

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 376/2025-T**

**Tema:** IRS – Programa Regressar-prova da residência no estrangeiro nos três anos anteriores àquele em que o contribuinte se tiver tornado residente- meios admissíveis.

## **SUMÁRIO**

**1-**Para efeitos do afastamento das alínea a) do n.º 1 do art. 16º do CIRS, releva apenas a prova da (não) permanência em território nacional por mais de 183 dias, sendo irrelevante se, noutro país, o Requerente acionou, ou não, qualquer instrumento de direito convencional destinado a provar que reside no estrangeiro e a evitar a dupla tributação jurídica internacional .

**2-** A inscrição como não residente em território nacional , com o consequente acesso aos benefícios do programa Regressar regulado no art. 12º.- A do CIRS, pode ter efeitos retroativos , bastando que o contribuinte apresente documento suscetível de demonstrar, de forma inequívoca, a retroatividade pretendida, designadamente, escritura pública de aquisição de imóvel para residência habitual no estrangeiro, contrato de arrendamento de imóvel para o mesmo fim ou contrato de trabalho em que se obrigue com carácter de permanência ao desempenho de uma atividade profissional no estrangeiro nos três anos anteriores àquele em que o contribuinte se tenha tornado residente, elidindo, assim, a presunção de domicílio resultante do cadastro.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **RELATÓRIO**

#### **1.Identificação das partes.**

##### **1.1 Requerente**

**A....**, titular do número de identificação fiscal..., residente na Rua ..., n.º ..., ... da ..., ...-... Mafra.

## **2. Tramitação do processo**

**2.1** O pedido de pronúncia arbitral (PPA) foi entregue e aceite a 16/1/2025 e na mesma data enviado automaticamente para Requerente e Requerida.

**2.2** A AT seria notificada a 21/4/2025.

**2.3** A 24/4/2025, a Requerida designaria representantes processuais as juristas ... e ..., designação que, a 22/4/2025, tinham aceite o encargo.

**2.4** O árbitro singular, o jurista António Lima Guerreiro, que aceitara o encargo a 9/5/2025, seria designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, a 5/6/2025.

**2.5** A 9/6/2025, a mandatária processual da Requerida comunicaria ao CAAD a mudança de endereço da caixa de correio eletrónico que tinha comunicado.

**2.6** A 26/6/2025, despacho do presidente do Conselho Deontológico do CAAD procederia à constituição do Tribunal Arbitral.

**2.7** A 1/7/2025, o Tribunal Arbitral, nos termos do art. 27º do RJAT, notificaria a diretora-geral da AT para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, requerer, se entender necessário, prova adicional e enviar o Processo Administrativo(PA) dentro desse prazo.

**2.9.** A 19/9/2025, a Requerida enviaria a Resposta e juntaria o PA.

**2.10** A 3/10/2025, a Requerente responderia às exceções suscitadas pela Requerida na Resposta.

**2.11** A 22/12/2025 o Tribunal Arbitral emitiria o seguinte despacho, invocando o nº 1 do art. 22º do RJAT: “Solicito a Requerente para, no prazo de 15 dias, fornecer os seguintes elementos essenciais à elaboração da decisão final: informação sobre o estado do processo nº 270/25.1BELRS, a que se refere o art. 25º da PI, se, a ter havido decisão, cuja cópia também se pede, esta transitou ou não em julgado, cópia do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS de 2020 também referido na PI, informação sobre se tal indeferimento foi, ou não impugnado junto dos tribunais estaduais ou do CAAD e, em caso afirmativo, do estado em que a impugnação se encontra, e informação sobre se foi ou não objeto de idêntico pedido de revisão a liquidação de 2022, como a Requerente anuncia ir fazer na PI. Nessa medida, procedo à prorrogação por mais 45 dias da data da decisão final”.

**2.11** A 7/1/2025, a Requerente responderia às questões suscitadas nesse despacho.

**2.12** A 15/1/2025, a Requerente complementar a resposta referida a 2.11.

**2.13** A 12/2/2026, o árbitro singular designado daria o seguinte despacho: “Dado estar na posse da totalidade da documentação solicitada, dispenso a reunião prevista no art. 18º do

RJAT, devendo a Requerente proceder ao pagamento da taxa de justiça remanescente. A decisão será tomada na data prevista”.

### **3.Objecto**

É impugnado o indeferimento expresso datado de 15/1/2025, da Reclamação Graciosa n.º ...2023..., apresentada , a 21/4/2023, contra a liquidação de IRS n.º 2023... do ano de 2021 , de 27/1/2023, no valor de €17.747,29, notificado à Requerente a 20/1/2025, da autoria do chefe de finanças do concelho de Mafra. Pede ainda a Requerente juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 do art. 43º da LGT.

### **4. Posição da Requerente**

Considera a Requerente estar abrangida pelo art. 12º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS). aditado pelo art. 258º da Lei nº 71/2018, de 31/12, que excluiu 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 art. 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.

Nos termos do nº 2 desse art. , não podem beneficiar do regime os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

O indeferimento da Reclamação Graciosa baseia-se em que:

- i)A Requerente constou do cadastro como residente em Portugal nos anos entre 2016 e 2018.
- ii)Apresentou uma declaração de rendimentos para o período de 2015 com residência fiscal no território português;
- iii)A Requerente beneficiou de isenção de IMI até 2016, para a sua habitação própria e permanente, sita na freguesia dos Olivais do concelho de Lisboa;
- iv)Não apresentou um certificado de residência fiscal em Espanha nos termos da convenção para evitar a dupla tributação (CDT) assinada entre os dois países, a o Reino de Espanha, que deveria incluir a menção expressa do período durante o qual foi República Portuguesa e residente fiscal em Espanha, mas apenas uma simples certidão de residência nos anos de 2016 a 2018 passado pelas autoridades fiscais espanholas.

O facto de a AT não ter considerado o período durante o qual a Requerente residiu em Espanha, considerando-o como residente em Portugal apenas com base na sua inscrição no cadastro dos contribuintes, não obstante toda a prova carreada aos autos, teve como consequência, para além do pagamento de valores de imposto muito superiores aos devidos,

(i) o indeferimento do pedido de revisão apresentado contra a liquidação de IRS de 2020, (ii) o indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada contra a liquidação de IRS de 2021 e (iii) a necessidade de apresentar pedido de pronúncia arbitral contra a liquidação de IRS de 2022, acompanhado da prestação de garantia para suspensão do processo de execução fiscal.

Ainda que se considerasse a Requerente ter residido em Portugal em 2015 e em 2019 – o que esta admite por mera hipótese, pois, nesses dois anos, a Requerente apenas foi parcialmente residente – não podem restar dúvidas de que, nos anos 2016, 2017 e 2018, a Requerente não residiu no país, pelo que cumpre os requisitos para beneficiar do regime do art. 12º-A do CIRS.

Assim, a Requerente tem vindo a ser tributada em IRS nos termos do regime geral e não, como tem direito, ao abrigo das regras aplicáveis aos ex-residentes abrangidos pelo Programa Regressar.

A Requerente foi, assim, impedida sem fundamento legal de aceder ao regime do art. 12º

- A do CIRS, já que não pôde processar a declaração modelo 3 do ano de 2021, por ter sido impedida de o fazer por meios administrativos.

Durante o processo administrativo, a Requerente demonstrou ter residido em Espanha entre 2015 e 2019, tendo apresentado inúmeros documentos para esse efeito, todos coincidentes no que diz respeito às datas indicadas: contrato de trabalho, declaração de entidade empregadora, registo de cidadã da União Europeia, declarações de IRS apresentadas entre 2015 e 2018, documentos do IRN comprovativos das alterações de morada, declaração emitida pelo IRN que indica todas as moradas da Requerente e certificado de residência em Espanha nos três anos anteriores àquele em que a Requerente viria de novo a se tornar residente,

Mesmo assim, a DSRS considerou que nenhum daqueles documentos permite demonstrar que a Requerente residira em Espanha no período aqui em causa, nem mesmo o certificado de residência emitido pela Hacienda espanhola, por não ser um certificado de residência para efeitos da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha, pelo que manteve, no cadastro, informação incorreta quanto às datas de residência da Requerente em Portugal.

A liquidação de IRS e de juros compensatórios é inconstitucional, ilegal e causa graves prejuízos à Requerente, na medida em que a forçou a suportar imposto no dobro do valor daquele que seria devido, se tivesse sido reconhecido que residiu em Espanha no período por si indicado.

## **5. Posição da Requerida**

Nos termos da alínea p) do nº 1 e do nº 2 do art. 97º do CPPT, em conformidade, a apreciação da pretensão dos Requerentes é regulada pela ação administrativa nos termos do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e não pelo CPPT e pelo RJAT.

O reconhecimento do regime jurídico de ex residente só pode ser peticionado junto do tribunal tributário por via da ação administrativa prevista e regulada no CPTA.

O processo arbitral não, por isso, o meio próprio para a Requerente fazer valer a sua pretensão: o reconhecimento do regime jurídico de ex residente só pode ser peticionado junto dos tribunais estaduais e não dos tribunais arbitrais.

Não é a legalidade da liquidação que está em causa, mas sim, a contestação de um ato administrativo autónomo e prévio à liquidação, mais concretamente, a informação constante no cadastro, não sendo este o meio próprio para a satisfação da Requerente: conforme é referido na informação elaborada pelo Serviço de Finanças de Mafra em sede de reclamação graciosa e que fundamentou por remissão a decisão desta: “[a] reclamante fez um pedido de alteração de morada para não residente, com efeitos a 29/12/2015. Este pedido foi indeferido por despacho do Chefe de Finanças datado de 16/06/2023.”

Ainda que a propósito do reconhecimento do estatuto de residente não habitual, distinto do reconhecimento da condição de não residente, pronunciaram-se vários Tribunais Arbitrais no âmbito dos Procs. 796/2022-T, 906/2023-T e 651/2024-T, fundamentação e conclusões às quais a Requerida adere, “mutatis mutandis” e “in totum”, dado estarem em causa situações similares.

A apreciação da legalidade dos atos constitutivos de benefícios fiscais ou de outros regimes fiscais com carácter excecional ou especial não cabe, assim, no nº.1 do art.2º do RJAT e não foi abrangida pela vinculação da AT às decisões dos tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, nos termos do art. 2º da Portaria nº 112-A/2011 de 22/3, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 287/2019, de 13/9 ( Decisões Arbitrais nº 796/222- T, 906/2023-T e outras ), vinculação essa reservada à impugnação dos atos tributários “stricto sensu”.

Tal entendimento acabaria por ser implicitamente partilhado pela Requerente ao intentar ação administrativa contra o indeferimento do pedido de alteração de morada com efeitos retroativos, que está a correr termos no Tribunal Tributário de Lisboa com o nº de processo 270/25.1BELRS. Da eventual procedência dessa ação e não do presente processo arbitral é que resultaria poder o contribuinte aceder ao regime do art. 12º. A do CIRS a que pretende ter direito.

## **6. Fundamentação**

### **6.1. Fundamentação de facto**

#### **6.1.1 Factos Provados**

**6.1.1.1** A 8/6/2015, a Requerente celebrou contrato de trabalho a termo incerto e em horário completo com B..., SA, sediada a ... Madrid , nº de identificação fiscal ..., passando a desenvolver a sua atividade na sede da empresa em Madrid, onde passou a residir permanentemente.

**6.1.1.2** A Requerente , uma vez residente em Espanha , requereu, a 1/7/2015, e obteve ,a 21/7/2015, o benefício do art. 93.º da Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, vulgarmente conhecido por Lei Beckham, que, durante cinco anos, mais o ano em que é adquirida a residência em Espanha, abrange todas as pessoas residentes , nacionais ou estrangeiros , que tiverem vivido fora de Espanha há mais de cinco anos, as quais, apesar da transferência da morada para este país, continuam a ser tributadas como se fossem não residentes.

**6.1.1.3** Segundo o despacho de concessão, salvo renúncia ou exclusão, esse benefício deveria ter terminado no termo do ano de 2020.

**6.1.1.4.** A 29/12/2015 , a Requerente solicitou ao Instituto dos Registos e Notariado(IRN)a alteração da sua residência fiscal para Espanha, ... Madrid.

**6.1.1.5.** Esse pedido seria cancelado por data de validade expirada a 1/3/2016.

**6.1.1.6.** Por não confirmado nem concluído junto do IRN , tal pedido não viria a suscitar qualquer alteração do cartão do cidadão, nem, por esse motivo, , a mudança de residência foi comunicada à AT pelo IRN.

**6.1.1.7** A Requerente solicitou a renovação do cartão de cidadão a 22/6/2018, tendo o novo cartão sido reativado e entregue a 1/8/2018 , já com a residência de ..., ..., ... Madrid.

**6.1.1.8.** A 3/10/2019, a Requerente comunicou ao IRN a mudança da sua residência para Portugal.

**6.1.1.9.** Esse pedido seria confirmado e concluído a 25/11/2019 .

**6.1.1.10** Entre 2015 e 2019, a Requerente foi residente em Espanha tendo evidenciado os rendimentos obtidos durante esse período na Declaração modelo 151.

**6.1.1.11** No entanto, em 2015 e 2019 a Requerente foi residente parcial em Portugal ,tendo trabalhado em subordinação no país 197 dias em 2015 e 211 dias em 2019, períodos em que auferiu rendimentos do trabalho dependente de fonte portuguesa, como evidenciariam as Declarações Mensais de Remunerações (DRMs).

**6.1.1.12** Em 2017, 2017 e 2018, a Requerente não suportou quaisquer descontos para a segurança social portuguesa .

**6.1.1.13** A 25/11/2019, a Requerente solicitou ao chefe de finanças do concelho de Mafra, numa interação “e-balcão” com o nº ... a inscrição como não residente em Portugal com efeitos retroativos a 29/12/2015 tendo apresentado para o efeito o Pedido de Alteração da Produção de Efeitos da Data de Alteração da Morada , Modelo B, para pessoas singulares com Cartão de Cidadão, disponível no sítio da AT na Internet, in Modelos Declarativos /Formulários/ Minutas.

**6.1.1.14** Esse pedido foi indeferido a 16/6/2023 pelo chefe de finanças do concelho de Mafra com o fundamento de a Requerente não ter demonstrar a invocada residência em Espanha, nos termos do art. 4º da Convenção sobre a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha, como exigiria a alínea b) do nº 1 da Instrução de Serviço nº... /2020, de 12/2/2020, que a Requerida não juntou aos autos e não consta do sítio da AT na Internet.

**6.1.1.15** A certidão emitida a 27/5/2022 pela Agência Tributária espanhola atesta que a Requerente residiu no país no período invocado, mas não foi passada ao abrigo dessa Convenção que a referida Agência considerou inaplicável a situação da Requerente.

**6.1.1.16** Em 7/2/2024, a Requerente apresentaria recurso hierárquico dessa decisão, que seria indeferido a 11/12/2024, pela diretora adjunta do diretor de finanças de Lisboa, por subdelegação, indeferimento que atacaria em ação que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa com o nº de processo 270/25.1BELRS , aguardando agora decisão final

**6.1.1.17** A Requerente não pôde optar no ano de 2021 pela aplicação do estatuto de ex-residente previsto na alínea b) do nº 1 do art. 12º do CIRS, por o processamento central da declaração modelo 3 de IRS o impedir administrativamente de o fazer , tendo a AT enviado a seguinte mensagem:

“Solicita-se a V.Exa. que proceda à correção desta declaração, para o que deverá entrar de novo no Portal das Finanças ([www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)) e selecionar as seguintes opções: "Serviços > Processos Tributários e Aduaneiros > Divergências", dispondo, para este efeito, de um prazo de 30 dias (\*), contado a partir da data de emissão do presente documento. Decorrido o prazo atrás referido sem que tenha sido efetuada a referida correção, será o seu registo eliminado, considerando-se a declaração como não tendo sido entregue com todas as consequências legais, conforme o disposto no n. 9 3 do art9 3. 9 da Portaria n. 9+1303/2010, de 22/12”.

**6.1.1.18** Por essa correção não ter sido feita, a AT, a 27/1/2023, emitiu a liquidação de RS oficiosa ora em litígio., com o n.º 2023... do ano de 2021

**6.1.1.19** Relativamente à Declaração Modelo 3 de 2020, a Reclamante foi confrontada com a instauração do processo de execução fiscal n. 0 ...2022..., no valor de 999999 €6.000,81, instaurado em 23/5/22, e a realização de uma penhora n....2022... de valores mobiliários e contas bancárias, realizada a 14/12/22, no valor de €7.989,09.

**6.1.1.20** Nesse sentido, o imposto decorrente da referida Declaração Modelo 3 de 2020, emitida oficiosamente, foi pago através da penhora realizada no âmbito do processo de execução fiscal anteriormente identificado.

**6.1.1.21** A Requerente pagou voluntariamente o imposto apurado na liquidação oficiosa de 2021.

**6.1.1.22** A 21/4/2023 apresentaria a Reclamação Graciosa n.º ...2023... contra a liquidação de IRS n.º 2023.... do ano de 2021, no valor de €17.747,29.

**6.1.1.23** .Essa reclamação seria indeferida a 15/1/2025 pelo chefe de finanças do concelho de Mafra.

**6.1.1.24** A Requerente beneficiou até ao ano de 2016 de isenção de IMI, prevista no n.º 1 do art. 46º do Estatuto dos Benefícios Fiscais(EBF), aplicável aos imóveis destinados a habitação própria e permanente dos proprietários.

#### **6.1.2 Factos não Provados**

Não se consideram não Provados quaisquer outros factos relevantes para o conhecimento da causa.

Em particular, não foi provada a residência em Portugal durante o período que a Requerente invoca ter vivido em Espanha, que não se deduz de, em 2016, ter beneficiado da isenção de IMI para habitação própria e permanente. Quanto muito, esse facto indicaria o incumprimento do dever de declaração da cessação dos pressupostos desse benefício fiscal estabelecido no art. 9º do Estatuto dos Benefícios Fiscais(EBF), questão que não cabe ao Tribunal Arbitral apreciar. Também não foi provada, nem invocada pela Requerida, a apresentação da Declaração modelo 3 na condição de residente no período entre 2016 e 2018. Tão pouco foi demonstrado que, na falta de apresentação dessas declarações, a AT tivesse liquidado oficiosamente IRS.

#### **6.1.3. Fundamentação dos factos provados.**

Os factos foram considerados provados através do exame de todos os elementos probatórios, incluindo as informações oficiais fundamentadas, que tenham sido carreados aos autos e apreciados e avaliados com base no princípio da livre apreciação dos factos e nas regras da experiência, normalidade e racionalidade, em conformidade com os ditames fixados na alínea e) do art. 16.º, do RJAT e nos n.ºs 4e 5 do 607.º do CPC, aplicáveis ex vi alínea e) do n.º 1 do art. 9º do mesmo RJAT.

#### **6.2. Fundamentação de direito.**

Começando por apreciar as exceções suscitadas pela Requerida deve ser referido em primeiro lugar que não procede a da incompetência do Tribunal Arbitral, nem a da impropriedade do meio processual que a Requerente escolheu.

O ato impugnado não é, como a Requerida parece pressupor, a recusa da inscrição como não residente da Requerente com efeitos retroativos à data da mudança de residência para o estrangeiro, caracterizada como mero ato administrativo “stricto sensu”, mas uma ato de liquidação do IRS.

É, com efeito, em função do concreto pedido de tutela jurídica da Requerente que cabe ao Tribunal Arbitral decidir, não podendo substituir – se à vontade desta.

Esse pedido é a anulação de um ato tributário e não a condenação para a prática de um ato devido, essa, sim, abrangida pelo âmbito da ação administrativa a que se refere o n.º 2 do art. 97º do CPPT.

Tal efeito retroativo poderia consistir, quanto muito, na causa de pedir da ação.

Esta apenas pode ser conhecida, no entanto, no momento da apreciação do mérito

da causa, ainda que o pudesse ser somente como fundamento de rejeição da pretensão da Requerentes, restrição que não violaria o direito a uma tutela jurisdicional efetiva segundo o Acórdão do TC nº 718/17.

Não teria, assim, qualquer fundamento, ainda que essa hipótese se colocasse, a rejeição do presente pedido de pronúncia arbitral ou sequer a sua suspensão até ao trânsito da ação administrativa que corre termos no Tribunal Tributário de Lisboa, com o nº de processo 270/25.1BELRS, sendo que a procedência dessa ação implicaria sempre a nulidade (e não a mera anulabilidade) dos atos consequentes, com a consequente preservação da garantia da Requerente a uma tutela jurisdicional efetiva.

Excluída está, assim, uma situação de litispendência, abrangida pelo art. 272º do Código de Processo Civil (CPC) ou até uma relação de prejudicialidade, que justifique o Tribunal Arbitral abster-se de se pronunciar sobre o mérito da causa.

Nessa medida, improcedem as exceções dilatórias da incompetência do Tribunal Arbitral e da impropriedade do meio processual deduzidas pela Requerida.

A jurisprudência arbitral citada pela Requerida (Decisões Arbitrais nºs 796/2022-T, 906/2023-T e 651/2024-T, que entenderam a competência dos tribunais arbitrais não compreender as ações de condenação da administração fiscal ao reconhecimento do estatuto de residente não habitual, não é invocável por falta da necessária analogia das situações.

Segundo o nº 1 do art. 16º do CIRS, são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Para efeitos do disposto no nº anterior, considera-se, segundo o nº2, como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

A qualidade de residente é adquirida automaticamente mediante o preenchimento dos requisitos previstos nessa norma legal independentemente de qualquer ato administrativo de reconhecimento, ainda que de efeitos meramente declarativos.

Ao contrário, o estatuto de residente não habitual dependia sempre de inscrição até 31 de março seguinte ao ano em que o sujeito passivo se tivesse tornado residente, nos termos do nº 10 do art. 16º do CIRS, ainda em vigor a quando dos factos sobre os quais essa jurisprudência arbitral incidiu.

Tal distinção entre residentes e não residentes justifica-se por, nos termos do nº 3 do art. 22º do CIRS e salvo as exceções previstas nessa norma, o dever de englobamento só abranger as pessoas singulares residentes, com a consequência do regime- regra ser a sujeição dos não residentes a uma tributação proporcional, não progressiva.

O conceito de residência das pessoas singulares reflete o nº 1 do art. 82º do Código Civil (CC), de acordo com o qual a pessoa tem domicílio no lugar da sua residência habitual e, se residir

alternadamente em diversos lugares, tem-se por domiciliada em qualquer deles, que é suscetível de integrar supletivamente o conceito de residência previsto na lei fiscal.

Para efeitos dos contatos com a administração pública, incluindo a administração fiscal, o legislador criou, no entanto, um regime específico, de natureza essencialmente procedimental, com expressão nos nºs 1, 2 e 3 do art. 13º da Lei nº 7/2007, de 5/2, que criou o cartão do cidadão.

De acordo com essas normas:

“1-Morada é o endereço postal físico, livremente indicado pelo cidadão, correspondente ao local de residência onde pode ser regularmente contactado.

2 - Para comunicação com os serviços do Estado e da Administração Pública, nomeadamente com os serviços de identificação civil, os serviços fiscais, os serviços de saúde e os serviços da segurança social, o cidadão tem-se por domiciliado, para todos os efeitos legais, no local referido no número anterior, sem prejuízo de poder designar outros endereços, físicos ou eletrónicos, para fins profissionais ou convencionais nos termos previstos na lei.

3 - O titular do cartão de cidadão deve comunicar novo endereço postal e promover, junto de serviços de receção, a atualização da morada no cartão de cidadão logo que deixe de ser possível o seu contacto regular no local anteriormente indicado”.

Da residência do contribuinte definida nos termos dessa norma de incidência territorial do IRS distingue-se o seu domicílio, enquanto o endereço constante do cartão do cidadão, através do qual a administração pública contacta regularmente com este.

A nova morada do cidadão é obrigatoriamente comunicada à AT para efeitos da atualização da informação relativa à atribuição do nº fiscal de contribuinte, a que se refere a alínea b) do nº 1 do art. 9º do DL nº 14/2023, de 28/1.

Essa atualização seria, no entanto, sujeita pelo legislador a um regime especial, com cobertura no referido nº 2 do art. 13º da Lei nº 7/2007.

Diz o art. 19º da LGT, sob a epígrafe “Domicílio Fiscal”:

“O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário:

- a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;
- b) Para as pessoas coletivas, o local da sede ou direção efetiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.

2 - O domicílio fiscal integra ainda o domicílio fiscal eletrónico, que inclui o serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, bem como a caixa postal eletrónica, nos termos previstos no serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital e no serviço público de caixa postal eletrónica.

3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária.

4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.

5 - Sempre que se altere o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar, no prazo de 60 dias, tal alteração à administração tributária.

- 6- .....  
.....  
7 - Independentemente das sanções aplicáveis, depende da designação de representante nos termos do nº anterior o exercício dos direitos dos sujeitos passivos nele referidos perante a administração tributária, incluindo os de reclamação, recurso ou impugnação.  
8-.....  
9-.....  
10.....  
11 - A administração tributária poderá retificar oficiosamente o domicílio fiscal dos sujeitos passivos se tal decorrer dos elementos ao seu dispor.  
12 -.....  
13 - O Ministro das Finanças regula, por portaria, o regime de obrigatoriedade do domicílio fiscal eletrónico dos sujeitos passivos não referidos no n.º 9.  
14 - A obrigatoriedade de adesão à caixa postal eletrónica não é aplicável aos sujeitos passivos que adiram ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital ou ao regime de notificações e citações eletrónicas no Portal das Finanças.  
15 .....”

Tais normas comportam uma relação de mera especialidade ou complementaridade e não de oposição, com os nºs 1 a 3 do art. 13º da Lei nº 7/2007.

Da comparação entre todas elas resulta a distinção dos conceitos de domicílio fiscal e de residente fiscal.

Segundo Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 281):

“[A] noção de residência ou domicílio para efeitos de delimitação da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado é também distinta da noção de *domicílio tributário* de direito interno e que é um domicílio especial pelo qual a lei refere a um lugar bem determinado, o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres estabelecidos pelas normas tributárias~, localizando o sujeito passivo com vista a fixar a circunscrição territorial em cuja área se situem os serviços de administração competentes para a prática de actos relativos à situação fiscal do contribuinte”.

Assim, de um lado, o conceito de *domicílio fiscal* previsto no art.º 19.º da LGT, que pretende operacionalizar os contactos entre o contribuinte e a AT (aliás, cabe atualmente no conceito de *domicílio fiscal* o *domicílio fiscal eletrónico*) diferencia-se do conceito de residência fiscal.

Esse carácter essencialmente procedimental( e não material ) das normas reguladoras do domicílio fiscal é confirmado pelo nº 2 do art. 43º do CPPT, que dispõe que a “falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedidos nos termos dos arts, anteriores, devido ao não cumprimento do disposto no n.º 1 [comunicação da alteração do domicílio], não é oponível à administração tributária, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efetuadas”.

Refira-se, aliás, que tal obrigação prevista quer no n.º 1 do art.º 43.º do CPPT quer no nº 3 do art.º 19.º da LGT não é uma formalidade *ad substantiam*, o que significa que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação, mas apenas efeitos impeditivos da oponibilidade à administração fiscal , nos procedimentos ou

processos em curso ou a instaurar, para efeitos da contagem dos prazos de natureza imperativa, da mudança de domicílio fiscal não regularmente comunicada

Já o conceito de residência fiscal tem subjacente outros pressupostos de natureza estritamente material, como decorre do art.º 16.º do CIRS, a saber, designadamente:

- a) Permanência em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados;
- b) Permanência por menos tempo, se aí se dispuser, em 31 de dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

O facto de o contribuinte constar do cadastro dos contribuintes como domiciliado em Portugal não implica, assim, como efeito necessário, a sua residência em Portugal.

Simplesmente, da inscrição no cadastro como domiciliado em Portugal resulta uma mera presunção de residência no território português que o interessado pode contrariar

Na situação sob apreciação, a recusa da aplicação do regime dos ex-residentes e consequente liquidação oficiosa impugnada resulta de a Requerente não ter atualizado devidamente o seu domicílio fiscal a quando da sua deslocação para a Espanha.

Apesar de a 29/12/2015 ter requerido junto do IRN a alteração da sua morada para Espanha, não confirmou esse pedido dentro do prazo em que o poderia fazer, motivo pelo qual continuaria inscrita no IRN e no cadastro dos contribuintes como residente em Portugal.

O domicílio fiscal constante do Cartão do Cidadão e da informação subjacente ao nº de identificação fiscal, para efeitos do art. 19º continuaria a ser :Lisboa, até 22/6/2018, data da renovação do cartão do cidadão e a partir da qual domicílio fiscal seria Madrid.

No entanto, de acordo com certidão emitida pela administração fiscal espanhola junta aos autos. a Requerente foi considerada de 2016 a 2018 residente fiscal em Espanha onde, enquanto se manteve residente com carácter habitual, declarou os seus impostos, ainda que tenha beneficiado de um regime fiscal especial de natureza não progressiva aplicável aos residentes que tiverem vivido fora de Espanha há mais de cinco anos que os coloca numa situação de vantagem perante os restantes residentes.

Não foi pelo facto de beneficiar desse regime especial criado pelo Estado espanhol no exercício dos seus poderes de soberania que a Requerente deixou de ser residente em Espanha.

No entanto, a continuação da inscrição em Lisboa do domicílio da Requerente não consubstancia qualquer presunção inilidível de que a residência fiscal entre 2016 e 2018 foi na morada inscrita no cadastro, como se domicílio fiscal e residência fiscal fossem necessariamente coincidentes, ou seja, como se a morada inscrita no cadastro configurasse uma presunção “jures e de jure” de residência em Portugal.

Nessa medida, o sítio da AT na Internet, Modelos Declarativos/ Formulários/Minuta, permite que o contribuinte possa requerer a sua inscrição como não residente com efeitos retroativos à data da transferência efetiva da residência, bastando que apresente documento suscetível de demonstrar, de forma inequívoca, a retroatividade pretendida, designadamente, escritura pública de aquisição de imóvel para residência habitual no estrangeiro, contrato de arrendamento de imóvel para o mesmo fim ou contrato de trabalho

em que se obrigue com carácter de permanência ao desempenho de uma atividade profissional no estrangeiro, elidindo, assim, a presunção de domicílio resultante do cadastro “**(Modelo B - PEDIDO DE ALTERAÇÃO DA DATA DE PRODUÇÃO DE EFEITOS DA ALTERAÇÃO DE MORADA (A utilizar por cidadãos titulares de Cartão de Cidadão) “**.

O contrato de trabalho em que a Requerente se compromete a exercer a sua atividade profissional no estrangeiro é suficiente assim, para elidir a mera presunção de domicílio resultante do cadastro, salvo se a Requerida invocasse e provasse que essa atividade não foi efetivamente exercida, o que não foi o caso.

É indiscutível que, face ao direito interno, a Requerente não foi residente em território português no período de 2016 e 2018.

Não se provou tivesse permanecido 183 dias em Portugal em qualquer desses anos, condição para ser considerados residentes em Portugal.

Provou, por outro lado, conforme certidão passada pelas autoridades fiscais espanhola, que residiu em Espanha durante todo esse período de tempo.

O conceito de residência fiscal, por referência ao número de dias de permanência no território, 183 dias, é um conceito comum aos ordenamentos português e espanhol( nº 1º do art. 9º da Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lei nº 35/2006, de 28/11), motivo pelo qual a certidão de residência passada pelas autoridades fiscais espanholas não pode legalmente ser posta em causa.

Não tem qualquer fundamento a desaplicação da alínea a) do nº 1 do art. 16º do CIRS, por a Requerente estar pretensamente obrigada a demonstrar a invocada residência em Espanha através de uma certidão que expressamente invocasse o art. 4º da Convenção sobre a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha, como exigiria a alínea b) do nº 1 da Instrução de Serviço nº 900 26/2029.

Para efeitos do afastamento das alínea a) do nº 1 do art. 16º do CIRS, ou seja, para a Requerente ser considerada como não residente em território português releva apenas a prova da (não) permanência em território nacional por mais de 183 dias, sendo irrelevante se, noutro país, aqui a Espanha, o Requerente acionou, ou não, qualquer instrumento de direito convencional destinado a provar que reside no estrangeiro e a evitar a dupla tributação jurídica internacional (acórdão do TC Sul de 11/1/2024, proc. 744/08.9BELRS).

A permanência em Espanha foi demonstrada, não apenas por certidão passada pelas autoridades fiscais espanholas, ainda que sem a invocação do art. 4º da Convenção, como pelo contrato de trabalho apresentado.

O regime de que a Requerente beneficiou em Espanha – tributação como se fosse não residente com taxas proporcionais- é, segundo a administração fiscal espanhola, incompatível com o acionamento da convenção com Portugal, em princípio reservado aos não

residentes. Tal não implica que a Requerente tenha deixado de ser residente nesse país, mas apenas evidencia a equiparação a não residente somente para efeitos do afastamento da progressividade do imposto sobre rendimento, com a consequente sujeição a uma tributação proporcional.

## **7. Decisão**

Termos em que se decide:

- Anular o indeferimento expresso datado de 15/1/2025, da Reclamação Graciosa n.º ...2023..., e a consequente liquidação oficiosa de IRS n.º 2023... do ano de 2021, no valor de €17.747,29, da autoria do chefe de finanças do concelho de Mafra.
- Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do n.º 1 do art. 43.º da LGT

## **8. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €17.747,29 € nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **9. Custas**

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 1.224,00~ a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos n.º 2 do arts.12.º e n.º 4 do art. 22.º do RJAT, e n.º 5 do art. 4º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de fevereiro de 2026

O Árbitro singular

(António Lima Guerreiro)

