

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 649/2025-T

Tema: IRS: “Residente Não Habitual”. Atividades de Elevado Valor Acrescentado – artigo 72.º, n.º 10, do CIRS.

SUMÁRIO:

I. Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em 2022 em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidos em Portaria, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %.

II. É forçoso analisar os deveres e responsabilidades funcionais efetivamente cometidos ao sujeito passivo no âmbito do respetivo contrato de trabalho para se apurar se devem ser tidos como enquadrados nas atividades de elevado valor acrescentado constantes do Anexo à Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, com a redação que tinha à data dos factos.

III. A designação da categoria profissional no contrato de trabalho (e a que é usada no recibo de vencimentos) é apenas uma representação, necessariamente abreviada, sumária e imediatista, do conteúdo funcional que se pretende abranger. A qualificação deve atender apenas ao conteúdo funcional efetivamente exercido.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

1.

A - Geral

- 1.1. **A...**, contribuinte fiscal n.º..., residente não habitual n.º IRNH ..., residente desde 20.02.2024 na ..., n.º. ..., ..., ... República Dominicana (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou no dia 03.07.2025 um pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, que foi aceite, visando, em termos imediatos, a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa em que se convolou a declaração de substituição por si apresentada a 17.01.2025, e, em termos mediatos a anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”) n.º 2024... e da liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., relativas ao ano de 2022, no montante global de € 5.217,17 (cinco mil, duzentos e dezassete euros e dezassete cêntimos), como adiante melhor se verá.
- 1.2. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (de ora em diante, “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (seguidamente “CAAD”) designou como árbitro o signatário, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.
- 1.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído a 09.09.2025.
- 1.4. No dia 13.09.2025 foi notificado o dirigente máximo dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante “Requerida” ou “AT”) para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo que pudesse existir e, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.5. A Requerida no dia 04.11.2025 remeteu a sua resposta e o processo administrativo.

- 1.6. Por despacho de 27.02.2026, entendeu o tribunal dispensar a reunião do art.º 18º do RJAT, considerando inútil a apresentação de alegações.

B – Posição do Requerente

- 1.7. O Requerente foi notificado da liquidação de IRS respeitante a 2022, com o n.º 2024... e da respetiva liquidação de juros compensatórios, com o montante a pagar de € 5.217,17 (cinco mil, duzentos e dezassete euros e dezassete cêntimos), resultantes do preenchimento oficioso da declaração anual de rendimentos (mod. 3), em que apenas se incluiu, preencheu e entregou o Anexo A.
- 1.8. Aí se declararam os rendimentos do trabalho dependente auferidos em 2022 pelo Requerente no cargo de direção que então desempenhava, como responsável pelas operações de construção civil de um conjunto urbanístico promovido pela então sua entidade patronal.
- 1.9. Com efeito, não foram incluídos, preenchidos e entregues os anexos H (benefícios fiscais e deduções) e Anexo L (Residente não habitual), nos termos exigidos pelas respetivas instruções de preenchimento, aprovadas pela Portaria 47/2023, de 15 de fevereiro.
- 1.10. O Requerente é residente não habitual, preenchendo os requisitos legais para beneficiar desse regime quanto aos rendimentos tributados naquele período de tributação (2022), tendo, pois, direito a ser tributado como tal, nos termos dos artigos 16.º, n.º 9 e 72.º, n.º 10, ambos do CIRS, com a redação que estas disposições tinham à data dos factos.
- 1.11. O Requerente foi contratado para a posição que ocupou em 2022 por ser um profissional altamente qualificado, com uma licenciatura em engenharia civil,

uma especialização em gestão de projetos e um mestrado em gestão de projetos, tendo desempenhado em 2022 a atividade de diretor de operações de construção civil, sendo o responsável pelas operações de construção de um conjunto urbanístico promovido pela sua então entidade patronal.

- 1.12. Do seu contrato de trabalho resulta que lhe foram cometidas atividades de elevada responsabilidade e carácter técnico, de diretor das indústrias de construção, apresentando o código 1323.0 da Classificação Portuguesa de Profissões (CPP), anexa à Deliberação da Secção Permanente de Coordenação Estatística do Conselho Superior de Estatística (CSE), de 05.05.2010, publicado no Diário da República, 2.^a série, n.º 106, de 01.06.2010.
- 1.13. Atividade que consta da tabela de atividades de elevado valor acrescentado, anexa à Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, em resultado da alteração que lhe foi introduzida pelo artigo 2.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, como categoria “13 – Diretores de produção e de serviços especializados”, a qual, nos termos do n.º 2 do artigo único da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, na redação que lhe foi dada pelo já mencionado artigo 2.º da Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, deve ser interpretada no sentido dado pela CPP, onde corresponde ao Sub-Grande Grupo 13, que entre outros inclui o Grupo Base 1323 – Diretores das Indústrias de Construção e de Engenharia Civil (Código CPP 1323.0).
- 1.14. As tarefas associadas a esta função correspondem ao nível 4 de competência da CPP, reservado a atividades que requerem resolução de problemas complexos, capacidade de liderança técnica e operacional, planeamento estratégico e gestão de risco e interlocução técnica com projetistas e fiscalização.
- 1.15. Este enquadramento técnico e estatístico evidencia que a atividade de gestão e coordenação exercida pelo Requerente, como diretor responsável pelas

operações de construção de um conjunto urbanístico, exige responsabilidade e capacidade de resposta a desafios operacionais de grande escala, reunindo pela sua complexidade, exigência técnica e impacto económico direto, o exigido pela legislação aplicável para considerar-se uma atividade de elevado valor acrescentado.

- 1.16. O Requerente apresentou no dia 17.01.2025, declaração de substituição que, nos termos do artigo 59.º n.º. 3 al. II) e n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), conjugado com o artigo 140.º n.º 2 do Código do IRS (“CIRS”) é convalidada em procedimento de reclamação graciosa, que “visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte” (artigo 68º n.º. 1 do CPPT).
- 1.17. Face ao decurso do prazo previsto no artigo 57.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) sem que tenha sido proferida qualquer decisão, nos termos dos artigos 57.º n.º 5 e 95.º n.º. 2, alínea d) do dito diploma, dos artigos 99.º e seguintes do CPPT e do artigo 10.º n.º 1, alínea a) do RJAT, o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral.
- 1.18. A declaração preenchida oficiosamente não toma em linha de conta, (i) a circunstância de, durante todo o ano de 2022, o Requerente ser Residente Não Habitual, residindo no Aldeamento Turístico ..., ...-... Comporta.
- 1.19. Nem toma em consideração a aplicação, relativamente aos rendimentos auferidos em 2022, do regime a que o Requerente tinha direito, designadamente resultante do artigo 72.º n.º 10 do CIRS, na redação à data em vigor, nos termos do artigo 236.º, n.º 3, alínea a) da Lei n.º 82/2023, de 29.12.

-
- 1.20. Nos termos do disposto no artigo 58.º da LGT, tem o Requerente direito a que a AT considere os elementos por si fornecidos e a ser tributado de acordo com a declaração de substituição que apresentou.
- 1.21. A manutenção na ordem jurídica das liquidações ora postas em crise viola os princípios da legalidade, da verdade material, da igualdade, da justiça e da proporcionalidade (artigos 8.º e 55.º da LGT, 3.º a 11.º do Código do Procedimento Administrativo e 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”)).
- 1.22. A desconsideração, pela AT, dos elementos novos carreados para o procedimento pelo Requerente, desvirtua as legítimas expectativas razoavelmente e de boa fé baseadas na lei, configurando um verdadeiro esbulho, confisco (artigo 62.º da CRP) e uma clara violação dos princípios da legalidade tributária, da igualdade e da proporcionalidade.
- 1.23. A manutenção na ordem jurídica das liquidações impugnadas configura ainda uma violação do princípio da justiça, *stricto sensu*, a que aludem os artigos 55.º da LGT e 266.º, n.º 2 da CRP.

C – Posição da Requerida

- 1.24. No âmbito da ação de controlo de contribuintes que não cumpriram a sua obrigação declarativa relativamente ao ano de 2022, e por consulta ao Sistema de Gestão de Divergências, verificou-se que o contribuinte, apesar de constar na DMR com rendimentos de trabalho dependente (categoria A) não procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 3, nos termos do n.º 1 do artigo 57.º do CIRS.

- 1.25. Detetada a falta de entrega da declaração Modelo 3 relativa àquele ano, foi o contribuinte notificado para cumprir a obrigação em falta, nos termos do n.º 3 do artigo 76.º do CIRS, o que não fez.
- 1.26. Foi então elaborada declaração oficiosa, que teve por base os elementos de que a AT dispunha, nos termos da alínea b), n.º 1 e n.º 3 do artigo 76.º do CIRS, nomeadamente, os rendimentos de trabalho dependente (categoria A), da qual resultou a liquidação n.º 2024... de 23.04.2024, com o valor a pagar de € 5.217,17.
- 1.27. Em 17.01.2025, foi entregue declaração de substituição, na qual foi acrescentado o Anexo L, com a menção no Quadro 4A do montante de € 56.004,55 relativo a rendimentos de trabalho dependente e o código de atividade 13230, a qual se encontra no estado de “Declaração Não Liquidável”.
- 1.28. Por não concordar com aquela liquidação, o requerente apresentou reclamação graciosa, a que coube o n.º ...2025..., alegando em síntese que preenche os requisitos para ser tributado à taxa autónoma de 20% nos termos do n.º 10 do artigo 72.º do CIRS, na redação em vigor à data, procedimento que não foi objeto de decisão.
- 1.29. Considera o Requerente que, estando inscrito no regime dos residentes não habituais, preenche os requisitos para beneficiar da taxa especial de 20% prevista para os rendimentos de trabalho dependente obtidos em Portugal respeitantes a atividade de elevado valor acrescentado, nos termos do n.º 10 do artigo 72.º do CIRS (com a redação então em vigor).
- 1.30. Por consulta ao Sistema de Registo e Gestão de Contribuintes verifica-se que o contribuinte estava inscrito no regime dos residentes não habituais para o período de 2021 a 2030, com o Código de Atividade 888 – Sem Atividade de Elevado Valor Acrescentado.

- 1.31. Os residentes não habituais estão abrangidos pelo artigo 15.º, n.º 1 do CIRS, ou seja, à incidência de IRS sobre a totalidade dos respetivos rendimentos e, consequentemente, à obrigação declarativa prevista no artigo 57.º do CIRS.
- 1.32. Não tendo o ora Requerente procedido à entrega da respetiva declaração Modelo 3 de IRS, a administração tributária procedeu à elaboração da declaração oficiosa/DC de acordo com os elementos de que dispunha, nomeadamente, os rendimentos de trabalho dependente auferidos.
- 1.33. Apesar de efetivamente a AT ter conhecimento de que o Requerente se encontra inscrito no regime previsto para os Residentes Não Habituais, é ao próprio contribuinte que incumbe apresentar o respetivo Anexo L aquando do cumprimento da sua obrigação declarativa, o que o ora Requerente não fez.
- 1.34. Não é do conhecimento da AT que o Requerente exerça uma atividade de elevado valor acrescentado, pelo que esse facto não sendo de conhecimento oficioso, não poderia ter sido considerado na referida declaração oficiosa.
- 1.35. O Requerente apresentou, em sede de procedimento de reclamação graciosa, cópia do contrato de trabalho, donde consta na Cláusula Primeira (Âmbito e Categoria Profissional), que exerce o cargo de Gestor de Projetos e não um cargo de direção da empresa.
- 1.36. Não se verificando que o ora Requerente exerceu uma Atividade de Elevado Valor Acrescentado (nos termos previstos no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS e na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, na redação em vigor à data dos factos), como o mesmo alega, não é aplicável a taxa autónoma de 20% aos rendimentos de trabalho dependente (categoria A) auferidos em território nacional, pelo que deve ser negado provimento ao pedido.

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.37. O tribunal arbitral é materialmente competente para apreciar o pedido de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de impostos, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.38. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e do art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, estão regularmente representadas, não padecendo o processo de qualquer nulidade.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com interesse para a prolação da presente decisão arbitral, mostram-se provados os seguintes factos:

- 2.1.1. O Requerente foi notificado da liquidação de IRS respeitante a 2022, com o n.º. 2024... e da respetiva liquidação de juros compensatórios, com o montante a pagar de € 5.217,17 (cinco mil, duzentos e dezassete euros e dezassete cêntimos) (artigo 1.º do Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”), doc. 1 junto aos autos com o PPA e fls. 10/56 do Processo Administrativo (“PA”).
- 2.1.2. No âmbito da ação de controlo de contribuintes que não cumpriram a sua obrigação declarativa relativamente ao ano de 2022, por consulta ao Sistema de Gestão de Divergências, verificou-se que o contribuinte, apesar de constar na DMR com rendimentos de trabalho dependente (categoria A) não procedeu à entrega da declaração de rendimentos Modelo 3 (artigo 10.º do PA).
- 2.1.3. Depois de notificar o Requerente para cumprir a obrigação em falta sem que este o tivesse feito, a AT promoveu o preenchimento oficioso da declaração

anual de rendimentos do Requerente, referente ao ano de 2022, em que apenas se incluiu, preencheu e entregou o Anexo A, não tendo sido incluídos, preenchidos e entregues os anexos H (benefícios fiscais e deduções) nem o Anexo L (Residente não habitual) (artigos 2.º e 13.º a 15.º do PPA, artigo 10.º da Resposta e doc. 2 junto aos autos com o PPA).

2.1.4. O Requerente é residente não habitual desde 2021 até 2030 (artigo 16.º do PPA, doc. 3 do documento junto aos autos com o PPA e artigo 13.º da Resposta).

2.1.5. No dia 01.10.2021, o Requerente celebrou um contrato de trabalho com a sociedade B..., com sede na Herdade ..., ..., concelho de Grândola, com o número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., com o capital social de € 2.750.000,00 (fls. 14 e segs. do doc. 5 junto aos autos com o PPA).

2.1.6. Pelo referido contrato de trabalho, nos termos do disposto no n.º 1 da Cláusula 1.^a, o Requerente foi contratado para exercer o cargo de gestor de projetos, cabendo-lhe os seguintes deveres e responsabilidades principais:

e direção, exercer **Gestor de Projetos**. As principais responsabilidades e deveres são: ((i) Responsável pelos controlos das operações de construção atribuídas, principalmente construção residencial de luxo e outros projetos comerciais, conforme necessário; (ii) Responsável pela administração do contrato de todos os empreiteiros, consultores e contratos de compra para a vertente de construção do projecto, incluindo, mas não se limitando a:

Acompanhamento e relatório do progresso e processamento dos pagamentos aos vendedores, coordenação da gestão das comunicações com as partes interessadas no projeto, tanto internas como externas; gestão da mudança; gestão de agenda, gestão dos custos; (iii) Responsável pela conceção, implementação e manutenção de um sistema de relatórios do projeto que é coordenado com o Desenvolvimento, Construção e Finanças e Liderança Corporativa.; (iv) Responsável pela coordenação dos processos de aquisição em nome das equipas de Desenvolvimento e Construção; (v) Responsabilidade partilhada com a equipa mais ampla pelos lucros e perdas do projecto; (vi) De tempos a tempos podem ser atribuídos projectos de construção específicos, nos quais irá gerir a equipa de construção conforme atribuído, para incluir a base de subcontratantes, superintendentes de campo e outros membros do projecto; (vii) Coordenar e assegurar todo o software de gestão de construção para gerir projectos, incluindo orçamentos, eventos e ordens de alteração, reuniões, RFI's, apresentação de propostas, observações e Inspeções, relatórios, lista de perfuração e outras ferramentas; (viii) Preparar, comunicar, e dirigir reuniões semanais com as partes interessadas no projeto para incluir: Reuniões do OAC, relatórios executivos, coordenação de projeto, reuniões de encarregado e subempreiteiros, conversações sobre segurança, revisões mensais da PM e todas as outras reuniões de coordenação de projetos necessárias; (ix) Estabelecer e manter registos de aquisições e gerir com sucesso a compra, o tempo de execução, os prazos de entrega e as datas de instalação; (x) Acompanhar os calendários de marcos do projecto e as datas de entrega para todos os projetos atribuídos. Comunicar com os intervenientes no projecto e documentar os atrasos do projecto; (xi) Reunir-se com, manter relações com, e responsabilizar todos os subempreiteiros do projecto, fornecedores de material do local de trabalho e fornecedores de mão-de-obra associados ao projecto; (xii) Treinar, orientar, motivar e supervisionar membros da equipa do projecto e empreiteiros; (xiii) Rever, orientar, e gerir de forma consistente a limpeza do local de trabalho, a gestão do material do local de trabalho, os pátios de depósito e o fluxo de tráfego do clube e do projecto.

(fls. 14 e seg. do doc. 5 junto aos autos com o PPA)

2.1.7. O Requerente tem uma licenciatura em engenharia civil, uma especialização em gestão de projetos e um mestrado em direção e gestão de projetos (doc. 5 junto aos autos com o PPA).

2.1.8. O Requerente apresentou no dia 17.01.2025, declaração de substituição que, nos termos do artigo 59.º n.º 3 al. II) e n.º 5 do CPPT, conjugado com o artigo 140.º n.º 2 do CIRS foi convolada em procedimento de reclamação graciosa, que efetivamente o Requerente apresentou e a que foi atribuído o número de referência ...2025... (artigo 5.º do PPA, doc. 4 junto aos autos com o PPA e artigo 10.º da Resposta).

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a prolação da decisão que tenham sido dados como não provados.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de pronunciar-se sobre tudo quanto é alegado pelas partes, cabendo-lhe, antes, o dever de selecionar os factos que se mostrem relevantes para a prolação da decisão, identificando os factos que se consideram provados e os que, por seu turno, não se acham demonstrados (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 e n.º 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Assim, os factos que importam para a decisão são apurados em função do objeto do litígio, delimitado em função do pedido e da causa de pedir (artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições que assumiram nos articulados por si apresentados.

3. Matéria de direito

3.1. Questão a decidir

Resulta do que acima se deixou dito que se impõe a apreciação da questão de saber se o Requerente, estando inscrito no regime dos residentes não habituais, preenche os requisitos para beneficiar da taxa especial de 20% prevista para os rendimentos de trabalho dependente obtidos em Portugal no ano de 2022, nomeadamente no que se refere a apurar se a atividade por ele exercida no ano em referência deve ser considerada de elevado valor acrescentado, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS.

3.2. Do regime dos Residentes Não Habituais (“RNH”)

3.2.1. Enquadramento normativo

À data a que se reportam os factos, e para o que aqui nos interessa, dispunha o artigo 16.º do CIRS, com a epígrafe “Residência”, o seguinte:

“8 - 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.

9 - 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.

10 - 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 e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

11 - O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano.”

Da leitura atenta destes preceitos resulta que os pressupostos para a aplicação do regime dos RNH são os seguintes: **(i)** o Sujeito Passivo tornar-se fiscalmente residente em Portugal, em conformidade com qualquer dos critérios estabelecidos nos n.ºs 1 e 2, do artigo 16.º do CIRS e **(ii)** o Sujeito Passivo não ter sido considerado residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores ao ano em que se deva considerar residente nos termos do n.º 1 e 2 do referido artigo.

Diga-se em abono da verdade que não parece resultar dos autos qualquer dissídio entre as Partes a este respeito, ou seja, não decorre da Resposta da AT nem do Processo Administrativo junto aos autos a ideia de que o Requerente não deveria considerar-se como RNH. Aliás, a Requerida, no artigo 13.º da Resposta, reconhece que “*por consulta ao Sistema de Registo e Gestão de Contribuintes verifica-se que o contribuinte estava inscrito no regime dos residentes não habituais para o período de 2021 a 2030*”. Acrescenta, todavia, que a essa inscrição estava associado o “*Código de Atividade 888 – Sem Atividade de Elevado Valor Acrescentado*”.

Ainda que se entenda que 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 é condição de acesso ao benefício correspondente¹, nenhum efeito pode dar-se ao

¹ Acórdão de uniformização de jurisprudência de 28.01.2026 (processo 084/25.9BALSb)

código associado pelos serviços da AT à inscrição de um sujeito passivo como RNH². Com efeito, não se vê que a atribuição desse código, que não é imputável ao sujeito passivo, possa ser obstáculo à sua tributação de acordo com o regime, favorável, dispensado aos RNH. Contudo, se não é obstáculo, por um lado, também não pode a mera inscrição como RNH ser garantia do acesso a esse regime de favor.

Forçoso é verificar se ao Requerente assistia o concreto direito a ser tributado pelos rendimentos do seu trabalho, nos termos do n.º 10, do artigo 72.º do CIRS, que, à data dos factos, contava com a seguinte redação:

“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 %.”

Resulta desta disposição a necessidade de se apurar se os rendimentos da categoria A auferidos pelo Requerente em 2022, o foram no âmbito de uma atividade de elevado valor acrescentado, de pendor técnico. O legislador cometeu ao membro do Governo responsável pela área das finanças a definição, por Portaria, dessas atividades consideradas de “elevado valor acrescentado”.

Foi a Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que aprovou a dita “*tabela de atividades de elevado valor acrescentado*”. Dessa Portaria, entretanto alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, no respetivo anexo, consta a atividade profissional com o código “13 - Diretores de produção e de serviços especializados”. O n.º 2 do artigo único da mesma Portaria, com a redação que lhe foi dada pela já referida Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, expressamente prescreve que “*todas a dúvidas interpretativas respeitantes ao âmbito e ao alcance das atividades constantes da*

² Não tendo resultado dos autos que a associação desse código tivesse sido notificada ao Requerente. Cfr. Decisão arbitral do CAAD prolatada no Processo n.º 103/2019-T.

presente tabela devem ser enquadradas nos códigos da Classificação Portuguesa de Profissões (CPP) anexa à Deliberação n.º 967/2010 correspondente à 14.ª Deliberação da Secção Permanente de Coordenação Estatística do Conselho Superior de Estatística (CSE) de 5 de maio de 2010, publicada no Diário da República, 2.ª série, n.º 106, de 1 de junho de 2010, bem como das respetivas Notas explicativas vigentes”.

Quer isto dizer que, havendo dúvidas, e dúvidas sempre poderá haver, temos um critério normativo para as dissipar e é a ele que importa recorrer.

3.2.2. Da qualificação da atividade efetivamente exercida pelo Requerente

Alega o Requerente que os deveres e responsabilidades funcionais que lhe são cometidos pelo contrato de trabalho se enquadram nas atividades de elevada responsabilidade e carácter técnico de diretor das indústrias de construção, a que corresponde o código 1323.0 da aludida CPP. De resto, foi isso que declarou no campo 401 (4A) do Anexo L da declaração de substituição que apresentou³.

Vejamos, pois, que atividades estão cobertas por esse código. As Notas Explicativas referem o seguinte:

³ Vale a pena atentar na Decisão arbitral do CAAD proferida no Processo n.º 424/2025-T, em que se lê: “razão tem a Requerida quando afirma que o ónus probatório incide sobre os Requerentes, uma vez que a primeira vez que suscitam a questão não é, verdadeiramente, no contexto de uma declaração, mas antes no âmbito dos presentes autos”. No caso que nos ocupa, porém, não é isso que sucede.

1323 Director das indústrias de construção e de engenharia civil
1323.0

Compreende as tarefas e funções do director das indústrias de construção e de engenharia civil, que consistem, particularmente, em:

- Interpretar projectos e especificações de arquitectura
- Coordenar recursos humanos, contratos, entrega de materiais e equipamento
- Negociar com proprietários, promotores imobiliários e subempreiteiros envolvidos no processo de construção, para assegurar que o projecto é concluído dentro do prazo e do orçamento
- Preparar propostas de contratos
- Assegurar que a obra está de acordo com a legislação e com as normas de qualidade e segurança
- Organizar a submissão dos projectos às autoridades locais
- Preparar a construção sob contrato ou subcontratar serviços especializados de construção
- Coordenar a implementação de normas de higiene, saúde e segurança no trabalho
- Organizar as inspecções a edifícios pelas autoridades competentes
- Estabelecer e gerir orçamentos, controlar despesas e assegurar o uso eficiente dos recursos
- Supervisionar selecção, formação e desempenho dos trabalhadores ou subempreiteiros.

Há que confrontar, agora, as tarefas e funções referidas nas Notas Explicativas com o que resulta do “âmbito e categoria profissional” do Requerente, estabelecidos, um e outra, no contrato de trabalho.

Refira-se desde já que no contrato, a categoria profissional do Requerente é a de “Gestor de Projeto”. No seu recibo de vencimento surge com a categoria profissional de “*Project Controls Manager*”. De facto, como sublinha a Requerida, nem no contrato nem no recibo de vencimento a entidade empregadora o qualifica como Diretor. Claro que a designação da categoria profissional contratual (e a que é usada no recibo de vencimentos) é apenas uma representação, necessariamente abreviada, sumária e imediatista, do conteúdo funcional que se pretende abranger. A qualificação deve atender apenas ao conteúdo funcional efetivamente exercido. O que importa analisar é a correspondência substancial entre as funções efetivamente desempenhadas e a descrição típica constante da CPP. Portanto, imperioso é proceder à análise dos deveres funcionais que transparecem do contrato de trabalho do Requerente.

Do contrato de trabalho do Requerente, resulta ser ele:

- Responsável pelos controlos das operações de construção atribuídas (residencial de luxo e outros projetos comerciais, conforme necessário);
- Responsável pela administração do contrato de todos os empreiteiros, consultores e contratos de compra para a vertente de construção do projeto, incluindo o acompanhamento e relatório do progresso e processamento dos pagamentos aos vendedores, coordenação da gestão das comunicações com as partes interessadas no projeto, gestão dos custos;
- Responsável pela conceção, implementação e manutenção de um sistema de relatórios do projeto, coordenado com outros departamentos da empresa;
- Responsável pela coordenação dos processos de aquisição em nome de equipas da empresa;
- Responsabilidade partilhada com a equipa mais ampla, pelos lucros e perdas do projeto;
- Gestor das equipas de construção de eventuais projetos específicos, incluindo a base de subcontratantes, superintendentes e outros;
- Coordenador de todo o software de gestão de construção para gerir projetos, incluindo orçamentos, eventos e ordens de alteração, apresentação de propostas, inspeções, relatórios;
- Responsável pela preparação, comunicação e direção de reuniões semanais com as partes interessadas;
- Estabelecer e manter registos de aquisições e gerir com sucesso a compra, o tempo de execução, os prazos de entrega e as datas de instalação;
- Reunir-se e manter relações e responsabilizar todos os subempreiteiros do projeto, fornecedores de material do local de trabalho e fornecedores de mão-de-obra associados ao projeto;
- Treinar, orientar, motivar, supervisionar membros da equipa do projeto e subempreiteiros.

As Notas Explicativas da CPP atribuem ao diretor da indústria de construção tarefas e funções que podemos concluir estarem cometidas ao Requerente pela sua entidade empregadora.

As Notas Explicativas referem, como vimos, tarefas e funções atinentes a recursos humanos, nomeadamente a coordenação de recursos humanos e a supervisão da seleção, formação e desempenho dos trabalhadores ou subempreiteiros. Ora, ao Requerente cabiam competências nestes domínios. O Requerente teria de gerir equipas de construção de eventuais projetos específicos, incluindo a base de subcontratantes, superintendentes e outros e ainda treinar, orientar, motivar, supervisionar membros da equipa do projeto e subempreiteiros.

As Notas Explicativas indicam a negociação com proprietários, promotores e subempreiteiros envolvidos no processo de construção, para assegurar que o projeto é concluído dentro do prazo e do orçamento. Ora, pelo seu contrato de trabalho, o Requerente era responsável pelos controlos das operações de construção atribuídas e pela administração dos contratos com os empreiteiros, consultores e contratos de compra para a vertente de construção do projeto, incluindo o acompanhamento e relatório do progresso e processamento dos pagamentos aos vendedores, coordenação da gestão das comunicações com as partes interessadas no projeto e pela gestão dos custos. Cabia-lhe ainda coordenar todo o software de gestão de construção para gerir projetos, incluindo orçamentos, eventos e ordens de alteração, apresentação de propostas, inspeções e relatórios. Tinha igualmente de estabelecer e manter registos de aquisições e gerir com sucesso a compra, o tempo de execução, os prazos de entrega e as datas de instalação. Cumpria igualmente ao Requerente responsabilizar todos os subempreiteiros do projeto, fornecedores de material do local de trabalho e fornecedores de mão-de-obra associados ao projeto.

Na verdade, ao Requerente cabiam tarefas relevantes como o controlo das operações de construção atribuídas, a administração de contratos de empreiteiros, consultores e

contratos de aquisição, a coordenação de equipas de construção e subcontratados, a gestão de orçamentos, incluindo a responsabilidade por lucros e perdas do projeto (a que podem estar associados, aliás, nos termos do n.º 5 da Cláusula 2.ª do contrato de trabalho, prémios remuneratórios) e a implementação de sistemas de controlo e reporte.

Ora, estas responsabilidades e deveres parecem indiciar autonomia de decisão, responsabilidade financeira, coordenação de múltiplos intervenientes, internos e externos, que redundam no que pode ser considerada direção operacional da atividade construtiva no âmbito dos projetos que lhe estavam atribuídos. Aliás, na CPP, onde não consta expressamente a “gestão de projetos”, nenhuma outra categoria parece melhor descrever o conteúdo funcional das suas competências. Não é um mero engenheiro civil (2142) nem um encarregado de construção (3123), categorias de natureza eminentemente técnica, que não envolvem as funções de gestão alargada demonstradas.

Tudo visto e ponderado, julga o tribunal serem os rendimentos líquidos da categoria A auferidos pelo Requerente em 2022 respeitantes a atividades de elevado valor acrescentado, com carácter técnico, por ser a atividade do Requerente enquadrável no código “13 – Diretores de produção e de serviços especializados” constante do Anexo à Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, com a redação vigente à data dos factos, pelo que lhe deveria ter sido aplicada a taxa de tributação especial anteriormente prevista no artigo 72.º, n.º 10, do CIRS.

4. Decisão

Assim, nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Anular, por ilegal, o ato de decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2025...;

- b) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral, anulando a liquidação de IRS n.º 2024... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., relativas ao ano de 2022, no montante global de € 5.217,17 (cinco mil, duzentos e dezassete euros e dezassete cêntimos);
- c) Condenar a Requerida nas custas.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 299.º e no n.º 2 do artigo 306.º, ambos do CPC, no artigo 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 5.217,17 (cinco mil, duzentos e dezassete euros e dezassete cêntimos).

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e no n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do n.º 5 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 612,00 (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar, como se disse, integralmente pela Requerida.

Lisboa, 4 de março de 2026

O Árbitro

Nuno Pombo