CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 169/2026-T

Tema: IRS. Regime fiscal aplicável a ex-residentes (artigo 12.º-A do CIRS). Residência no primeiro dos três anos anteriores ao regresso (artigo 16.º do CIRS). Acórdão uniformizador do STA n.º 12/2026.

SUMÁRIO:

1. **O conceito de residência relevante para a condição prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do Código do IRS é o fixado pelo artigo 16.º do mesmo Código, como uniformizou o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 29 de abril de 2026, processo n.º 0214/25.0BALSB.**

2. **Fundando a Autoridade Tributária e Aduaneira a recusa do regime na qualificação do sujeito passivo como residente num dos três anos anteriores ao do regresso, cabe-lhe demonstrar que, nesse ano, se verificava algum dos critérios do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, como exigiu o acórdão uniformizador, não bastando, para o efeito, a data a partir da qual o cadastro regista a não residência, a qualificação feita pelo próprio sujeito passivo na declaração de rendimentos ou a declaração, pela entidade pagadora, de rendimentos pagos nesse ano.**

3. **Os n.ºs 3 e 4 do artigo 16.º do Código do IRS regulam o momento em que se adquire e se perde a qualidade de residente e pressupõem o preenchimento, no ano em causa, de algum dos critérios do n.º 1, pelo que não permitem, por si, qualificar o sujeito passivo como residente, no ano da saída, relativamente ao qual tal não se demonstre.**

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Bruno Ferraz Monteiro, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular no processo identificado em epígrafe, constituído em 28 de abril de 2026, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º..., residente em Lisboa (**Requerente**), veio requerer a constituição de tribunal arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA), em que é demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (**Requerida** ou **AT**), nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).

O Requerente reage contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2025 ..., relativa ao ano de 2024, com o valor a pagar de € 2.236,98, mantida pela decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025..., que junta como documento n.º 6.

O Requerente peticiona a declaração de ilegalidade e a anulação daquela liquidação *"na parte em que não excluiu de tributação 50% dos rendimentos auferidos pelo Requerente no ano de 2023"*, aplicando-se o regime previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS (CIRS).

O fundamento do pedido é, em síntese, o que se expõe de seguida.

O Requerente alega que celebrou contrato de trabalho com uma empresa sediada na Bélgica, que nesse país fixou a sua residência habitual e o centro dos seus interesses, que aí residiu entre 9 de janeiro de 2020 e 3 de outubro de 2023 e que aí apresentou as suas declarações de rendimentos, tendo regressado a Portugal em outubro de 2023.

Refere que, na declaração modelo 3 de IRS relativa a 2024, preencheu o quadro 4E do anexo A, destinado ao regime fiscal aplicável a ex-residentes, e que a declaração não foi validada, com o erro central Z10, *"Regime Fiscal ex-residente não permitido - residente em PT nos*

últimos 3 exercícios", tendo sido validada depois sem a opção pelo regime e tributados os rendimentos na totalidade.

Sustenta que o único requisito que a AT considera não preenchido é o da alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS, por o ter qualificado como residente em 2020 apenas por ter indicado, por lapso, essa qualidade na declaração de rendimentos desse ano; que a residência se afere pelos critérios do artigo 16.º do CIRS, nenhum dos quais preenchia nos anos de 2020, 2021 e 2022; que o domicílio fiscal não se confunde com a residência; que a própria AT o considera, no cadastro, residente na Bélgica desde 30 de janeiro de 2020; e que a AT violou o princípio do inquisitório ao não indagar dos pressupostos do artigo 16.º. Convoca ainda o artigo 4.º da Convenção entre Portugal e a Bélgica para evitar a dupla tributação e invoca, em especial, a Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 1258/2024-T, de 3 de outubro de 2025, que, quanto ao IRS de 2023 do próprio Requerente, anulou a liquidação por entender aplicável o regime do artigo 12.º-A do CIRS.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 18 de fevereiro de 2026 e automaticamente notificado à AT.

O Requerente não designou árbitro. Por o valor do pedido não ultrapassar duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, o tribunal funciona com árbitro singular, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), do RJAT. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram notificadas da designação em 8 de abril de 2026, à qual não opuseram recusa, e o Tribunal Arbitral ficou constituído em 28 de abril de 2026, em conformidade com o preceituado nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Por despacho de 6 de maio de 2026, notificado às Partes em 7 de maio de 2026, foi a AT notificada para apresentar resposta e remeter cópia do processo administrativo, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT. A AT apresentou a sua resposta em 11 de junho de 2026

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

e juntou o processo administrativo (PA) em 23 de junho de 2026, junção que foi notificada ao Requerente nessa data e sobre a qual este não se pronunciou.

A AT assinala que a referência do pedido ao ano de 2023 é um lapso, devendo ler-se 2024 (artigo 2.º da Resposta), e sustenta, em síntese, que, embora o Requerente tenha sido residente em Portugal antes de 31 de dezembro de 2019, não se verifica o requisito da não residência nos três anos anteriores ao regresso, por ter sido residente em território português no ano de 2020, ainda que parcialmente; que o Requerente entregou a declaração de rendimentos de 2020 como residente e que a entidade..., B..., S.A., declarou ter-lhe pago rendimentos de trabalho dependente nesse ano; que o próprio Requerente pediu que o cadastro passasse a registar a sua não residência apenas a partir de 30 de janeiro de 2020; que a declaração de rendimentos de 2020 foi liquidada ao abrigo do princípio da verdade declarativa; que, da conjugação da alínea b) do n.º 1 e dos n.ºs 3 e 4 do artigo 16.º do CIRS, resulta que foi residente em Portugal no ano de 2020, pelo menos durante o mês de janeiro, por nele dispor de habitação que era a sua residência habitual; que o legislador, não distinguindo, quis abranger qualquer residência, total ou parcial; que o ónus da prova da não residência cabe ao Requerente, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT); e que os três anos anteriores são anos civis, por força do artigo 143.º do CIRS, invocando as Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.ºs 202/2022-T, de 30 de janeiro de 2023, 740/2022-T, de 10 de outubro de 2023, e 220/2024-T, de 29 de outubro de 2024. Conclui pela improcedência do pedido e pela inexistência de direito a juros indemnizatórios.

Por despacho de 15 de outubro de 2026, o Tribunal, considerando que não foi requerida prova testemunhal e que as questões a decidir se encontram suficientemente debatidas nas peças processuais, dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a produção de alegações, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e da informalidade processuais [artigos 16.º, alínea c), e 29.º, n.º 2, do RJAT] e do artigo 113.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, indicou o dia 23 de outubro de 2026 para a prolação da decisão arbitral e advertiu o Requerente para

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

o pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O despacho foi notificado às Partes na mesma data, e o Requerente juntou aos autos, em 16 de outubro de 2026, o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente.

II. SANEAMENTO

Do objeto do processo

O pedido identifica apenas a liquidação, mas o PPA reage à decisão de indeferimento da reclamação graciosa, que junta e discute (artigos 12.º e 13.º do PPA), e é dessa notificação que decorre a tempestividade do pedido.

A própria AT identifica como objeto do processo a decisão de indeferimento e a liquidação (artigo 1.º da Resposta). Interpreta-se, assim, o pedido como dirigido à decisão de indeferimento da reclamação graciosa, ato de segundo grau que manteve a liquidação, e, mediatamente, à liquidação, na parte impugnada.

A referência do pedido aos rendimentos do ano de 2023 é um lapso manifesto, revelado pelo próprio contexto do PPA, que identifica a liquidação impugnada como respeitante ao ano de 2024 e discute a tributação dos rendimentos desse ano (artigos 8.º a 11.º do PPA), e como tal foi entendido pela AT (artigo 2.º da Resposta). Trata-se de erro de escrita revelado no contexto da peça, cuja retificação é admitida [artigo 249.º do Código Civil e artigo 146.º, n.º 1, do Código de Processo Civil (CPC), este aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT], e sobre o qual a AT se pronunciou, pelo que a retificação não afeta o contraditório. O pedido é, assim, apreciado como respeitando aos rendimentos auferidos em 2024, que, segundo a declaração e a liquidação, são rendimentos do trabalho dependente [alíneas i) e j) dos factos provados].

A reclamação graciosa foi apresentada em 8 de julho de 2025, nove dias antes da emissão da liquidação, contra o erro gerado aquando da submissão da declaração de rendimentos de 2024, que impediu a aplicação do regime fiscal aplicável a ex-residentes [alíneas i) a k) dos

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

factos provados]. Nos termos do artigo 140.º, n.º 2, do CIRS, em caso de erro na declaração de rendimentos, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, a apresentar no prazo de dois anos a contar do termo do prazo legal para a entrega da declaração, prazo que a reclamação respeitou.

A AT, já com a liquidação emitida e invocando o princípio da economia processual, apreciou a reclamação como dirigida à liquidação n.º 2025..., que identificou como seu objeto, considerou-a tempestiva ao abrigo daquele preceito e decidiu-a quanto ao mérito [alínea p) dos factos provados], e não invoca neste processo qualquer irregularidade a esse respeito. A decisão de indeferimento apreciou, assim, a legalidade da liquidação, e pode ser objeto de pedido de pronúncia arbitral [artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e artigo 97.º, n.º 1, alínea c), do CPPT].

Da tempestividade do pedido

O prazo para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral é de noventa dias, contado, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma, como é a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a partir da respetiva notificação [artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT].

A decisão de indeferimento foi notificada ao mandatário do Requerente por ofício de 9 de janeiro de 2026, remetido por carta registada aceite pelos CTT em 15 de janeiro de 2026 e entregue em 16 de janeiro de 2026 [alínea r) dos factos provados]. Nos termos do artigo 39.º, n.º 1, do CPPT, a notificação presume-se feita no terceiro dia posterior ao do registo ou no primeiro dia útil seguinte, quando esse dia não seja útil. O terceiro dia posterior ao registo foi domingo, 18 de janeiro de 2026, pelo que a notificação se presume feita na segunda-feira, 19 de janeiro de 2026.

O prazo conta-se de modo contínuo, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, do CPPT e do artigo 279.º, alínea b), do Código Civil, sem incluir o dia da notificação. O nonagésimo dia foi domingo, 19 de abril de 2026, pelo que o termo se transferiu para segunda-feira, 20 de abril de 2026 [artigo 20.º, n.º 1, do CPPT e artigo 279.º, alínea e), do Código Civil]. O pedido foi

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

apresentado em 17 de fevereiro de 2026, vigésimo nono dia do prazo, e é tempestivo. A entrega da carta em 16 de janeiro de 2026 não antecipa a data da notificação, uma vez que a presunção do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT só pode ser ilidida pelo notificado quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida (artigo 39.º, n.º 2, do CPPT). O pedido seria, de todo o modo, tempestivo se o prazo se contasse da entrega, caso em que terminaria em 16 de abril de 2026.

A circunstância de a reclamação graciosa, apresentada em 8 de julho de 2025, ter sido decidida depois de decorrido o prazo de quatro meses previsto no artigo 57.º, n.º 1, da LGT, e de o pedido de pronúncia arbitral ter sido apresentado mais de noventa dias depois da formação da presunção de indeferimento, não altera esta conclusão.

A presunção de indeferimento estabelecida no n.º 5 desse artigo opera *"para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial"*, isto é, como faculdade de reação conferida ao contribuinte perante o silêncio da AT, e não o priva de impugnar a decisão expressa que venha a ser proferida. Essa decisão é ato suscetível de impugnação autónoma [artigo 97.º, n.º 1, alínea c), do CPPT], e o prazo para a impugnar conta-se da respetiva notificação [artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT e artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT]. Neste sentido se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 2 de outubro de 2013, processo n.º 043/13, proferido num caso de reclamação graciosa de liquidação de IRS, segundo o qual, sendo *"posteriormente, proferida decisão na reclamação"*, o prazo para a impugnar se conta *"da notificação dessa decisão"*, então fixado no n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, entretanto revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro; com a revogação desse número, a decisão expressa ficou sujeita ao prazo geral da alínea e) do n.º 1 do mesmo artigo, igualmente contado da notificação.

Da competência do Tribunal e da regularidade da instância

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas exceções que obstem ao conhecimento do mérito.

III. QUESTÕES DECIDENDAS

Considerando as posições das Partes, as questões a decidir são as seguintes:

(i) Se a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, e a liquidação nela mantida, enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito e de facto, ao terem considerado o Requerente residente em território português no ano de 2020 e, por essa razão, não verificada a condição prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS;

(ii) Se os mesmos atos enfermam de vício por violação do princípio do inquisitório;

(iii) Se a solução é afetada pelo artigo 4.º da Convenção entre Portugal e a Bélgica para evitar a dupla tributação, invocado pelo Requerente;

(iv) Em caso de procedência, quais os efeitos da anulação.

Cumpre apreciar e decidir:

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

IV. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

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

a) Na informação que fundamenta a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, junta como documento n.º 6, a AT considerou verificados os requisitos de o Requerente ter sido residente em território português antes de 31 de dezembro de 2019, ter a situação tributária regularizada e não ter solicitado a inscrição como residente não habitual (ponto II.4 da informação; quanto ao primeiro requisito, artigos 30.º e 43.º da Resposta).

b) O Requerente juntou um contrato de trabalho por tempo indeterminado com a C..., com sede em ..., Bélgica, para o exercício das funções de *"Quality Assurance Engineer"*, com início em 6 de janeiro de 2020, apresentado em versão de tradução destinada ao candidato, na qual o Requerente é identificado com morada em Coimbra (artigos 2.º e 3.º do PPA; documento n.º 2; anexo 4 da reclamação graciosa, no PA).

c) O Requerente tomou de arrendamento, para sua habitação principal (*"hoofdverblijfplaats"*), um apartamento sito na ..., em Oostende, por contrato com início em 1 de janeiro de 2020 e termo em 31 de dezembro de 2020, no qual é identificado como morador na Rua ..., em Coimbra, tendo efetuado em 18 de dezembro de 2019 o primeiro pagamento relativo ao arrendamento (artigos 4.º e 48.º do PPA; documento n.º 3; anexos 2 e 3 da reclamação graciosa, no PA).

d) Segundo a certidão de residência com histórico de moradas emitida pela cidade de Oostende em 24 de dezembro de 2023, o Requerente foi inscrito no registo da população de Oostende em 9 de janeiro de 2020, essa inscrição foi anulada em 18 de janeiro de 2020 (*"afvoering-geen recht op inschrijving"*), foi novamente inscrito em 30 de janeiro de 2020, com morada na ... desde 9 de fevereiro de 2020, e saiu para Portugal em 3 de outubro de 2023 (artigo 5.º do PPA; documento n.º 5).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

e) Em 13 de janeiro de 2021, o Requerente procedeu, junto dos serviços competentes para a emissão do cartão de cidadão, à alteração da localização da sua morada, passando à situação de residente no estrangeiro, Bélgica [artigo 5.º da Resposta; ponto II.3 da informação referida na alínea a); PA].

f) Em 28 de junho de 2021, o Requerente submeteu a declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2020, na qual declarou ser residente em território português e ter auferido rendimentos de trabalho dependente, compatíveis com a informação prestada pela entidade pagadora com o NIPC..., B..., S.A., tendo sido processada, em 29 de junho de 2021, a liquidação n.º 2021..., da qual resultou reembolso de € 608,00 [artigos 6.º, 7.º, 31.º e 32.º da Resposta; ponto II.3 da informação referida na alínea a); PA].

g) Em 22 de outubro de 2023, o Requerente procedeu à alteração da localização da sua morada, passando à situação de residente em território português [artigo 8.º da Resposta; ponto II.3 da informação referida na alínea a)].

h) Em 23 de janeiro de 2024, na sequência do deferimento de pedido de alteração de morada com efeitos retroativos, o Requerente passou a constar do cadastro da AT como residente no estrangeiro, Bélgica, com efeitos reportados a 30 de janeiro de 2020, e como residente em território português a partir de 4 de outubro de 2023 [artigos 9.º e 33.º da Resposta; ponto II.3 da informação referida na alínea a)].

i) Em 19 de junho de 2025, o Requerente submeteu a declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2024, na qual declarou ser residente em território português e ter auferido rendimentos de trabalho dependente, e preencheu o quadro 4E do anexo A, destinado ao regime fiscal aplicável a ex-residentes, não tendo esse regime sido considerado (artigos 8.º a 11.º do PPA; artigo 11.º da Resposta).

j) Em 17 de julho de 2025, com base nessa declaração, foi processada a liquidação de IRS n.º 2025..., relativa ao ano de 2024, com rendimento global de € 30.811,15, coleta líquida de € 4.672,98, retenções na fonte de € 2.436,00 e valor a pagar de € 2.236,98,

até 1 de setembro de 2025, o qual foi pago em 20 de agosto de 2025 (documento n.º 1; artigo 12.º da Resposta; PA).

k) Em 8 de julho de 2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa, que correu termos sob o n.º ...2025..., invocando ter sido erradamente considerado residente em território nacional no ano de 2020 e pedindo que lhe fosse reconhecida a elegibilidade para o regime fiscal aplicável a ex-residentes; a AT apreciou-a como dirigida à liquidação referida na alínea anterior [artigo 13.º da Resposta; ponto I da informação referida na alínea a); PA].

l) O projeto de decisão de indeferimento foi sancionado por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de 16 de setembro de 2025 e notificado ao Requerente para exercício do direito de audição prévia, considerando-se a notificação efetuada em 13 de outubro de 2025 [ponto IV da informação referida na alínea a); PA].

m) Em 3 de outubro de 2025, foi proferida a Decisão Arbitral no âmbito do processo n.º 1258/2024-T, que julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral do Requerente relativo à liquidação de IRS do ano de 2023 e determinou a sua anulação, *"porquanto, os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo devem ser tributados ao abrigo do regime fiscal aplicável a ex-residentes previsto no artigo 12.º-A do CIRS"* (artigo 14.º do PPA; decisão publicada em caad.org.pt).

n) Em 23 de outubro de 2025, o Requerente exerceu o direito de audição prévia, por mandatário, transcrevendo excerto da decisão referida na alínea anterior [ponto IV da informação referida na alínea a); PA].

o) Em 30 de dezembro de 2025, o Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ..., por delegação, proferiu despacho de indeferimento da reclamação graciosa, com o seguinte teor: *"Concordo, pelo que, de acordo com a informação prestada e com os demais elementos que integram os autos, Indefiro o pedido do Reclamante, nos termos e com os fundamentos propostos"* (documento n.º 6).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

p) Da informação para que remete o despacho referido na alínea anterior consta, além do mais, o seguinte (documento n.º 6):

"Assim, em obediência ao princípio da economia processual, que determina a proibição da prática de atos inúteis, a análise a efetuar terá como objeto a liquidação n.º 2025 ... - IRS 2024, com vista à sua eventual anulação, necessariamente, parcial, se se verificarem os pressupostos de aplicação do regime fiscal previsto no art.º 12º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

[...]

Consideram-se verificados os pressupostos da tempestividade, nos termos do art.º 140º, n.º 2, do CIRS.

[...]

Assim e no presente caso, tendo o Reclamante regressado a território nacional, no ano de 2023, a aplicação do regime fiscal em análise, fica subordinada à verificação da sua qualidade de não residente em Portugal nos anos de 2020, 2021 e 2022 (os quais se contam por anos civis, de 1 de janeiro a 31 de dezembro, nos termos do disposto no art.º 143º do CIRS), atendendo a que se mostram verificados todos os outros pressupostos: ser residente em território português antes de 31-12-2019, ter a sua situação tributária regularizada e não ter solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

Sendo o Reclamante considerado residente no estrangeiro a partir de 2020-01-30, na sequência do deferimento de pedido de alteração de morada com efeitos retroativos, é, nos termos do disposto no art.º 16º, n.º 4, do CIRS, que determina que [a] perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, considerado residente em território português até 2020-01-29.

De realçar que a exceção prevista na norma cima invocada, salvo nos casos previstos nos n.os 14 e 16 […] não têm aplicação no presente caso.

Assim, no ano de 2020, é o Reclamante considerado residente em Portugal desde 2020-01-01 até 2020-01-29, tendo nesse período, aqui, auferido rendimentos de trabalho dependente, conforme declarado pela entidade pagadora e por si, na DM3, ano de 2020, […] entregue em 2021-06-28, pelo que não se mostra verificado o pressuposto definido no art.º 12º-A, n.º 1, alínea a), do CIRS, na redação dada pela Lei n.º 12/2022, de 27/06, o que, só por si, obsta à aplicabilidade do regime fiscal aplicável a ex-residentes.

[…]

Importa salientar que a qualificação como residente em território nacional, no período de 2020-01-01 até 2020-01-29, além da informação cadastral e da declaração do Reclamante na DM3 relativa ao ano de 2024 é, ainda, suportada pela declaração da entidade pagadora dos rendimentos, então, auferidos que localiza a sua obtenção em território continental português.

Tem, a AT, vindo a defender que a verificação da não residência, em Portugal, no período de três anos, anteriores ao regresso, na redação pertinente para a presente análise, com vista à aplicação do regime fiscal aplicável a ex-residentes, é feita por contagem de anos civis, de 1 de janeiro a 31 de dezembro, nos termos do disposto no art.º 143º do CIRS."

q) A informação referida na alínea anterior não identifica qual das alíneas do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS se encontraria preenchida no ano de 2020 (documento n.º 6).

r) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi comunicada ao mandatário do Requerente por ofício de 9 de janeiro de 2026, remetido por carta registada com o n.º RL...PT, aceite pelos CTT em 15 de janeiro de 2026 e entregue em 16 de janeiro de 2026, constando da cópia junta pelo Requerente a anotação manuscrita *"Recebido a*

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

16.01.2026" (documento n.º 6; PA, talão de aceitação e registo de seguimento do objeto).

s) Em 17 de fevereiro de 2026, o Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (artigo 18.º da Resposta; ficha do processo em caad.org.pt).

Factos não provados

Não se provou que, em qualquer dia do ano de 2020, o Requerente dispusesse em território português de habitação em condições que fizessem supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

Não há outros factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT].

A convicção do Tribunal formou-se com base na análise crítica da prova documental junta aos autos, designadamente o PPA e os documentos que o acompanham, a Resposta da AT, o PA e a informação que fundamenta a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, segundo o princípio da livre apreciação da prova (artigo 607.º, n.º 5, do CPC). Os documentos emitidos pelos serviços da AT no exercício das suas funções que integram o PA, como os ofícios de notificação e a demonstração da liquidação, fazem prova plena dos factos que referem como praticados por esses serviços (artigo 371.º, n.º 1, do Código Civil). Os factos relativos à situação cadastral, às declarações de rendimentos e às liquidações de 2020 e de 2024 são afirmados pela AT na Resposta e na informação referida, constam do PA e não são controvertidos.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O contrato de trabalho junto como documento n.º 2 é uma versão de tradução destinada ao candidato e não o exemplar assinado, razão pela qual não se dá como provada a data da sua celebração, alegada no artigo 3.º do PPA. A AT não pôs em causa o conteúdo do documento, e o início de funções na Bélgica em 6 de janeiro de 2020 nele previsto é coerente com o contrato de arrendamento junto como documento n.º 3 e com a certidão junta como documento n.º 5, que regista a inscrição do Requerente em Oostende três dias depois.

A anulação da inscrição em 18 de janeiro de 2020 e a nova inscrição em 30 de janeiro de 2020 constam da certidão de Oostende, que regista a morada na ... a partir de 9 de fevereiro de 2020. O Tribunal não retira desses registos, nem dos demais documentos, a data em que o Requerente deixou de permanecer em território português, que a AT não apurou, limitando-se a fazê-la coincidir com o dia anterior àquele a partir do qual o cadastro regista a não residência [alínea p) dos factos provados], e que, pelas razões expostas na matéria de direito, não é necessária para a decisão.

O facto não provado resulta da ausência de qualquer elemento que o demonstre. A AT não identificou na decisão de indeferimento, nem na Resposta, a habitação de que o Requerente disporia em Portugal em 2020. A morada em Coimbra indicada no contrato de arrendamento e no contrato de trabalho [alíneas b) e c) dos factos provados] prova apenas que foi essa a morada neles indicada, e nada revela sobre a disponibilidade de uma habitação em Portugal em 2020 nem sobre a intenção de a manter e ocupar como residência habitual. Os mesmos documentos dão conta da tomada de arrendamento de uma habitação principal em Oostende por contrato com início em 1 de janeiro de 2020 e do início de funções na Bélgica previsto para 6 de janeiro de 2020. No artigo 58.º do PPA, o Requerente afirma que *"não estão consequentemente verificadas condições que façam supor que o prédio urbano arrendado sito em Portugal tenha sido mantido e ocupado pelo Requerente como residência habitual, não estando, por isso, preenchido o critério previsto na alínea b) do nº 1 do artº 16º do CIRS"*. A AT retira daí que existiu um prédio arrendado pelo Requerente em Portugal em 2020 (artigo 36.º da Resposta). A passagem pressupõe a existência de um prédio arrendado em Portugal, mas não o identifica, não esclarece em que qualidade o Requerente interviria no arrendamento nem o situa no tempo, e insere-se na negação de que o critério da alínea

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

b) estivesse preenchido, sem reconhecer facto algum desfavorável ao Requerente (artigo 352.º do Código Civil). E, ainda que dela se retirasse a existência de um tal prédio em 2020, ficaria por demonstrar o que a alínea b) exige, isto é, que o Requerente dele dispusesse em condições que fizessem supor a intenção atual de o manter e ocupar como residência habitual.

As referências, na informação que fundamenta a decisão de indeferimento, à declaração modelo 3 *"relativa ao ano de 2024"*, a propósito da qualificação como residente em 2020, quando a declaração em causa é a de 2020, e, noutro passo, ao período *"de 2020-01-01 a 2020-01-30"*, quando nos passos transcritos se indica 29 de janeiro de 2020, são lapsos sem relevo para a decisão.

A data da aceitação da carta registada pelos CTT e a da sua entrega resultam do talão de aceitação e do registo de seguimento do objeto, juntos ao PA. A data de apresentação do pedido de pronúncia arbitral é afirmada pela AT na Resposta e consta da ficha do processo em caad.org.pt.

Não se deram como provadas nem não provadas as afirmações estritamente conclusivas ou de direito.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

V. MATÉRIA DE DIREITO

O regime aplicável

O artigo 12.º-A do CIRS, aditado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, na redação resultante do artigo 278.º da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, aplicável aos sujeitos passivos que se tornaram residentes em 2023, dispõe o seguinte:

> *"1 - São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 16.º em 2019, 2020, 2021, 2022 ou 2023:*
>
> *a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;*
>
> *b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2019 ou 2020, e antes de 31 de dezembro de 2017, 2018 e 2019, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2021, 2022 ou 2023, respetivamente;*
>
> *c) Tenham a sua situação tributária regularizada.*
>
> *2 - Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual."*

Nos termos do artigo 280.º, n.º 1, da Lei n.º 12/2022, o artigo 12.º-A, nesta redação, *"aplica-se aos rendimentos auferidos no primeiro ano em que o sujeito passivo reúna os requisitos previstos no seu n.º 1 e nos quatro anos seguintes, cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação aos sujeitos passivos que apenas venham a preencher tais requisitos em 2023"*. O artigo 12.º-A foi depois alterado pelo artigo 230.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, que passou a reportar a condição de não residência aos cinco

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

anos anteriores e a limitar o montante excluído de tributação, determinando o artigo 236.º, n.º 6, desta lei que esse limite se aplica apenas aos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes no ano de 2024 ou posterior. Tendo o Requerente passado a ser fiscalmente residente em 2023, ano por referência ao qual se aferem as condições do n.º 1, os rendimentos de 2024 cabem no período de aplicação fixado pelo artigo 280.º, n.º 1, da Lei n.º 12/2022, cuja parte final mantém em vigor a redação dada por essa lei até à produção de todos os seus efeitos em relação aos sujeitos passivos que apenas preencham tais requisitos em 2023. É também essa a redação convocada pela decisão impugnada e pelas Partes, e a AT não fundou a recusa do regime em qualquer condição introduzida pela Lei n.º 82/2023, que, por isso, não poderia servir de suporte à legalidade do ato.

São cinco as condições de que depende a aplicação do regime ao Requerente: tornar-se fiscalmente residente em 2023, ter sido residente em território português antes de 31 de dezembro de 2019, ter a situação tributária regularizada, não ter solicitado a inscrição como residente não habitual e não ter sido residente em qualquer dos anos de 2020, 2021 e 2022, condição que a AT considera não verificada quanto ao ano de 2020.

A própria informação que fundamenta a decisão impugnada reconhece que *"se mostram verificados todos os outros pressupostos"* e considera que a residência no ano de 2020 obsta, *"só por si"*, à aplicação do regime [alíneas a) e p) dos factos provados]. A AT não pôs em causa, no procedimento ou no processo, a não residência do Requerente nos anos de 2021 e 2022, em que o cadastro o regista como residente na Bélgica e a certidão de Oostende o dá como inscrito no registo da população dessa cidade [alíneas d) e h) dos factos provados], pelo que a questão a decidir se reduz à condição da alínea a) do n.º 1 quanto ao ano de 2020. A aquisição da qualidade de residente em 2023 também não foi contestada pela AT, que a pressupõe na decisão impugnada ao considerar que o Requerente regressou a território nacional nesse ano e que o regista no cadastro como residente a partir de 4 de outubro de 2023 [alíneas h) e p) dos factos provados], e o Tribunal toma-a como assente nesses termos, sem necessidade de emitir juízo sobre o critério do n.º 1 do artigo 16.º por que se verificou.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A fundamentação do ato impugnado

O processo arbitral tributário é um meio processual de mera legalidade, em que o tribunal aprecia a legalidade dos atos tributários que são objeto do pedido [artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT]. Os atos têm, por isso, de ser apreciados tal como foram praticados, com a fundamentação que deles consta. É o que tem afirmado o Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no acórdão de 1 de junho de 2011, processo n.º 058/11, proferido em processo de impugnação de liquidação de IRS respeitante a mais-valias, em cujo sumário se lê:

> *"Sob pena de violação do princípio da separação de poderes e assumir-se como órgão de administração activa dos impostos, o tribunal não pode decidir sobre a manutenção de actos que deveriam ser anulados com base em fundamentação diferente da utilizada pela administração tributária."*

O mesmo princípio aplica-se à decisão de indeferimento da reclamação graciosa e à liquidação nela mantida. A decisão de indeferimento remete para os fundamentos da informação que a precede [alínea o) dos factos provados]. Dessa informação resulta que a AT qualificou o Requerente como residente em território português entre 1 e 29 de janeiro de 2020 com fundamento no n.º 4 do artigo 16.º do CIRS, segundo o qual a perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, apoiando-se na data a partir da qual o cadastro regista a não residência, na declaração de rendimentos de 2020 apresentada pelo Requerente como residente e na declaração da entidade pagadora dos rendimentos de trabalho dependente desse ano. Afastou expressamente a aplicação dos n.ºs 14 e 16 do mesmo artigo e acrescentou que os três anos anteriores ao regresso se contam por anos civis, nos termos do artigo 143.º do CIRS [alínea p) dos factos provados].

A informação não identifica qual dos critérios do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS teria conferido ao Requerente a qualidade de residente no ano de 2020 [alínea q) dos factos provados]. O critério da alínea b) desse número, que a AT invoca na Resposta (artigos 45.º, 46.º, 48.º, 50.º e 59.º), não consta da fundamentação do ato, e a sua invocação no processo não o pode

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

suprir, pelo que é irrelevante para a apreciação da legalidade do ato impugnado. O mesmo vale, por maioria de razão, para a leitura da alínea a) do mesmo número sustentada no voto de vencido adiante referido, que nem a decisão impugnada nem a Resposta adotaram. As considerações que adiante se fazem sobre um e outra servem apenas para mostrar que, ainda que pudessem ser atendidos, nenhum deles alteraria a conclusão, por a AT não ter demonstrado, e no segundo caso nem sequer alegado, os factos de que dependeriam.

O conceito de residência relevante para a alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS

A questão foi objeto de uniformização de jurisprudência pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 29 de abril de 2026, processo n.º 0214/25.0BALSB, publicado como Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 12/2026 no Diário da República, 1.ª série, n.º 118, de 22 de junho de 2026, que fixou a seguinte jurisprudência:

> *"O conceito de residência que releva para os efeitos de preenchimento da condição prevista, à data, na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IRS («Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores») para acesso ao regime fiscal aplicável a ex-residentes é o fixado pelo artigo 16.º do mesmo Código."*

A referência ao artigo 12.º, sem a letra A, é um lapso manifesto, uma vez que a condição transcrita é a da alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A, que é a norma interpretada em todo o acórdão. A Lei n.º 12/2022 não alterou a letra da alínea a), que se mantém desde a redação originária do artigo 12.º-A, introduzida pela Lei n.º 71/2018, e é a transcrita no segmento uniformizador, pelo que a jurisprudência fixada vale para a interpretação da redação aplicável ao caso.

Na fundamentação, o Pleno afirmou que a residência a que alude a norma *"não poderá ser senão a residência fiscal, ou seja, deverá ser averiguada de acordo com um critério estritamente normativo"*, e que a expressão «considerados residentes» encaminha *"decisivamente para um conceito normativo e não para um conceito naturalístico de*

residência". E concluiu que a AT não podia ter negado o acesso ao benefício *"com o exclusivo fundamento de que o ora Recorrente em 2017 (no primeiro dos três anos anteriores ao do seu regresso a Portugal) permaneceu no território nacional por algum tempo, ainda que não superior a 183 dias"*, impondo-se, para o recusar com fundamento no incumprimento daquela condição, *"que a AT demonstrasse que nesse ano o ora Recorrente poderia ser considerado residente em Portugal à luz dos critérios estabelecidos no artigo 16.º do CIRS"*.

O recurso tinha por objeto a Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 271/2025-T, de 15 de outubro de 2025, relativa a um sujeito passivo que deixara o território nacional em maio de 2017, primeiro dos três anos anteriores ao do regresso, situação com a mesma estrutura da dos autos. Nas contra-alegações, a AT sustentara, como sustenta neste processo, que o sujeito passivo devia ser considerado residente parcial nesse ano, por força do n.º 4 do artigo 16.º, e que os três anos anteriores se contam por anos civis, nos termos do artigo 143.º do CIRS, invocando as Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.ºs 202/2022-T e 740/2022-T. O Pleno não acolheu a qualificação do sujeito passivo como residente no ano da saída e anulou a decisão arbitral recorrida, que a adotara.

A orientação uniformizada foi depois reafirmada pelo Pleno nos acórdãos de 27 de maio de 2026, processo n.º 0203/25.5BALSB, e de 24 de junho de 2026, processo n.º 043/26.4BALSB, que não tomaram conhecimento dos recursos interpostos pela AT de decisões arbitrais proferidas no mesmo sentido, por haver *"correspondência entre a orientação perfilhada na decisão arbitral recorrida e a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo"* (artigo 152.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável por força do artigo 25.º, n.º 3, do RJAT). O segundo desses acórdãos respeita à Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 572/2025-T, de 23 de fevereiro de 2026, em cujo sumário se afirma que o artigo 12.º-A do CIRS *"não consagra um critério de residência fiscal mais rigoroso ou exigente do que aquele que resulta do artigo 16.º do mesmo Código"* e que a qualificação do sujeito passivo como residente ou não residente, num determinado ano fiscal, deve *"ser aferida exclusivamente com base nas normas aí previstas"*.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

É este o entendimento que o Tribunal segue, por ser o que resulta da letra e do sistema da lei. O corpo do n.º 1 do artigo 12.º-A remete expressamente para os n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º para definir quem se torna residente, e não há razão para que a mesma qualidade, referida na alínea a) aos três anos anteriores, se afira por critério diverso.

As Decisões Arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.ºs 202/2022-T, de 30 de janeiro de 2023, e 740/2022-T, de 10 de outubro de 2023, invocadas pela AT, são anteriores ao acórdão uniformizador, e o entendimento sobre a residência no ano da saída que a AT nelas apoiou, nas contra-alegações do recurso que este decidiu, não foi acolhido pelo Pleno.

A residência do Requerente no ano de 2020

Segundo o n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos, *"a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa"* ou, *"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"*. As alíneas c) e d), relativas a tripulantes de navios ou aeronaves e ao desempenho, no estrangeiro, de funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado Português, não têm aplicação ao caso, nem a AT as invoca.

Quanto à alínea a), a AT reconhece que o Requerente não preenche o critério da permanência por mais de 183 dias para ser considerado residente no ano de 2020 *"pela totalidade do ano"* e funda a residência parcial que lhe imputa na alínea b) do n.º 1 e nos n.ºs 3 e 4 do artigo 16.º (artigos 39.º, 50.º, 59.º e 60.º da Resposta). A informação que fundamenta a decisão impugnada afasta, por seu lado, a aplicação dos n.ºs 14 e 16 do artigo 16.º [alínea p) dos factos provados]. O contrato de trabalho junto previa o início de funções na Bélgica em 6 de janeiro de 2020, e o Requerente foi inscrito no registo da população de Oostende em 9 de janeiro de 2020 [alíneas b) e d) dos factos provados].

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

A decisão impugnada não assentou numa leitura da alínea a) segundo a qual a permanência por mais de 183 dias num período de doze meses terminado no início de 2020 bastaria para qualificar o Requerente como residente nesse ano, leitura sustentada em voto de vencido na Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 572/2025-T, a que se fez referência.

A AT também não a sustentou na Resposta, nem alegou os factos de que dependeria, designadamente o número de dias de permanência do Requerente em território português nos doze meses anteriores ao último dia dessa permanência, que a informação se limita a fazer coincidir com a data registada no cadastro. Como se disse, esse fundamento não pode servir de suporte à legalidade do ato e, ainda que pudesse, dependeria de factos que a AT não alegou nem demonstrou, e cuja demonstração o acórdão uniformizador exigiu numa situação com a mesma estrutura. No acórdão de 24 de junho de 2026, processo n.º 043/26.4BALSB, o Pleno não tomou conhecimento do recurso interposto pela AT da decisão em que esse voto foi formulado, por a considerar conforme à jurisprudência mais recentemente consolidada, sem apreciar de forma autónoma a leitura nele defendida.

Quanto à alínea b), a AT não demonstrou que o Requerente dispusesse, em qualquer dia de 2020, de habitação em Portugal em condições que fizessem supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, como consta dos factos não provados. A AT invocou este critério por referência ao mês de janeiro de 2020 (artigos 45.º, 46.º, 50.º e 59.º da Resposta) e não alegou que o Requerente dispusesse de habitação em Portugal noutro dia do período de doze meses a que a alínea b) se reporta, hipótese que também não consta da fundamentação do ato. A circunstância de o Requerente ter sido residente antes de 31 de dezembro de 2019, que a AT dá por verificada para efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º-A [alínea a) dos factos provados], não identifica o critério nem o período em que essa residência se verificou, e não foi invocada pela AT como fundamento da residência em 2020 por via do período de doze meses a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º. Os elementos em que a AT se apoia não demonstram o que alega.

O domicílio fiscal registado no cadastro não se confunde com a residência para efeitos de IRS. Assim o afirmou o Tribunal Central Administrativo Sul no acórdão de 11 de novembro

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de 2021, processo n.º 2369/09.7 BELRS, num caso em que o domicílio fiscal do impugnante se mantinha numa morada em Lisboa e se provou que fora residente fiscal em Espanha no ano em causa, em cujo sumário se lê que *"[o]s conceitos de domicílio fiscal (previsto no art.º 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos"*. O mesmo raciocínio vale para a data a partir da qual o cadastro do Requerente regista a não residência.

A ineficácia da mudança de domicílio não comunicada, prevista no artigo 19.º, n.º 4, da LGT, respeita ao domicílio e não altera os critérios materiais de residência do artigo 16.º do CIRS. No caso, o cadastro foi retificado com efeitos retroativos, por decisão da própria AT [alínea h) dos factos provados]. O pedido que conduziu a essa retificação, que a AT sublinha ter sido apresentado pelo próprio Requerente, respeita ao domicílio fiscal e reporta a não residência a 30 de janeiro de 2020, data da segunda inscrição do Requerente no registo da população de Oostende [alíneas d) e h) dos factos provados], pelo que dele não se extrai o reconhecimento de que, até 29 de janeiro de 2020, o Requerente preenchesse algum dos critérios do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

A indicação da qualidade de residente na declaração de rendimentos de 2020, que o Requerente atribui a lapso, é uma qualificação jurídica feita pelo próprio declarante, que não vincula a AT nem o Tribunal e não dispensa a verificação dos critérios do artigo 16.º, a aferir, segundo o acórdão uniformizador, de acordo com um critério *"estritamente normativo"*.

A presunção de veracidade das declarações dos contribuintes (artigo 75.º, n.º 1, da LGT), a que a AT alude ao invocar o princípio da verdade declarativa (artigo 49.º da Resposta), respeita aos factos declarados, deixando fora do seu alcance aquela qualificação, e a declaração de 2020 não contém facto algum de que resulte o preenchimento de qualquer dos critérios do n.º 1 do artigo 16.º.

Também não releva que a liquidação de IRS de 2020 tenha sido processada com base nessa declaração [alínea f) dos factos provados]. A qualidade de residente foi aí pressuposto da liquidação do imposto desse ano, ato distinto do impugnado, que não converte em caso decidido, para efeitos da aplicação do artigo 12.º-A noutro período de tributação, a

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

qualificação feita pelo próprio declarante, e a AT não fundou o ato impugnado em qualquer efeito que dessa liquidação decorresse. No mesmo sentido, lê-se no sumário da Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 572/2025-T que *"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"*. E a declaração, pela entidade pagadora, de rendimentos de trabalho dependente pagos em 2020 demonstra o pagamento, mas nada revela sobre a disponibilidade de uma habitação em Portugal ou sobre a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Quanto ao mês de janeiro de 2020, a que a AT se reporta, os elementos dos autos apontam em sentido oposto ao da intenção que a alínea b) exige. O Requerente tomou de arrendamento, para sua habitação principal, um apartamento em Oostende, por contrato com início em 1 de janeiro de 2020, e o contrato de trabalho junto previa o início de funções na Bélgica em 6 de janeiro de 2020 [alíneas b) e c) dos factos provados]. Ainda que nos primeiros dias desse ano tivesse permanecido em Portugal, não há nos autos elemento que permita supor que pretendesse manter e ocupar como residência habitual uma habitação em território português.

Os n.ºs 3 e 4 do artigo 16.º do CIRS e a residência parcial

A AT sustenta que, mesmo não se verificando o critério da alínea a) do n.º 1 quanto à totalidade do ano, o Requerente foi residente parcial em 2020, por força dos n.ºs 3 e 4 do artigo 16.º, e que a alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A, ao não distinguir, abrange qualquer residência, total ou parcial.

Os n.ºs 3 e 4 do artigo 16.º do CIRS determinam o momento em que as pessoas que preenchem as condições das alíneas a) ou b) do n.º 1 se tornam residentes e o momento em que perdem essa qualidade. A perda da qualidade de residente *"a partir do último dia de permanência em território português"*, prevista no n.º 4, e a correspondente residência por apenas uma parte do ano pressupõem que, nesse ano, a pessoa preencha algum dos critérios do n.º 1, que é o preceito que define quem é residente *"no ano a que respeitam os rendimentos"*. Sem esse pressuposto, não há residência, total ou parcial, a delimitar no

tempo. Torna-se, por isso, desnecessário apreciar a tese da AT segundo a qual a alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A, por não distinguir, abrange também a residência limitada a uma fração de um dos três anos anteriores ao regresso, uma vez que não está demonstrado, quanto ao ano de 2020, o critério do n.º 1 do artigo 16.º de que essa residência dependeria.

A decisão impugnada qualificou o Requerente como residente entre 1 e 29 de janeiro de 2020 apenas com base no n.º 4 do artigo 16.º, sem demonstrar o critério do n.º 1 que, nesse ano, lhe conferiria a qualidade de residente, e apoiou-se em elementos, a data registada no cadastro, as declarações de rendimentos e a declaração da entidade pagadora, que não permitem determinar se, e durante quantos dias, o Requerente permaneceu em território português em 2020 ou no período de doze meses a que se refere a alínea a) do n.º 1, nem se aqui dispunha de habitação nas condições da alínea b). Se o acórdão uniformizador considerou insuficiente a permanência em território nacional por algum tempo no primeiro dos três anos anteriores ao do regresso, por maioria de razão o são elementos que nem permitem quantificar essa permanência.

A circunstância de os três anos anteriores ao regresso serem anos civis, por força do artigo 143.º do CIRS, não altera esta conclusão. Os anos a considerar são, como sustenta a AT, 2020, 2021 e 2022, e a questão está em saber se o Requerente foi residente no ano de 2020 segundo os critérios do artigo 16.º, o que a AT não demonstrou.

A Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 220/2024-T, de 29 de outubro de 2024, também invocada pela AT, respeita a um sujeito passivo que, segundo os factos nela dados como provados, *"terá vivido fora de Portugal entre outubro de 2014 e 17 de dezembro de 2020"* e pretendia beneficiar do regime a partir dos rendimentos de 2021. A residência no ano de 2020 não era aí controvertida, e a questão decidida foi a da contagem dos três anos anteriores por anos civis, que no presente processo não está em discussão.

Também o ónus da prova não favorece a AT. Os factos constitutivos do direito ao regime cabem a quem o invoca (artigo 74.º, n.º 1, da LGT). A condição da alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A tem, porém, conteúdo negativo e demonstra-se através de factos positivos que a sustentem, como os que o Requerente trouxe aos autos: a tomada de arrendamento de uma

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

habitação principal em Oostende por contrato com início em 1 de janeiro de 2020, o contrato de trabalho que previa o início de funções na Bélgica em 6 de janeiro de 2020 e a inscrição no registo da população de Oostende, efetuada em 9 de janeiro de 2020 e, depois de anulada, renovada em 30 de janeiro de 2020 [alíneas b) a d) dos factos provados].

Perante esses factos, e tendo a AT fundado a recusa numa qualificação positiva, a residência em 2020, cabia-lhe demonstrar os pressupostos dessa qualificação, como afirmou o acórdão uniformizador ao exigir que a AT demonstrasse que, nesse ano, o sujeito passivo podia ser considerado residente à luz dos critérios do artigo 16.º do CIRS. A AT não o fez, nem no procedimento nem no processo.

A solução coincide com a da Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo n.º 1258/2024-T, de 3 de outubro de 2025 [alínea m) dos factos provados], que anulou a liquidação de IRS de 2023 do próprio Requerente por entender aplicável o regime do artigo 12.º-A do CIRS. Essa decisão respeita a ato tributário e a ano diferentes, e o Tribunal chega ao mesmo resultado pelos fundamentos próprios que se deixaram expostos.

Conclui-se, assim, que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação nela mantida qualificaram o Requerente como residente em território português no ano de 2020 por aplicação do n.º 4 do artigo 16.º do CIRS, sem o pressuposto, que resulta do n.º 1 do mesmo artigo, do preenchimento de algum dos critérios aí previstos, e com base em elementos que não permitem concluir por esse preenchimento, isto é, a data a partir da qual o cadastro regista a não residência, a qualificação feita na declaração de rendimentos desse ano e a declaração da entidade pagadora, sem que a AT tenha demonstrado os factos de que essa qualificação dependeria, como o acórdão uniformizador exige.

A recusa do regime com fundamento na condição prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS assenta, por isso, em erro sobre os pressupostos de direito e de facto, vício de violação de lei que torna anuláveis os atos impugnados [artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força do artigo 2.º, alínea c), da LGT].

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Efeitos da ilegalidade verificada e questões prejudicadas

A ilegalidade afeta a liquidação na parte em que não excluiu de tributação 50% dos rendimentos do trabalho dependente auferidos pelo Requerente em 2024, que é a parte impugnada. Cabe à AT, em execução da presente decisão, praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato anulado, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 100.º, n.º 1, da LGT. A anulação parcial corresponde à medida do vício verificado: a recusa do regime assentou exclusivamente na qualificação do Requerente como residente em território português no ano de 2020, que a informação considerou obstar, *"só por si"*, à aplicação do regime, depois de ter dado por verificados os demais pressupostos [alíneas a) e p) dos factos provados], e a AT não invocou, no procedimento ou no processo, qualquer outro obstáculo à exclusão de tributação prevista no n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS.

Essa anulação, que é a pedida pelo Requerente e a que o Tribunal está limitado [artigo 609.º, n.º 1, do CPC, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT], é possível no caso. A parte ilegal da liquidação é a que resulta de não ter sido excluída de tributação metade dos rendimentos do trabalho dependente declarados, e o imposto devido determina-se pela aplicação das regras de liquidação aos valores que já constam da declaração e da liquidação, sem apuramento de factos novos nem reformulação da base tributável com elementos estranhos aos autos [alíneas i) e j) dos factos provados].

É diferente a situação apreciada pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 29 de junho de 2022, processo n.º 08/21.2BALSB, em que se julgou que as retenções liberatórias sobre rendimentos de capitais de não residentes, ilegais por incidirem sobre o rendimento bruto, só podiam ser integralmente anuladas, por a correção exigir o apuramento das despesas relacionadas com a obtenção dos rendimentos, função que cabe à AT e não aos tribunais. No caso não há despesas nem outros factos a indagar, sendo a parte da liquidação afetada pela ilegalidade determinável a partir dos elementos que dela já constam.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O Requerente não formulou pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, pelo que o Tribunal não emite pronúncia sobre essa matéria.

Sendo o pedido julgado procedente com o fundamento apreciado, que assegura ao Requerente a tutela pretendida, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento do vício de violação do princípio do inquisitório imputado pelo Requerente à atuação da AT, bem como da questão, suscitada pelo Requerente, da relevância do artigo 4.º da Convenção entre Portugal e a Bélgica para evitar a dupla tributação [questões (ii) e (iii)], nos termos do artigo 124.º do CPPT e do artigo 608.º, n.º 2, do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Procede, pelo exposto, o pedido de pronúncia arbitral.

VI. DECISÃO

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral:

a. **Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;**

b. **Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2025...;**

c. **Declarar ilegal e anular a liquidação de IRS n.º 2025 ..., relativa ao ano de 2024, na parte em que não excluiu de tributação 50% dos rendimentos do trabalho dependente auferidos pelo Requerente, nos termos do artigo 12.º-A do CIRS;**

d. **Condenar a Requerida nas custas do processo.**

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

VALOR DO PROCESSO: Fixa-se o valor do processo em € 1.118,49, correspondente à importância cuja anulação o Requerente indicou pretender, sem oposição da Requerida, em conformidade com o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicáveis por força das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS: De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 306,00, nos termos da Tabela I anexa a esse Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

CAAD, 20 de outubro de 2026.

O Árbitro,

Bruno Ferraz Monteiro

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt