

## Legislação

### Diploma - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 12/2026, de 22/06

Estado: vigente

**Resumo:** Uniformizando-se jurisprudência nos seguintes termos: «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.».

**Publicação:** Diário da República n.º 118/2026, Série I de 2026-06-22

**Legislação associada:** -

**Histórico de alterações:** -

**Nota:** Não dispensa a consulta do [diploma original](#) publicado no Diário da República Eletrónico.

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

### Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 12/2026, de 22 de junho

Acórdão do STA de 29 de abril de 2026, no Processo n.º: 214/25.0BALS - Pleno da Secção do Contencioso Tributário

#### 1 - RELATÓRIO

1.1 - O Recorrente acima identificado vem, ao abrigo do disposto no art. 25.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 10/2011](#), de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pela [Lei n.º 119/2019](#), de 18 de Setembro, interpor recurso para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de decisão arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) em 15 de Outubro de 2025 no processo n.º 271/2025-T (1), invocando oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com a decisão proferida pelo CAAD em 6 de Novembro de 2023, no processo n.º 101/2023-T (2), já transitada em julgado.

1.2 - Apresentou alegações, com conclusões do seguinte teor:

«A. Verificados os pressupostos previstos nos artigos 25.º e 26.º do RJAT, em observância do regime estatuído no artigo 152.º do CPTA (aplicável, com as devidas adaptações, ex vi n.º 3 do artigo 25.º do RJAT), vem o RECORRENTE interpor o presente recurso da Decisão Arbitral de 15 de Outubro de 2025, proferida pelo tribunal arbitral no processo n.º 271/2025-T, que se pronunciou sobre a interpretação dos critérios de aplicação do artigo 12.º-A do Código do IRS, que prevê o benefício fiscal derivado do denominado 'Programa Regressar', mais especificamente os critérios de verificação da condição prevista na alínea a), do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IRS, para acesso ao referido regime fiscal.

B. A Decisão Arbitral recorrida está em oposição quanto à questão identificada com a Decisão Arbitral de 6 de Novembro de 2023, proferida pelo Tribunal Arbitral, constituído sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa, no processo n.º 101/2023-T (Decisão Fundamento).

C. Com efeito, no que respeita à questão fundamental de direito acima identificada, o Tribunal Arbitral, na Decisão Recorrida, negou o acesso ao regime fiscal aplicável a ex-residentes, por considerar o RECORRENTE como residente em Portugal em 2017 (primeiro ano do triénio a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do Código do IRS), apesar de este não ter permanecido mais de 183 dias no país, sustentando que esse requisito se reportaria a “três anos civis completos” e não à residência conforme aferida segundo os critérios do artigo 16.º do Código do IRS.

D. Já na Decisão Fundamento, o Tribunal Arbitral, perante uma factualidade em tudo idêntica à da Decisão Recorrida, inclusive o mesmo período temporal relevante, e igualmente chamado a pronunciar-se sobre a questão identificada, concluiu expressamente que, não tendo o Requerente permanecido mais de 183 dias, em território nacional, não podia ser considerado residente nesse ano, por aplicação dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do Código do IRS e para o qual remete expressamente o corpo do n.º 1 do artigo 12.º-A do Código do IRS.

E. Podendo ler-se no sumário de tal decisão que «a qualificação como residente para efeitos fiscais em Portugal é determinada pela correcta subsunção nos critérios constantes do artigo 16.º do Código do IRS, sendo que, se a qualidade de residente, nos termos da respectiva alínea a) resulta, automaticamente, de um critério fáctico, meramente numérico (...).»

F. Pelo que estamos em presença de factos que se subsumem às mesmas normas jurídicas, em especial à alínea a) do n.º 1, do artigo 12.º-A do Código do IRS, cuja aplicação exige a verificação formal da não residência fiscal nos três anos anteriores, aferida nos termos do artigo 16.º do mesmo Código.

G. Normas essas que foram aplicadas na redacção que assumiam à data dos factos, e que era a mesma, em ambas as situações analisadas.

H. Não tendo ainda sobrevindo qualquer jurisprudência do STA que ofereça suporte à Decisão Arbitral.

I. Termos em que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade do presente recurso previsto no artigo 25.º do RJAT e 152.º do CPTA.

J. Admitido o recurso, caberá apreciar o seu mérito e uniformizar-se a jurisprudência no sentido irradiado na Decisão Arbitral fundamento.

K. Com efeito, a solução acolhida pela Decisão Fundamento revela-se a única compatível com a letra e a estrutura normativa do artigo 12.º-A, n.º 1 do Código IRS e vem, de resto, sendo acolhida por inúmeras outras, de que são exemplo as decisões arbitrais emitidas no âmbito dos processos n.ºs 457/2021-T, 766/2022-T, 320/2023-T, 603/2023-T, 609/2023-T e 1083/2024-T.

L. A este respeito, conclui-se (por todos), na última das decisões citadas, emitida por um colectivo de árbitros, sem qualquer voto de vencido, que «l.O Requerente alterou o seu domicílio fiscal para o Reino Unido, com produção de efeitos à data de 22-05-2016. Em consequência, à luz do artigo 16.º do Código do IRS, no ano 2016, o Requerente não se presume residente fiscal, visto que não esteve em Portugal mais de 183 dias (artigo 16.º, n.º 1 a) e n.º 14 do Código do IRS);

II. 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 (...).

M. Sendo inequivocamente de afastar a interpretação sufragada na Decisão Arbitral recorrida, segundo a qual a mera permanência de qualquer período de tempo em território português num determinado ano bastaria, por si só, para qualificar o contribuinte como residente fiscal e, assim, excluir a aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS por incumprimento do requisito previsto na alínea a) do seu n.º 1.

N. Tal entendimento não encontra qualquer apoio no texto legal, nem no artigo 12.º-A do Código do IRS, cujo n.º 1 remete expressamente para os critérios de residência plasmados nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do mesmo compêndio normativo, nem no mencionado artigo 16.º do Código do IRS, que exige, de forma clara, na alínea a) do seu n.º 1, a permanência superior a 183 dias ou a existência de habitação em condições de residência habitual para que um contribuinte possa ser considerado residente em território português, e, por conseguinte, determinar a sua exclusão do regime previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS.

O. É, também, contrária ao que dispõe o artigo 13.º, n.º 8 do Código do IRS, segundo o qual, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação - o que inclui o respectivo status de residente/não residente, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo - é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.

P. De igual modo, a interpretação constante da Decisão Fundamento é a única que preserva a coerência sistemática e funcional do regime de incentivo ao regresso de emigrantes nacionais, evitando que a sua aplicação seja frustrada por leituras excessivamente formalistas e desligadas da teleologia do artigo 12.º-A do Código do IRS, que visa justamente favorecer (e não obstar) ao regresso ao país.

Q. Assim, deve a jurisprudência ser uniformizada em conformidade com o decidido na Decisão Arbitral fundamento (cuja fundamentação se encontra transcrita nas presentes Alegações de Recurso) no sentido de que a mera permanência episódica de um único dia - ou de qualquer número de dias igual ou inferior a 183 - em território português não basta, por si só, para qualificar o contribuinte como residente fiscal.

R. Ao contrário, devem considerar-se plenamente verificada a condição de acesso ao regime previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do Código do IRS sempre que, nos três anos anteriores, o contribuinte não tenha preenchido os critérios legais de residência previstos no artigo 16.º do Código do IRS.

S. Só esta solução garante a aplicação uniforme e coerente do regime de incentivo ao regresso dos ex-residentes.

T. Termos em que deve ser concedido provimento ao presente recurso, com a consequente anulação da Decisão Arbitral recorrida e reafirmação da interpretação conforme à letra, espírito e finalidade das normas aplicáveis, tal como estabelecida na Decisão Fundamento.

U. Devendo a Decisão Arbitral recorrida ser anulada e substituída por outra que acolha a solução da Decisão Fundamento.

## VI. DO PEDIDO

Nestes termos e nos demais de Direito, requer-se a V. Exas., ao abrigo do n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, e observado o regime regulado no artigo 152.º do CPTA, aplicável ex vi do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT, que, considerando verificada a contradição de julgados, se dignem uniformizar a jurisprudência e, consequentemente, anular a Decisão Arbitral recorrida, concedendo provimento ao presente recurso em conformidade com a Decisão Arbitral proferida a 6 de Novembro de 2023, no âmbito do processo n.º 101/2023-T (Decisão Fundamento), por ser a decisão que melhor se harmoniza com o sistema jurídico tributário e os seus princípios, tudo com as demais consequências legais.»

1.3 - A Recorrida apresentou contra-alegações e formulou conclusões do seguinte teor:

«A. O presente recurso para uniformização de jurisprudência, interposto por [...] (doravante Recorrente) tem por base a alegada oposição entre a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral em matéria Tributária, constituído sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), no âmbito do processo arbitral que correu termos sob o n.º 271/2025-T (doravante decisão arbitral recorrida) e a decisão proferida pelo

aquele mesmo Tribunal, no âmbito do processos arbitral n.º 101/2023-T e (adiante decisão fundamento), nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 25.º do [Decreto-Lei n.º 10/2011](#), de 20 de Janeiro - Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT).

B. O recurso para uniformização de jurisprudência previsto e regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos tem como finalidade a resolução de um conflito sobre a mesma questão fundamental de direito, devendo o Supremo Tribunal Administrativo, no caso concreto, proceder à anulação da decisão arbitral e realizar nova apreciação da questão em litígio quando suscitada e demonstrada tal contradição pela parte vencida (ou pelo Ministério Público).

C. Face ao disposto no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT, na redacção da [Lei n.º 119/2019](#) de 18 de Setembro, «[a] decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo».

D. De acordo com o n.º 3 do citado artigo «[a]o recurso previsto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no artigo 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, contando-se o prazo para o recurso a partir da notificação da decisão arbitral».

E. Ora, quanto ao estabelecido pelas regras que determinam os requisitos de admissibilidade deste tipo de recursos, resulta que, para que se tenha por verificada a oposição de acórdãos, é necessário (vd., entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2015-06-03, processo n.º 0793/14) que:

- a) as situações de facto sejam substancialmente idênticas;
- b) haja identidade na questão fundamental de direito;
- c) se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta; e,
- d) a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas.

F. Para que se considere que há oposição de acórdãos, entende a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que os acórdãos em confronto versem sobre situações fácticas substancialmente idênticas e que se pronunciem sobre a mesma questão fundamental de direito.

G. Pese embora se vise dirimir a questão da aplicação do regime de Ex-residente em ambas as decisões, a decisão arbitral fundamento deu por assente que o requerente foi não residente fiscal em Portugal na totalidade do ano de 2017, enquanto que a decisão do Tribunal a quo deu por assente que o Requerente deteve uma Residência parcial em Portugal no aludido ano e retirou daí as devidas consequências, para a aplicação do regime dos Ex-residentes.

H. Conforme se demonstra, nas decisões recorrida e fundamento, os factos e situação jurídica em análise não são similares, pois na Decisão Arbitral fundamento tem-se como base factual e premissa a não residência do Requerente pela totalidade do ano de 2017, ao passo que a decisão recorrida tem por base uma residência parcial do Requerente em Portugal no aludido ano, não existindo, por conseguinte e também uma total identidade da questão direito, atendendo à circunstância da decisão fundamento ter desconsiderado o vertido no artigo 16.º, n.º 4, em conjugação com o disposto no 15.º, n.º 3, do CIRS.

I. Ora, o que se verifica é a inexistência de qualquer contradição nas decisões recorrida e fundamento proferidas, sendo que o que existiu foram soluções divergentes, determinadas pela diferenciação dos pressupostos de facto sobre que recaíram e a omissão de aplicação do 16.º, n.º 4, do CIRS, verificada na decisão fundamento.

J. Fica, assim, demonstrado que inexistente uma total identidade de facto e de direito entre as decisões, pelo que o Recurso para Uniformização de Jurisprudência não poderá ser admitido.

K. Na base da divergência está o entendimento da AT de que o Requerente não poderia aproveitar o regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS no período de 2023, em virtude de ter sido residente num dos três anos anteriores a 2020 - o termo "ano" aqui entendido como "ano fiscal".

L. A interpretação do Requerente assenta numa interpretação do artigo 12.º-A do CIRS segundo a qual o termo "ano" é ali empregue como medida de tempo, correspondendo os "três anos" a um período de 36 meses.

M. Todavia, o termo "ano", quando é antecedido de preposição "de" ou "em", como é o caso, refere-se a um concreto ano, que corresponde a um ano civil do calendário gregoriano, e não a uma medida de tempo.

N. E assim é que uma interpretação literal da norma legitima a interpretação que subjaz às liquidações impugnadas, pela utilização da expressão «em qualquer dos três anos anteriores», em que o termo «ano» é antecedido de preposição "de" ou "em", remetendo assim para um eventual estatuto de residente que se tenha verificado em momento incluído num dos três anos anteriores, entendidos estes como um ano civil do calendário gregoriano.

O. Em todo o caso, se admitirmos, que a letra desta norma poderá suscitar ambiguidade, designadamente no segmento que se refere aos «três anos anteriores», ainda assim o elemento lógico e sistemático da norma rapidamente nos esclarece sobre o sentido que ela incorpora.

P. Desde logo porque, determinando o artigo 143.º do Código do IRS (com a epígrafe "Ano Fiscal") que «Para efeitos do IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil», o sentido que autorizadamente se poderá dar à utilização do termo "ano" nas normas que regem o IRS não poderá deixar de coincidir com o "ano fiscal" e, conseqüentemente, com o ano civil.

Q. E, assim, quando a condição para aplicação do regime diz que o sujeito passivo não pode ter sido residente "em qualquer dos três anos anteriores", não se poderá deixar de interpretar como "não pode ter sido residente num dos três anos civis anteriores".

R. Por outro lado, e ao contrário do que aqui preconiza, é também evidente que, quando se quer referir a períodos de 12 meses, o legislador não utiliza o termo "ano", mas utiliza textualmente a expressão "período de 12 meses" - o que se compreende, sob pena de atentar contra a «unidade do sistema jurídico» (cf. artigo 9.º do Código Civil) por inextricável confusão com o termo "ano fiscal" definido no artigo 143.º do Código do IRS.

S. É assim que, nos termos do artigo 16.º do Código do IRS, são considerados residentes «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;» (negritos nossos)

T. Sendo normativamente evidente, desde logo por aplicação do artigo 143.º do CIRS, que a alusão a determinado "ano" no CIRS, antecedido portanto das preposições "de" e "em", corresponde a um ano civil, e não a um período de 12 meses (caso em que "ano" é antecedido, expressa ou implicitamente, da preposição "durante" e a indicação do número de anos), poderemos invocar variadíssimos exemplos que o confirmam, o que passamos a fazer sem preocupações de exaustividade.

U. Se concebermos este regime como um benefício fiscal de aplicação automática, para mais inserido num procedimento massificado como é o IRS, facilmente se conclui que o legislador não teria motivos para, divergindo das regras incorporadas dos artigos 13.º, n.º 8 e 143.º do CIRS, optar por uma solução

de aplicação casuística, que obrigasse o sistema de liquidação do IRS a determinar o exacto momento em que o sujeito passivo obteve o estatuto de residente.

V. Com efeito, o artigo 12.º-A do Código do IRS estabelece uma medida excepcional de carácter automático, pois os seus efeitos resultam directa e imediatamente da lei pela simples verificação dos respectivos pressupostos e condições, não estando a sua aplicação dependente de qualquer acto de reconhecimento por parte da AT.

W. Mas nem sequer seria necessário conhecer o Código do IRS, nem tão-pouco sondar o elemento lógico ou sistemático da interpretação das normas, para se chegar à conclusão de que o regime fiscal do 12.º-A estabelece como condição não ter tido o contribuinte estatuto de residente em qualquer momento num dos três anos civis anteriores.

X. A interpretação do Requerente esbarra desde logo contra a letra do artigo 12.º-A do CIRS, porque o termo “ano” é aí empregue, não como medida de tempo, mas como se reportando a um concreto ano fiscal/civil, o que se comprova com a utilização das preposições “em”/“de”.

Y. Significa que a interpretação que o Requerente faz da expressão «em qualquer dos três anos anteriores», como se referindo a um período de 36 meses, não tem acolhimento na letra da norma, o que sempre tornaria ilegítima a sua pretensão.

Z. Por outro lado, numa interpretação sistemática, o sentido do termo “ano”, no regime do IRS, tem necessariamente de coincidir com o de “ano fiscal”, por força do artigo 143.º do CIRS.

AA. O entendimento supra exposto foi também o adoptado pelo Tribunal Arbitral, de entre o mais, nos processos n.º 202/2022-T e 740/2022-T.

BB. O Requerente não reúne todos os requisitos para poder beneficiar do regime aplicável a ex-residentes, uma vez que não cumpre com o requisito relativo à não residência em território português em qualquer dos três anos anteriores ao ano em que regressou (2020), consequentemente a liquidação em apreço é legal.

CC. No concerne à decisão fundamento cumpre apenas aludir que a mesma incorreu em manifesto erro de nos pressupostos de facto, assim como em crasso erro de julgamento, ao não dar por assente e desconsiderar a residência parcial em Portugal do Requerente, no ano de 2017, até 28 de Junho do aludido ano, nos termos do artigo 16.º do CIRS, para aferição dos pressupostos de aplicação do regime dos ex residentes.

DD. Desconsiderou, por conseguinte, o consignado no n.º 3 do artigo 15.º do CIRS, em conjugação com o disposto no 16.º, n.º 4 do CIRS, ao concluir pela não residência do Requerente na totalidade do ano de 2017.

EE. Pelas razões expostas, deve o presente recurso ser improceder, devendo manter-se na ordem jurídica quer indeferimento da reclamação graciosa n.º 32392002404004779, assim como, o precedente acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024.50006080588, relativo ao ano de 2023.

Nestes termos e nos demais de Direito que V. Exas doutamente suprirão, deve o presente recurso para uniformização de jurisprudência ser julgado improcedente e, em consequência manter-se a decisão arbitral recorrida referente ao processo 271/2025-T, com as demais consequências legais.»

1.4 - Dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no qual sustentou que o recurso não deve ser admitido. Após enunciar os

termos do recurso e os requisitos da admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência, considerou o seguinte: «[...]

2.3 - No âmbito do processo n.º 271/2025-T, o tribunal arbitral deu como assente que o contribuinte deixou o território nacional em 26/05/2017 para ir trabalhar para Espanha, onde fixou a sua residência, tendo comunicado à ATA essa alteração em 01/07/2017. E em 12/09/2020, comunicou à ATA a alteração da sua residência para Portugal.

2.3.1 - Mais se deu como assente que aquando da apresentação da sua declaração de rendimentos referente a 2023, a Administração Tributária não aceitou a aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS, tendo a reclamação graciosa apresentada do acto de liquidação sido indeferida.

2.3.2 - Para se decidir pela improcedência do pedido arbitral o tribunal considerou que não havia lugar à aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS porque não se mostrava reunido o requisito de o Requerente “não ter sido residente em território português em qualquer dos três anos anteriores ao ano de regresso a Portugal”, pois no entendimento do tribunal «Não restam dúvidas que o Requerente não poderia ser considerado residente em território português em qualquer um dos três anos anteriores, uma vez que em 2017 foi residente em Portugal, onde auferiu rendimentos do trabalho por conta de outrem até ao dia em que deixou o território português, para se deslocar para Espanha».

2.4 - Por sua vez, no âmbito do processo n.º 101/2023-T, o tribunal arbitral deu como assente que o contribuinte deixou o território nacional em 02/07/2017 para dar início a uma relação laboral na Holanda, onde passou a viver, tendo regressado a Portugal em Novembro de 2020.

2.4.1 - Mais se deu como assente que ao apresentar a declaração de rendimentos referente a 2020 não lhe foi permitida a opção pelo regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS, tendo sido emitida liquidação da qual apresentou reclamação graciosa que lhe foi indeferida.

2.4.2 - Para se decidir pela procedência do pedido arbitral o tribunal considerou que tendo residido em Portugal até ao dia 2 de Julho de 2017, significa que permaneceu no território nacional 183 dias, pelo que, não tendo sido excedido este período temporal, não pode considerar-se residente nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

2.4.3 - Entendeu, assim, o tribunal arbitral que estavam reunidos os requisitos para a aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS, por o Requerente não ter sido residente «em território português em qualquer dos três anos anteriores ao seu regresso a Portugal, a saber, 2017, 2018 e 2019».

2.4.4 - Mais se entendeu que reunindo os requisitos para poder beneficiar do regime aplicável a ex-residente previsto no Programa “Regressar”, nomeadamente quanto ao ano de 2020, «pelo facto de não ter sido considerado o artigo 12.º-A do CIRS, o acto de liquidação em causa é ilegal por erro nos pressupostos de direito, o que implica a sua anulação nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo».

2.5 - Decorre do exposto que as decisões arbitrais divergiram na apreciação do requisito previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS, ou seja, saber separa efeitos de beneficiar do regime previsto no citado normativo o contribuinte podia ser dado como não residente em território português em qualquer dos três anos anteriores ao ano de aplicação do regime.

2.5.1 - Em ambos os casos os contribuintes tinham permanecido em Portugal durante período não superior a 183 dias no terceiro ano mais longínquo, mas enquanto na decisão arbitral recorrida - proc.271/2025-T - se relevou esse período como de residência em território nacional, na decisão fundamento - proc.101/2023-T - não se relevou como residência em território nacional.

2.5.2 - Subjacente a essa divergência está o facto de na decisão fundamento o tribunal ter convocado o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, para densificar o conceito normativo de “residente”, e ter concluído que o período de permanência nesse ano não era bastante para dar o contribuinte como residente, enquanto na decisão recorrida o tribunal se ter alheado dessa norma e ter utilizado o termo “residente” no sentido comum de permanência no território nacional durante determinado período.

2.5.3 - Temos, assim, que na apreciação da aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS, e designadamente do requisito previsto na alínea a) do seu n.º 1, na decisão fundamento o tribunal arbitral convocou norma do CIRS que não foi considerada na decisão recorrida.

2.5.4 - Tendo em consideração a jurisprudência deste tribunal, que para efeitos de requisitos de prolação de acórdão de uniformização de jurisprudência tem entendido que só há lugar a essa uniformização se as duas decisões em confronto convocarem o mesmo quadro jurídico, então temos que concluir que não se verificam no caso concreto os requisitos do recurso de uniformização de jurisprudência.

2.5.5 - Em face do exposto, afigura-se-nos que não se deve tomar conhecimento do mérito do recurso.»

1.5 - Cumpre apreciar e decidir, sendo que, primeiro, há que examinar se estão verificados os requisitos da admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência. Só se concluirmos pela verificação desses requisitos passaremos a conhecer do mérito do recurso, ou seja, da infracção imputada à decisão arbitral recorrida [cf. art. 152.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)].

\*

## 2 - FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 - DE FACTO

2.1.1 - A decisão arbitral recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto:

«A. Até Maio de 2017, o Requerente ocupava em Portugal o cargo de Engenheiro, chefe adjunto de departamento, na sociedade B... S. A., localizada no Porto.

B. O Requerente recebeu uma proposta de trabalho, para exercer a sua profissão na empresa ‘C..., S. A. U.’, sita em Zaragoza, Espanha, a qual aceitou, este foi contratado para trabalhar: i) presencialmente, nas instalações da sua nova entidade empregadora, ii) a tempo inteiro; e iii) a partir do dia 19 de Junho de 2017. cf. doc. n.º 3 do PPA.

C. O Requerente emigrou para Espanha, juntamente com a sua mulher e filhos, e viajou de Portugal para Espanha em 26 de Maio de 2017. Cfr. Doc 5 a 7 do PPA.

D. Em 2017-07-01, o Requerente, comunicou a AT a sua alteração de residência para Espanha. Cfr. PA.

E. Em 2020-09-12, o Requerente, comunicou a AT a sua alteração de residência para Portugal. Cfr. PA.

F. Em 2020-09-07, o Requerente submeteu junto da Direcção de Serviços do IRS pedido de informação vinculativa com o seguinte teor: «1- se para os rendimentos de 2020, a apresentar através de declaração de rendimentos no próximo ano, vai beneficiar do Programa Regressar, por se encontrar abrangido por todos os requisitos previstos no artigo 12.º-A, normativo aditado pela [Lei n.º 71/2018](#), de 31 de Dezembro. 2-E, sendo reconhecida a qualidade de beneficiário deste programa, solicita-se desde já esclarecimentos sobre a sua aplicação.» cf. PA.

G. A AT respondeu ao pedido de informação vinculativa com o seguinte teor: «face à situação constante da base de dados dos serviços da AT, ao caso em apreço, por o Requerente ter sido residente, ainda que parcialmente, não reúne os pressupostos do regime fiscal dos ex-residentes, porque não verifica a condição de não ter sido 'Não Residente' nos três anos anteriores a 2020, pelo que este regime de benefício não lhe é aplicável.». Cfr. PA

H. O Requerente impugnou a informação vinculativa no Tribunal Tributário de Lisboa (UO 3) acção administrativa com o n.º 863/21.6BELRS. cf. PA.

I. Em 22-03-2022, o Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral impugnando a liquidação de IRS referente ao período de 2020, no âmbito do processo arbitral n.º 202/2022-T, e em 30-01-2023, no sentido da improcedência total do pedido. Cfr. PA e disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=e-x-residentes&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=6866](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=e-x-residentes&s_artigos=&s_texto=&id=6866)

J. Em 02-12-2022, o Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral impugnando a liquidação de IRS referente ao período de 2021, no âmbito do processo arbitral n.º 740/2022-T, e em 10-10-2023, no sentido da improcedência total do pedido. Cfr. PA e disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=740&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=7404](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=740&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=7404)

K. Em 19-12-2023, o Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral impugnando a liquidação de IRS referente ao período de 2022, no âmbito do processo arbitral n.º 1011/2023-T, e em 05-05-2024, tendo sido julgando procedente a excepção da inimpugnabilidade do acto suscitada. Cfr. PA e disponível em [https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=1011&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=ex-residentes&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=8183](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=1011&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=ex-residentes&s_artigos=&s_texto=&id=8183)

L. Em 29-06-2024, o oro Requerente apresentou declaração de IRS respeitante ao IRS do ano de 2023, que, por consulta ao Sistema de Gestão de Divergências, deu origem ao erro Z10 - Regime Fiscal Ex-Residente não Permitido/Residente em PT nos últimos 3 anos, procedimento que findou sem correcções. Cfr. PA.

M. A declaração de rendimentos referida no artigo anterior deu origem à liquidação n.º 2024..., de 2024-07-20, com o valor a receber no montante de € 2.999,05, liquidação esta que não considerou o regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS. Cfr. PA.

N. O Requerente apresentou reclamação graciosa da aludida liquidação, que foi autuada com o n.º ... Cfr. PA.

O. O Requerente foi notificado para exercer o seu direito de audição. Cfr. PA.

P. O Requerente foi notificado do indeferimento expresso da reclamação graciosa em 16 de Dezembro de 2024. Cfr. PA.»

2.1.2 - A decisão arbitral fundamento efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

### «3.1 - Factos Provados

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os seguintes factos:

1 - No final de 2016 o Requerente recebeu uma oferta de trabalho nos Países Baixos, que formalizou através de contrato de trabalho por período indefinido a 1 de Maio de 2017.

2 - De acordo com o contrato de trabalho em causa, a relação laboral teria início a 01 de Julho de 2017 (Cf. Doc. n.º 9 da PI).

3 - Em 08 de Junho de 2017 o Requerente alterou o seu domicílio fiscal para Lisboa, mantendo a sua residência no território nacional.

4 - No dia 1 de Agosto de 2017, o Requerente celebrou contrato de arrendamento de um apartamento em... na Holanda, onde viria a residir.

5 - Enquanto residente na Holanda o Requerente submeteu as suas declarações de rendimentos relativos aos anos em que residiu nesse país, incluindo o ano de 2017.

6 - Em 28 de Novembro de 2018 alterou, no cadastro fiscal em Portugal, a sua residência para o estrangeiro.

7 - Em 27 de Setembro de 2021 alterou, no cadastro fiscal em Portugal, a residência para o estrangeiro (Holanda), com produção de efeitos à data de 03 de Julho de 2017.

8 - Em 27 de Setembro de 2021 alterou, no cadastro fiscal em Portugal, a residência para o território nacional (Lisboa), com produção de efeitos à data de 06 de Novembro de 2020.

9 - Em 26 de Junho de 2021 o Requerente apresentou, relativamente ao ano de 2020, a declaração modelo 3 do IRS n.º ... 2020 - ... - ... - conjuntamente com B... (cônjuge) NIF... com os anexos A, F e J (três), na qual mencionou ser residente em território nacional no período de 21 de Setembro de 2020 a 31 de Dezembro de 2020, com a opção pelo regime a que alude o artigo 12.º-A do CIRS - 'Programa Regressar'.

10 - Contudo, em virtude de constar do registo de contribuintes como residente fiscal em território português durante parte do ano de 2017, não conseguiu submeter a sua primeira declaração de IRS de 2020, com a opção pelo referido regime.

11 - Da apresentação da aludida declaração resultou a liquidação n.º 2021..., de 12.11.2021, com a colecta total de € 4.187,20 e o valor a reembolsar no montante de € 1.888,64 (paga por transferência bancária em 23.11.2022).

12 - Em 23 de Janeiro de 2022, procedeu à entrega da declaração de IRS de substituição n.º ...2020 - ... - ..., respeitante ao período de 21.09.2020 a 31.12.2020, a qual, por ter dado origem aos erros J88 e Z10 - Regime Fiscal Ex-Residente não permitido/Reside em PT.

13 - Em 23 de Março de 2022, apresentou junto do Serviço de Finanças de Lisboa-..., procedimento de reclamação graciosa contra a liquidação n.º 2021..., de 12.11.2021, requerendo a aplicação do regime previsto no artigo 12.º-A do CIRS.

14 - Em 13 de Outubro de 2022 foi o ora Requerente notificado do projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa do IRS de 2020.

### 3.2 - Factos Não Provados

Não há factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado, com excepção do facto de que o Requerente tenha apenas permanecido em Portugal até ao dia 27 de Junho de 2017.»

\*

## 2.2 - DE DIREITO

### 2.2.1 - DOS REQUISITOS FORMAIS DA ADMISSIBILIDADE

Não há dúvida quanto aos requisitos formais de admissibilidade do recurso.

### 2.2.2 - DOS REQUISITOS SUBSTANCIAIS DA ADMISSIBILIDADE

Constituem requisitos substanciais de admissibilidade do recurso previsto no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT:

i) que a decisão arbitral, que se tenha pronunciado sobre o mérito da pretensão deduzida e tenha posto termo ao processo arbitral (artigo 25.º, n.º 2, primeira parte, do RJAT), esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo (artigo 25.º, n.º 2, segunda parte, do RJAT), já transitado em julgado [artigo 688.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 140.º, n.º 3, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA) e no artigo 281.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)];

ii) que a orientação perfilhada na decisão arbitral não esteja de acordo com a jurisprudência mais recente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (artigo 152.º, n.º 3, do CPTA, aplicável ex vi do n.º 3 do artigo 25.º do RJAT).

### 2.2.3 - DA OPOSIÇÃO

Não havendo dúvidas de que a decisão arbitral recorrida se pronunciou sobre o mérito da pretensão deduzida, indeferindo-a, nem quanto ao trânsito em julgado da decisão arbitral invocada como fundamento, indaguemos se a decisão recorrida pode considerar-se em oposição com a decisão fundamento quanto à mesma questão fundamental de direito.

É de considerar que a questão fundamental de direito é a mesma quando as situações fácticas em ambas as decisões em confronto sejam substancialmente idênticas, entendendo-se, como tal, para este efeito, as que sejam subsumidas às mesmas normas legais e que o quadro legislativo seja também substancialmente idêntico, o que sucederá quando seja o mesmo o regime jurídico aplicável ou quando as alterações legislativas a relevar num dos acórdãos não interfira, nem directa nem indirectamente, na resolução da questão de direito controvertida; exige-se também que a oposição se refira às decisões, não bastando que se oponham os seus fundamentos; finalmente, exige-se também que a oposição se refira a decisões expressas, não bastando a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita sobre a questão.

Atenta a complexidade destes requisitos, o legislador impõe, além do mais, que na petição do recurso sejam identificados, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada - n.º 2 do art. 152.º do CPTA, aplicável por força do n.º 3 do art. 25.º do RJAT (e que reproduz o que actualmente consta do n.º 2 do art. 284.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário).

O Recorrente alega que as decisões em confronto decidiram a mesma questão de direito - qual seja a qualificação como residente para os efeitos do que dispõe o artigo 12.º-A, n.º 1, alínea a) do Código do IRS (CIRS), na redacção aplicável, que é a inicial, ou seja, a da [Lei n.º 71/2018](#), de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2019 - e que o fizeram em sentido divergente.

Recorde-se o teor dessa norma:

«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.»

Registe-se que em ambas as decisões estava em causa o preenchimento da condição enunciada na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS. Enquanto a decisão recorrida entendeu que «[n]ão restam dúvidas que o Requerente não poderia [não] ser considerado residente em território português em qualquer um dos três anos anteriores, uma vez que em 2017 foi residente em Portugal, onde auferiu rendimentos do trabalho por conta de outrem até ao dia em que deixou o território português [26 de Maio de 2017], para se deslocar para Espanha», a decisão fundamento considerou que, sendo certo que o sujeito passivo residiu em Portugal até 2 de Julho de 2017, o mesmo há-de ter-se por não residente, quer à luz do critério da alínea a) - por essa permanência «não ter excedido 183 dias» - quer à luz do critério da alínea b) - uma vez que não há prova de «que o Requerente teria mantido qualquer tipo de habitação à sua disposição em Portugal e, muito menos, que teria tido a intenção de a manter como sua residência habitual» -, ambas do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.

Por isso, a decisão recorrida julgou improcedente a pretensão do sujeito passivo, de que fosse anulada a liquidação de IRS referente ao ano de 2023, na medida em que não reflecte o regime fiscal aplicável a ex-residentes constante do artigo 12.º-A do CIRS, enquanto a decisão fundamento julgou procedente idêntica pretensão, referente ao ano de 2020.

Ou seja, para o preenchimento da condição prevista na alínea a) do artigo 12.º-A, na referida redacção relativamente ao primeiro dos “três anos anteriores” (em ambos os casos 2017), enquanto a decisão recorrida considerou que se exige que o sujeito passivo não tenha residido em Portugal tempo algum nesse ano, a decisão fundamento considerou que basta que o sujeito passivo nesse ano não seja considerado residente fiscal ao abrigo do disposto no artigo 16.º do CIRS, ou seja, admite que o sujeito passivo possa ter estado no território nacional por algum tempo, desde que cumpra os critérios para não ser considerado residente nesse ano.

Afigura-se-nos, pois, que está verificada a requerida oposição, pois as decisões interpretaram diversamente uma das condições de acesso ao regime de ex-residente, qual seja a condição à data prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º-A do CIRS, de que o sujeito passivo não tenha sido considerado residente em território português em qualquer dos três anos anteriores àquele em que se tornou residente (ano do regresso).

É certo que, como bem salientou o Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal, subjacente à diversa interpretação e conseqüente diverso sentido decisório está a circunstância de na decisão fundamento o tribunal arbitral ter convocado o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS para densificar o conceito normativo de “residente” (e ter concluído que o período de permanência no território nacional nesse ano não era bastante para dar o contribuinte como residente), enquanto na decisão recorrida o tribunal não ponderou essa norma e utilizou o termo “residente” no sentido comum, assim se bastando com um qualquer período de permanência no território nacional durante o ano em causa.

Mas, salvo o devido respeito, isso não significa que as decisões se situem em quadros legislativos distintos: ambas se propuseram a mesma tarefa hermenêutica, qual seja a interpretação da condição de acesso ao regime à data prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 12.º-A do CIRS, de que «Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores». O que sucedeu foi que a decisão fundamento fez apelo a um conceito jurídico de residência ao invés de usar um

conceito meramente naturalístico, como o fez a decisão recorrida. Ora, é precisamente essa divergência interpretativa o âmago da questão que o Recorrente pretende ver dirimida por este Supremo Tribunal em sede de uniformização de jurisprudência. Os diferentes elementos hermenêuticos utilizados pelas decisões em confronto não afastam a admissibilidade do recurso para uniformização de jurisprudência e, ao invés, justificam-no.

#### 2.2.4 - DO MÉRITO

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 fiscais 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.

#### 2.2.4 - CONCLUSÃO

Preparando a decisão, formulamos a seguinte conclusão, que corresponde ao sentido em que uniformizamos 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.

\*

### 3 - DECISÃO

Em face ao exposto, os juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam em tomar conhecimento do mérito do recurso, conceder-lhe provimento, anular a decisão recorrida e uniformizar jurisprudência nos termos acima referidos.

Custas pela Recorrida, que ficou vencida (cf. artigo 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, aplicável ex vi do artigo 281.º do CPPT).

\*

Comunique-se ao CAAD.

\*

(1) Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?=1&id=9877>

(2) Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?=1&id=7451>.

Lisboa, 29 de Abril de 2026. - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes (relator) - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro - Pedro Nuno Pinto Vergueiro - Anabela Ferreira Alves e Russo - João Sérgio Feio Antunes Ribeiro - Jorge Cortês - Catarina Almeida e Sousa.