quaisquer poderes jurídico-conformantes das situações concretas. [§] Trata-se*

²⁶ In. Tese de Mestrado do árbitro desta decisão, 2003/2004, Universidade Católica Portuguesa, inédita;

de uma dimensão que visa dar resposta, essencialmente, a preocupações de certeza e de segurança jurídicas que constituem também exigências próprias do Estado de direito democrático, entre nós reconhecido no art. 2.º da Constituição. [§] A primeira dimensão está acolhida no art. 165.º, n.º 1, alínea i), e a segunda mostra-se vertida no art. 103.º, n.º 2, ambos os preceitos da Constituição”».²⁷

Os benefícios fiscais podem adaptar várias formas, a forma de normas de exclusão de incidência,²⁸ de normas de isenção ou de redução de taxa. Caracterizam-se por determinarem um desagravamento da carga sobre determinados contribuintes em homenagem a razões de ordem extrafiscal. A criação de benefícios fiscais, apela então, à segurança jurídica e à tutela da expectativa dos contribuintes como acarreta sempre uma redistribuição da carga tributária, aliviando os respetivos beneficiários para em contrapartida sobrecarregar os demais contribuintes. [...] É de especial importância, pois, que a discussão passe pelo parlamento, pela maior garantia de transparência e participação democrática que aí oferece o procedimento legislativo.²⁹

Aqui chegados e por economia de meios e pela fundamentação constar de forma muito desenvolvida no Acórdão do TC que vimos também citando, e para o qual remetemos integralmente, deve-se concluir que “No caso em apreço, a indeterminação não é residual, como acontecia na situação considerada no mencionado Acórdão n.º 756/95 (ponto 4.1). Assim, a remissão da definição das «atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico» para «portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças» não assenta, ao nível legislativo, em critérios determináveis no plano hermenêutico-normativo.”³⁰

E também “A expressão «atividades de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico» configura um conceito não apenas indeterminado, mas também indeterminável. Na verdade, a lei não permite saber a priori que atividades – de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico – são abrangidas pela referida incidência. O critério adotado no artigo 72.º, n.º 10, do CIRS pelo legislador tributário para

²⁷ Cfr. mencionado Acórdão do Tribunal Constitucional;

²⁸ Quer na vertente de a excluïrem, quer na vertente de não a abrangerem;

²⁹ In. Ibidem;

³⁰ In. mencionado Acórdão do Tribunal Constitucional de 21/4/2026, 1ª Secção, Processo n.º 145/2025;

definir a base objetiva de incidência da taxa especial de 20%, remetendo a definição das atividades para portaria, não cumpre, pois, a exigência de que a incidência seja suficientemente densificada (princípio da tipicidade ou da reserva de lei material). Sem prejuízo de algumas atividades poderem ser antecipadas, tal não vale em extensão significativa para este conceito indeterminado.”³¹

Decide-se assim, a) julgar inconstitucional a norma do artigo 72.º, n.º 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redação dada pela Lei n.º 3/2019, de 9 de janeiro, no segmento em que remete para um regulamento administrativo a definição a título primário da atividade de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, com o código “13” Diretores dos serviços de tecnologia da informação e comunicação da Portaria n.º 230/2019, geradora de rendimento de categoria A, quando auferido por residentes não habituais, a tributação à taxa especial prevista nesse mesmo preceito legal, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 112.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa;

b) julgar inconstitucional a norma do ponto I do Anexo à Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, na redação dada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, no segmento em que, para efeitos de aplicação da taxa especial prevista no artigo 72.º, n.º 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, define a atividade de Diretores dos serviços de tecnologia da informação e comunicação como atividade de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa;

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

VI. - Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal Singular:

³¹ In. Ibidem;

a) Julgar materialmente inconstitucional, recusando a sua aplicação nesta arbitragem a norma do artigo 72.º, n.º 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redação dada pela Lei n.º 3/2019, de 9 de janeiro, no segmento em que remete para um regulamento administrativo a definição a título primário da atividade de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, com o código “13” Diretores dos serviços de tecnologia da informação e comunicação, constante da Portaria n.º 230/2019, geradora de rendimento de categoria A, quando auferido por residentes não habituais, a tributação à taxa especial prevista nesse mesmo preceito legal, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 112.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa;

b) julgar organicamente inconstitucional a norma do ponto I do Anexo à Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro, na redação dada pelo artigo 2.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, no segmento em que, para efeitos de aplicação da taxa especial prevista no artigo 72.º, n.º 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, define a atividade de Diretores dos serviços de tecnologia da informação e comunicação como atividade de elevado valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico, por violação dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa;
e em consequência

c) Julgar totalmente improcedente o pedido da Requerente, absolvendo a requerida Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos impugnatórios contra si deduzidos a título principal, ficando prejudicado o conhecimento dos pedidos acessórios de condenação na restituição do imposto pago e no pagamento de juros indemnizatórios;

d) Condenar a Requerente no pagamento da totalidade das custas no presente processo;

V- Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **45.317,14€** (quarenta e cinco mil, trezentos e dezassete euros e catorze cêntimos), por ter sido esse o valor económico dado à presente ação arbitral e não contestado.

VI-Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no montante de **2.142,00 €** (dois mil cento e quarenta e dois euros), a suportar pela Requerente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

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.

Lisboa, 13 de Julho de 2026.

O Árbitro

António Pragal Colaço