CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 231/2026-T
Tema: IRS, conceito de residência fiscal, regime dos ex-residentes

Sumário:

A "residência" referida na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IRS para acesso ao regime fiscal aplicável a ex-residentes corresponde ao conceito fixado pelo artigo 16.º do mesmo Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro, Ricardo Alexandre Sousa da Cunha, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD"), no processo à margem identificado, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., com o NIF..., titular do Cartão de Cidadão n.º..., residente na Rua ..., ..., ...-... Costa da Caparica, (doravante designada por "Requerente") requereu a constituição do presente Tribunal Arbitral, dirigido à anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... e a liquidação de IRS n.º 2022..., relativa ao ano de 2021, na parte em que não aplicou o regime fiscal dos ex-residentes previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS ("CIRS"), seu objeto mediato.

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

2. O pedido de pronúncia arbitral ("PPA") tem por objeto imediato o despacho de 15-12-2025 da Subdiretora-Geral da Área da Justiça Tributária e Aduaneira, proferido no recurso hierárquico n.º ...2023..., que anulou administrativamente o despacho de deferimento de 29-12-2024 e, em sua substituição, indeferiu aquele recurso.
3. Alega para o efeito cumprir os requisitos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IRS, ao contrário do defendido pela Requerida no ato previsto no número anterior, nomeadamente considerando que o conceito de residência que releva para os efeitos de preenchimento da condição prevista, à data, («*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 conceito de "residência fiscal" fixado pelo artigo 16.º do mesmo Código do IRS e não o conceito natural de "residência".
4. Em sentido contrário, pronunciou-se a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante também Requerida), apesar de não o ter feito na sua resposta de 15/06/2026, na qual invocou a a exceção de falta de representação por advogado, nem quando, novamente, notificada nos termos do artigo 17.º do RJAT, em 30/06/2026, depois de sanada esta exceção, mas fê-lo nas suas Alegações Finais, juntas a 26/10/2026.
5. Pugnou a Requerida pela adoção de um conceito natural de "residência" em território nacional, mesmo que por um período inferior ao limite temporal estabelecido no artigo 16.º do CIRS.

II. SANEAMENTO

1. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do artigo 4.º e do número 2 do artigo 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e encontram-se legalmente representadas.
2. Por despacho de 29/06/2026, foi aceite a junção de procuração forense pela Requerente, com ratificação expressa de todo o processado, e julgou sanada a exceção de falta de

representação por advogado, ao abrigo dos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, do RJAT, em linha com o artigo 41.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

3. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 2.º, dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.
4. O processo não enferma de nulidades.

III. DO THEMA DECIDENDUM

1. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto:
    a. imediato o despacho de 15/12/2025 da Subdiretora-Geral da Área da Justiça Tributária e Aduaneira, proferido no recurso hierárquico n.º ...2023..., que anulou administrativamente o despacho de deferimento de 29/12/2024 e, em sua substituição, indeferiu aquele recurso.
    b. mediato o indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... e a liquidação de IRS n.º 2022..., relativa ao ano de 2021, na parte em que não aplicou o regime fiscal dos ex-residentes previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS ("CIRS").
2. Das suas alegações resulta que as partes concordam que a questão controvertida é de Direito se prende com a interpretação do 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.
3. Importa aqui definir se este conceito é aquele que se encontra fixado pelo artigo 16.º do mesmo Código do IRS, como defende a Requerente, ou um conceito natural de residência, como defende a Requerida, independente dos requisitos aí definidos.

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

IV. MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos dados como provados

Com relevância para a decisão da causa são dados como provados os seguintes factos:

1. A Requerente manteve residência fiscal em Portugal no período anterior a 25/04/ 2017, tendo apresentado declaração de IRS relativa ao ano de 2015 na qualidade de residente.
2. Entre 25/04/2017 e 31/07/2020, a Requerente residiu em Londres, Reino Unido, onde exerceu atividade profissional, tendo, portanto, em 2017, permanecido em território português apenas entre 01/01/2017 e 24/04/2017, ou seja, 114 dias.
3. A Requerente regressou a Portugal em 01/08/2020, passando a constar como residente em território português com efeitos a partir dessa data, em resultado do pedido de alteração de residência com efeitos retroativos apresentado pela Requerente em 20/02/2023.
4. A liquidação de IRS n.º 2022..., relativa a 2021, não aplicou o regime do artigo 12.º-A do CIRS.
5. Em 30/08/2022, a Requerente apresentou a reclamação graciosa n.º ...2022..., indeferida por despacho de 26/01/2023, com o fundamento de nunca ter constado do cadastro como não residente e de a reclamação graciosa não ser o meio próprio para alterar a residência com efeitos retroativos.
6. Em 27/02/2023, a Requerente interpôs recurso hierárquico, que foi deferido, por despacho de 29/12/2024 da Sra. Subdiretora-Geral da Área da Justiça Tributária e Aduaneira, sobre a Informação n.º ...2023..., com anulação do indeferimento da reclamação graciosa e determinação de retificação da liquidação, por se ter concluído que a Requerente reunia cumulativamente todas as condições do artigo 12.º-A do CIRS, tendo sido recusados os juros indemnizatórios.
7. Por despacho de 15/12/2025, notificado à Requerente por ofício de 16/12/2025, da Sra. Subdiretora-Geral, sobre a Informação n.º ...2025..., foi anulado administrativamente o despacho de 29/12/2024 e indeferido o recurso hierárquico, com o fundamento exclusivo de a Requerente ter sido residente em Portugal entre 01/01/2017 e 24/04/2017,

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

por a AT entender que a alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS se reporta a três anos civis completos.

III.2. Factos dados como não provados

Não há factos dados como não provados relevantes para a presente decisão.

III.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes selecionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada, em função da relevância jurídica das várias soluções plausíveis das questões de direito. Os factos dados como provados resultam da análise conjugada dos documentos juntos aos autos, do processo administrativo junto pela Requerida.

V. DO DIREITO

1. Para a solução do presente litígio interessa resolver a questão controvertida é de Direito relativa à interpretação do 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.
2. Importa definir se este conceito é aquele que se encontra fixado pelo artigo 16.º do mesmo Código do IRS, como defende a Requerente, ou se, como refere a Requerida, em causa se encontra um conceito natural de residência, independente dos requisitos temporais definidos neste mesmo artigo.

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

3. A questão de Direito aqui em discussão encontra-se resolvida pelo Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, de 29 de abril de 2026, no Processo 0214/25.0BALSB, no qual se estabelece que:

> "*No que respeita ao acesso ao regime fiscal dos ex-residentes, a redacção do artigo 12.º-A, alínea a), do CIRS, na primitiva redacção, 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».*
>
> *Essa residência a que alude a norma refere-se à residência fiscal, tal como definida pelo artigo 16.º do CIRS, ou à residência, entendida em sentido comum, de local de habitação habitual e base de vida de uma pessoa? Respondemos desde já: afigura-se-nos 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.*
>
> *Desde logo, porque do artigo 11.º da Lei Geral Tributária resulta, por maioria de razão, que os termos empregados nas normas ficais sejam utilizados com o sentido que a lei fiscal lhes confere. Ora residência, no âmbito do CIRS, é um conceito que assume um conteúdo normativo, bem definido no artigo 16.º.*
>
> *Por outro lado, a expressão «considerados residentes», que o legislador utilizou na redacção do artigo 12.º-A, n.º 1, alínea a), do CIRS, encaminha decisivamente para um conceito normativo e não para um conceito naturalístico de residência. Caso o legislador entendesse que era suficiente a verificação da residência no sentido comum, por certo não teria usado a expressão "considerados", que remete para a qualificação jurídica, i.e., que sejam considerados à luz do critério jurídico (cf. artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil).*
>
> *Assim, concluímos que no caso* sub judice *não podia a AT ter negado o acesso ao benefício previsto no n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS 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. Para recusar esse benefício com fundamento no incumprimento da condição prevista na referida alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS impunha-se 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. Não o tendo feito, resta-nos conceder provimento e anular a decisão arbitral recorrida, uniformizando jurisprudência no sentido que consta da conclusão abaixo enunciada.".

4. Esta interpretação aplica-se aos factos aqui dados por provados, considerando que a Requerente não foi considerada residente fiscal em Portugal, mesmo que aqui tenha residido, no ano de 2017, até 25/04/2017.
5. Por esta razão, bem como considerando que a Requerida não invocou, nem tentou provar, a verificação de outros indícios de residência fiscal, previstos no mesmo artigo 16.º do Código do IRS, não se pode deixar de considerar procedente a pretensão da Requerente

VI. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

1. Perante esta decisão, cabe à Requerida restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade de que padecem os atos de liquidação em causa não tivesse sido praticada, em conformidade com a alínea b) do número 1 do artigo 24.º do RJAT, e artigo 100.º, da LGT, designadamente no que respeita ao pagamento do montante indevidamente não reembolsado à Requerente.
2. Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, dispõe o número 1 do artigo 43.º da LGT que são devidos quando se determine, em impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido, de forma reiterada, que o erro imputável aos serviços compreende o erro sobre os pressupostos

de facto ou de Direito e que essa imputabilidade não depende da demonstração de culpa subjetiva dos agentes administrativos.

4. No caso dos autos, a ilegalidade das liquidações decorre da errónea aplicação da lei, erro esse imputável à Requerida, por isso, verificando-se os pressupostos do direito a juros indemnizatórios relativamente aos montantes indevidamente exigidos, a liquidar nos termos legais.

VII. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

a) anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022... e a liquidação de IRS n.º 2022..., relativa ao ano de 2021, na parte em que não aplicou o regime fiscal dos ex-residentes previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS ("CIRS"),

b) Condenar a Requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, a liquidar nos termos legais,

c) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais apuradas.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 4.173,84 (quatro mil e cento e setenta e três euros), nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do número 1 do artigo 29.º do RJAT e do número 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IX. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 612.00 € (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, nos termos do número 2 do artigo 12.º e dos números 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do número 5 do artigo 4.º do citado Regulamento.

Notifique-se.

CAAD, 30 de outubro de 2026

O Árbitro,

(Ricardo Sousa da Cunha)

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