

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 35/2025-T

Tema: IRS. Regime fiscal aplicável a ex-residentes / Programa Regressar. Art. 12.º-A do Código do IRS

SUMÁRIO

I – A perda de residência fiscal em Portugal, em qualquer um dos anos do regime estabelecido pelo art. 12.º-A do CIRS faz caducar esse regime no próprio ano em que a perda de residência ocorre e nos anos seguintes, até ao final – sem possibilidade de aproveitamento de um período sub-anual de benefício, que não está legalmente previsto.

II – Caducado o benefício, a liquidação do IRS do ano em que o sujeito passivo sai do “Programa Regressar” tem de fazer-se pelo regime-regra que, a título excepcional, era afastado pelo benefício; e, como ocorreu caducidade, o mesmo sucederá em qualquer liquidação de IRS de anos posteriores até ao prazo inicialmente estabelecido para o programa.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. O contribuinte A..., NIF..., doravante “o Requerente”, apresentou, no dia 8 de Janeiro de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), do art. 99.º do CPPT e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).
2. O Requerente pediu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2024...) apresentada contra o acto de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023, e, mediatamente, sobre a ilegalidade desse

mesmo acto de liquidação de IRS, peticionando o reembolso do montante de imposto indevido, acrescido de juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 21 de Março de 2025; foi-o regularmente, e é materialmente competente.
7. Por Despacho de 25 de Março de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. A AT apresentou a sua Resposta em 6 de Maio de 2025, acompanhada do Processo Administrativo.
9. Por Despacho de 12 de Maio de 2025, foi o Requerente notificado para se pronunciar sobre a matéria de excepção suscitada pela Requerida na sua resposta – o que o Requerente fez, por requerimento de 14 de Maio de 2025.
10. Por Despacho de 14 de Maio de 2025, dispensou-se a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, sendo as partes notificadas para apresentarem alegações escritas.
11. Nenhuma das Partes apresentou alegações.
12. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.
13. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
14. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

1. O Requerente é um cidadão português que reside na Suíça.
2. Até 31 de Janeiro de 2014, foi residente em Portugal, para efeitos fiscais.
3. Entre 1 de Fevereiro de 2014 e 17 de Agosto de 2019, qualificou-se como não residente fiscal em Portugal.
4. Em 18 de Agosto de 2019, deslocou-se para Portugal, onde permaneceu, para efeitos fiscais, até 27 de Outubro de 2023.
5. Em 28 de Outubro de 2023, voltou a residir na Suíça, passando aí a ter a sua residência fiscal, e a qualificar-se como não residente fiscal em Portugal, tendo comunicado à AT esse facto.
6. Pelo que, em 2023, foi residente fiscal em Portugal apenas entre 1 de Janeiro e 27 de Outubro.
7. O Requerente beneficiou do regime fiscal aplicável a ex-residentes (ou “Programa Regressar”, art. 12.º-A do CIRS) nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, exercendo o direito correspondente nas declarações de IRS – Modelo 3; e, nos referidos anos, efectivamente beneficiou da exclusão de tributação de 50% dos seus rendimentos de trabalho dependente.
8. Em 2023, o Requerente auferiu € 406.859,79 de rendimentos do trabalho dependente pela actividade profissional exercida em território português, e declarou-o no Quadro 4-A do Anexo A, da declaração Modelo 3:

4 RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE E/OU PENSÕES OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS							
A RENDIMENTOS / RETENÇÕES / CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS / QUOTIZAÇÕES SINDICAIS							
NIF da entidade pagadora	Código dos Rendimentos	Titular	Rendimentos	Retenções na fonte	Contribuições	Retenção da sobretaxa	Quotizações sindicais
	401	A	406.859,79	84.045,00	44.754,55		0,00
SOMA DE CONTROLO			406.859,79	84.045,00	44.754,55	0,00	0,00

9. E no Quadro E do Anexo A da mesma declaração, solicitou a aplicação do regime fiscal aplicável a ex-residentes – mas foi impedido de fazê-lo, com o seguinte alerta:

! Erros

Anexo A > Quadro 4

O titular com o NIF não se encontra registado em cadastro como residente em território nacional no final do ano 2023. (068K)

10. A 26 de Junho de 2024, solicitado esclarecimentos através da plataforma E-balcão da sua área pessoal do Portal das Finanças, e recebido como resposta que “o sistema dá o alerta porque a 31/12/2023, não era residente em território nacional, não podendo assim usufruir do programa regressar”.
11. O Requerente procedeu à submissão da referida declaração (à qual foi atribuído o número de identificação ...) sem a opção pela aplicação do regime fiscal aplicável a ex-residentes, para cumprir os prazos de entrega da declaração – mas convicto de que o regime fiscal aplicável a ex-residentes lhe era aplicável parcialmente, no respeitante aos rendimentos do trabalho dependente pela actividade profissional exercida em território português entre 1 de Janeiro e 27 de Outubro de 2023, e de que só a limitação no sistema informático da AT impossibilitara a submissão da sua declaração com a aplicação do regime fiscal aplicável a ex-residentes.
12. Notificado da demonstração de liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023, com o valor de imposto a pagar de € 87.675,22, em 18 de Julho de 2024 o Requerente procedeu ao pagamento desse montante.
13. Em 7 de Outubro de 2024, o Requerente apresentou reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2024...), peticionando a aplicação do regime fiscal aplicável a ex-residentes previsto no art. 12.º-A do CIRS, e consequente exclusão de tributação de 50% dos rendimentos de trabalho dependente auferidos pelo exercício da sua actividade profissional em Portugal durante o ano de 2023.
14. A fundamentar a sua pretensão, o Requerente alegou que o facto de não ter sido considerado residente fiscal em Portugal a 31 de Dezembro de 2023 não obsta à aplicação do regime fiscal aplicável a ex-residentes para o ano de 2023.
15. Em 30 de Outubro de 2024, foi o Requerente notificado para exercer o seu direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia.
16. Em 2 de Janeiro de 2025, o Requerente foi notificado do despacho de 9 de Dezembro de 2024, que indeferiu a reclamação graciosa. Destacando-se, da fundamentação do indeferimento:

“12. De facto, trata-se de um benefício fiscal temporário, adquirindo o s.p. o direito ao mesmo no ano em que verifica os respetivos pressupostos e nos quatro anos seguintes.

13. Para além de temporário, o benefício é também condicionado - condicionado ao facto de o s.p. residir em Portugal nos cinco anos de aplicação do benefício.

14. No caso de deixar de residir em Portugal, o benefício caduca, pois deixa de se verificar o pressuposto da residência.

15. Sendo que, nos termos do nº 8 do art. 13º do CIRS, a condição de residente, relevante para efeitos do IRS (logicamente, também, para efeitos do regime do art. 12º-A) "é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite".

16. Assim, um sujeito passivo que esteja a usufruir do benefício fiscal do art. 12º-A do CIRS por determinado período, por exemplo de 2019 a 2023, caso deixe de ser residente em Portugal durante o ano de 2023 não pode continuar a usufruir do benefício que lhe foi atribuído automaticamente no momento da chegada (em 2019), uma vez que o benefício fiscal, caducou com a verificação da condição resolutiva, ou seja, a perda da residência.

17. No caso em apreço, o s.p. refere que, no decurso do período dos cinco anos em que é elegível para poder beneficiar do regime dos ex-residentes, passou a ser não residente em território nacional a partir de 28-10-2023.

18. Ou seja, a partir de 28-10-2023 o s.p. passou a ser não residente em território nacional, passando a ser residente na Suíça, pelo que em 31-12-2023 não era residente em território nacional.

19. Pelo exposto, conclui-se não ser aplicável ao s.p., relativamente ao ano de 2023, o Regime fiscal aplicável a ex-residentes (art. 12º-A do CIRS), uma vez que ocorreu a caducidade do benefício por perda da qualidade de residente.

Verifica-se que,

20. A liquidação reclamada não padece de erro ou ilegalidade uma vez que foi efetuada no cumprimento da lei.

Assim

21. Do supra referido conclui-se que não assiste razão ao s.p. sendo de manter a liquidação reclamada."

17. Em 8 de Janeiro de 2025 o Requerente apresentou no CAAD o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

II. B. Matéria de facto não-provada

Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

1. Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e no processo administrativo.
2. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT).
5. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição do Requerente

1. O Requerente começa por caracterizar o regime fiscal aplicável a ex-residentes como uma medida de carácter automático, cujos efeitos resultam imediatamente da lei (do preenchimento das condições previstas nas alíneas a), b) e c) do art. 12.º-A do CIRS) e apenas depende da declaração do sujeito passivo, na declaração modelo 3 de IRS, no sentido de pretender beneficiar do regime.
2. E passa logo a exprimir a sua discordância em relação à fundamentação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, no que respeita ao argumento da AT de que a perda da residência é a verificação de uma condição resolutiva que faz caducar o benefício fiscal.
3. E isto porque, no entendimento do Requerente, o regime fiscal aplicável a ex-residentes está dependente da verificação de 5 condições, e todas elas estavam preenchidas em 2023:
 - i) Ter sido residente em território português antes de 31-12-2015: até 31 de Janeiro de 2014, o Requerente foi residente em Portugal.
 - ii) Não ter sido considerado residente em território português em qualquer um dos três anos anteriores a 2019: entre 1 de Fevereiro de 2014 e 17 de Agosto de 2019, o Requerente qualificou-se como não residente fiscal em Portugal.
 - iii) Voltar a ser fiscalmente residente em território português em 2019, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do Código do IRS: em 18 de Agosto de 2019, deslocou-se para Portugal, onde permaneceu, para efeitos fiscais, até 27 de Outubro de 2023
 - iv) Não ter solicitado a sua inscrição como residente não habitual: o Requerente não solicitou a sua inscrição como residente não habitual.
 - v) Ter a sua situação tributária regularizada em cada um dos anos em que seja aplicável o regime de benefício fiscal: o Requerente tem a sua situação tributária regularizada em cada um dos anos em que é elegível para beneficiar do regime fiscal aplicável a ex-residentes.
4. Em suma, no ano de 2023 estavam objectivamente preenchidos todos os requisitos de que depende a aplicação, ao Requerente, do regime fiscal aplicável a ex-residentes, permitindo-lhe beneficiar da exclusão de tributação de 50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais auferidos naquele ano.
5. O Requerente não percebe que possa falar-se de uma condição resolutiva que permita

- determinar a não-aplicação do benefício fiscal no ano de saída dos sujeitos passivos.
6. Lembra o Requerente que com a reforma do IRS em 2015 foi introduzido o regime da residência fiscal parcial, que permitiu aos sujeitos passivos poderem ser considerados residentes fiscais apenas durante uma parte do ano.
 7. Ora, tendo o regime previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS sido aprovado após a reforma do IRS em 2015, deduz o Requerente que, se o legislador quisesse excluir situações de residência parcial, o teria feito.
 8. E assim questiona o sentido ou o propósito de limitar a aplicação do regime previsto no art. 12.º-A do CIRS apenas aos sujeitos passivos que se qualifiquem como residentes fiscais durante a totalidade de determinado ano, quando a referida norma não refere, expressa ou implicitamente, qualquer condição respeitante à qualidade de residente fiscal durante a totalidade do ano – não se encontrando um mínimo de correspondência verbal, na lei, para essa aludida condição resolutiva (art. 9.º, 2 do Código Civil).
 9. Presumindo-se que o legislador exprimiu adequadamente o seu pensamento (art. 9.º, 3 do Código Civil), o Requerente sustenta que se impõe concluir que a residência parcial do Requerente em 2023 não obsta à aplicação do regime excepcional previsto no art. 12.º-A do CIRS, no período em que foi considerado residente fiscal em Portugal de forma parcial (ou seja, entre 1 de Janeiro de 2023 e 27 de Outubro de 2023).
 10. Argumentando ainda que não pode a AT substituir-se ao legislador na criação de normas, requisitos e outras condições que não estejam na lei prescritas, em detrimento dos direitos dos contribuintes – nomeadamente, a alegada caducidade do benefício em resultado de o sujeito passivo não ser residente em Portugal em 31 de Dezembro de 2023, o que não decorre de qualquer norma.
 11. Pelos seus cálculos, o Requerente, com o benefício da exclusão de tributação de 50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais auferidos em 2023, veria o valor sujeito a IRS reduzir-se a € 203.429,90, a que corresponderia o rendimento colectável de € 158.675,35 e uma colecta líquida de € 68.800,34, com uma liquidação do valor a receber de € 15.244,66, e não o valor a pagar de € 87.675,22.
 12. Conclui o Requerente, por isso, que a liquidação de IRS n.º 2024... é ilegal, por erro nos

pressupostos de facto e de direito. Pedindo a anulação do despacho que indeferiu a reclamação graciosa apresentada pelo Requerente e a anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2024..., emitindo nova liquidação de IRS, contemplando a opção pelo regime fiscal aplicável a ex-residentes previsto no art. 12.º-A, do CIRS, com exclusão de tributação de 50% dos rendimentos do trabalho dependente auferidos pelo exercício da sua actividade profissional em 2023, com o valor a reembolsar ao Requerente de € 15.244,66.

13. A que acresceriam juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, 1 da LGT, por erro imputável aos serviços.

III. B. Posição da Requerida

14. Na sua resposta, a Requerida começa por analisar o regime, e pressupostos, do “Programa Regressar”, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 60/2019, de 28 de Março – sendo que o apoio fiscal consubstanciou uma das áreas de intervenção do Programa Regressar, consistindo na exclusão de tributação de rendimentos dos sujeitos passivos que se tornassem fiscalmente residentes em Portugal.
15. E sublinha que o regime do novo art. 12.º-A do CIRS, aditado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (LOE 2019), refere que o regime dura por um período de cinco anos, e que o art. 259.º, 1 da mesma Lei n.º 71/2018 exige que o sujeito passivo reúna os requisitos previstos no seu n.º 1 no primeiro ano e nos quatro anos seguintes.
16. Segundo a Requerida, resulta, pois, da letra das normas aplicáveis que é necessário que, em todos os anos em que seja elegível para o regime em causa (primeiro ano e quatro anos seguintes), o sujeito passivo continue a reunir os pressupostos de aplicação desse regime, entre eles a residência no país. Sendo que é a lei que o exige, sendo a letra da lei clara quando refere “*primeiro ano*” e “*quatro anos seguintes*”, não prevendo períodos de benefício fiscal inferiores a um ano.
17. Sendo um benefício fiscal temporário e condicionado, o sujeito passivo adquire o direito ao benefício no ano em que se verificam os respetivos pressupostos, e nos quatro anos seguintes, desde que continuem reunidos os requisitos.
18. E o benefício fiscal só se concretiza anualmente desde que o contribuinte resida em Portugal

nos cinco anos de aplicação do benefício, pois a residência em Portugal é condição e fundamento de aplicação do regime, de acordo com a *ratio legis* da norma – atendendo aos objectivos da criação do “Programa Regressar”.

19. E isto porque o que o “Programa Regressar” visa é apoiar o retorno à residência em Portugal de cidadãos que, tendo já residido em Portugal, queiram tornar-se residentes – não fazendo sentido que se continue a apoiar quem, a partir de certo momento, pretenda emigrar de novo, e tornar-se ex-residente.
20. Nos termos do art. 14.º do EBF, a cessação do benefício, e a reposição automática da tributação-regra (de que o benefício é excepção), opera, tanto pelo decurso do prazo, como pela inobservância das condições impostas ao beneficiário.
21. Lembrando que, para efeitos de IRS (logo, também para efeitos do regime do art. 12.º-A do CIRS), a condição de residente, nos termos do art. 13.º, 8 do CIRS, “*é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite*”.
22. Logo, o benefício fiscal do art. 12º-A do CIRS, concedido por determinado período, extingue-se com a alteração da residência fiscal do beneficiário, de Portugal para o estrangeiro, pois cessa o pressuposto e fundamento da atribuição do mesmo.
23. Tendo o Requerente deixado de ser residente em território nacional a partir de 28 de Outubro de 2023, passando desde essa data a ser residente na Suíça, conclui a Requerida que em 31 de Dezembro de 2023 não era residente em território nacional, não lhe sendo aplicável o benefício nesse ano – que se extingue em virtude da perda da qualidade de residente fiscal em Portugal.
24. Conclui a Requerida que não ocorreu qualquer ilegalidade na liquidação, pelo que ela deve ser mantida, e não há lugar, ou justificação, para o pagamento de juros indemnizatórios.

IV. Fundamentação da decisão

IV.A. Matéria de excepção

IV.A. 1. Na Resposta da Requerida

1. A Requerida inicia a sua resposta apresentando uma defesa por excepção, relativa à incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação do pedido de condenação à prática de acto devido (alegadamente devido) e em juros indemnizatórios calculados sobre o valor do reembolso que resultaria de tal “acto devido”, conforme resulta das alíneas c) e d) do pedido de pronúncia.
2. Invocando o art. 2.º, 1 do RJAT, a Requerida assinala que tais pedidos extravasam a competência do presente Tribunal.
3. A amplitude de tal competência, para lá da apreciação directa da legalidade, pode espalhar-se para actos de segundo ou de terceiro grau que tenham por objecto a apreciação da legalidade de actos dos mesmos tipos, designadamente de actos que decidam reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, como resulta das referências do art. 10.º, 1, a) do RJAT ao art. 102.º, 2 do CPPT.
4. Mas exclui-se de tais competências a apreciação de um pedido de condenação à prática de acto supostamente devido, com um suposto cálculo do valor a reembolsar, estimado pelo próprio Requerente, e, consequentemente, também não a apreciação do alegado direito a juros indemnizatórios sobre esse valor estimado de imposto a reembolsar.
5. O Tribunal Arbitral apenas poderá, no âmbito da sua competência, e sendo caso disso, declarar a ilegalidade do acto de liquidação, ficando o demais remetido para o plano da execução da sentença.
6. Pelo que a Requerida entende verificar-se a excepção dilatória de incompetência material parcial deste Tribunal, que obsta ao conhecimento da alínea c) e de parte da alínea d) do pedido formulado pela Requerente, e determina a absolvição parcial da instância, atento o disposto nos arts. 576.º, 1 e 577.º, a) do CPC, *ex vi* do art. 29.º, 1, e) do RJAT.

IV.A. 2. No requerimento do Requerente de 14 de Maio de 2025

7. O Requerente discorda do entendimento da AT, e começa por recordar que na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, se proclamava, como directriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria

tributária, que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

8. Por isso a menção a “declaração de ilegalidade” no art. 2.º do RJAT, sem referência a decisões condenatórias, não deve ser lida como atribuindo aos tribunais arbitrais menos competências do que aquelas que cabem aos tribunais tributários.
9. Por isso, para não desvirtuar a intenção da autorização legislativa, deve assentar-se na ideia de plena equiparação das duas jurisdições, com a única diferença gerada pelos limites definidos pela vinculação que a Autoridade Tributária e Aduaneira veio a fazer através da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, ao abrigo do art. 4.º, 1 do RJAT.
10. Assim, o processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, tem de admitir a condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, 1, da LGT e do art. 61.º, 4, do CPPT, convergindo na consagração expressa do art. 24.º, 5 do RJAT.
11. Além disso, o Requerente invoca o princípio da tutela jurisdicional efectiva, enquanto direito basilar de todo o sistema tutelar tributário, tal como ele está consagrado no art. 268.º, 4 da CRP – um princípio que, impondo-se ao legislador ordinário, goza de eficácia directa, o que reclama uma interpretação que tenha por objectivo atingir o máximo reconhecimento da sua força vinculativa: o que é feito também através do art. 9.º da LGT e do art. 96.º do CPPT.
12. Entende o Requerente que o direito à tutela jurisdicional efectiva tem plena aplicação no contencioso tributário e que ele só será respeitado se as sentenças puderem ter todos os efeitos necessários e aptos a proteger o direito ou interesse apreciado pelo Tribunal, como contencioso de plena jurisdição, não podendo limitar-se à mera anulação do acto tributário.
13. O que faz com que o processo de impugnação possa revestir uma natureza condenatória, podendo compreender não só a anulação do acto tributário, mas também a condenação da administração tributária à supressão de erros, através do correcto enquadramento jurídico-tributário de um determinado facto tributário.
14. Sobre a jurisdição tributária, em geral, como jurisdição plena, o Requerente cita o acórdão do TCAS no Proc. n.º 07421/14, ou o acórdão de 30 de Abril de 2013 do STA (Proc. n.º

01374/12) – decisões nas quais o Requerente vê consagrada a ideia de que o processo tributário consubstancia um contencioso de plena jurisdição, tal resultando do princípio da tutela jurisdicional efectiva e dos diferentes meios processuais consagrados no CPPT, dos poderes reconhecidos ao juiz decorrentes do princípio do inquisitório e do princípio da oficialidade, previstos nos arts. 13.º e 114.º do CPPT, e, ainda, do princípio da economia processual.

15. O Requerente retira, daí, a inferência de que a acção arbitral configura um contencioso de plena jurisdição, que não pode deixar de visar a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos – conclusão que o Requerente julga ver confirmada pelo disposto no art. 24.º, 1 do RJAT – disposição que reforça a ideia de que a AT está vinculada não apenas à anulação de actos objecto da decisão arbitral mas também a praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto tributário impugnado, bem como a liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral proferida.
16. Entende o Requerente, por isso, que o presente Tribunal não pode deixar de garantir o efeito útil da decisão arbitral a proferir.
17. Razão pela qual, para lá da apreciação da ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente, e da liquidação de IRS contra a qual aquela reclamação foi apresentada, o requerente insiste no pedido de que o Tribunal proceda à emissão de nova liquidação de IRS, esta agora já pautada pela aplicação plena do regime do art. 12.º-A do CIRS.

IV.A. 3. Decisão sobre a matéria de excepção

O presente Tribunal não tem competência para ordenar a emissão de nova nota de liquidação com tributação do rendimento do trabalho dependente auferido pelo Requerente sob o regime fiscal do art. 12.º-A do CIRS, visto que essa matéria não cabe no âmbito das competências que lhe são legalmente atribuídas, constituindo antes matéria de execução de sentença, em caso de procedência do pedido do sujeito passivo, e que é da competência da própria AT, nos termos do art. 24.º, 1 do RJAT.

Há que lembrar que, nos termos do art. 2.º do RJAT:

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;*
- c) (Revogada).*

Jorge Lopes de Sousa procede a uma enumeração completa do que está estabelecido, e respectivos corolários, afirmando que os Tribunais Arbitrais têm competência para apreciar as pretensões relativas à declaração das seguintes ilegalidades:

- a) De atos de liquidação de tributos cuja administração seja cometida à AT;*
- b) De atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta de tributos cuja administração seja cometida à AT, desde que tenham sido precedidos de recursos à via administrativa prévia necessária, prevista nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT;*
- c) De atos de fixação da matéria tributável sem recurso a métodos indirectos, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo;*
- d) De atos de determinação da matéria tributável sem recurso a métodos indirectos;*
- e) De atos de fixação de valores patrimoniais, para efeitos de imposto, cuja administração seja cometida à AT;*
- f) De atos de liquidação de direitos aduaneiros e encargos de efeito equivalente sobre exportação de mercadorias;*
- g) As pretensões relativas a imposições à exportação instituídas no âmbito da política agrícola comum (PAC) ou no âmbito de regimes específicos aplicáveis a determinadas mercadorias resultantes da transformação de produtos agrícolas;*
- h) De atos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), imposto especiais sobre o consumo (IEC's) e outros impostos indirectos sobre mercadorias que não sejam sujeitas a direitos de importação. (Jorge Lopes de Sousa, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pp. 105-108).*

Assim, a competência dos tribunais arbitrais prevista no RJAT está taxativamente enumerada, admitindo somente que se tirem corolários dessa enumeração, que se centra em declarações de ilegalidade – abarcando, por óbvio, a apreciação de actos de segundo ou de terceiro grau que tenham por objecto a apreciação da legalidade dos actos directamente objecto de impugnação, designadamente de actos que decidam reclamações gratuitas e recursos hierárquicos, como resulta do art. 10.º, 1, a) do RJAT e do art. 102.º, 2 do CPPT.

O âmbito material da arbitragem tributária fica recortado desse modo, e contrasta com o âmbito material do processo judicial tributário, estabelecido com muito maior amplitude pelo

art. 97.º do CPPT, sendo que a intenção da autorização legislativa que está na génese da arbitragem tributária acabou por não se traduzir, na letra da lei, à equiparação plena que o Requerente pretende que exista, ou que deva existir.

Não devendo – já agora – confundir-se competência material, por um lado, e vinculação da AT às decisões dos tribunais arbitrais, por outro – que têm pressupostos, condições e limites diversos: por exemplo, não haverá limite máximo para a competência material, em função do valor, de um tribunal arbitral colectivo; mas, acima de determinado valor, nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de Abril, a AT deixa de estar vinculada à decisão que esse Tribunal tomar, não obstante ser competente para fazê-lo.

A emissão de nova liquidação, como condenação da AT à prática de uma nova liquidação supostamente devida, não cabe nas competências do presente tribunal, ao qual somente caberia, se fosse o caso, declarar a ilegalidade, total ou parcial, da liquidação em crise, recaindo sobre a AT o dever de levar a cabo os actos necessários ao cumprimento da decisão proferida.

Face ao exposto, conclui-se pela verificação da existência de excepção dilatória, consubstanciada na incompetência material parcial deste Tribunal, que obsta ao conhecimento da alínea c), e parcialmente da alínea d), do pedido formulado a final pelo Requerente; excepção dilatória que determina a absolvição parcial da Requerida da instância, atento o disposto nos arts. 576.º, 1 e 577.º, a) do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT.

IV.B. O mérito da causa.

A questão jurídico-tributária que o Tribunal é chamado a apreciar consiste em saber se é possível a aplicação parcial do regime do art. 12.º-A do CIRC; ou seja, se esse regime pode beneficiar, num determinado ano do seu prazo, alguém que tenha sido residente em parte desse ano, e tenha deixado de o ser noutra parte.

Na redacção em vigor à data dos factos, estabelecia o art. 12.º-A do CIRS:

1 - São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º em 2019 ou 2020:

- a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;
 - b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015;
 - c) Tenham a sua situação tributária regularizada.
- 2 - Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

Por sua vez, o art. 259.º, 1 da Lei n.º 71/2018, de 31 Dezembro, estabeleceu o seguinte:

*“1 - O artigo 12.º-A do Código do IRS, aditado pela presente lei, aplica-se aos rendimentos auferidos **no primeiro ano** em que o sujeito passivo reúna os requisitos previstos no seu n.º 1 **e nos quatro anos seguintes**, cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação aos sujeitos passivos que apenas venham a preencher tais requisitos em 2020.”* (destaque nosso)

E reiterou-o o art. 280.º, 1 da Lei n.º 12/2022, de 27 de Junho:

*“1 - O artigo 12.º-A do Código do IRS, na redação dada presente lei, aplica-se aos rendimentos auferidos **no primeiro ano** em que o sujeito passivo reúna os requisitos previstos no seu n.º 1 **e nos quatro anos seguintes**, cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação aos sujeitos passivos que apenas venham a preencher tais requisitos em 2023.”* (destaque nosso)

No caso do Requerente, não se tendo verificado nenhuma das situações elencadas nos n.ºs 14 ou 16 do art. 16.º do CIRS, ele perdeu a sua qualidade de residente a partir do último dia de permanência em território português (art. 16.º, 4 do CIRS), ou seja, a partir de 28 de Outubro de 2023. No final do ano, e para efeitos do art. 13.º, 8 do CIRS, o Requerente não era residente em Portugal.

Por outro lado, o Requerente não ingressou numa situação de residência parcial, como aquela a que se referem os arts. 15.º, 3 e 16.º, 3 e 4 do CIRS – seja porque não invocou esse estatuto, e, pelo contrário, assumiu que passara a residir exclusivamente na Suíça, seja porque não há menção à entrega de uma segunda declaração de Modelo 3 relativa ao período de tributação em que deteve o estatuto de não-residente em Portugal, seja ainda porque não há menção à necessidade de aplicação de regras de desempate (*tie-breaker rules*) do ADT Portugal-Suíça.

Dado que a medida de carácter excepcional prevista no art. 12.º-A do CIRS deixou de se lhe aplicar, porque é evidente que ela só se aplica a residentes, já que é o “regresso a Portugal” que ela visa incentivar (mais precisamente, o regresso “*daqueles que tiveram de sair do país em consequência da crise económica que afetou Portugal*”, de acordo com as “Medidas Fiscais

de Apoio às Famílias” incluídas no Relatório do Orçamento do Estado para 2019, p. 42) – perdendo sentido continuar a incentivar quem “regresse ao estrangeiro” – a questão que se coloca é a de saber se o benefício caduca para a totalidade do ano de “regresso ao estrangeiro”, ou se se mantém relativamente à parcela do ano em que houve permanência em Portugal – se, por outro prisma, o regime excepcional caduca e a totalidade dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais desse ano é tributado pelo regime-regra, ou se, pelo contrário, o regime excepcional se mantém até ao momento do “regresso ao estrangeiro”, beneficiando até a esse momento de uma exclusão de tributação de 50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais, nos termos do art. 12.º-A do CIRS.

Não percamos de vista que se trata de uma medida excepcional, um benefício fiscal, na medida em que preenche os pressupostos estabelecidos no artigo 2.º, 1 do EBF – uma medida com fundamentos extrafiscais superiores aos interesses gerais de arrecadação de receita, que excepcionalmente cedem perante aqueles – no caso, o objectivo de incentivar o regresso ao território português de pessoas que pretendam exercer uma actividade das Categorias A e B previstas no CIRS, pessoas que, sem esse incentivo, poderiam não voltar para residir e trabalhar em território português.

E não percamos igualmente de vista que se trata de um benefício de carácter automático, pois os seus efeitos resultam directa e imediatamente da lei pela simples verificação dos respectivos pressupostos e condições, como o sublinhou, a propósito do art. 12.º-A do CIRS, a própria AT, no seu Ofício-Circulado n.º 20206, de 28 de Fevereiro de 2019 – pelo que daí decorrerá que a sua perda seja igualmente automática, resultando da falta de condições, da ausência superveniente de verificação de pressupostos de aplicação do regime e do benefício.

Dada a anualidade da tributação em IRS, tributo que incide essencialmente sobre rendimentos de um ano fiscal que coincide com o ano civil (art. 143.º do CIRS), compreende-se que a perda do benefício, no 2.º ano ou seguintes dos cinco de duração-regra do respectivo regime, não coloque em causa o benefício já atribuído em anos anteriores – ou seja, que a perda do benefício, a meio da sua duração, não coloque em causa a totalidade do benefício atribuído, *ex tunc*.

Coisa diversa, e que é aquela que está aqui em causa, é a relativa aos efeitos da perda de benefício sobre a tributação do ano em que o benefício se perde. E a resposta dependerá da admissão, ou não, da possibilidade de se fraccionar o período anual do benefício em períodos sub-anuais.

Cremos que o quadro normativo aplicável não consente, para o benefício em causa, esse fraccionamento em períodos sub-anuais. Quando o legislador, no art. 259.º, 1 da Lei n.º 71/2018, de 31 Dezembro, e novamente no art. 280.º, 1 da Lei n.º 12/2022, de 27 de Junho, estabelece que o art. 12.º-A do CIRS se aplica-se aos rendimentos auferidos “no primeiro ano (...) e nos quatro anos seguintes”, ele está a referir-se a anos fiscais, ou seja, a anos civis, até porque se trata de – como referimos – estabelecer um benefício relativamente a um tributo de base anual, o IRS.

Se assim não fosse, o legislador poderia ter-se referido a períodos sub-anuais, como meses (a exemplo do que acontece nos arts. 10.º, 5, b) e 16.º, 1, a) do CIRS) ou dias (como o faz no arts. 16.º, 1, a) e 18.º, 1, q) do CIRS).

Não, a menção é a anos – fiscais, civis (art. 143.º do CIRS).

Como judiciosamente se observou na fundamentação do acórdão arbitral do Proc. n.º 220/2024-T,

“O termo “ano”, quando é antecedido da preposição “de” ou “em” refere-se a um ano concreto, que corresponde a um ano civil”.

Não fazendo o legislador qualquer referência expressa à residência total ou parcial nos anos de vigência do regime, nem a períodos sub-anuais de verificação dos pressupostos de atribuição do benefício, e presumindo-se que o legislador fiscal soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (tal como resulta do disposto no n.º 3 do art. 9.º do Código Civil, aplicável *ex vi* art. 2.º, d) da LGT), não se pode senão concluir que a residência fiscal em território português prevista no artigo é completa, ou seja, não é admissível a perda de residência fiscal em Portugal em qualquer um desses anos.

Até porque, insistamos, a perda da condição de residente em plena vigência do “Programa Regressar” frustra inteiramente os objectivos desse programa; e, portanto, também a *ratio legis* das normas aplicáveis, que são execução desse programa.

Tem de se concluir igualmente que a perda de residência fiscal em Portugal, em qualquer um desses anos, faz perder, por caducidade, o benefício – logo nesse ano, e nos anos seguintes, até ao final – sem possibilidade de aproveitamento de um período sub-anual de benefício, que não está legalmente previsto.

Por outras palavras, porventura mais sugestivas do que está em causa, a liquidação do IRS do ano em que o sujeito passivo “regressa ao estrangeiro”, e perde o benefício, tem de fazer-se globalmente, pelo regime-regra que, a título excepcional, era afastado pelo benefício; e, como ocorreu caducidade, o mesmo sucederá em qualquer liquidação de IRS de anos posteriores, mesmo que o contribuinte volte a regressar, antes de transcorridos os 5 anos, a Portugal.

O que antecede conduz-nos à conclusão de que a liquidação de IRS n.º 2024..., referente ao ano de 2023, não padece de qualquer ilegalidade, o mesmo sucedendo com o acto de indeferimento da reclamação graciosa (autuada com o n.º ...2024...) apresentada contra aquela liquidação.

IV.C. Questões prejudicadas.

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, pela ordem disposta pelo art. 124º do CPPT, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil, como a matéria relativa a juros indemnizatórios – art. 608º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, c) e e) do RJAT.

V. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Declarar procedente a excepção dilatória consubstanciada na incompetência material parcial deste Tribunal, que obsta ao conhecimento da alínea c), e parcialmente da alínea d), do pedido formulado a final pelo Requerente, a qual determina a absolvição parcial da

Requerida da instância, atento o disposto nos arts. 576.º, 1 e 577.º, a) do CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, e) do RJAT;

- b) Julgar improcedente o restante pedido de pronúncia arbitral, mantendo na ordem jurídica a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, e os actos a que ela se refere;
- c) Absolver do pedido a Requerida;
- d) Condenar o Requerente no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 87.675,22 (oitenta e sete mil, seiscentos e setenta e cinco euros e vinte e dois centimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, 1, a), do RJAT e art.º 3.º, 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. Custas

Custas no montante de € 2.754,00 (dois mil, setecentos e cinquenta e quatro euros) a cargo do Requerente (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 29 de Julho de 2025

Os Árbitros

Fernando Araújo

Jónatas Machado

Carla Alexandra Pacheco de Almeida Rocha da Cruz