

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 572/2025-T

Tema: IRS – residência fiscal – regime fiscal aplicável a ex-residentes

SUMÁRIO

- I. O artigo 12.º-A, do Código do IRS, não consagra um critério de residência fiscal mais rigoroso ou exigente do que aquele que resulta do artigo 16.º do mesmo Código para efeitos de qualificação de um sujeito passivo como residente fiscal em Portugal;*
- II. A residência fiscal, tal como definida no artigo 16.º do Código do IRS, configura um conceito jurídico, devendo a qualificação do sujeito passivo como residente ou não residente, num determinado ano fiscal, ser aferida exclusivamente com base nas normas aí previstas e nas correspondentes regras de interpretação jurídica;*
- III. A titularidade de um imóvel destinado a habitação em território português não equivale, por si só, à verificação do conceito de residência fiscal para efeitos de IRS, nem constitui presunção de que o sujeito passivo tenha fixado a sua residência fiscal nesse local;*
- IV. O atraso na actualização da morada constante do cartão de cidadão e/ou a ocorrência de lapsos declarativos por parte do sujeito passivo não assumem carácter determinante na qualificação como residente fiscal em Portugal ao abrigo do artigo 16.º, do Código do IRS, designadamente quando – à luz do primado da substância sobre a forma – aquele demonstre ser residente fiscal noutro Estado; e*
- V. O sujeito passivo pode recorrer a quaisquer meios de prova legalmente admissíveis para demonstrar que a sua residência fiscal se encontra situada em país diverso de Portugal.*

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente e relatora), Nina Aguiar e Rita Guerra Alves (Árbitros Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

1. **A...**, titular do número de identificação fiscal ..., residente na Rua ..., ..., ..., Oeiras, (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º e seguintes, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2021..., referente ao período de 01.01.2020 a 30.04.2020, no montante de € 745,96; n.º 2024..., referente ao período de 01.05.2020 a 31.12.2020, no montante de € 21.360,95; n.º 2023..., referente ao ano de 2021, no montante de € 37.327,66; e n.º 2024..., referente ao ano de 2022, no montante de € 45.634,11, emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”), bem como contra a decisão proferida por esta de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que aquele deduziu contra aqueles actos.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no dia 9 de Junho de 2025, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida em 11 de Junho de 2025.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram notificadas dessa designação em 4 de Agosto de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 25 de Agosto de 2025.
6. Por despacho datado de 1 de Setembro de 2025, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a prova de produção adicional.
7. Em 1 de Outubro de 2025, a Requerida apresentou resposta, tendo-se defendido por excepção e por impugnação, pugnando, respectivamente pela sua absolvição da instância e do pedido.
8. Por despacho datado de 2 de Outubro de 2025, foi o Requerente notificado para, querendo, exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.
9. Em 10 de Outubro de 2025, o Requerente apresentou requerimento nos termos do qual se pronunciava sobre a matéria de excepção arguida pela Requerida na sua resposta, pugnando pela sua improcedência.
10. Em 4 de Novembro de 2025, a Requerida juntou aos autos cópia do processo administrativo.
11. Por despacho de 12 de Janeiro de 2026, o Tribunal Arbitral designou o dia 28 de Janeiro de 2026, pelas 14 horas e 30 minutos, para efeitos da realização da reunião a que alude o

artigo 18.º, do RJAT, notificando o Requerente e a Requerida para indicarem, de forma individualizada, quanto a cada uma das testemunhas arroladas, os concretos factos do pedido arbitral e da resposta que seriam objecto daquele tipo de prova.

12. Em 20 de Janeiro de 2026, o Requerente apresentou requerimento, no qual indicava os factos que pretendia ver esclarecidos por cada uma das testemunhas por si arroladas, bem como pelo próprio.
13. A reunião prevista no artigo 18.º, do RJAT, teve lugar no dia 28 de Janeiro de 2026, pelas 14 horas e 30 minutos, para ouvir as declarações de parte prestadas pelo próprio Requerente e as testemunhas por si arroladas (i) B... e (ii) C... .
14. Nesse mesmo dia, o Tribunal Arbitral proferiu despacho a facultar às partes o prazo de 15 dias para que as mesmas, querendo, de modo simultâneo, apresentassem alegações escritas e designou o dia 25 de Fevereiro de 2026 como data-limite para a prolação da decisão arbitral.
15. O Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações escritas no dia 12 de Fevereiro de 2026.

POSIÇÃO DAS PARTES

§1 Posição do Requerente

16. O Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:
 - a. A Requerida não logrou demonstrar, de forma clara e suficiente, os fundamentos de facto e de Direito que presidiram à emissão dos actos de liquidação de IRS e respectivos juros notificados ao Requerente, impedindo-o de apreender o itinerário cognitivo e valorativo subjacente aos actos em causa;

- b. As liquidações reclamadas não se mostram fundamentadas nos termos legalmente exigíveis, padecendo a liquidação do vício de violação de lei por falta de fundamentação, tornando-as anuláveis nos termos do artigo 163.º, do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), aplicável *ex vi* alínea d) do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”);
- c. A revisão do acto de liquidação por iniciativa da Requerida pode ser efectuada a pedido do contribuinte, como se depreende do artigo 78.º, n.º 7, da Lei Geral Tributária (“LGT”), e do artigo 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos a contar da liquidação e com fundamento em erro imputável aos serviços;
- d. O erro imputável aos serviços abrange tanto o erro nos pressupostos de facto e como o erro de Direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro;
- e. A Lei do Orçamento do Estado para 2019 introduziu o artigo 12.º- A, no Código do IRS, o qual cria e regulamenta a Medida de Apoio Fiscal aplicável a ex-residentes, implementada no âmbito do “*Programa Regressar*”, a qual permitia a exclusão de tributação, em sede de IRS, de metade dos rendimentos do trabalho (sejam de trabalho dependente ou independente) auferidos por sujeitos que (i) se tivessem tornado residentes fiscais em Portugal entre 2019 e 2020; (ii) não tivessem sido residentes fiscais em Portugal em qualquer dos 3 anos anteriores ao do seu regresso, (iii) tivessem sido residentes em Portugal antes de 31 de Dezembro de 2015 e (iv) tivessem a sua situação regularizada perante a Requerida;
- f. Com a entrada em vigor da Lei de Orçamento do Estado para 2022, foi alterado o primeiro requisito mencionado, preservando-se os demais, passando a abranger, desta forma, os sujeitos que regressassem a Portugal e aqui se tornassem residentes fiscais nos anos de 2021, 2022 e 2023;
- g. O Requerente, entre 2017 e 2019, não foi residente, para efeitos fiscais em Portugal, pois não permaneceu em Portugal por mais de 183 dias, de acordo com o disposto no artigo 16.º n.º 1, alínea a), do Código do IRS;

- h. O facto de o Requerente não ter comunicado, logo, à Requerida a mudança do seu domicílio fiscal nem a alteração do seu estatuto para não residente, não é fundamento, nem pode servir de justificação para qualquer tributação nem, logicamente, substituir-se às próprias regras substantivas que definem a residência fiscal;
- i. A “ineficácia” da alteração do domicílio fiscal não pode, por si só, determinar a qualificação do Requerente como residente fiscal em território português, sobretudo quando existe prova bastante e consistente em sentido contrário;
- j. Não pode igualmente servir de fundamento o lapso do Requerente ao declarar-se residente em território português na declaração de rendimentos Modelo 3 referente ao 2017, porquanto um erro na declaração não deverá ser susceptível de alterar uma situação factual devidamente evidenciada;
- k. O facto de o Requerente ser proprietário de um imóvel em Portugal também não faz presumir a sua residência fiscal em Portugal;
- l. Não se pode considerar verificado o critério de residência previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS;
- m. Apesar de o Requerente dispor de uma habitação em Portugal, possuía residência habitual e efectiva em Angola, isto é, tinha, durante o período de Janeiro de 2017 e Março de 2020, uma ligação efectiva, estável e com carácter de permanência com Angola, onde tinha a sua vivência, pessoal, familiar, económica, social e profissional, pelo que não se verifica o elemento volitivo a que alude o artigo 16.º n.º 1 alínea b), do Código do IRS, que permita concluir que o Requerente tinha a intenção de residir efectivamente em Portugal naquele período;
- n. Entre 2017 e 2020, o Requerente apenas veio a Portugal esporadicamente, apenas passou alguns períodos em Portugal, correspondentes aos períodos de férias, nunca mais de algumas semanas, e, seguramente, sempre menos de 183 dias em cada ano (ou período de 12 meses);
- o. O Requerente deverá ser considerado, à luz da legislação interna portuguesa, mormente do artigo 16.º, do Código do IRS, como não residente fiscal em Portugal durante todos os períodos de tributação, a partir de 2017 (nomeadamente em 2018

- e 2019) e até Março de 2020, inclusivamente no período que medeia entre o dia 1 de Janeiro de 2017 e 1 de Março de 2017;
- p. Mesmo podendo constar do cadastro e da base de dados da Requerida Portugal como residência do Requerente no período compreendido entre 1 de Janeiro de 2017 e Março de 2017 a mesma sempre terá que ser rectificadora, nos termos do n.º 11 do artigo 19.º da LGT;
 - q. A residência fiscal é determinada pelos critérios de residência substantivos previstos no Código do IRS, na LGT e, em caso de conflito, nas regras de desempate da convenção para evitar a dupla tributação aplicável, os quais, na presente situação, demonstram inequivocamente que o Requerente não foi residente fiscal em Portugal em 2017;
 - r. Consequentemente, o Requerente sempre terá que ser considerado não residente para efeitos fiscais em Portugal, sem interrupção, desde Janeiro a Março de 2017,
 - s. O Requerente preenche os requisitos previstos no artigo 12.º-A, do Código do IRS, podendo, assim, beneficiar, relativamente aos anos de 2020 a 2022, do regime fiscal aplicável aos ex-residentes, nos termos do “*Programa Regressar*”;
 - t. Os actos de liquidação em causa estão eivados de ilegalidade por erro nos pressupostos de Direito, o que implica, necessariamente, a sua anulação nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do CPA.
 - u. Quanto à excepção de incompetência do Tribunal, no âmbito de uma impugnação judicial, como também no âmbito de um pedido de pronúncia arbitral, pode ser invocada qualquer ilegalidade da liquidação, pelo que independentemente dos fundamentos de anulação invocados, está-se perante um pedido de apreciação da legalidade das liquidações de IRS emitidas pela Requerida, pelo que o pedido se insere na competência dos tribunais arbitrais;
 - v. Não assiste razão à Requerida, pois o Tribunal Arbitral é competente para a apreciação da (i)legalidade dos actos de liquidação em apreço, ao abrigo do regime previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e em conformidade com a previsão dos artigos 2.º, n.º 1, alínea b) e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, bem como do artigo 102.º, n.º 1, alínea b) do CPPT;

- w. Quanto à excepção de inimpugnabilidade do acto, esta excepção é totalmente improcedente, porque carece de fundamento;
- x. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto imediato o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e como objecto mediato os actos de liquidação referentes aos anos de 2020, 2021 e 2022, sendo que no despacho de indeferimento da revisão oficiosa pronuncia-se, efectivamente, sobre o mérito do acto de liquidação; e
- y. Razão pela qual o meio processual utilizado se revela adequado e, em consequência, deve ser afastada a excepção dilatória de inimpugnabilidade invocada pela Requerida, devendo reconhecer-se o Pedido de Pronúncia arbitral como meio de reacção adequado.

§2 Posição da Requerida

- 17. Em síntese, a Requerida alega o seguinte, na sua resposta:
 - a. Só depois de ser reconhecido/concedido/aplicado o estatuto de “*ex-residente*” é que as liquidações impugnadas poderiam ser anuladas;
 - b. Só com a alteração da morada do Requerente é que poderá equacionar-se a possibilidade de aplicação do regime de tributação previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS;
 - c. Inexistem dúvidas que o pedido do Requerente centra-se, em primeira linha, na alteração da sua residência fiscal no período compreendido entre Janeiro de 2017 e Março de 2020, e em segunda linha, no reconhecimento do estatuto de “*ex-residente*”;
 - d. Nos termos da lei, os actos pretendidos estão excluídos do âmbito da competência material deste Tribunal Arbitral, não podendo, assim, este conhecer, e/ou, pronunciar-se sobre os mesmos.
 - e. Considerando o pedido e a causa de pedir constantes do presente pedido de pronúncia arbitral, o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para conhecer

- do pedido de alteração da residência fiscal do Requerente, assim como do pedido de reconhecimento do regime fiscal aplicável a ex-residentes;
- f. Na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não foi apreciado o mérito das liquidações, mas apenas os pressupostos da revisão;
 - g. Consequentemente, a decisão tomada nos termos supra expostos constitui um acto administrativo em matéria tributária (porquanto tal decisão não apreciou ou discutiu a legalidade de um acto de liquidação), e não um acto tributário.
 - h. O pedido de pronúncia arbitral não constitui, assim, o meio de reacção adequado a apreciar actos administrativos em matéria tributária, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT;
 - i. No que respeita à alegada omissão de fundamentação dos actos tributários praticados, foi o próprio Requerente a apresentar as declarações de IRS, limitou-se a proceder aos correspondentes cálculos aritméticos, aplicando à matéria colectável as taxas e deduções legalmente previstas, daí resultando o imposto apurado;
 - j. Em momento prévio ao acto de liquidação, foram comunicados ao Requerente os fundamentos para a não aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS;
 - k. Foi por conhecer a razão do não preenchimento dos requisitos para beneficiar do regime previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS, que o Requerente apresentou pedido de alteração retroactiva da morada;
 - l. O Requerente apreendeu devidamente o conteúdo dos actos de liquidação, e a dúvida quanto à oportunidade da invocação deste vício nesta sede;
 - m. O discurso argumentativo do Requerente, considerado no seu todo, demonstra claramente que este ficou em condições de conhecer o *iter* cognoscitivo seguido pela Requerida, tendo ficado devidamente esclarecido das razões que levaram ao indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
 - n. Da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa resulta uma exposição clara da análise dos respectivos pressupostos de admissibilidade e dos motivos pelos quais se concluiu pelo seu não preenchimento, pelo que a Requerida externou

as razões que estão na base da sua decisão, dando integral cumprimento àquele dever;

- o. O Requerente não preenche os pressupostos para que o regime jurídico em causa possa ser aplicado nas liquidações impugnadas;
- p. A aplicação do benefício fiscal respeitante ao “*Programa Regressar*”, previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS, só se realiza anualmente desde que o contribuinte resida, verdadeiramente, em Portugal nos cinco anos de aplicação do benefício, pois a residência em Portugal é requisito fundamental para a aplicação do regime, de acordo com a *ratio legis* da norma;
- q. Este benefício fiscal é um benefício temporário e condicionado, em que o sujeito passivo o adquire no mesmo ano em que se verificam os respectivos pressupostos e nos quatro anos seguintes, desde que estes requisitos se mantenham reunidos;
- r. Para além de ser temporário, o benefício em causa é limitado ao pressuposto da residência do sujeito passivo, tendo aquele que ser residente fiscal no país, por força da lei e espírito da norma, tudo de acordo com os objectivos da criação do “*Programa Regressar*”, onde se incluem as medidas fiscais;
- s. O objectivo do “*Programa Regressar*” é apoiar os emigrantes (ex-residentes) que pretendem voltar a Portugal, tornando-se novamente residentes, desde que preencham os requisitos para tal, o que não é o caso do Requerente;
- t. O Requerente entregou as declarações de IRS de 2020, 2021 e 2022, dentro do prazo e sem indicação do estatuto de ex-residente, tendo posteriormente solicitado a retroactividade da sua morada fiscal para não residente, entre o período de 1 de Janeiro a 1 de Março de 2017;
- u. A Requerida ao analisar o pedido de alteração de morada verificou, junto dos seus sistemas informáticos, a existência de indícios suficientes que permitiram contrariar os elementos constantes do pedido apresentado pelo Requerente, nomeadamente o facto de dispor de habitação com condições de fazer supor a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual, nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, e de Requerente apresentar declaração de rendimentos referente ao ano de 2017 (precisamente no período para o qual solicita

- a alteração de morada), como residente em Portugal, tendo auferido rendimentos da Categoria A, pagos pela entidade D..., S.A. (que os tratou como rendimentos pagos a trabalhador residente em Portugal);
- v. O Requerente não logrou demonstrar que a entrega da declaração de IRS relativa a 2017 enquanto residente constituiu um mero lapso, nem esclareceu a razão pela qual apenas mais de quatro anos volvidos procedeu à identificação e invocação desse alegado erro;
 - w. Apenas quando o Requerente se apercebeu da possibilidade de beneficiar do regime fiscal previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS, é que veio invocar a omissão do período compreendido entre 01.01.2017 e 01.03.2017, por ser esse o lapso temporal necessário para perfazer um ano civil completo de residência fora de Portugal;
 - x. Assim, o Requerente não logrou demonstrar o cumprimento dos pressupostos legalmente exigidos pelo “*Programa Regressar*” e pelo artigo 12.º-A, do Código do IRS, para a aplicação do regime fiscal dos ex-residentes, designadamente por não ter comprovado que não foi considerado residente em território português em qualquer dos três anos anteriores ao seu regresso a Portugal;
 - y. É manifesto que, perante os elementos de que dispunha, a Requerida não poderia decidir pelo deferimento do pedido de alteração de residência fiscal; e
 - z. Em consonância, não poderá aplicar ao Requerente o regime fiscal previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS, porquanto o mesmo não reúne os pressupostos legalmente previstos.

SANEAMENTO

18. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as duas exceções enunciadas pela Requerida na sua Resposta.

§1 Incompetência do tribunal

19. Conforme decorre do próprio articulado, os actos objecto do pedido de pronúncia arbitral são os actos de liquidação de IRS alusivos aos anos de 2020, 2021 e 2022, enquanto actos administrativos tributários autónomos susceptíveis, por isso, de enfermar de ilegalidade própria e, como tal, passíveis de controlo jurisdicional.
20. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação da (i)legalidade de actos de liquidação de tributos, sendo esse o critério relevante para a aferição da competência material deste tribunal arbitral no caso concreto.
21. Ora, o pedido principal constante do pedido de pronúncia arbitral consiste, precisamente, em que seja declarada “*A ANULAÇÃO DOS ACTOS DE LIQUIDAÇÃO DE IRS N.º 2021..., ATINENTE AO PERÍODO ENTRE 1 DE JANEIRO DE 2020 E 30 DE ABRIL DE 2020, NO MONTANTE A PAGAR DE € 745,96, N.º 2024..., ATINENTE AO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO DE 1 DE MAIO DE 2020 A 31 DE DEZEMBRO DE 2020, NO MONTANTE A PAGAR DE € 21.360,95, N.º 2023..., ATINENTE AO ANO DE 2021, NO MONTANTE A PAGAR DE € 37.327,66 E N.º 2024..., REFERENTE A 2022 E COM MONTANTE A PAGAR DE € 45.634,11*”.
22. Nesse sentido, a apreciação do respectivo fundamento insere-se, em abstracto, no âmbito da competência material legalmente atribuída a este tribunal arbitral.
23. É certo que os actos de liquidação controvertidos encontram-se mediatamente relacionados com actos em matéria tributária antecedentes, consubstanciados num (i) despacho inicial de indeferimento do pedido de alteração retroactiva do cadastro fiscal do Requerente e num (ii) despacho de indeferimento do recurso hierárquico que o Requerente apresentou contra aquele primeiro despacho.

-
24. Ora, tais decisões – actos em matéria tributária – tiveram reflexo no estatuto do Requerente como residente fiscal em Portugal no ano de 2017, com impacto directo no seu não enquadramento no regime previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS.
25. Contudo, a pronúncia do tribunal arbitral não teria de incidir — nem poderia incidir — sobre a legalidade desses actos antecedentes, mas pode e deve incidir sobre a legalidade dos actos (subsequentes) de liquidação de IRS, que são, essencialmente, os actos directamente postos em crise pelo Requerente.
26. Assim, se em teoria, durante um determinado conjunto de anos, o Requerente reuniu os requisitos materiais legalmente exigidos para beneficiar do regime instituído no artigo 12.º-A, do Código do IRS, deve caber a um tribunal — no contexto de uma impugnação judicial ou de um pedido de constituição de tribunal arbitral — a competência para avaliar a legalidade dos actos de liquidação de IRS referentes a esse período temporal, ainda que eventualmente influenciados por uma realidade antecedente.
27. Entendimento diverso conduziria a que actos de liquidação de imposto – como os que são objecto destes autos – escapassem ao controlo jurisdicional, apenas por assentarem num acto administrativo antecedente cuja apreciação directa não foi atempada e individualmente suscitada.
28. A prevalecer a interpretação da Requerida nesta matéria tal conduziria a que o tribunal arbitral ficasse subtraído da sua capacidade de assegurar uma tutela efectiva dos direitos dos contribuintes, razão pela qual a excepção expressamente invocada pela Requerida deverá ser julgada improcedente.
29. Sem prejuízo do acima exposto e apesar de a Requerida não o ter invocado expressamente no decurso da sua resposta, impõe-se nesta sede apreciar ainda a competência material deste tribunal arbitral para determinar, de acordo com o pedido formulado pelo Requerente na parte final do seu pedido de pronúncia arbitral, que os actos de liquidação

de IRS contestados sejam “*SUBSTITUÍD[O]S POR OUTRAS LIQUIDAÇÕES DE IRS EM QUE OS RENDIMENTOS AUFERIDOS PELO REQUERENTE SEJAM QUALIFICADOS E TRIBUTADOS DE ACORDO COM O REGIME FISCAL APLICÁVEL AOS EX-RESIDENTES, NOS TERMOS PREVISTOS NO ARTIGO 12.º-A DO CÓDIGO DO IRS*”.

30. Isto pelo facto de a competência em razão da matéria ser um pressuposto processual de conhecimento oficioso, cujo conhecimento precede o de qualquer outra matéria, conforme decorre dos termos conjugados do artigo 13.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, do artigo 16.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, e dos artigos 96.º, alínea a), e 97.º, n.º 1, ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a), c) e e), do RJAT.
31. O contencioso tributário é tendencialmente um contencioso de plena jurisdição, porque confere aos particulares uma tutela jurisdicional efectiva quanto a todas as lesões de direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária.
32. Ainda assim, esta plena jurisdição é mitigada pelas limitações impostas aos poderes condenatórios e substitutivos que assistem aos Tribunais, aproximando o contencioso tributário de um contencioso de mera anulação.
33. No que em concreto respeita ao domínio da arbitragem tributária, o contencioso tributário continua a ser essencialmente de mera legalidade e anulação.
34. O que significa que através daquelas formas processuais visa-se apenas a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos concretos actos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, com as limitações introduzidas pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

-
35. Quanto a poderes condenatórios, apenas podem os tribunais arbitrais determinar o reembolso do imposto indevidamente pago, o pagamento de juros indemnizatórios ou o pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, enquanto expressões da restituição da situação que existiria se os actos declarados ilegais não tivessem sido praticados, prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT.
36. O pedido formulado pelo Requerente não se enquadra em nenhum dos mencionados poderes condenatórios, o que significa que está excluído do escopo material da arbitragem tributária.
37. Sublinha-se que a conclusão aqui defendida não pretende nem permite condicionar ou delimitar as consequências de uma eventual procedência do pedido de pronúncia arbitral.
38. Naturalmente que, em sede de execução de julgados, poderá (e deverá) a Requerida praticar todos as operações e actos destinados a restabelecer a situação que existiria se os actos tributários em crise não tivessem sido praticados, o que poderá envolver ou não a prática de outros actos tidos por necessários, num cenário em que os actos tributários aqui em crise sejam considerados ilegais e, por conseguinte, anuláveis.
39. Em face do exposto, declara-se o presente Tribunal Arbitral materialmente incompetente para conhecer do pedido formulado pelo Requerente no sentido de que a Requerida venha a ser condenada a substituir os actos de liquidação de IRS contestados por quaisquer outros, nos termos preconizados pelo Requerente, absolvendo-se a Requerida, nessa parte, da instância arbitral por força do disposto nos artigos 576.º n.ºs 1 e 2, e 577.º, alínea a), ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

§2 Inimpugnabilidade dos actos

40. Por considerar que o objecto imediato do processo corresponde a um acto em matéria tributária que não apreciou a legalidade de um acto de liquidação, defendeu a Requerida que a respectiva contestação deveria ter sido feita através da acção administrativa.
41. Tal significaria que o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente não seria o meio processual de reacção adequado para o efeito, o que determinaria – segundo a Requerida – a inimpugnabilidade dos actos de liquidação impugnado.
42. Ora, a posição da Requerida a este respeito (que, na verdade, respeita na essência a uma apreciação da idoneidade do meio processual empregue pelo Requerente) está desde logo viciada pelo errado pressuposto assumido quanto à natureza do acto de segundo grau contestado no presente processo.
43. É que, conforme se viu, não está aqui em causa um acto em matéria tributária, mas sim actos tributários, cujo meio processual de contestação é a impugnação judicial, o que resulta inequívoco face ao teor das alíneas a), c) e d) do artigo 97.º do CPPT.
44. Acresce que o factor relevante para determinar a idoneidade do meio processual não é o conteúdo dos actos recorridos, mas sim a natureza das questões submetidas à apreciação do Tribunal, aferidas por referência aos concretos pedidos formulados.
45. Neste preciso sentido, sumariou o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) no acórdão proferido no processo n.º 0946/18.0BELRA, em 6 de Março de 2024, que:
- “I - O erro na forma de processo deve ser aferido pelo pedido concretamente formulado, só devendo julgar-se verificado se o meio processual utilizado for inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo.*
- II - A Impugnação Judicial é o meio processual adequado á apreciação da legalidade da liquidação, ainda que esta seja interposta na sequência de despacho de*

indeferimento do meio gracioso e independentemente do fundamento formal ou de mérito em que tal despacho se louvou, desde que, na Impugnação Judicial, seja simultaneamente pedida a apreciação da legalidade do referido despacho e da liquidação.”.

46. Acresce ainda que se o Requerente pretende sindicar, de forma imediata, a legalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de actos tributários e, de forma mediata, a legalidade dos actos de liquidação de IRS, o meio processual idóneo para o efeito é a impugnação judicial.
47. Ora, analisado tal despacho, constata-se que a Requerida foi além da apreciação meramente formal dos pressupostos de admissibilidade do pedido de revisão oficiosa, tendo igualmente apreciado a legalidade dos actos tributários na sua origem.
48. Tanto mais é assim que, ainda que não seja um critério decisivo, sempre se dirá que a Requerida, ao designar o despacho como sendo de “*indeferimento*” (e não como de rejeição liminar), reconheceu – e bem – que a apreciação da causa e respectivos méritos apresentada pelo Requerente constituiu um verdadeiro indeferimento.
49. Acresce que, ainda que a Requerida não tivesse apreciado (não concedendo) a legalidade dos actos de liquidação de IRS aqui sindicados, na decisão que pôs termo ao pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente...
50. ... ou seja, caso a decisão proferida no procedimento de revisão fosse, tão-só, no sentido de não verificação dos pressupostos legalmente exigíveis para a sua apresentação, não podia deixar tal decisão de comportar, por si só, a apreciação da legalidade daqueles actos de liquidação.
51. A este respeito é igualmente assertivo o STA ao referir no acórdão proferido no processo n.º 0279/19.4BEVIS, em 10 de Março de 2021, que:

“para este Supremo Tribunal, o meio processual adequado, para os interessados atacarem, contenciosamente, as decisões de rejeição/indeferimento de processos/procedimentos administrativos (v.g., reclamação graciosa) e, concomitantemente, verem analisados os vícios colados ao ato de liquidação (de impostos, taxas....) em causa, é, unicamente, o processo de impugnação judicial, com as condições e trâmites, positivados nos artigos (arts.) 99.º a 133.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O exclusivo requisito/condição exigida, para que, sempre, seja esta a forma de processo a utilizar, é a verificação e conclusão de o, prévio, procedimento administrativo, casuisticamente, ativado, envolver, dizer respeito, à liquidação de tributos, estaduais, regionais e/ou locais. Portanto, numa formulação genérica, o meio processual tributário de impugnação judicial é de acionar em todas as situações onde se visem atos relativos a questões tributárias que impliquem, contendam com a apreciação (de qualquer ilegalidade) do ato de liquidação, mesmo que, no mesmo processo se tenham de versar e dirimir questões relacionadas, em exclusivo, com um procedimento de cariz administrativo, quando este tenha tido, previamente, lugar; por contraposição, o meio processual da ação administrativa só pode utilizado, quando as questões tributárias levantadas (no procedimento administrativo e no tribunal) não impliquem apreciar-se da legalidade do ato de liquidação.”.

52. Portanto, ao ser a impugnação judicial o meio idóneo para contestar a legalidade dos actos visados pelo aqui Requerente, conclui-se igualmente pela idoneidade do pedido de pronúncia arbitral para o efeito, que consiste numa forma alternativa à impugnação judicial de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, conforme decorre do preâmbulo do RJAT e do n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que concedeu ao Governo a autorização legislativa para instituir a arbitragem tributária.
53. Pelo exposto, julga-se improcedente a excepção de inimpugnabilidade do acto (que, na verdade, corresponde à da inidoneidade do meio processual) suscitada pela Requerida na sua resposta, podendo o Tribunal conhecer do pedido de pronúncia arbitral.

54. O presente pedido foi tempestivamente apresentado, nos termos do artigo 10.º, n.º 1 alínea a), do RJAT.
55. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.
56. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
57. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não enferma de nulidades nem de outras questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

Cumpre apreciar e decidir.

MATÉRIA DE FACTO

§1 Fundamentação da fixação da matéria de facto

58. Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
59. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de Direito para o objecto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

60. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente a prova documental junta aos autos pelo Requerente e o processo administrativo junto aos autos pela Requerida, do depoimento de parte e dos depoimentos das testemunhas arroladas pelo Requerente (i) B... e (ii) C..., feitos no âmbito da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT. Tais depoimentos foram analisados e valorados pelo Tribunal Arbitral à luz dos critérios da experiência e da normalidade e em linha com o princípio da livre apreciação dos factos, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.
61. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

§2 Factos provados

62. Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas quanto ao mérito, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:
- a. O Requerente é um cidadão de nacionalidade portuguesa;
 - b. Antes de 31 de Dezembro de 2015, o Requerente foi considerado residente para efeitos fiscais em Portugal;
 - c. Em Dezembro de 2016, o Requerente foi convidado para assumir funções como Director Executivo do Conselho de Administração do E..., S.A., em Angola;
 - d. A partir de 1 de Janeiro de 2017 e 31 de Março de 2020, o Requerente exerceu a sua actividade profissional como Director Executivo do Conselho de Administração do E..., S.A., em Angola;
 - e. No período entre 1 de Janeiro e 28 de Fevereiro de 2017, enquanto não obteve o seu visto de trabalho emitido pelas autoridades angolanas, o Requerente permaneceu fisicamente em território português;

- f. Em 1 de Março de 2017, com a obtenção do visto de trabalho emitido pelas autoridades angolanas, o Requerente mudou-se fisicamente para Angola, tornando-se residente para efeitos fiscais nesse país até 31 de Março de 2020;
- g. Em 1 de Março de 2017, o Requerente procedeu à alteração da morada associada ao seu cartão de cidadão, passando aí a fazer constar a sua morada em Angola;
- h. Por referência ao período compreendido entre 01.01.2017 e 28.02.2017, o Requerente entregou uma declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, na qual enquadrou-se como residente para efeitos fiscais em Portugal;
- i. Como residente fiscal em Angola, o Requerente passou a ser representado fiscalmente em Portugal por F...;
- j. O Requerente é proprietário de um bem imóvel em Portugal;
- k. Em 5 de Maio de 2020, a Administração Geral Tributária Angolana emitiu um atestado de residência fiscal, nos seguintes termos:

Atestado de Residência Fiscal

Atesta que:

Nome: A...

NIF

RF Domicílio: REPARTIÇÃO FISCAL

É cidadão de nacionalidade portuguesa, portador do passaporte N° [] emitido em 20/01/2017 pelo Serviço de Estrangeiros e Fronteiras, válido até ao dia 20/01/2022, titular do cartão de cidadão português com o número [], contribuinte fiscal português com número [], cumpriu com as suas obrigações fiscais nos anos 2017, 2018, 2019, e no ano 2020 até ao dia 31 de Março, tendo pago o IRT (Imposto sobre Rendimento do Trabalho), como residente fiscal em Angola, pelos rendimentos auferidos nos anos indicados.

Sem outro assunto de momento, subscrevemo-nos com estima e consideração.

ADMINISTRAÇÃO GERAL TRIBUTÁRIA, em Luanda, aos 05 de Maio de 2020.

- l. Em 16 de Setembro de 2021, o Requerente apresentou, junto da Requerida, um pedido de correcção da data de produção de efeitos da alteração de morada,

solicitando que a alteração efectuada em Março de 2017 passasse a produzir efeitos desde 1 de Janeiro de 2017;

- m. O Requerente foi notificado, através do Ofício n.º ..., de 28 de Outubro de 2021, do indeferimento por parte da Requerida do seu pedido de alteração de morada com efeitos retroactivos.
- n. Para fundamentar esse indeferimento, a Requerida alegou o seguinte:

INFORMAÇÃO

Foi remetido para este Serviço de Finanças a 16 de setembro de 2021, um e-mail com um requerimento registado com o nº 2021-..., entregue pela sociedade de advogados: ..., Advogada Associada, em representação do A..., com o NIF ..., em que vem solicitar a revisão do Estatuto de Não Residente, com referência ao período compreendido entre 2017-01-01 e 2017-03-01.

DOS FACTOS:

Veio o contribuinte supracitado solicitar o estatuto de não residente para período compreendido entre 2017-01-01 e 2017-03-01, juntando os documentos anexos ao requerimento, em que justifica o pretendido.

Analisados os documentos, podemos constatar que o contribuinte apresentou um atestado de residência Fiscal passado pelas Autoridades Angolanas em que atestam que o contribuinte supracitado cumpriu as suas obrigações fiscais naquele país, nos anos 2017, 2018, 2019 e 2020 e tendo pago o respetivo imposto, como residente em Angola.

Foi renovado o Cartão Cidadão em 01/03/2017, onde constava o domicílio fiscal em Angola, tendo nomeado sua representante a contribuinte E..., NIF ...

É agora apresentado o Modelo B, a nomear a mesma representante fiscal, para o período compreendido entre 2017-01-01 e 2017-03-01.

Analisado o SGRC do contribuinte, podemos constatar que o domicílio fiscal consta como residente em Portugal, desde 14-05-2020, data em que deixou de ter a representante e cujo domicílio fiscal atualmente é na Rua ..., em Oeiras ...

Analisado os rendimentos do contribuinte, podemos constatar que houve rendimentos no ano de 2017 em Portugal, da categoria A, e foi entregue a declaração de IRS como residente em Portugal.

CONCLUSÃO:

Analisada a situação pretendida pelo contribuinte, e tendo havido rendimentos em Portugal no ano 2017 da categoria A e tendo entregue uma declaração de IRS como residente, julgo estar afastado o pretendido pelo contribuinte.

No entanto V. Exª melhor decidirá.

- o. Em 16 de Novembro de 2021, o E..., S.A. emitiu a seguinte declaração alusiva ao Requerente:

E...

DECLARAÇÃO

Pela presente e para efeitos legais, declaramos que o Sr. A...
de nacionalidade Portuguesa, portador do Cartão de Cidadão Nº ... emitido
pelo Instituto dos Registos e Notariado em Lisboa e válido até 28/02/2022, contribuinte
fiscal português com o número ... exerceu a função de Director Executivo no
Conselho de Administração entre os dias 1 de Janeiro de 2017 e 31 de Março de 2020.

Mais confirma, que durante todo esse período o Banco, colocou à disposição do supra
referido, um imóvel para efeitos de habitação e residência, sito na ...
- Luanda.

Por ser verdade mandamos passar a presente declaração devidamente assinada e
autenticada com o carimbo em uso nesta instituição.

Luanda, aos 16 de Novembro de 2021

- p. Em 29 de Novembro de 2021, o Requerente apresentou recurso hierárquico da
decisão da Requerida de indeferimento do pedido de alteração retroactiva do
cadastro;
- q. Ao processo de recurso hierárquico foi atribuído o n.º ...2021...;
- r. O Requerente foi notificado, através do Ofício n.º ..., de 11 de Janeiro de 2024, da
decisão de indeferimento do recurso hierárquico proferido pela Requerida;
- s. Para fundamentar esse indeferimento, a Requerida alegou o seguinte:

APRECIAÇÃO

27. Na análise de pedidos de alteração de morada com efeitos retroativos, quando a alteração de morada implique a alteração de residente para não residente, nas situações em que, através da consulta à informação constante nos sistemas da AT, se verifica a existência de indícios suscetíveis de contrariar os elementos constantes do pedido, como regra, o interessado deve entregar um documento comprovativo de residência no estrangeiro, emitido pela respetiva administração fiscal, onde conste(m) expressamente o(s) ano(s) em que foi considerado residente no estrangeiro ("certificado de residência fiscal", nos casos em que os Países tenham celebrado com Portugal Convenções para evitar a Dupla Tributação, como é o caso de Angola).

28. Pelo que, desde logo, não se vislumbra como necessário ou relevante para o procedimento em apreço a inquirição da testemunha indicada pelo recorrente, visto que o meio admissível para comprovação dos factos, é mediante documentação emitida pela administração fiscal do país em questão.

29. Da documentação apresentada, e junta ao presente recurso hierárquico, o recorrente entregou declaração de E... S.A., onde vem referido que exerceu a função de Director Executivo no Conselho de Administração entre os dias 1 de Janeiro de 2017 e 31 de Março de 2020. Nessa mesma declaração, é referido que a entidade colocou à disposição um imóvel, para efeitos de habitação e residência, sito na ...
- Luanda.

30. É igualmente apresentado "atestado de residência fiscal", datado de 5 de maio de 2020, emitido pela Administração Geral Tributária de Angola (AGT), onde se depreende que o recorrente cumpriu com as suas obrigações fiscais nos anos 2017, 2018, 2019, e no ano 2020 até ao dia 31 de março, tendo pago o IRT (Imposto sobre Rendimento do Trabalho), como residente fiscal em Angola, pelos rendimentos auferidos nos anos indicados.

31. Com efeito, neste caso específico, não é possível à Administração Fiscal de Angola emitir um certificado de residência fiscal, reportado ao ano de 2017, tendo em conta que a Convenção para Evitar Dupla Tributação (CDT), celebrada entre Portugal e Angola, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 23/2019 e ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º

13/2019, apenas entrou plenamente em vigor em 2020.

32. De acordo com o art.º 29, n.º 2, da CDT Portugal/Angola, as disposições da mesma produzirão efeitos:

a) em Portugal:

i) Quanto aos impostos devidos na fonte, quando o facto gerador desses impostos ocorra em ou após 1 de janeiro do ano civil imediatamente seguinte ao da entrada em vigor da presente Convenção;

e ii) Quanto aos demais impostos, relativamente aos períodos de tributação com início em ou após 1 de janeiro do ano civil imediatamente seguinte ao da entrada em vigor da presente Convenção;

b) Em Angola, aos impostos devidos cujo gerador se verifique após 31 de dezembro do ano civil da troca dos instrumentos fator de ratificação.

33. Pelo que, o documento designado "Atestado de Residência Fiscal", emitido pela Administração Fiscal de Angola, será idóneo para comprovar a residência fiscal naquele Estado, pois no mesmo constam os anos em que o contribuinte foi considerado como residente fiscal naquele país.

34. Assim, estamos, efetivamente, perante uma situação de residência fiscal parcial já que o contribuinte foi considerado como residente fiscal tanto em Portugal como em Angola, de 2017/01/01 a 2017/03/01.

35. Uma vez que os factos em causa no presente recurso hierárquico respeitam a um ano que se encontra fora do âmbito de vigência da CDT Portugal – Angola (2017, sendo que aquela CDT só entrou em vigor em 2020), não é possível recorrer às regras de "desempate" constantes da mesma, enunciadas no n.º 2 do artigo 4.º.

36. Por conseguinte, a situação terá de ser aferida à luz do direito interno nacional, designadamente do artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimentos da Pessoas Singulares (CIRS).

37. E à luz dessa norma legal, é inquestionável que o recorrente terá de ser considerado como residente em Portugal de 2017/01/01 a 2017/03/01, já que dispunha de habitação em condições de fazer supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, nos termos do disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 16.º do CIRS.

38. Efetivamente, o seu domicílio fiscal/habitação própria permanente situava-se na fração "AE" do prédio urbano sito na Rua [redacted] Oeiras, e inscrito na matriz predial da União de Freguesias de [redacted] sob o artigo n.º [redacted], preenchendo, assim, os critérios para ser considerado residente em Portugal no período em questão.

39. Acresce que, o recorrente auferiu rendimentos de trabalho dependente em território nacional, no montante de € 42.799,84, pagos pelo [redacted] SA", declarados nas Declarações Mensais de Remunerações (DMRs)/Modelo 10, dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2017.

40. Pelo que terá de se concluir no sentido da residência em Portugal, no período compreendido entre 2017/01/01 e 2017/03/01, mantendo-se o ato proferido pelo chefe do serviço de finanças de Oeiras 1, por despacho datado de 26 de outubro de 2021.

- t. O Requerente submeteu as declarações de rendimentos de IRS referentes aos anos de 2020, 2021 e 2022, como estando enquadrado no regime normal de tributação, sem fruir do benefício fiscal respeitante ao "*Programa Regressar*";
- u. O Requerente não conseguiu submeter essas declarações de rendimentos com o enquadramento do benefício fiscal respeitante ao "*Programa Regressar*" já que as tentativas efectuadas com esse intuito geravam um erro e um alerta no sistema informático da Requerida;
- v. Por referência aos anos de 2020, 2021 e 2022, o Requerente foi notificado das seguintes liquidações de IRS:
 - i. n.º 2021..., respeitante a parte do ano de 2020 (período entre 1 de Janeiro de 2020 e 30 de Abril de 2020), da qual resultava o montante a pagar de € 745,96;
 - ii. n.º 2024..., respeitante a parte do ano de 2020 (período entre 1 de Maio de 2020 e 31 de Dezembro de 2020), da qual resultava o montante a pagar de € 21.360,95;

- iii. n.º 2023..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultava o montante a pagar de € 37.327,66; e
- iv. n.º 2024..., referente ao ano de 2022, da qual resultava o montante a pagar de € 45.634,11;
- w. O Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado nessas liquidações, respeitantes aos anos de 2020, 2021 e 2022;
- x. Em 30 de Setembro de 2024, o Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa referente aos actos tributários de liquidação de IRS, respeitantes aos anos de 2020, 2021 e 2022;
- y. Através de ofício datado de 21 de Novembro de 2024, o Requerente foi notificado da proposta de indeferimento do pedido de revisão oficiosa por parte da Requerida;
- z. Nessa proposta de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a Requerida alegou o seguinte:

Quanto à apreciação da tempestividade, encontra-se ultrapassado o prazo previsto na 1ª parte do n.º 1 do art.º 78º da LGT quanto aos anos em crise.

Tendo em conta a 2ª parte do n.º 1 do art.º 78º da LGT – com fundamento imputável aos serviços, verifica-se que:

- 1) O procedimento de liquidação inicia-se com base nas declarações apresentadas pelos contribuintes nos termos do n.º 1 do art.º 59º do CPPT devendo, as mesmas, no caso do IRS, ser enviadas anualmente pelos sujeitos passivos relativamente aos rendimentos do ano anterior, nos termos do n.º 1 do art.º 57º do CIRS.
- 2) Afere o n.º 4 do art.º 78º da LGT que, a revisão do ato tributário pode ser autorizada nos três anos posteriores ao do ato tributário com fundamento em injustiça grave ou notória desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.
Esta norma do n.º 4 do art.º 78º da LGT dita que a revisão se opera ao nível da determinação da matéria coletável nos casos de "injustiça grave ou notória" fortalecendo o conceito do n.º 5 do mesmo artigo onde se considera como "injustiça grave ou notória":
 - a) A injustiça grave é a que resulta em tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade, podendo ocorrer sério dano económico para o lesado;
 - b) A injustiça notória é simultaneamente ostensiva e inequívoca, ou seja, é patente e clara.

Contudo, o disposto na presente norma condiciona a revisão da matéria tributável à inexistência de um comportamento negligente pelo contribuinte.

Ora, o contribuinte aquando da entrega da declaração Mod.3 de IRS para o ano de 2020, 2021 e 2022 não mencionou o estatuto de Ex Residente porque não reunia as condições para usufruir de tal benefício.

I –APRECIAÇÃO

O Requerente, entregou as declarações de IRS dos anos de 2020, 2021 e 2022 dentro do prazo sem a indicação do estatuto de Ex Residente e solicitou a retroatividade de morada fiscal, para não residente, entre o período de 1 de janeiro e 1 de março 2017.

Na análise de pedidos de alteração de morada com efeitos retroativos, quando a morada implique a alteração de residente para não residente, nas situações em que, através da consulta à informação constante nos sistemas da AT, se verifica a existência de indícios suscetíveis de contrariar os elementos constantes do pedido, como regra o interessado deve entregar um documento comprovativo de residência no estrangeiro emitido pela respectiva administração fiscal, onde constem expressamente os anos em que foi considerado residente no estrangeiro "certificado de residência fiscal", nos casos em que os Países tenham celebrado com Portugal Convenções para evitar a Dupla Tributação, como é o caso de Angola.

Contudo, não alterou sua morada para Angola, pelo figurou como residente em Portugal.

O requerente peticiona a retroatividade de morada fiscal, para não residente, entre o período de 1 de janeiro de 2017 e 1 março de 2017 data em que alterou a morada para Angola no cartão do cidadão, tendo nomeado como sua representante nos termos do artigo 19º da LGT F...

..., nif... na análise do pedido verificou-se que o contribuinte apresentou uma declaração de rendimentos referente ao ano 2017, como residente parcial (2017-01-01 a 2017-02-28) precisamente o período para o qual solicita retroatividade, tendo auferido rendimentos da categoria A, pagos pela entidade D... SA com o nipc... e tradados pela entidade patronal na DMR ou seja como trabalhador residente razão pela qual o pedido mereceu um despacho de indeferimento por parte da Chefe do Serviço de Finanças e do qual foi devidamente notificado pelo ofício nº... com o registo RH... PT em 2021-02-02.

O contribuinte A... com o nif..., representado por mandatários de ... Sociedade de Advogados, SPRL, no seguimento do despacho de indeferimento do pedido de retroatividade da data de produção de efeitos da alteração de morada, proferida pelo Serviço de Finanças de Oeiras

..., interpõe recurso hierárquico em 2021-11-30 ao abrigo do artigo 80º da LGT e 66º do CPPT, que foi instaurado com o nº 2021... e que depois de analisado e decidido pela DSRC manteve o indeferimento da retroatividade de morada.

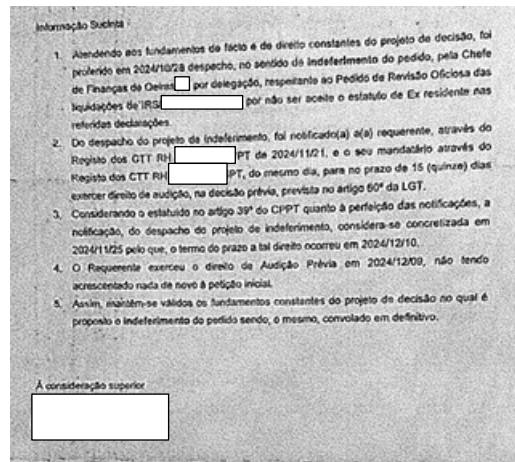
O presente pedido de revisão das liquidações do IRS nos termos do artigo 78º da LGT referente aos anos 2020, 2021 e 2022 estão relacionadas com o pedido de retroatividade de morada (que consta indeferido) para que o contribuinte possa usufruir do estatuto de ex residente.

Contudo, verifica-se que não estão reunidos os requisitos para autorização da revisão excecional prevista no nº4 do artigo 78º LGT, com fundamento em injustiça grave e notória uma vez que o pedido de retroatividade de morada já tinha sido indeferido em sede de Recurso Hierárquico

Face ao exposto verificando-se que o ato de revisão oficiosa também Não consubstancia em "erro imputado aos Serviços" proponho o INDEFERIMENTO.

À consideração superior,

- aa. Através de requerimento apresentado em 6 de Dezembro de 2024, o Requerente exerceu o seu direito de audição prévia;
- bb. Através do Ofício n.º..., datado de 4 de Fevereiro de 2025, a Requerida notificou o Requerente da decisão final de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que este havia apresentado anteriormente;
- cc. Para fundamentar esse indeferimento, a Requerida alegou o seguinte:



- dd. Em 5 de Março de 2025, o Requerente apresentou um requerimento junto da Requerida a invocar a omissão da notificação ao seu mandatário da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa para requerer (i) a anulação de todos os actos subsequentes a essa notificação, (ii) a repetição dessa notificação para o domicílio profissional do seu mandatário, (iii) a passagem de certidão, nos termos do disposto nos artigos 24.º, n.º 2, 36.º, n.ºs 1 e 2, e 37.º, todos do CPPT;
- ee. Através do Ofício n.º ..., datado de 10 de Março de 2025, a Requerida notificou o Requerente da certidão emitida nos termos do artigo 37.º, do CPPT.

§3 **Factos não provados**

- 63. Com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos não se consideram provados:
 - a. O Requerente manteve uma habitação em Portugal com a intenção de a manter e ocupar como sua residência habitual, no período compreendido entre 1 de Janeiro de 2017 e 31 de Março de 2020;
 - b. O Requerente solicitou a sua inscrição como residente não habitual; e

- c. O Requerente não tinha a sua situação tributária regularizada em Portugal.

MATÉRIA DE DIREITO

64. Passando-se à apreciação do mérito da causa, entende-se que a matéria controvertida que foi sujeita à apreciação deste Tribunal se resume a apreciar a legalidade dos actos de liquidação de IRS n.º 2021 ..., referente ao período de 01.01.2020 a 30.04.2020, no montante de € 745,96; n.º 2024..., referente ao período de 01.05.2020 a 31.12.2020, no montante de € 21.360,95; n.º 2023..., referente ao ano de 2021, no montante de € 37.327,66; e n.º 2024..., referente ao ano de 2022, no montante de € 45.634,11, emitidos pela Requerida.
65. Considera o Requerente que aqueles actos padecem de um vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de Facto e de Direito, o que constitui fundamento do pedido de declaração de ilegalidade e anulação de tais actos de liquidação.
66. Mais concretamente, o Requerente enuncia que estes actos postos em crise – além de não estarem devidamente fundamentados – não se encontram em conformidade com o disposto, nomeadamente, nos artigos 12.º-A e 16.º, ambos do Código do IRS, por assentarem no errado pressuposto de que – para efeitos fiscais – aquele foi residente em Portugal durante o ano de 2017.
67. Por outro lado, argumenta a Requerida, em síntese, que o Requerente foi efectivamente um residente para efeitos fiscais em Portugal, naquele ano, por ser essa a informação que decorria do seu cadastro, por dispor de uma habitação em condições de fazer supor a sua intenção de a manter e ocupar como residência habitual e por ter entregue uma declaração de rendimentos em que essa qualidade enquanto residente foi evidenciada.

68. Nesta medida, conclui a Requerida que agiu correctamente ao considerar que o Requerente não preenche os requisitos constantes do referido artigo 12.º-A, do Código do IRS, para beneficiar do regime aí previsto, pelo que os actos de liquidação em questão, não só estão devidamente fundamentados, como não padecem de qualquer outra ilegalidade.

Vejamos,

§1 - Normas legais relevantes

69. Passando-se, agora, à apreciação da questão central a analisar nos presentes autos, crê-se que importa fixar a base legal relevante, tendo por referência o que se encontrava consagrado na legislação fiscal relevante, à data dos factos tributários aqui em causa:

i. **Artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”):**

“3 - Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.”

ii. **Artigo 37.º n.º 1, do CPPT:**

“1 - Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.”

iii. **Artigo 19.º, n.º 1 e n.º 11, da LGT:**

“1 - 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 colectivas, o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.

(...)

11- A administração tributária poderá rectificar oficiosamente o domicílio fiscal dos sujeitos passivos se tal decorrer dos elementos ao seu dispor. (...)”

iv. **Artigo 43.º, n.º 1, da LGT:**

“1 - São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

v. **Artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT:**

“1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

vi. **Artigo 78.º, n.º 1, da LGT:**

“1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa

e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”

vii. **Artigo 12.º - A, do Código do IRS:**

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

a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;

b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015;

c) Tenham a sua situação tributária regularizada.

2 - Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.”

viii. **Artigo 13.º, n.º 8, do Código do IRS:**

“8 - A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.”

ix. **Artigo 15.º, do Código do IRS:**

“1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

3 - O disposto nos números anteriores aplica-se aos casos de residência parcial previstos nos n.ºs 3 e 4 do artigo seguinte, relativamente a cada um dos estatutos de residência”

x. **Artigo 16.º n.º 1, do Código do IRS:**

“1 - 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 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”.

xi. **Artigo 4.º n.ºs 1 e 2, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Angola:**

“1 — Para efeitos da presente Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de incorporação, local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica -se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita a imposto nesse Estado apenas em relação ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.

2 — Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como se segue: a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais); b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permaneça habitualmente; c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que seja nacional; d) Se for nacional de ambos os Estados, ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.”

§2 Ordem do conhecimento dos vícios

70. Tendo presente o *thema decidendum* anteriormente descrito, cumpre fixar a ordem de conhecimento dos vícios.
71. Uma vez que o Requerente não invocou vícios que impliquem uma eventual declaração de inexistência ou nulidade dos actos de liquidação impugnados, será seguida na decisão arbitral a ordem de vícios indicada pelo Requerente no pedido arbitral, em conformidade com o disposto no artigo 124.º, do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT.

§3 Vício de falta de fundamentação

72. O Requerente começa por imputar aos actos de liquidação de IRS postos em crise, bem como ao despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, um vício de falta de

fundamentação, na medida em que não lhe foi possível percepcionar o *iter* cognitivo percorrido pela Requerida para alcançar a sua tomada de decisão

73. Daí que, segundo o Requerente, os actos de liquidação postos em crise não podem subsistir na ordem jurídica em resultado dessa falta de fundamentação, sendo os mesmos anuláveis em resultado desse vício.
74. Já a Requerida considera que estes actos de liquidação e a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa estão devida e legalmente fundamentados, tendo o Requerente ficado esclarecido das razões subjacentes aos moldes como aquela agiu.

Vejamos,

75. Segundo o artigo 268.º, da CRP, os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível que permita aos seus destinatários conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas.
76. Tal dever é concretizado, no Direito Fiscal, pelo n.º 1 do artigo 77.º da LGT, o qual prevê que “[a] *decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*”.
77. Conforme vêm entendendo de forma uniforme a respeito deste instituto os tribunais superiores e em particular, o STA, nomeadamente no acórdão proferido em 02.02.2022, no processo n.º 03014/11.1BEPRT, tem expresso o seguinte: “*No contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99.º e segs. do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade*

do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer estas sejam por ele eleitas, quer sejam invocados a posteriori”.

78. É seguro, pois, concluir que a função e finalidade da fundamentação de qualquer decisão em matéria tributária, é a de dar a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, e nessa base poder formar um juízo de conformação ou não quanto ao sentido da decisão.
79. Tal pressupõe que a fundamentação relevante integre aqueles que foram os elementos externalizados junto do contribuinte, aquando da notificação da decisão em causa.
80. Ora, no presente caso, constata-se que o Requerente demonstrou, ainda no âmbito do procedimento tributário – designadamente em sede de pedido de revisão oficiosa de actos tributários – e agora no decurso destes autos, conhecer e compreender perfeitamente o *iter* cognoscitivo subjacente à tomada de decisão da Requerida agir nos termos em que o fez.
81. Não obstante, mesmo que eventualmente existissem vícios quanto à fundamentação dos actos de liquidação contestados, os mesmos sempre se considerariam sanados, já que a função subjacente ao dever de fundamentação foi integralmente cumprida.
82. Isto na medida em que o Requerente, colocado na posição do destinatário médio, conseguiu compreender as razões de facto e de Direito nas quais a Requerida baseou a sua decisão, tendo assim tido a possibilidade de se conformar com o teor dos actos ou de os contestar, conforme veio a suceder.
83. Aliás, a circunstância de o Requerente, no âmbito da apresentação do seu pedido de revisão oficiosa de actos tributários e, agora, com o seu pedido de pronúncia arbitral, incidir a sua argumentação em torno do seu estatuto como (não) residente para efeitos

fiscais no ano de 2017, demonstram que aquele tinha (e tem) um perfeito conhecimento da motivação que presidiu aos actos de liquidação por si contestados e à decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que lhes é superveniente.

84. Neste preciso sentido referem Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que *“deverá ter-se em conta que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu correctamente do seu alcance.”* (in Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 3.^a edição, Vislis, 2003, pp. 381-382).
85. Conclui-se que a fundamentação dos actos de liquidação contestados, bem como da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, cumpriu com os requisitos exigidos nos termos dos artigos 268.º, da CRP, e 77.º, da LGT, motivo pelo qual se julga improcedente este vício invocado pelo Requerente.

§4 Do regime fiscal aplicável a ex-residentes

86. Apreciada a questão da fundamentação subjacente aos actos de liquidação de IRS impugnados, cumpre agora a analisar a legalidade dos mesmos à luz da eventual sujeição ao Requerente ao regime fiscal aplicável a ex-residentes, previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS.
87. Esta norma foi introduzida pela Lei de Orçamento do Estado do Estado para 2019 (Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro, ou “LOE 2019”) e instituiu o designado *“Programa Regressar”*, o qual se destinava a promover o regresso a território nacional de sujeitos passivos de IRS que, tendo aqui residido no passado, tivessem alterado a sua residência fiscal para o exterior.

88. De acordo com esta norma, na redacção vigente à data dos factos, este regime destina-se a sujeitos passivos que:
- Se tornem fiscalmente residentes em Portugal nos anos de 2019 ou 2020;
 - Tenham sido residentes em território português até 31 de Dezembro de 2015;
 - Não tenham sido considerados residentes neste território nos três anos anteriores ao estabelecimento da residência;
 - Tenham a sua situação tributária regularizada;
 - Não tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.
89. Aos sujeitos passivos que cumprissem todos estes requisitos era concedido um benefício fiscal, sob a forma de uma exclusão de tributação de 50% em sede de IRS dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais auferidos por aqueles.
90. O artigo 259.º, da LOE 2019, definiu que o regime então instituído se aplicaria transitoriamente ao primeiro ano em que o sujeito passivo reunisse as condições objectivas acima enunciadas, ou seja, o primeiro ano de aplicação (2019 ou 2020) seria aquele em que o sujeito passivo fosse considerado residente para efeitos fiscais em Portugal, bem como aos 4 anos seguintes.
91. Tendo presente este breve enquadramento, a apreciação da legalidade dos actos de liquidação de IRS referentes aos anos compreendidos entre 2020 e 2022 questionados pelo Requerente estará dependente do juízo que se vier a formar em relação ao cumprimento por parte deste de todas as condições anteriormente mencionadas.
92. Ora, tendo presente a matéria de facto dada como provada, como não provada e as posições que ambas as partes tiveram a oportunidade de assumir nestes autos, é tido como

pacífico que o Requerente tornou-se residente para efeitos fiscais em Portugal, no ano de 2020; foi residente para efeitos fiscais neste território até 31 de Dezembro de 2015 e não solicitou a sua inscrição como residente não habitual neste país.

93. Também não ficou demonstrado nos autos que o Requerente não tivesse a sua situação tributária regularizada em Portugal.
94. Nesse sentido, o único ponto de discórdia existente entre o Requerente e a Requerida diz respeito ao cumprimento por parte daquele do requisito, de não ser considerado residente para efeitos fiscais em território português nos três anos anteriores ao (re)estabelecimento, em 2020, da sua residência fiscal.
95. Mais especificamente, dado que nem Requerente, nem Requerida, discordam que aquele foi qualificado como não residente para efeitos fiscais nos anos de 2018 e 2019...
96. ... o único foco de discussão havido entre ambas as partes centra-se no estatuto que aquele teve em Portugal durante o ano de 2017: segundo o Requerente, foi não residente para efeitos fiscais em Portugal; para a Requerida foi residente para efeitos fiscais neste território.
97. Nesse sentido, a questão que cumpre verdadeiramente a este Tribunal apreciar remete para o estatuto – residente ou não para efeitos fiscais em Portugal – em que o Requerente deve estar enquadrado, por referência ao ano de 2017.
98. O juízo que se fizer em relação a este estatuto do Requerente naquele ano determinará se o Requerente cumpria (ou não) na íntegra os requisitos materiais previstos no artigo 12.º-A, do Código do IRS, e, conseqüentemente, se os actos de liquidação de IRS postos em cheque aferem de algum vício de lei que venha a determinar a respectiva anulabilidade.

99. Cumpre, pois, analisar as regras presentes no Código de IRS que determinam quem deve ser considerado residente para efeitos fiscais em Portugal.

§5 Do conceito de “residência fiscal”

100. O conceito de “residência fiscal” presente no artigo 16.º, do Código do IRS, é um conceito jurídico pelo que é à luz das normas aí previstas e das regras de interpretação que lhes são aplicáveis que ter-se-á de aferir o estatuto do Requerente como residente ou não para efeitos fiscais em Portugal durante o ano de 2017.
101. Ora, à luz do critério previsto na alínea a) do n.º 1 daquele artigo do Código do IRS, decorre da matéria de facto que o Requerente, em 2017, não permaneceu em Portugal por um período superior a 183 dias.
102. Logo, não cumpriu a condição prevista na alínea a) daquele artigo, por referência ao ano cível de 2017.
103. Conforme explicita o Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”), no acórdão de 11.01.2024, no processo n.º 744/08.9 BELRS, *“I- Resultando provado que, durante o ano em causa, o Impugnante permaneceu 180 dias em território nacional, está demonstrado que tal permanência não excedeu 183 dias. II- Atento o referido em I. e o disposto no art.º 16.º do CIRS, o Impugnante, no mencionado período, era, face à lei interna, não residente em território português, devendo ser tributado como tal”*.
104. Em relação ao critério constante da alínea b) do n.º 1 daquele artigo do Código do IRS – manutenção pelo Requerente de habitação com a intenção de a manter e ocupar como sua residência habitual - decorre da matéria de facto que essa condição também não resultou demonstrada por referência ao ano de 2017.

105. A este respeito, sublinhe-se que a circunstância de o Requerente ser proprietário de um imóvel para fins habitacionais em Portugal, nomeadamente durante aquele ano, é distinta do conceito de “*residência fiscal*” para efeitos de IRS e não consubstancia uma qualquer presunção de que o Requerente tinha a sua residência fiscal naquela morada.
106. Isso mesmo é afirmado pelo TCAS, no acórdão de 08.07.2021, no processo n.º 803/05.0BESNT, ao expressar que “[s]aber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência”...
107. ...e reiterado pelo STA, no acórdão de 27.10.2010, proferido no processo n.º 0462/10, nos seguintes moldes: “*é irrelevante, para efeitos de determinação da residência convencional do Impugnante (...), a manutenção do seu domicílio fiscal em Portugal e o facto de aí conservar casa destinada à habitação*”.
108. Também é certo que o Requerente não se subsume a nenhuma das circunstâncias enunciadas nas alíneas c) e d) daquele artigo do Código do IRS, pelo que as mesmas não serão aqui objecto de ponderação.
109. Numa outra perspectiva, tendo presente o disposto no artigo 13.º, n.º 8, do Código do IRS, a situação pessoal do Requerente relevante, para efeitos de tributação, terá de ser verificada por referência ao último dia do ano a que o IRS respeita, ou seja, e no que releva para efeitos da presente análise, por referência ao dia 31 de Dezembro de 2017.
110. Isso mesmo resulta da decisão arbitral datada de 16.07.2025, proferida no processo n.º 1083/2024-T, quando se afirma que “*para a condição de residente fiscal se verificar, nos termos do n.º 8 do artigo 13.º do Código do IRS, e para efeitos do regime do seu artigo*

12.º-A, a situação relevante do contribuinte é a que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeita”.

111. Ora, naquela data, a situação pessoal do Requerente fiscalmente relevante reflectia que o mesmo não era residente em Portugal.
112. Complementarmente ao raciocínio que se vem delineando, não se se afigura que o critério de “*residência fiscal*” constante do artigo 12.º-A, do Código do IRS, seja mais exigente do que os critérios estabelecidos no artigo 16.º, deste Código, para firmar o estatuto de um sujeito passivo como (não) residente para efeitos fiscais em Portugal.
113. Como tal, não decorre do artigo que instituiu o “*Programa Regressar*” a exigência de uma total ou absoluta ausência física de um determinado sujeito passivo em Portugal, durante os três anos anteriores ao seu regresso a Portugal.
114. Isso mesmo foi expresso na declaração de voto constante da decisão arbitral proferida em 30.01.2023, no processo n.º 202/2022-T, nos seguintes termos:

*“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.» (com negritos nossos).

115. Idêntico entendimento foi perfilhado na decisão arbitral proferida em 24.01.2024, no processo n.º 603/2023-T, quando se clarifica 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” (com negrito no próprio texto).
116. Todos estes indicadores são, por si só, conducentes ao entendimento de que o Requerente deve ser enquadrado como não residente para efeitos fiscais em Portugal durante o ano de 2017.
117. Mas, se dúvidas houvesse, as mesmas sempre deverão ser consideradas desfeitas tendo presente que o Requerente juntou aos autos:
- a. um “*Atestado de Residência Fiscal*” emitido pela Administração Geral Tributária Angolana, o qual enuncia que o Requerente “*cumpriu com as suas obrigações fiscais nos anos 2017, 2018, 2019, e no ano 2020, até ao dia 31 de Março, tendo pago o IRT (Imposto sobre Rendimento do Trabalho), como residente fiscal em Angola, pelos rendimentos auferidos nos anos indicados*”; e

- b. uma “*Declaração*” emitida pelo Banco E..., S.A., onde este declara que o Requerente “*exerceu a função de Director Executivo no Conselho de Administração entre os dias 1 de Janeiro de 2017 e 31 de Março de 2020*” e que “*durante todo esse período o Banco, colocou à disposição [do Requerente] um imóvel para efeitos de habitação e residência, sito na Avenida (...) Luanda*”.
118. Documentos esses cujo respectivo teor a Requerida não reputou como falso nem tampouco pôs em causa a respectiva autenticidade.
119. Sem prejuízo do acima exposto, há ainda que ter presente que a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS aborda o tema da permanência em território português tendo em conta “*qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa*”.
120. E, de facto, do ponto de vista cadastral, o Requerente foi residente para efeitos fiscais em Portugal nos primeiros dois meses de 2017, já que só efectivou a alteração da morada associada ao seu cartão de cidadão em 1 de Março de 2017.
121. Aliás, por essa razão – ainda que eventualmente, por lapso – o Requerente apresentou uma declaração de rendimentos alusiva àquele período nessa qualidade.
122. Esta circunstância poderia tornar defensável a tese de que, naquele “*período de 12 meses*” iniciado em 2016 e findo em 2017, o Requerente permaneceu neste território mais de 183 dias e, por conseguinte, o mesmo deveria ser enquadrado como residente para efeitos fiscais, também no ano de 2017.
123. Porém, não se subscreve essa tese pelas seguintes razões.

124. Em primeiro lugar, o Requerente submeteu, perante a Requerida, um pedido de correcção da sua situação cadastral, de modo a que a data de produção de efeitos da alteração da morada ocorrida em 1 de Março de 2017 produzisse efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 2017.
125. A circunstância de a Requerida ter julgado improcedente tal pedido – ignorando, para o efeito, o “*Atestado de Residência Fiscal*” emitido pela Administração Geral Tributária Angolana – é algo não pode ser apreciado em desfavor do Requerente.
126. Acresce que, conforme explica o TCAS, no acórdão de 11.11.2021, no processo n.º 2369/09.7BELRS, a informação constante do cadastro fiscal de um sujeito passivo não se afigura, sequer, decisiva, já que tal “*fundamento (...), nos termos já assinalados, não é de molde a afastar a prova produzida e que resulta da própria troca de informações efetuada*”.
127. Em segundo lugar, essa tese contraria precisamente a documentação carreada para os autos pelo Requerente....
128. ...documentação essa que, de resto, a própria Requerida já havia tido acesso e que, querendo, poderia – se assim julgasse pertinente – desenvolver as iniciativas tidas por necessárias para – nomeadamente junto da Administração Geral Tributária Angolana – confirmar, contestar ou até mesmo impugnar essa mesma prova.

129. Ora, nada decorre dos autos que a Requerida tenha recorrido a qualquer iniciativa junto da Administração Geral Tributária Angolana que visasse – dando cumprimento ao ónus de prova a que está adstrita ao abrigo do artigo 74.º, n.º 1, da LGT – questionar a veracidade, autenticidade ou precisão daquela prova documental carreada para os autos pelo Requerente.
130. Recorrendo-se aqui às palavras constantes da decisão arbitral proferida em 27 de Setembro de 2024, no processo n.º 85/2024-T, *“contrariamente ao propugnado pela AT, constitui nosso entendimento que o Requerente logrou demonstrar que, à luz do disposto no artigo 16.º, n.ºs 1, alíneas a) e b), e 2, do Código do IRS, não pode ser considerado residente em território português no anos de (...); com efeito, as declarações de parte do Requerente e os documentos n.ºs (...) afiguram-se-nos substrato probatório apto e suficiente para sustentar a referida factualidade que resultou comprovada”*.
131. Acrescenta-se nessa mesma decisão arbitral, citando outras duas (proferidas nos processo n.º 36/2022-T e 101/2022-T), o seguinte:
- “(…), importa aqui principiar por sublinhar que a circunstância de o Requerente não ter comunicado à AT nem a mudança do seu domicílio fiscal, nem a alteração do seu estatuto de residência (...), não pode fundar qualquer tributação, nem pode substituir-se às regras que definem a residência fiscal. A “ineficácia” da mudança de domicílio – repare-se que se diz “domicílio” e não “residência” – referida no artigo 19.º, n.º 4, da LGT não tem, por si só, o alcance de converter o contribuinte em residente para efeitos fiscais, se o mesmo fizer prova em sentido contrário; (...).*
- Não tem assim razão a Requerida quando afirma que a prova da residência fiscal do Requerente, no ano de 2017, teria de ser feita através de um “certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais do Reino Unido nos termos do art. 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país”, (...); **trata-se de um argumento absolutamente***

formalista e carecido de respaldo legal, pois inexiste qualquer norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal, designadamente exigindo a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país. (...)

Por outro lado, também entendemos que (...) apenas o preenchimento dos pressupostos de cada um dos critérios de residência fiscal decorrentes do artigo 16.º do Código do IRS, maxime das alíneas a) e b) do seu n.º 1, permite que uma pessoa seja considerada residente fiscal em Portugal; ou seja, a mera declaração do sujeito passivo não tem a virtualidade de determinar, seja em que sentido for, a sua residência fiscal ou, visto doutra perspetiva, um erro declarativo (...) não é suscetível de transformar/alterar, seja em que sentido for, uma situação factual subjacente que resulte comprovada.”

No mesmo sentido, na decisão arbitral proferida no processo n.º 101/2023-T decidiu-se o seguinte: “Não existe qualquer norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal, designadamente exigindo a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país.” (com negritos nossos).

132. Em terceiro lugar não se afigura decisivo, para efeitos de determinação do estatuto de residência fiscal do Requerente, que este tenha apresentado uma declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS alusiva ao período de Janeiro e Fevereiro de 2017.
133. Isso mesmo é, de resto, bem sublinhado na decisão arbitral de 05.03.2025, proferida no processo n.º 952/2024-T, ao arguir-se que “[o] **facto de ter sido apresentada uma declaração de IRS, relativa ao ano de 2017, onde o Requerente consta como residente fiscal em Portugal, em nada altera esta conclusão. A residência fiscal é determinada à luz de critérios especificamente previstos no artigo 16.º do CIRS1, sendo que a entrega da declaração de IRS como residente não é um desses critérios. É certo que tal facto poderá constituir um indício de residência fiscal em Portugal mas é, igualmente,**

verdade que esse indício foi afastado pelo Requerente quando solicitou a alteração retroativa do seu estatuto de residência” (com negritos nossos).

134. Dir-se-á, de resto, que a exemplo do que decorre da decisão arbitral ora citada, há que respeitar o princípio do primado da substância sobre a forma e, nesse sentido, há que rejeitar o aproveitamento que a Requerida faz de uma mera formalidade (de cariz declarativo) para desconsiderar a efectiva realidade em torno da situação pessoal do Requerente.
135. Em quarto lugar, mesmo que se concebesse um cenário em que, por referência ao ano de 2017, o Requerente pudesse ser, em simultâneo, qualificado como residente para efeitos fiscais em Portugal e em Angola...
136. ... sempre se dirá que esse potencial conflito de dupla residência é resolúvel à luz da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Angola, a qual prevalece sobre o direito interno ordinário, em face do disposto no artigo 8.º, da CRP.
137. Ora, por força do disposto nos artigos 4.º, n.ºs 1 e 2, desta Convenção, o Requerente sempre será considerado, por referência ao ano de 2017, residente para efeitos fiscais em Angola, por aí se situar o seu centro de interesses vitais, e, conseqüente e inevitavelmente, terá de ser enquadrado como não residente para efeitos fiscais em Portugal.
138. Acresce que, conforme decorre da prova documental constante dos autos e, em particular do já mencionado “*Atestado de Residência Fiscal*” emitido pelas autoridades fiscais Angolanas, sendo o Requerente residente fiscal em Angola no ano de 2017 (e, também, nos anos de 2018 e 2019, pelo menos), aí cumprido com as suas obrigações fiscais e aí

pago os seus impostos, ficou cabalmente provada a residência fiscal neste país, naquele ano.

139. É também esse o sentido em que aponta a decisão arbitral de 06.11.2025, proferida no processo n.º 189/2025-T, ao referir que “*No caso concreto, no ano de (...), 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 (...) para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital*” (com negritos nossos).

140. Seguindo idêntico diapasão, assinala a decisão arbitral proferida em 15.04.2024, no processo n.º 609/2023-T que “*nada impede que um contribuinte possa provar a sua residência fiscal num determinado país para efeitos do n.º 1 do artigo 4.º do ADT Portugal/(...), através de outros meios de prova para além de um certificado de residência fiscal.*

Posição esta que tem sido acolhida na jurisprudência dos Tribunais Superiores e do CAAD. Veja-se a título meramente exemplificativo: Acórdão do TCAS, de 11.11.2021, proferido no processo n.º 2369/09.7BELRS e Acórdão do TCAS, de 08.07.2021, proferido no processo n.º 803/05.0BESNT quanto ao Tribunal Central Administrativo Sul e processos n.º 36/2022-T, 63/2022-T do CAAD.

No caso concreto dos autos é convicção deste Tribunal, face à prova produzida, que o Requerente mudou-se efectivamente para o (...) no início do ano de 2017.

Em qualquer dos casos, o documento apresentado pelas autoridades (...), apesar de não se tratar de um verdadeiro certificado de residência fiscal, oferece credibilidade suficiente para demonstrar que o Requerente permaneceu no (...), ao atestar que o mesmo foi residente para efeitos fiscais entre (...) e 31 de Dezembro de 2017.

*a prova da residência fiscal é decisiva neste ponto, dado que **a aplicação das regras de desempate (tie-breaker rule) nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do mesmo convénio, apenas tem aplicação se a pessoa em causa for considerada residente fiscal em ambos os Estados, de acordo com legislação interna, o que nem foi o caso dos autos***” (com negritos nossos).

141. Por tudo o acima exposto, concluindo-se pela não residência para efeitos fiscais em Portugal, nomeada e particularmente, durante o ano de 2017, e não sendo questionado o cumprimento dos demais requisitos associados ao “*Programa Regressar*” por parte do Requerente, sempre deverá o pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, com todas as consequências daí advenientes.

§6 Reembolso do imposto indevidamente pago e pagamento de juros indemnizatórios

142. Em virtude da procedência do pedido de pronúncia arbitral, impõe-se à Requerida que haja lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago pelo Requerente, no montante de € 105.068,68, em conformidade com o disposto no dos artigos 24.º, do RJAT, e 100.º, da LGT, aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”.
143. Sobre este montante, peticionou o Requerente ainda o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, da LGT.
144. O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios regulado neste artigo da LGT estabelece o seguinte:
- “1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*
- d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.*

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas”.

145. Assim, o direito a juros indemnizatórios, consagrado neste artigo da LGT, tem como pressuposto que se apure, designadamente em impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços da Requerida de que resulte pagamento da dívida (pelo Requerente, neste caso) em montante superior ao legalmente devido.

146. O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral resulta ainda do disposto no artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, quando estipula que “é devido o pagamento de

juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

147. Mas, para que a Requerida possa ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, necessário é que, como se referiu, o mesmo resulte de erro imputável aos seus serviços.
148. Erro esse que se considera verificado nos presentes autos, considerando que os actos tributários aqui contestados e julgados ilegais (actos de liquidação de imposto) são da autoria da Requerida (assim como é a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que lhes sucedeu) e que o erro de Direito de que o mesmo padece, no presente caso, é-lhe unicamente imputável.
149. O Pleno do STA uniformizou jurisprudência, especificamente para os casos de contestação da legalidade de actos de liquidação através do procedimento de revisão oficiosa, no acórdão de 29.06.2022, proferido no processo n.º 93/21.7BALSB, nos seguintes termos:
- “Pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cfr. art.º 78, n.º 1, da L.G.T.) e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do art.º 43, n.ºs 1 e 3, al. c), da L.G.T., mais não relevando o facto de a A. Fiscal o ter decidido, embora indeferindo, em período inferior a um ano.”.*
150. Tratando-se de jurisprudência uniformizada, – a que este Tribunal Arbitral adere com base no disposto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil –, conclui-se serem devidos ao Requerente juros indemnizatórios, a partir de um ano após a data da apresentação do pedido de revisão oficiosa ou seja, a partir de 30 de Setembro de 2025, até à data do processamento da respectiva nota de crédito, por força do disposto no artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, nos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 100.º, da LGT, e no artigo 61.º, n.º 5, do CPPT.

151. Os juros indemnizatórios deverão ser contados, durante o período temporal acima enunciado, com base no montante de € 105.068,68, 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.

DA DECISÃO

152. Em face do exposto, decide-se julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Julgar oficiosamente procedente a excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido de condenação da Requerida a que os actos de liquidação de IRS contestados sejam “*SUBSTITUÍD[O]S POR OUTRAS LIQUIDAÇÕES DE IRS EM QUE OS RENDIMENTOS AUFERIDOS PELO REQUERENTE SEJAM QUALIFICADOS E TRIBUTADOS DE ACORDO COM O REGIME FISCAL APLICÁVEL AOS EX-RESIDENTES, NOS TERMOS PREVISTOS NO ARTIGO 12.º-A DO CÓDIGO DO IRS*”, absolvendo-se consequentemente a Requerida desta parte da instância arbitral;
- b) Julgar improcedentes as excepções dilatórias de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar os actos de liquidação de IRS impugnados e de inimpugnabilidade dos actos arguidas pela Requerida;
- c) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente e, em consequência, declarar a ilegalidade e a anulação dos actos de liquidação de IRS n.º 2021..., referente ao período de 01.01.2020 a 30.04.2020, no montante de € 745,96; n.º 2024..., referente ao período de 01.05.2020 a 31.12.2020, no montante de € 21.360,95; n.º 2023..., referente ao ano de 2021, no montante de € 37.327,66; e n.º 2024..., referente ao ano de 2022, no montante de € 45.634,11, e, também, em consequência declarar a ilegalidade e a anulação da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa de actos tributários apresentado pelo Requerente;

- d) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de € 105.068,68, e condenar a Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios calculados à taxa legal supletiva, sobre a importância a reembolsar, a partir de 30 de Setembro de 2025, até à data da emissão da correspondente nota de crédito, na qual serão incluídos; e
- e) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

153. De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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, fixa-se ao processo o valor de € 105.068,68 (cento e cinco mil, sessenta e oito euros e sessenta e oito cêntimos) por ter sido esse o valor económico dado à presente acção arbitral e não contestado.

CUSTAS

154. Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Lisboa, 23 de Fevereiro de 2026

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Árbitra Presidente e Relatora)

Nina Aguiar (vencida)
(Árbitra vogal)

Rita Guerra Alves
(Árbitra vogal)

Voto de vencida

Votei vencida a decisão sufragada pela maioria do tribunal no presente acórdão, pelas razões que em seguida passo a expor sucintamente.

De acordo com o artigo 12.º-A do CIRS (na redação à data dos factos controvertidos), constituía requisito para um sujeito passivo poder acolher-se ao respetivo regime:

a) Não ter sido considerado residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;

Como se diz no acórdão, a questão está em saber se, para efeitos de aplicação do artigo 12.º-A, o Requerente deve ser considerado residente, ou não residente, *nos três anos que antecedem o ano do seu regresso a Portugal* – o ano 2020.

A primeira questão que se coloca é a de saber se, por “três anos”, a lei se refere a anos civis – que neste caso seriam 2017, 2018 e 2019 – ou ao período de 36 meses anteriores ao regresso. Entendo que a lei se refere a anos civis, pois, se fosse outro o significado pretendido pelo legislador, este – à semelhança do que acontece com a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º CIRS – teria utilizado uma expressão adequada, como “nos 36 meses precedentes”.

Note-se que, neste aspecto, não divergimos do texto do acórdão.

Ficando assim assente que está em causa saber se o Requerente é considerado residente em Portugal no ano civil (e fiscal) de 2017, aplica-se aqui a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

É, fundamentalmente, quanto à interpretação desta norma, e, sobretudo, quanto à sua aplicação ao caso concreto (mas nisto consiste, precisamente, a interpretação), que divergimos da posição vencedora.

Anteriormente a 31.12.2014, a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º dizia que “[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”.

Claramente, o requisito da permanência por mais de 183 dias era aferido por referência ao ano civil. Era no período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de um qualquer ano N, que tinha de se verificar a permanência por mais de 183 dias.

Com a lei n.º 82-E/2014, de 31/12, a mesma norma passou a dizer que “[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”.

Agora, o que interessa é que em *qualquer* período de 12 meses, se verifique a permanência por mais de 183 dias.

O ano fiscal, o ano para o qual queremos determinar a residência, não deixou de coincidir com o ano civil – o que aliás, é expresso no artigo 143.º CIRS, mas resulta da própria alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º

Se eu pretendo saber se um determinado sujeito passivo é residente fiscal em Portugal no ano fiscal de 2017, eu tenho de perguntar se, num período *qualquer* de doze meses, que iniciou ou terminou em 2017, ele permaneceu em território português mais de 183 dias.

Ora, se eu tomar o período de, por exemplo, 31 de janeiro de 2016 a 31 de janeiro de 2017, eu tenho:

- i) Um período de doze meses;
- ii) Que *termina* no ano fiscal (2017) para o qual eu quero determinar residência;
- iii) O sujeito passivo, nesse período de doze meses, permaneceu mais de 183 dias em território português.

Logo, o sujeito passivo é residente em Portugal no ano fiscal de 2017.

Ao mesmo tempo que modificou a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º, a lei introduziu a figura da *residência parcial* (prevista nos números 3 e 4 do artigo 16.º), precisamente como contraponto a esta nova forma de aferição da permanência.

Deste modo, se o sujeito passivo terminou a sua permanência em 28 de fevereiro de 2017, ele pode considerar-se residente parcial no ano fiscal de 2017 (n.º 14 do artigo 16.º).

Parece-nos que é esta a posição defendida também por Manuel Faustino (*Sobre a reforma do IRS. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, a.7 n.4 (Inverno 2014)*), quando coloca a questão nos seguintes termos:

“E se ele regressar ao Estado de Origem em 28 de fevereiro do ano N+1 pode igualmente ser considerado residente relativamente ao período compreendido entre 1 de janeiro e 28 de fevereiro do ano n+1? Parece-nos que não. Mas se ele apenas regressar ao Estado de origem em 1 de junho do ano n+1? Nesta data já se terão completado os 183 dias de permanência em território português e este indivíduo deverá ser considerado residente no ano N relativamente ao período de 1 de outubro a 31 de dezembro e também quanto ao período de 1 de janeiro a 31 de maio do ano N+1”.

Considerar, como faz o acórdão, que era necessário, para ser considerado residente em Portugal no ano fiscal de 2017, que o Requerente tivesse permanecido, *nesse ano civil*, por um período superior a 183 dias, corresponde a uma interpretação que não tem na letra da lei o mínimo de correspondência verbal, exigido pelo n.º 2 do artigo 9.º do CC.

Não consideramos relevante que o sujeito passivo tenha ou não residência fiscal em Angola no ano de 2017, pois a residência fiscal em Portugal não se determina de acordo com a residência fiscal em Angola ou em qualquer outro Estado. A prova da residência fiscal em Angola não acarreta a não residência fiscal em Portugal.

Por fim, também não consideramos que, no caso, haja qualquer conflito de dupla residência, uma vez que não está uma situação de tributação internacional, pelo que também não está em causa a repartição do poder de tributar. Não estando em causa uma situação de tributação

internacional (de repartição do poder de tributar), a Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Angola não é aplicável.

Nina Aguiar