

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 858/2025-T

Tema: Artigo 97.º-A do CPPT; artigo 5.º, n.º 3, do RJAT; artigo 12.º-A do CIRS; determinação do valor da causa; regime dos ex-residentes

SUMÁRIO:

1. A determinação do valor da causa em arbitragem tributária deve ser construída à luz de um princípio estrutural, a saber, o valor deve refletir a utilidade económica real da pretensão deduzida, garantindo simultaneamente a adequada organização das competências e a tutela jurisdicional efetiva.
2. Limitar o valor da causa ao montante da liquidação pode conduzir a distorções graves, devendo o valor deve refletir todos os efeitos jurídicos imediatos e necessários da procedência, incluindo reembolsos e eliminação de encargos tributários conexos.
3. O artigo 12.º-A do CIRS foi criado para incentivar o regresso a Portugal de pessoas que se afastaram do país por motivos profissionais ou pessoais, diminuindo o impacto fiscal desse regresso.
4. O legislador procurou premiar a efetiva deslocação da residência fiscal, considerando o período de afastamento relevante, e não criar obstáculos artificiais baseados em formalismos.

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins (Presidente), Nuno Miguel Morujão e Jónatas Machado (vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

1 RELATÓRIO

1. A..., titular do número de identificação fiscal ..., casado com. B..., titular do número de identificação fiscal ..., com residência habitual e permanente na ..., n.º..., ..., ...-... Cascais, pertencente ao Serviço de Finanças de Cascais - ..., veio, em 01.10.2025, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de

janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, apresentar, pedido de constituição de Tribunal Arbitral com designação pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto nos artigos 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º do suprarreferido Decreto-Lei, no sentido de que seja anulada a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e conseqüentemente, a demonstração de IRS de 2023 n.º 2024... .

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 02.10.2025, e automaticamente notificado à Requerida.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os três árbitros do tribunal arbitral coletivo, no dia 18.11.2025.

4. As partes foram devidamente notificadas dessa nomeação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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 e, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 10.12.2025.

5. A AT, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, apresentou a sua resposta, em 27.01.2026, onde, onde contestou o valor da causa e, por impugnação, sustentou a improcedência do pedido, por não provado, e a absolvição da Requerida.

6. Por não ter sido requerida e ter sido considerada desnecessária a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o Tribunal Arbitral, em 27.01.2026, proferiu despacho com dispensa da mesma, concedendo à Requerente o prazo de 10 dias para responder à exceção invocada pela Requerida, faculdade que a mesma exerceu em 09.02.2026.

1.1 Dos factos alegados pelo Requerente

7. Os Requerentes, A... e B..., contestam a liquidação de IRS relativa ao ano fiscal de 2023, que resultou num valor a pagar de € 15.221,43, já liquidado. Alegam que esta liquidação é ilegal por não ter sido aplicado o regime fiscal dos Ex-Residentes previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS, regime que consideram cumprir integralmente.

8. Em 2019 os Requerentes deslocaram a sua residência para a Suécia por motivos profissionais, tendo sido não residentes fiscais em Portugal entre 01.03.2019 e 06.03.2022. Os mesmos regressaram a Portugal em 07.03.2022, tornando-se novamente residentes fiscais, período em que cumpriram todas as obrigações declarativas, incluindo a entrega de declarações como não residentes nos anos de 2020 e 2021.

9. Os Requerentes alegam que, por terem estado fora de Portugal durante 36 meses, satisfazem o requisito legal de não residência nos três anos anteriores ao regresso, devendo beneficiar do regime dos Ex-Residentes desde 2022 e, conseqüentemente, em 2023. A Autoridade Tributária, porém, indeferiu a Reclamação Graciosa alegando que a residência parcial em 2019 inviabiliza o regime, interpretação que os requerentes consideram errada e violadora dos princípios da igualdade, proporcionalidade e capacidade contributiva.

10. Os Requerentes afirmam que, por erro do sistema informático da Autoridade Tributária, não conseguiram validar a declaração com a opção pelo regime dos Ex-Residentes, o que levou à tributação sobre 100% dos rendimentos do trabalho dependente (€ 221.948,50), quando deveria ter sido aplicada a exclusão de 50%. Calculam que o imposto devido seria substancialmente inferior, reclamando um reembolso total de € 62.030,49, acrescido de juros indemnizatórios.

11. Os mesmos concluem pedindo a anulação da decisão da Autoridade Tributária e da liquidação de IRS de 2023, a emissão de nova liquidação com aplicação do regime dos Ex-Residentes e a restituição do montante pago em excesso, com os correspondentes juros, por entenderem que cumprem todos os requisitos legais para beneficiar do regime especial.

1.2 Argumentos das partes

12. Os Requerentes sustentam a ilegalidade das liquidações acima mencionadas, com os argumentos de facto e de direito seguintes:

- a) Os Requerentes fundamentam o pedido com base no artigo 12.º-A do CIRS, que regula o regime fiscal aplicável aos Ex-Residentes, alegando que cumprem todos os requisitos previstos: tornar-se residente fiscal em Portugal em 2022, não ter sido considerado residente nos três anos anteriores, ter sido residente antes de 31.12.2018, ter a situação tributária regularizada e não ter solicitado inscrição como residente não habitual.
- b) Invocam ainda o artigo 280.º da Lei n.º 12/2022, que determina que o regime se aplica ao primeiro ano em que os requisitos são preenchidos e aos quatro anos seguintes;
- c) O litígio centra-se na interpretação da expressão “não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores” constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS;
- d) A Autoridade Tributária entende que esta expressão se refere a três anos civis completos (2019, 2020 e 2021), bastando um dia de residência para excluir o benefício, ao passo que o Requerente defende que deve ser interpretada como três anos móveis (36 meses), em consonância com o artigo 15.º, n.º 3 do CIRS, que consagra a figura da residência fiscal parcial, e com o artigo 16.º do CIRS, que define os critérios para aquisição e perda da qualidade de residente;

- e) Para reforçar a sua posição, o Requerente invoca princípios constitucionais, nomeadamente o princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), o princípio da capacidade contributiva e da proporcionalidade (artigos 103.º, n.º 2 e 3, e 104.º, n.º 1 da CRP).
- f) Sustenta que a interpretação da AT gera discriminação injustificada entre contribuintes que estiveram fora de Portugal durante o mesmo período (36 meses), apenas por não coincidir com anos civis completos, violando a uniformidade e justiça tributária;
- g) O Requerente cita ainda jurisprudência arbitral do CAAD, designadamente decisões nos processos n.º 320/2023-T, 760/2024-T, 609/2023-T e 603/2023-T, que acolhem a interpretação segundo a qual os “três anos anteriores” devem ser contados a partir da data da perda da qualidade de residente e não pelo critério dos anos civis.
- h) Argumenta também que a expressão “considerados residentes” remete para um conceito jurídico de residência fiscal, nos termos do artigo 16.º do CIRS, e não para uma mera presença física;
- i) Por fim, invoca o artigo 43.º da Lei Geral Tributária para fundamentar o direito a juros indemnizatórios, alegando que a liquidação foi efetuada com base em erro imputável à Autoridade Tributária, decorrente da interpretação restritiva e da incapacidade técnica do sistema informático para validar a opção pelo regime dos Ex-Residentes.

13. A AT, contestando por exceção e impugnação, defende a manutenção do ato impugnado com base nos fundamentos sinteticamente elencados:

- a) A AT defende que o valor da causa deve corresponder apenas ao montante da liquidação impugnada (€ 15.221,43), conforme o art. 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e não ao montante global reclamado, devendo o tribunal julgar-se incompetente em razão do valor.
- b) Os factos apurados mostram que os Requerentes foram residentes fiscais em Portugal em 2022, constando como tal no cadastro da AT e tendo apresentado a declaração Modelo 3 desse ano como residentes;

- c) Assim, não se verifica o requisito essencial do art. 12.º-A, n.º 1, al. a) do CIRS — não ter sido residente em qualquer dos três anos anteriores — inviabilizando a aplicação do regime de ex-residentes em 2022 e 2023;
- d) A AT invoca a incompetência material do Tribunal Arbitral, por o pedido depender do reconhecimento prévio de um estatuto fiscal (ex-residente), ato administrativo fora do âmbito do art. 2.º do RJAT, citando a doutrina de Sérgio Vasques e Jorge Lopes de Sousa.
- e) A AT sustenta também a existência de causa prejudicial devido ao processo n.º 189/2025-T, que discute o direito ao regime em 2022, cujos efeitos se projetariam para 2023, pelo que requer a suspensão da instância ao abrigo do art. 272.º do CPC.
- f) Quanto ao mérito, reafirma que o Requerente foi residente parcial em 2019 e novamente residente em 2022, sendo suficiente para excluir o regime, dado que a lei exige ausência de residência em qualquer dos três anos civis anteriores.
- g) A AT rejeita a interpretação dos Requerentes de que “três anos anteriores” corresponde a 36 meses, defendendo que “ano” significa ano fiscal/civil, conforme resulta dos arts. 16.º, 13.º, n.º 8 e 143.º do CIRS, da jurisprudência arbitral e da prática administrativa consolidada.
- h) Os Ofícios-Circulados 20206/2019 e 20243/2022 reforçam que a residência relevante se afere a 31 de dezembro e que o regime opera por anos civis e não por períodos móveis
- i) A comunicação pública do Programa Regressar confirma igualmente que os três anos devem ser entendidos como anos civis concretos (por exemplo, 2017, 2018 e 2019).
- j) A AT rejeita as alegações de inconstitucionalidade, afirmando que o critério adotado respeita o princípio da igualdade, por ser objetivo e uniforme, respeita o princípio da legalidade fiscal, porque a lei emprega a expressão “anos”, e respeita ainda o princípio da tributação pelo rendimento real, dado o art. 12.º-A constituir um benefício fiscal e não uma norma de incidência.

- k) A AT sublinha que o benefício fiscal é excecional e pode ser regulado de forma restritiva pelo legislador, não havendo violação da capacidade contributiva, já que o contribuinte é tributado segundo as regras gerais do IRS.
- l) A AT afirma que não há lugar a juros indemnizatórios, porque a liquidação não resulta de erro imputável aos serviços, como exige o art. 43.º da LGT.
- m) A AT opõe-se à produção de prova por declarações de parte, considerando-a inútil por estar em causa uma questão exclusivamente jurídica e por não terem sido indicados factos concretos a provar, em violação do art. 452.º, n.º 2 do CPC.
- n) Em conclusão, a AT requer o acolhimento da exceção de incompetência material; subsidiariamente, a suspensão da instância; e, caso se conheça do mérito, a total improcedência do pedido, com manutenção integral da liquidação de IRS de 2023.

1.3. Saneamento

14. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade processual e mostram-se devidamente representadas.

15. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT), e é competente em razão do valor, nos termos do artigo 5.º do RJAT.

16. A determinação do valor da causa em arbitragem tributária deve ser construída à luz de um princípio estrutural, a saber, o valor deve refletir a utilidade económica real da pretensão deduzida, garantindo simultaneamente a adequada organização das competências e a tutela jurisdicional efetiva, como resulta da articulação entre os artigos 10.º, n.º 2, al. e) do RJAT, 97.º-A do CPPT e o princípio da reconstituição plena da legalidade previsto no artigo 100.º da

LGT. A jurisprudência arbitral tem entendido de forma reiterada que o critério especial do RJAT prevalece sobre a leitura estrita da regra do CPPT, quando a utilidade económica do pedido não se esgota no valor facial da liquidação, mas abrange outras consequências jurídicas necessárias da procedência do pedido, como o reembolso de quantias pagas indevidamente.

17. A posição da AT, que pretende limitar o valor da causa ao montante da liquidação impugnada, ancora-se numa leitura literal do artigo 97.º-A do CPPT, mas essa interpretação não é totalmente compatível com o regime específico da arbitragem tributária. A razão é simples, o RJAT é um regime especial que visa assegurar mecanismos céleres e efetivos de resolução de litígios, o que exige que o valor da causa seja determinado segundo a “utilidade económica do pedido”, precisamente como dispõe o artigo 10.º do RJAT. Esta disposição, como tem notado a jurisprudência arbitral – designadamente nos processos 124/2021-T, 322/2017-T e 923/2024-T – não constitui mero formalismo declarativo, mas antes determinante do modo como se calcula o valor do processo e se fixa a competência do tribunal, evitando que o valor seja artificialmente reduzido em prejuízo da estrutura procedimental adequada ao litígio.

18. A jurisprudência tem salientado que limitar o valor da causa ao montante da liquidação pode conduzir a distorções graves. Tal ocorreu, por exemplo, no processo n.º 322/2017-T, onde se discutiam correções de centenas de milhares de euros, mas a liquidação apresentava apenas um valor residual devido à existência de prejuízos fiscais. O tribunal afirmou que aceitar o critério restritivo da Fazenda Pública permitiria que litígios de grande complexidade e elevado impacto económico fossem decididos por árbitro singular, subvertendo o espírito do artigo 5.º do RJAT e prejudicando a coerência do sistema. Assim, o valor deve refletir todos os efeitos jurídicos imediatos e necessários da procedência, incluindo reembolsos e eliminação de encargos tributários conexos.

19. A fundamentação teleológica reforça esta interpretação. A arbitragem tributária foi concebida como mecanismo de tutela efetiva e célere, mas também como sistema equilibrado no qual o legislador distingue causas de menor e maior relevância económica, remetendo estas últimas para tribunal coletivo. Este escalonamento funcional seria frustrado se bastasse à

Administração estruturar a liquidação de forma a reduzir artificialmente o valor em cobrança, deslocando litígios substantivos para tribunais singulares e limitando a densidade decisória colegial que o RJAT prevê para causas superiores a € 60.000. A interpretação proposta pelos Requerentes, e acolhida pela jurisprudência, evita esta erosão funcional e protege o direito fundamental à justiça tributária adequada.

20. É igualmente relevante a aplicação do princípio da reconstituição integral da legalidade tributária. Quando o contribuinte pede a anulação de um ato e o reembolso de valores pagos indevidamente, o valor da causa deve abranger todo o benefício económico que resultará da decisão favorável. O artigo 100.º da LGT impõe precisamente essa reconstituição plena, e não faria sentido que um critério puramente literal - desligado da utilidade económica – determinasse a competência do tribunal ignorando parte substancial da pretensão indemnizatória e restitutória. Tal seria contrário à lógica de “processo adequado” e ao princípio da tutela jurisdicional efetiva.

21, A objeção da AT, segundo a qual a soma do reembolso adicional representaria uma “manipulação do valor”, não se sustenta perante o facto de que tais valores não são extrínsecos, mas decorrem diretamente da procedência da anulação da liquidação e da aplicação do regime fiscal pedido. Não se trata de inflacionar artificialmente o valor, mas de refletir com rigor os efeitos jurídicos necessários da decisão, conforme exigido pelo direito administrativo tributário.

22. A jurisprudência do CAAD – particularmente nos processos 124/2021-T, 923/2024-T e 49/2020 – tem vindo a consolidar esta linha de orientação. A tese dominante é que o valor da causa deve corresponder ao valor total da utilidade económica imediata do pedido, incluindo reembolsos, evitando soluções que esvaziem o artigo 5.º do RJAT. A AT não trouxe argumentos jurisprudenciais nem doutrinários que infirmem este entendimento.

23. Deste modo, a solução mais conforme com o sistema jurídico, com a teleologia do RJAT e com a jurisprudência consolidada é que o valor da causa seja fixado em € 62.030,49, correspondendo à totalidade do benefício económico pretendido pelos Requerentes.

Consequentemente, está corretamente fixada a competência do tribunal arbitral coletivo, nos termos do artigo 5.º, n.º 3 do RJAT, impondo-se a improcedência da exceção de incompetência.

24. Em matéria de custas, esta solução implica a aplicação do escalão correspondente ao valor global da utilidade económica, conforme previsto no Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, o que preserva a proporcionalidade entre a complexidade e impacto da causa e o esforço processual que a mesma exige.

2 FUNDAMENTAÇÃO

2.1 *Factos dados como provados*

25. Com base nos documentos trazidos aos autos são dados como provados os seguintes factos relevantes para a decisão do caso *sub judice*:

- a) Os Requerentes apresentaram Reclamação Graciosa em 03-03-2025 contra o ato de autoliquidação de IRS referente ao ano de 2023, correspondente à demonstração de liquidação n.º 2024..., na qual foi apurado um valor a pagar de € 15.221,43, montante que foi integralmente pago.
- b) A reclamação graciosa foi indeferida por decisão disponibilizada no domicílio fiscal eletrónico dos Requerentes em 19-06-2025, sendo considerada notificada em 04-07-2025.
- c) Os Requerentes submeteram a declaração Modelo 3 de IRS de 2023 em 22-06-2024, tendo assinalado inicialmente o regime fiscal dos Ex-Residentes, mas a declaração gerou erros centrais de validação associados aos códigos J88 e Z10.
- d) Na sequência dos erros de validação, os Requerentes procederam à correção da declaração Modelo 3 de 2023, submetendo-a sem opção pelo regime fiscal dos Ex-Residentes, o que originou a liquidação de IRS no valor de € 15.221,43.
- e) No ano de 2023, os Requerentes apresentaram declaração conjunta de IRS onde constavam rendimentos de trabalho dependente do Requerente A no valor de €

- 221.948,50, com retenções de € 78.966,00 e contribuições de € 16.920,05, constantes do Anexo A da declaração.
- f) Os Requerentes tinham declarado mudança de domicílio fiscal para a Suécia, com efeitos a 19.03.2019, passando a constar como não residentes a partir de 01.03.2019 nos registos da AT.
 - g) Em 2019, foi entregue pelos Requerentes uma declaração Modelo 3 relativa ao período de 01.01.2019 a 28.02.2019 na qualidade de residentes, e outra relativa ao período de 01.03.2019 a 31.12.2019, como não residentes, ambas aceites pela AT.
 - h) Nos anos de 2020 e 2021, os Requerentes entregaram declarações de IRS como não residentes, declarando rendimentos prediais de fonte portuguesa, declarações que foram validadas pela AT.
 - i) Em 07.03.2022, os Requerentes passaram novamente a ser fiscalmente residentes em Portugal, constando como tal no sistema de Gestão e Registo dos Contribuintes.
 - j) Em 2022, os Requerentes entregaram duas declarações Modelo 3: uma relativa ao período de não residência (01.01.2022 a 06.03.2022) e outra relativa ao período de residência (07.03.2022 a 31.12.2022).
 - k) O Requerente celebrou um contrato de trabalho na Suécia, facto que esteve na origem da sua deslocação para esse país e da alteração do domicílio fiscal, conforme documento junto aos autos.
 - l) Durante o período em que se encontravam não residentes (2019–2022), os Requerentes apresentaram regularmente declarações relativas aos rendimentos de fonte portuguesa que auferiram, sempre submetidas como não residentes e aceites pela AT.
 - m) Após o regresso a Portugal em 2022, os Requerentes entregaram a declaração Modelo 3 desse ano como residentes, constando no cadastro que, em 2022, permaneceram fiscalmente residentes desde 07.03.2022.

- n) A liquidação n.º 2024... referente a 2023 foi emitida com base na declaração corrigida sem opção pelo regime dos Ex-Residentes e fixou imposto a pagar no montante de €15.221,43.
- o) Os Requerentes pagaram integralmente o valor liquidado referente ao ano de 2023, conforme documento de pagamento junto ao processo.
- p) A AT consultou o cadastro dos Contribuintes e registou que os Requerentes foram residentes em Portugal em parte do ano de 2019, não residentes em 2020 e 2021, e residentes a partir de 07.03.2022.
- q) O projeto de decisão da Reclamação Graciosa relativa ao IRS de 2023 foi notificado aos Requerentes em 24.0.2025, tendo sido concedido prazo para audição prévia, que não foi exercido.
- r) A decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa relativa ao IRS de 2023 foi proferida em 18.06.2025 e notificada aos Requerentes.
- s) O presente pedido arbitral foi apresentado dentro do prazo de 90 dias contado da notificação eletrónica da decisão da Reclamação Graciosa.

2.2 *Factos não provados*

26. Com relevo para a decisão do caso em juízo, não existem factos dados como não provados.

2.3 *Motivação*

27. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada (cf. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis **ex vi** artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

29. Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões objeto do litígio (v. 596.º, n.º 1, do CPC, **ex vi** do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

2.4 *Questões decidendas*

2.4.1. Regime dos ex-residentes

29. A controvérsia em causa exige uma leitura integrada do regime dos Ex-Residentes, previsto no artigo 12.º-A do CIRS, à luz dos artigos 15.º, 16.º e 13.º do mesmo código. Trata-se de compreender se, considerando o trajeto fiscal dos Requerentes entre 2019 e 2022, estes reuniam os requisitos para beneficiar do regime no ano de 2023. A discordância entre as partes não emerge dos factos – que são consensuais e externamente comprovados – mas sim da interpretação jurídica dos mesmos, centrada na expressão “não tenham sido considerados residentes (...) em qualquer dos três anos anteriores”.

30. O elemento teleológico do regime afigura-se determinante. O artigo 12.º-A foi criado para incentivar o regresso a Portugal de pessoas que se afastaram do país por motivos profissionais ou pessoais, diminuindo o impacto fiscal desse regresso através da exclusão de 50% da tributação sobre determinados rendimentos. Esta finalidade pressupõe que o legislador procurou premiar a efetiva deslocação da residência fiscal, considerando o período de afastamento relevante, e não criar obstáculos artificiais baseados em formalismos. Assim, a interpretação do requisito temporal deve permitir identificar situações de afastamento real, não apenas ausência de residência ao longo de anos civis completos.

31. A expressão utilizada no artigo 12.º-A do CIRS – “não tenham sido considerados residentes” – remete diretamente para o conceito jurídico de residência fiscal do artigo 16.º do CIRS. Este determina que alguém é residente quando preenche determinadas condições

materiais (permanência superior a 183 dias, existência de habitação em condições de supor intenção de residência), e não por mero facto de se encontrar fisicamente no país durante um curto período. O artigo 15.º do CIRS, ao prever a residência parcial, confirma que o legislador acolhe um critério normativo e não meramente cronológico. Se assim não fosse, não faria sentido prever declarações distintas para períodos de residência e de não residência.

32. O artigo 13.º, n.º 8 do CIRS, reforça esta compreensão ao estabelecer que, para efeitos fiscais, a situação relevante é a que se verifica em 31 de dezembro de cada ano. Esta norma foi concebida para estabilizar a relação jurídico-tributária e não para impedir que se reconheça a relevância de uma residência parcial anterior. Assim, ainda que o artigo 13.º fixe um critério anual, não elimina o regime da residência parcial nem impede que se reconheça que um contribuinte não foi residente durante um ano inteiro, se assim resultar da aplicação do artigo 16.º.

33. Uma leitura literal, como propõe a AT, que identifique “ano” com “ano civil” sem mais, desconsidera por completo os artigos 15.º e 16.º. A AT equipara presença física durante parte de um ano à condição de residência fiscal nesse ano, mas essa conclusão não tem suporte na lei. Se o Requerente perdeu a residência fiscal em 28.02.2019 e não voltou a obtê-la até 07.03.2022, então não foi residente fiscal durante o período de 01.03.2019 a 31.12.2019, nem durante os anos de 2020 e 2021, por força dos critérios do artigo 16.º.

34. O elemento racional da interpretação exige que se compare a situação dos Requerentes com a de outros contribuintes que se afastaram do país por três anos completos. Um contribuinte que deixou Portugal a 01.01.2019 e regressou a 31.12.2021 esteve afastado exatamente o mesmo número de dias que o Requerente, que saiu a 01.03.2019 e regressou a 06.03.2022. A diferença entre estes dois casos é apenas formal, não material. A interpretação da AT, no entanto, leva a que apenas o primeiro beneficie do regime. Esta distinção carece de

fundamento lógico e viola o princípio da igualdade, impondo tratamento desigual em situações substancialmente idênticas.

35. A jurisprudência arbitral reitera estes princípios. O CAAD tem sublinhado, em diversas decisões, que a noção relevante é a de residência fiscal tal como definida no artigo 16.º, não a presença física no território num dado ano civil. Vários acórdãos têm afirmado que o requisito dos “três anos anteriores” não pode ser interpretado de modo a ignorar o regime da residência parcial, e que a exclusão do regime com base em presenças residuais durante o ano de saída constitui uma leitura excessivamente formalista e contrária à lógica da lei.

36. A interpretação da AT também compromete o princípio da proporcionalidade. Excluir um contribuinte do regime apenas porque permaneceu no país durante dois meses no ano de 2019 é uma medida desnecessária e desadequada em relação ao fim pretendido pelo legislador. O objetivo do regime é incentivar o regresso sedimentado de quem efetivamente se afastou do país por um período significativo, não penalizar quem atrasou a saída alguns dias ou semanas. A leitura mais restritiva, além de alcançar resultados injustos, compromete a eficácia do regime e reduz a sua capacidade de atrair trabalhadores qualificados.

37. O princípio da capacidade contributiva reforça esta conclusão. A situação económica real do Requerente durante o período de afastamento é idêntica à de qualquer outro contribuinte que tenha estado fora por três anos sucessivos. O facto de ter permanecido em Portugal durante parte do ano de 2019 não revela qualquer capacidade contributiva adicional ou relevante para efeitos da aplicação do regime especial. A leitura da AT desvia a tributação da realidade económica e conduz a uma tributação excessiva e desproporcionada, incompatível com a Constituição.

38. A segurança jurídica e a proteção da confiança impõem ainda que a AT atue de forma coerente e previsível. Durante vários anos, a AT aceitou as declarações dos Requerentes como

não residentes, alterou o cadastro, validou a sua condição fiscal e nunca colocou em causa o seu estatuto. Só quando o contribuinte procurou beneficiar do regime dos Ex-Residentes é que a AT reinterpreto retroativamente o ano de 2019 como tornando o Requerente residente. Esta mudança de posição, não anunciada e contrária aos próprios atos anteriores da Administração, viola a confiança legítima dos Requerentes e introduz grave insegurança no sistema.

39. O episódio relativo ao bloqueio informático na submissão da declaração de 2023 acentua o carácter indevido da liquidação impugnada. O contribuinte procurou exercer o direito previsto no artigo 12.º-A, mas o sistema da AT impediu a submissão correta, gerando erros automáticos que levaram à emissão da liquidação sem o benefício. Quando um contribuinte age de boa-fé, segundo a lei, não pode ser prejudicado por falhas técnicas da Administração. A jurisprudência do STA e a doutrina são claras: os erros imputáveis aos serviços, sejam jurídicos ou operacionais, impõem a reposição da legalidade e dão lugar a juros indemnizatórios.

40. Com base em todos estes elementos hermenêuticos e dogmáticos – i.e. teleológicos, racionais, sistemáticos e constitucionais – torna-se claro que o Requerente não pode ser considerado residente fiscal em qualquer dos três anos anteriores ao regresso. O período contínuo de não residência, entre 01.03.2019 e 06.03.2022, cumpre plenamente a finalidade da norma e satisfaz o requisito do artigo 12.º-A. Deste modo, o Requerente reunia as condições para beneficiar do regime não apenas em 2022 mas também em 2023, ano em que o regime se aplica automaticamente por força da sua duração legal de cinco anos.

41.A liquidação n.º 2024..., emitida sem aplicação do regime especial, viola a lei e deve ser anulada. Após a sua anulação, deve ser emitida nova liquidação refletindo a tributação reduzida prevista no artigo 12.º-A, com exclusão de 50% dos rendimentos do trabalho

dependente, resultando num imposto liquidado substancialmente inferior ao inicialmente apurado.

42. Os Requerentes pagaram imposto em excesso num montante global de 62.030,49€ e, sendo o erro imputável aos serviços, assiste-lhes o direito ao reembolso integral desse valor, acrescido de juros indemnizatórios calculados desde a data do pagamento até à restituição, nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT.

43. Assim, a solução juridicamente rigorosa, sistematicamente coerente e constitucionalmente adequada consiste em reconhecer a aplicação do regime dos Ex-Residentes, anular a liquidação emitida, determinar a emissão de nova liquidação ajustada à lei e ordenar o reembolso do imposto indevidamente pago, com os correspondentes juros indemnizatórios.

2.4.2. Juros indemnizatórios

44. Verificada a existência de pagamento de imposto indevido por facto imputável aos serviços, é devido o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT. O restabelecimento da legalidade exige a restituição integral do imposto pago, acrescido de juros desde a data do pagamento até ao reembolso, conforme artigo 100.º da LGT. Os juros indemnizatórios constituem um mecanismo central de tutela dos contribuintes no ordenamento fiscal português, funcionando como garantia de reposição integral da legalidade quando ocorreu uma liquidação ilegal imputável aos serviços.

45. O artigo 43.º da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando, em resultado de reclamação, impugnação ou processo arbitral, se determine que houve erro imputável à Administração Tributária que conduziu ao pagamento de imposto indevido. A razão de ser deste instituto assenta no princípio da reconstituição da situação que existiria se a ilegalidade não tivesse ocorrido, consagrado no artigo 100.º da LGT, que impõe não apenas a

anulação do ato, mas também a reparação plena dos prejuízos sofridos, incluída a perda do valor temporal do dinheiro.

46. O conceito de erro imputável aos serviços, para efeitos de juros indemnizatórios, tem um sentido técnico preciso no direito tributário português (artigos 43.º e 100.º da LGT), bem como na jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Administrativo. O erro imputável aos serviços corresponde a qualquer atuação administrativa – ação ou omissão – que conduza à prática de um ato de liquidação ilegal, abrangendo tanto erros de facto (má apreciação da realidade, omissão de diligências, pressupostos inexistentes) como erros de direito (interpretação incorreta da lei, aplicação errónea do regime jurídico). O elemento determinante não é a prova de culpa dos funcionários, mas sim a causalidade normativa entre a atuação da Administração e o pagamento indevido, bastando que a ilegalidade seja atribuível à atuação administrativa enquanto órgão do Estado e não ao contribuinte.

47. A jurisprudência esclarece que o erro é imputável aos serviços sempre que o contribuinte tenha efetuado um pagamento com base numa liquidação posteriormente anulada, ainda que a ilegalidade resulte de dúvida interpretativa ou de erro jurídico não intencional. O STA tem afirmado repetidamente que os juros indemnizatórios não constituem uma sanção, mas antes um mecanismo de reposição integral da legalidade, conferido automaticamente quando se verifica que o contribuinte suportou um encargo financeiro sem causa legítima (Acórdão do STA de 28.04.2010, Proc. 01134/09).

48. O artigo 43.º, n.º 4 da LGT determina que os juros se vencem desde a data do pagamento indevido, dado que é nesse momento que nasce o prejuízo indemnizável, entendimento reiterado no Acórdão do STA de 02.02.2017 (Proc. 01427/16), segundo o qual o direito aos juros surge “*ex lege*, com o pagamento”, independentemente de dolo, culpa ou intensidade da falha administrativa. Neste quadro, basta que a liquidação tenha sido anulada por erro de direito ou de facto da Administração – como sucede quando interpreta

incorretamente normas aplicáveis ou não cumpre o dever de averiguar a verdade material – para que se imponha o pagamento de juros indemnizatórios.

49. Estes juros não são uma penalização da Administração, mas uma consequência necessária do princípio da justiça tributária, garantindo que o contribuinte não suporta o custo financeiro do erro administrativo. O regime é, assim, coerente com os princípios constitucionais da igualdade, da legalidade tributária e da proteção da confiança, na medida em que evita que a Administração beneficie do erro, e assegura que o contribuinte é plenamente ressarcido pelo sacrifício financeiro indevido, que suportou.

3 DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral.
- b. Anular a demonstração de liquidação de IRS n.º 2024..., relativa ao período de tributação de 2023, por violação do disposto no artigo 12.º-A do CIRS, na medida em que não ponderou a aplicação do regime fiscal aplicável aos Ex-Residentes, apesar de se encontrarem verificados os respetivos pressupostos legais;
- c. Determinar que a Autoridade Tributária proceda à emissão de nova demonstração de liquidação de IRS referente ao ano de 2023, contemplando a exclusão de tributação de 50% dos rendimentos do trabalho dependente do Requerente A, prevista no artigo 12.º-A do CIRS, com todas as consequências legais inerentes;
- d. Condenar a Autoridade Tributária a reembolsar aos Requerentes o montante de imposto pago em excesso, apurado em € 62.030,49 (sessenta e dois mil e trinta euros e quarenta e nove cêntimos), correspondente à diferença entre o imposto

liquidado e o imposto que seria devido com a aplicação correta do regime fiscal dos Ex-Residentes;

- e. Condenar a Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante referido na alínea anterior, contados desde a data do pagamento indevido até ao integral reembolso, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1 e 100.º da LGT;
- f. Condenar a Autoridade Tributária nas custas do processo, nos termos legais aplicáveis.

4 VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **62.030,49**, nos termos do artigo 306.º, n.º 1 do CPC e do 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, interpretados em conformidade com o artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

5 CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.448.00€, a cargo da Requente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo.

Notifique-se,

Lisboa, 30 de março de 2026.

Os Árbitros

Guilherme W. d'Oliveira Martins
(Presidente)

Nuno Miguel Morujão

Jónatas E. M. Machado