

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 189/2025-T

Tema: IRS-regime fiscal aplicável a ex-residentes

Sumário:

O artigo 12.º-A ao Código do IRS (regime fiscal aplicável a ex-residentes) é um benefício fiscal de carácter automático, pois os seus efeitos resultam direta e imediatamente da lei pela simples verificação dos respetivos pressupostos e condições de aplicação.

O requisito que consta da al. a) do n.º 1 do artigo. 12.º-A do CIRS não dispensa a consideração do conceito de residência do artigo 16.º do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., contribuinte fiscal n.º ..., e **B...**, contribuinte fiscal n.º ..., casados, residentes na Rua ... , ..., ..., ...-... Algés, apresentaram pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do artigo 3.º, alínea a) do n.º1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do Decreto-Lei n.º10/2011, de 20 de Janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), visando a anulação da liquidação de IRS respeitante ao período de 2022, com o n.º 2023..., que foi objeto de recurso hierárquico indeferido, na sequência da também indeferida reclamação graciosa, por despacho de 27-11-2024, comunicado em 29-11-2024.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

2. Como fundamento do pedido, apresentado em 27-02-2025, os Requerentes alegam, em síntese, que o ato tributário que constitui o objeto do presente processo encontra-se ferido de ilegalidade, porquanto, o Requerente A... está abrangido, desde 2022, pelo regime aplicável a ex-residentes, previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS.

1.

2.1 Os Requerente mudaram a sua residência fiscal para a Suécia, no ano de 2019, por motivos profissionais, onde permaneceram por um período de 36 meses.

2.2 Em conformidade, procederam, à data, à mudança de morada no cartão do cidadão, com efeitos a partir de 01-03-2019.

2.3 Nos anos de 2020 e 2021, foram entregues pelos Requerentes, relativamente aos rendimentos prediais aqui obtidos, as respetivas declarações de IRS, na qualidade de não residentes.

2.4 Em 2022, os Requerentes regressaram a Portugal, passando a ser qualificados como residentes fiscais, desde o dia 07-03-2022.

2.5 Por considerarem que cumprem os requisitos para beneficiar do regime dos ex-residentes, previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS, tentaram entregar a declaração de rendimentos optando por este regime mas foram confrontados com um erro de sistema que não lhes permitia assinalar aquela opção.

2.6 A declaração de IRS foi entregue sem a opção por aquele regime, sem que os Requerentes pudessem beneficiar, relativamente aos rendimentos de trabalho dependente pelo enquadramento mais favorável.

2.7 Em consequência, foi emitida a demonstração de liquidação de IRS ora impugnada, da qual resultou um valor a pagar de € 9,372,20.

2.8 Impõe-se, por isso, a anulação da liquidação, por ilegalidade, e a emissão de nova liquidação, com a aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS, do qual resultará o reembolso do imposto pago em excesso, no valor de € 37,812,47, a que acrescem os devidos juros indemnizatórios.

3. Em resposta, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) pronunciou-se no sentido da improcedência do presente pedido de pronúncia arbitral, considerando dever manter-se na ordem jurídica o ato tributário impugnado e, em conformidade, decidindo-se pela absolvição da entidade requerida, nos seguintes termos:

3.1 Não havendo divergência quanto aos factos, a Requerida considera que, conforme resulta do Ofício-Circulado n.º 20206 de 2019-02-28 (e posteriormente o Ofício-Circulado no 20243/2022 de 30/06), é seu entendimento que “(...) 4. *A situação de o sujeito passivo voltar a ser fiscalmente residente em território português deve ser aferida a 31 de dezembro do ano em causa, nos termos do n.º 8 do artigo 13.º do Código do IRS, bem como dos n.ºs 1 e 2 do artigo*

16.º do mesmo Código, sendo que o ano civil em que se verifica a data do regresso, e em que vem a ser considerado fiscalmente residente, releva como primeiro ano para efeitos de usufruição do regime, independentemente da data em que o sujeito passivo se tornou fiscalmente residente em território português.”.

3.2 Na base da liquidação em causa e, bem assim, das decisões que recaíram sobre a reclamação graciosa e o recurso hierárquico deduzidos, está vertido o entendimento de que o Requerente não poderia aproveitar o regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS no período de 2022, tendo sido residente num dos três anos anteriores – o termo “ano” aqui entendido como “ano fiscal”.

3.3 Na verdade, o termo “ano”, quando é antecedido de preposição “de” ou “em”, como é o caso, refere-se a um concreto ano, que corresponde a um ano civil do calendário gregoriano, e não a uma medida de tempo.

3.4 Alega ainda que, se admitirmos, por deferência aos Requerentes, que a letra desta norma poderá suscitar ambiguidade, designadamente no segmento que se refere aos «três anos anteriores», ainda assim o elemento lógico e sistemático da mesma rapidamente nos esclarece sobre o sentido que ela incorpora.

3.5 Desde logo porque, determinando o artigo 143.º do Código do IRS (com a epígrafe “Ano Fiscal”) que «Para efeitos do IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil», o sentido que autorizadamente se poderá dar à utilização do termo “ano” nas normas que regem o IRS não poderá deixar de coincidir com o “ano fiscal” e, consequentemente, com o ano civil.

3.6 Invoca-se ainda as decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 202/2022- T, e mais recentemente no processo n.º 220/2024, na qual é referido que

“[e]ntendemos que o legislador no art.º 12.º-A, n.º 1 a) (do CIRS) ao mencionar “Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores” está a referir-se a 3 anos civis e não a 36 meses. E para justificar esse nosso entendimento é de considerar o artigo 143.º do CIRS que determina: “Para efeitos do IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil”.

3.7 Acrescenta ainda que, nos termos do n.º 8 do artigo 13.º do Código do IRS, a condição de residente, relevante para efeitos do IRS (logicamente, também, para efeitos do regime do artigo 12.º-A) «é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.»

3.8 Quanto à alegada inconstitucionalidade da interpretação feita pela Requerida, alega-se que, conforme referido na decisão relativa ao Proc. 740/2022-T, “...o Tribunal Constitucional vem uniformemente entendido o princípio da igualdade, como limite à discricionariiedade legislativa, mas não exige o tratamento igual de todas as situações, mas antes, implica que

sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. Consequentemente, o princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções, mas sim, distinções arbitrárias, desprovidas de justificação objetiva e racional. Assim sendo, não se vislumbra de que modo se possa considerar que o processo legislativo e/ou a interpretação da Requerida seja desprovida de justificação objetiva e racional.”

3.9 Conclui, por fim, que não se mostra verificado o preenchimento do requisito que exige a existência de um erro na liquidação imputável aos serviços, pois não se descortinou ter sido cometida qualquer ilegalidade, não sendo devidos juros indemnizatórios.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 27-02-2025, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

d

5. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou o ora signatário como árbitro, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

6. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) 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 31/12, o tribunal arbitral foi constituído em 08-05-2025.

7. As partes, devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

8. Por despacho de 08-10-2025, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações.

9. Foi indicada como data-limite para prolação da decisão arbitral o dia 06-11-2025.

II. Matéria de facto

12. Com relevância para a apreciação da questão suscitada, destacam-se os seguintes elementos factuais, que, com base no acervo documental junto aos autos, mormente o processo administrativo e documentos que o integram, se consideram provados:

12.1 Os Requerente mudaram a sua residência fiscal para a Suécia, no ano de 2019, onde permaneceram por um período de 36 meses.

12.2 Em conformidade, procederam, à data, à mudança de morada no cartão do cidadão, com efeitos a partir de 01-03-2019.

12.5 Nos anos de 2020 e 2021, foram entregues pelos Requerentes, relativamente aos rendimentos prediais aqui obtidos, as respetivas declarações de IRS, na qualidade de não residentes.

12.6 Em 2022, os Requerentes regressaram a Portugal, passando a ser qualificados como residentes fiscais, desde o dia 07-03-2022.

12.7 A liquidação do IRS de 2022 n.º 2023..., não atendeu ao enquadramento no regime dos ex-residentes, previsto no artigo 12.º-A do CIRS.

12.6 Em 24 de outubro de 2025, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa daquela liquidação, indeferida, por despacho de 08-05-2024.

12.7 Da decisão de indeferimento, apresentaram recurso hierárquico, em 25-06-2024.

12.8 No dia 30-11-2024, os Requerentes foram notificados do indeferimento expresso do recurso hierárquico apresentado.

12.9 Deste indeferimento e liquidação recorrida, apresentaram os Requerentes o presente pedido arbitral.

13. A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada, designadamente a constante do processo administrativo junto pela Requerida.

III. Matéria de direito

O art. 12º-A do CIRS dispõe

“ 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, 2020, 2021, 2022 ou 2023:

- 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, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2019 ou 2020, e antes de 31 de dezembro de 2017, 2018 e 2019, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2021, 2022 ou 2023, respetivamente;*
- 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”.*

Segundo a Requerida, baseando-se no art. 143º do CIRS, a expressão “três anos anteriores” reporta-se aos três anos civis anteriores ao exercício de 2022, ou seja, 2019, 2020 e 2021. Bastaria que o contribuinte residisse em Portugal em qualquer desses três anos civis, ainda que por um só dia, para obstar à aplicação do benefício do art. 12º- A do CIRS.

Esta questão já foi submetida à apreciação de tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, havendo decisões contraditórias. As decisões arbitrais relativas aos processos n.º 202/2022-T e n.º 740/2022-T vão no sentido de entender que obsta à aplicação do regime consagrado no artigo 12.º-A do CIRS o facto de o sujeito passivo ter residido em território português, um dia que seja, em qualquer dos três anos anteriores ao do ano em que se torna residente em Portugal (ano de regresso).

Em sentido oposto, as decisões 85/2024T, 760/2024-T, 766/2022-T, 952/2024-T, 1083/2024T, entre outras.

Seguiremos, no essencial, o sentido e fundamento da decisão do CAAD, relativa ao Proc. 766/2024-T. “A alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS exige que os sujeitos passivos que pretendam beneficiar do regime fiscal aplicável a ex-residentes “não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores”. É bom notar que o legislador faz uso da expressão “não tenham sido considerados residentes em território português” o que sugere a residência, para estes efeitos, não é meramente física mas uma consideração jurídica. Convenhamos que a residência meramente física não exige qualquer consideração. É apenas fáctica. Ensinam os dicionaristas que “consideração” é sinónimo de “exame detido, reflectido”[1]. Claro está que a residência, para efeitos fiscais, em regra, se baseia na presença física no território, mas essa presença tem de ser sopesada em

função dos critérios que o legislador elegeu para que ela possa, ou deva, operar. Assim, é preciso examinar detidamente, reflectir, a presença física no território para avaliar sobre o preenchimento da previsão normativa do artigo 16.º do CIRS, máxime o seu n.º 1, cuja epígrafe é, justamente, “residência”. A regra para se considerar alguém como residente em território acha-se no n.º 1 do dito artigo 16.º do CIRS. E, pelos elementos de que dispõe o tribunal, o Requerente não preenche nenhum desses critérios objectivos.

Vale a pena recuperar a declaração de voto de vencido da decisão prolatada no processo n.º 202/2022-T, com a qual se concorda:

“Concordo com o fundamento da decisão arbitral de que, no que respeita ao acesso ao regime fiscal dos ex-residentes, a redacção do artigo 12.º-A, alínea a), do Código do IRS, é clara quando refere a exclusão parcial de tributação dos sujeitos passivos que «não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores» e não, nos 36 meses anteriores. Contudo, parece-me que para chegar à conclusão a que chegou, a decisão arbitral deveria ter abordado e determinado a residência fiscal do Requerente de acordo com um critério estritamente normativo. Com efeito e no que se refere à determinação da residência fiscal, penso que a expressão «considerados residentes», constante da redacção do artigo 12.º-A, alínea a), do Código do IRS, remete decisivamente para um conceito jurídico de residência fiscal e não para um conceito físico de residência. Deste modo, a residência fiscal do Requerente, em 2017, haveria de ter sido determinada por um critério normativo e - isto independentemente de este ter residido fisicamente durante parte do ano de 2017 em território português.”

Parece-nos ter sido bem ajuizada esta mesma questão na decisão arbitral referente ao processo n.º 766/2022-T, cuja fundamentação acolhemos por inteiro. Nela pode ler-se:

“No presente caso, o que importa analisar é se os acima referidos 30 dias de comprovada permanência do ora Requerente em Portugal em 2018 (de 1/1/2018 a 30/1/2018) inviabilizam a aplicação do regime fiscal previsto para os ex-residentes no artigo 12.º-A do CIRS – i.e., se o requisito que consta da al. a) do n.º 1 desse artigo 12.º-A do CIRS (relativo à não residência em território português nos três anos anteriores) pode dispensar a consideração do conceito de residência constante do artigo 16.º do CIRS e, nomeadamente, do que consta na parte final do n.º 4, bem como na alínea a) do n.º 14, desse artigo (alínea segundo a qual um sujeito passivo só poderá considerar-se residente em território nacional durante a totalidade do ano no qual perca a qualidade de residente quando se verificar que esse sujeito

passivo “a) Permane[ceu] em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, nesse ano”).

Considerando ser matéria de facto incontroversa que o ora Requerente não permaneceu em território português mais de 30 dias no ano de 2018 (...), resulta evidente que não se pode considerar que o mesmo teve residência em Portugal nesse ano, dado o disposto nos já referidos n.º 4 (parte final), e alínea a) do n.º 14, do artigo 16.º do CIRS. Este artigo 16.º deve ser tido em consideração para efeitos de interpretação do artigo 12.º-A do CIRS visto que é a própria al. a) do n.º 1 desse art. 12.º-A que utiliza a expressão “não tenham sido considerados residentes” – não se exigindo, assim, para efeitos de aplicação deste regime fiscal, a ausência do território português em todos os 365 dias de cada um dos três anos anteriores (no presente caso, anos de 2018, 2019 e 2020).

Vai no mesmo sentido a decisão arbitral proferida no processo n.º 609/2023-T e também a do processo n.º 603/2023-T, onde se lê:

Verificamos que o Requerente face aos factos provados não pode ser considerado residente em Portugal para efeitos de tributação em IRS no ano de 2017, na verdade não preenche os requisitos do artigo 16º do CIRS. Em 01 de janeiro de 2017 iniciou o cumprimento de um contrato de trabalho no Reino Unido, deu cumprimento ao disposto no n.º 5 do artigo 19º da LGT, procedendo à alteração da sua morada no cartão de cidadão com o procedimento concluído a 11 de fevereiro de 2017, ao mesmo tempo que, nem o Requerente apresentou qualquer declaração de rendimentos, nem a Requerida lhe exigiu tal procedimento, relativamente a 2017.

Por outro lado, considera o Tribunal que a expressão “Não tenham sido considerados residentes em território português...” utilizada no artigo 12º-A do CIRS (regime previsto para os ex-residentes), tem que ser interpretada de acordo com o conceito jurídico fiscal de residente estabelecido no citado artigo 16º do CIRS para efeitos de tributação em IRS que, de todo, afasta o conceito físico de residência na totalidade do ano, o que nos permite afirmar ser desnecessária a ausência em todos os 365 dias de cada um dos anos em causa, basta que não reúna os requisitos previstos no citado artigo 16º para não poder ser considerado residente em território português para efeitos de tributação em IRS.”

No caso concreto, no ano de 2019, os Requerentes não podem ser considerados residentes em território português, nem por força do disposto no artigo 16.º do CIRS (não cumpre quaisquer dos requisitos do n.º 1) nem por aplicação das regras da Convenção entre os Governos de Portugal e da Suíça para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital.

Estão, por isso, verificados os requisitos de que depende a aplicação aos Requerentes, em 2022, do regime fiscal aplicável a ex-residentes, previsto no artigo 12.º-A do CIRS. A liquidação ora posta em crise, por não ter contemplado a exclusão de tributação de metade dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais do Requerente em 2022, padece do vício de violação de lei que este lhe aponta, não podendo subsistir na ordem jurídica.

IV. Juros indemnizatórios

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, tendo havido reclamação graciosa em que a AT manteve a liquidação, o erro que a afecta é-lhe imputável desde a data da decisão de indeferimento (08-05-2024), pelo que é a partir desta data que se devem contar juros indemnizatórios.

Esta situação deverá ser enquadrada no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reporia deve ser equiparada à acção.

Por isso, o Requerente tem direito a juros indemnizatórios, contados desde 08-05-2024, até integral reembolso das quantias indevidamente pagas, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

V. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade parcial da liquidação de IRS n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022.
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto pago em excesso.
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de juros indemnizatórios, contados nos termos referidos no ponto IV. desta decisão arbitral.

Valor do processo: De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil e 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 (“RCPAT”) fixa-se ao processo o valor de € 37.812,47.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, a pagar pela Requerida.

Lisboa, 6 de novembro de 2025

O Árbitro

(Amândio Silva)