

Legislação

Diploma - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 7/2026, de 22/06

Estado: vigente

Resumo: Uniformiza a Jurisprudência nos seguintes termos: Face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em tomar conhecimento do mérito do recurso, negar provimento ao recurso e uniformizar jurisprudência no sentido referido em 2.2.10., ou seja, «A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente».

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 7/2026, de 22 de junho

Acórdão do STA de 28-01-2026, no processo n.º 84/25.9BALSb - Pleno da Secção do Contencioso Tributário

Acórdão

1 - Relatório

1.1 - AA, melhor identificado nos autos, interpôs recurso para uniformização de jurisprudência, para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, ao abrigo do n.º 2 do art. 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), em conjugação com o art. 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), da decisão arbitral proferida pelo CAAD no âmbito do processo n.º 1276/2024-T, datado de 8 Abril de 2025 que julgou improcedente a pretensão do ora recorrente em declarar não ilegal a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) referente ao ano de 2023, no montante de € 10.641,18.

O recorrente invoca oposição entre a referida decisão arbitral e a decisão arbitral fundamento, proferida no âmbito do processo n.º 391/2023-T, datada de 25 de Janeiro de 2024.

1.2 - Para sustentar a oposição entre a decisão arbitral recorrida e a decisão arbitral fundamento, o recorrente termina as alegações do recurso (cf. fls. 4 a 21 do SITAF), formulando as seguintes conclusões:

A) O Recorrente apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária um pedido de pronúncia arbitral em que solicitou a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) de 2023.

B) Sustentou o seu pedido no facto de não terem sido aplicadas as isenções previstas no âmbito do estatuto de residente não habitual (“RNH”) que o Recorrente invocou, mas que foi automaticamente negado pelo sistema de entrega e processamento das declarações de rendimento da Autoridade Tributária (“AT”).

C) O Árbitro Singular considerou estarem verificados os requisitos legais de aplicação do estatuto RNH previstos no n.º 8 do art. 16.º do Código do IRS - como se retira das alíneas a) e b) do elenco de factos provados.

D) Não obstante, o Árbitro Singular concluiu que o Recorrente não teria direito a beneficiar do referido regime porque não apresentara pedido para o efeito, em cumprimento do n.º 10 do art. 16.º do Código do IRS - como se retira da alínea h) do elenco de factos provados.

E) No entender do Árbitro Singular o acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a AT tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais de atribuição desse estatuto e dos respectivos benefícios fiscais.

F) Em consequência, atenta a omissão do pedido do Recorrente para registo como RNH, o Árbitro Singular concluiu que o Recorrente não estava em condições de beneficiar das isenções integrantes daquele estatuto pelo que a liquidação de IRS não padecia dos vícios invocados, im procedendo o pedido apresentado pelo Recorrente.

G) Nos termos do n.º 2 do art. 25.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo é susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com, designadamente, outra decisão arbitral

H) Salvo melhor entendimento, a decisão ora recorrida está em contradição com a decisão arbitral de 25/01/2024, proferida em Tribunal Arbitral Singular no proc. n.º 391/2023-T.

I) No processo em causa, discutia-se também a legalidade de liquidação de IRS relativamente a um sujeito passivo que, cumprindo os requisitos substanciais exigidos pelo n.º 8 do art. 16.º do Código do IRS - cf. pontos d. a o. do elenco de factos provados -, à semelhança do aqui Recorrente, não apresentara pedido de inscrição como RNH nos termos do n.º 10 do referido art. 16.º - cf. ponto p. do elenco de factos provados.

J) Nesta decisão fundamento, o Árbitro Singular decidiu com base no entendimento de que “[...] a inscrição no cadastro dos contribuintes (à data dos factos) é um registo declarativo, cuja não realização não obvia à aplicação, verificados os pressupostos materiais exigidos, do benefício fiscal em causa”.

K) Em face ao exposto, conclui o Recorrente, sem necessidade de mais considerações, que a questão de direito em apreciação na decisão arbitral recorrida - legalidade da liquidação de IRS de sujeito passivo que cumpre os requisitos legais do estatuto de RNH, mas não apresentou pedido de inscrição como tal - é precisamente a mesma em apreciação no processo arbitral identificado.

L) E assenta em situação factual - no que importa à aplicação do direito - em tudo similar.

M) Da confrontação das duas decisões resulta, também, evidenciada a contradição entre a decisão arbitral ora recorrida e a decisão arbitral que serve de fundamento ao presente recurso, nos termos do n.º 2 do art. 25.º do RJAT.

N) Com efeito, na decisão recorrida o Árbitro Singular indeferiu a pretensão do Recorrente por considerar que a inscrição junto da AT como RNH é requisito para aplicação do respectivo regime fiscal, ao passo que na decisão arbitral fundamento o Árbitro Singular concluiu precisamente em sentido contrário, ou

seja, declarou a ilegalidade da liquidação de IRS efectuada por violação do art. 81.º do Código do IRS apesar de o aí requerente também não ter apresentado pedido de inscrição como RNH.

O) Na decisão ora recorrida, o Árbitro Singular decidiu que o pedido de inscrição como RNH “[...] é condição de aplicação do respectivo regime, sendo através desse acto que a AT tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto e dos respectivos benefícios fiscais.”

P) Nessa medida, de acordo com a decisão recorrida, a omissão do pedido de inscrição do Recorrente como RNH impede a aplicação do respectivo regime, justificando a total improcedência do pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS de 2023, nos termos peticionados pelo Recorrente.

Q) Ora, como demonstrado, esta decisão está em total oposição com a decisão fundamento supra identificada.

R) No referido processo, o Árbitro Singular deu provimento integral ao peticionado pelo ali requerente por considerar que “[...] a inscrição no cadastro dos contribuintes (à data dos factos) é um registo declarativo, cuja não realização não obvia à aplicação, verificados os pressupostos materiais exigidos, do benefício fiscal em causa”.

S) No entender do Recorrente, esta é a interpretação correcta dos n.ºs 8 a 12 do Código do IRS e que deverá, nessa medida, implicar a revisão da decisão recorrida.

T) À data dos factos, o direito a ser tributado como residente não habitual dependia, apenas, de o sujeito passivo ser considerado residente não habitual, sem menção à necessidade de efectuar um qualquer registo ou uma qualquer inscrição cadastral, nos termos do n.º 9 do art. 16.º do Código do IRS.

U) Por sua vez a qualidade de RNH dependia apenas dos dois requisitos elencados no n.º 8 do art. 16.º do Código do IRS e nada mais.

V) Verificados estes (únicos) requisitos legais, o sujeito passivo passava a ser considerado residente não habitual nos termos e para os efeitos do n.º 9 do art. 16.º do Código do IRS, adquirindo o direito a ser tributado como tal.

W) Se, como sustenta o Árbitro Singular na decisão recorrida, fosse intenção do legislador qualificar o registo junto da AT como requisito de aplicação do regime certamente que a redacção da norma seria diferente, como aliás já foi.

X) Recorde-se que a anterior redacção da norma previa, expressamente, o registo como RNH junto da AT como requisito para aplicação do respectivo regime legal, como se retira da leitura do n.º 7 do art. 16.º na redacção do [Decreto-Lei n.º 249/2009](#), de 23 de Setembro.

Y) À luz dos critérios de interpretação da lei, em especial o n.º 3 do art. 9.º do Código Civil, há que considerar que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Z) Nessa medida, a alteração da letra da lei corresponde ao pensamento do legislador, foi intencional e teve como objectivo, precisamente, eliminar tal requisito formal (de cariz procedimental).

AA) A alteração legislativa supra invocada implicou, assim, a degradação do que, até então, era um requisito legal - inscrição como RNH junto da AT - numa mera obrigação declarativa, constituindo o n.º 10 do art. 16.º do Código do IRS uma norma de cariz essencialmente procedimental, de organização do sistema operacional de tributação, que visa assegurar a sua efectividade e o seu normal funcionamento, não tendo quaisquer finalidades de evitar a fraude ou a evasão fiscal.

BB) Na sequência da identificada alteração legislativa, o acto de inscrição enquanto RNH perdeu, assim, qualquer pretensa capacidade de integrar os pressupostos fundamentais para aplicação do respectivo regime jurídico-fiscal, não assumindo relevância jurídica quanto à constituição do direito à aplicação do estatuto RNH.

CC) Assim sendo, tratando-se de uma obrigação meramente declarativa, não constitutiva do direito a beneficiar daquele regime, a omissão ou atraso no seu cumprimento será apenas punível como contra-ordenação ao abrigo do Regime Geral das Infracções Tributárias (“RGIT”),

DD) não podendo, nunca, implicar que um sujeito passivo considerado RNH, nos termos do n.º 8 do art. 16.º do Código do IRS, que adquire - automática e por mero efeito da lei - o direito a ser tributado como tal, nos termos do n.º 9 do art. 16.º do Código do IRS, veja recusada a aplicação dos benefícios fiscais correspondentes a tal estatuto fiscal.

EE) Ou seja, o incumprimento do mencionado dever acessório não pode nunca interferir com o direito à redução ou isenção tributária adveniente do regime do RNH que assenta estritamente na satisfação das condições materiais legalmente previstas e não pressupõe - como em tempos pressupôs - como requisito formal, a inscrição cadastral como tal.

FF) Está-se, assim, perante um benefício fiscal automático que resulta directa e imediatamente da lei, de acordo com a qualificação legal prevista no art. 5.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), pelo que a actuação da AT se cinge à verificação e ao controlo desses requisitos.

GG) Significa isto que, verificados em concreto os requisitos legalmente exigidos, o sujeito passivo adquire o direito a tal benefício, limitando-se a actuação da AT a atestar a verificação desses requisitos.

HH) Em face de tudo o que vem exposto, e contrariamente ao fixado na decisão recorrida, o registo como RNH junto da AT assume natureza meramente procedimental, com vista a permitir à AT um maior controlo sobre a aplicação dos benefícios respectivos, procurando assegurar o processamento conforme à lei das declarações de rendimento apresentadas e das subsequentes liquidações de imposto.

II) Trata-se, pois, de uma declaração e registo similar ao exigido noutras normas fiscais supra mencionadas e que aqui se dão por invocadas por uma questão de economia processual.

JJ) Tal como no presente caso, estamos perante normas que regulam e enformam o procedimento de liquidação, permitindo a AT o processamento e a liquidação do imposto em cumprimento das regras legais devidamente aplicadas a cada contribuinte, com vista à redução de litígios e reclamações.

KK) E, tal como no presente caso, o incumprimento declarativo não implica a perda da exclusão de tributação ou a não dedução de despesas e encargos.

LL) Em face de tudo o que vem exposto, estando verificados, no caso concreto, os requisitos previstos nos n.ºs 8 e 9 do art. 16.º do Código do IRS - que, repita-se, são os únicos exigidos por lei - deveria o Árbitro Singular ter concluído pela ilegalidade da liquidação contestada por desconsideração do estatuto RNH invocado pelo Recorrente e consequente violação do disposto no art. 81.º do Código do IRS, à semelhança do decidido no processo arbitral n.º 391/2023-T.

MM) Assim sendo - como é! - deve ser anulada a decisão arbitral recorrida por oposição com a decisão arbitral singular de 25/01/2024, proferida no proc. n.º 391/2023-T.

NN) Anulando-se a decisão recorrida e sendo dado provimento integral ao pedido do Recorrente, deverá a AT ser condenada a reembolsar o Recorrente do imposto indevidamente pago.

Nestes termos e nos melhores de Direito, que Vs. Ex.as certamente suprirão, deve o presente recurso ser admitido, nos termos do n.º 2 do art. 25.º do RJAT, e julgada a questão controvertida no sentido propugnado pelo Recorrente, anulando-se a decisão arbitral proferida pelo Tribunal Arbitral Singular do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária no processo n.º 1276/2024-T, com as demais consequências legais.

Assim, farão V. Exas a já costumada JUSTIÇA!

X

1.3 - Por despacho do relator a fls. 194 do SITAF, foi admitido liminarmente o presente recurso de uniformização de jurisprudência e foi ordenado a notificação da entidade recorrida para querendo, contra-alegar.

X

1.4 - A DIRETORA-GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA notificada da interposição do recurso e da sua admissão para este Supremo Tribunal, veio apresentar contra-alegações com o seguinte quadro conclusivo:

A. O presente recurso, por não preencher os pressupostos consagrados no n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, deve ser liminarmente rejeitado, tendo em conta que a orientação da decisão recorrida é conforme com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente, nos Acórdãos proferidos nos Procs. 0842/23.9BESNT e 01750/22.6BEPRT.

B. Sem conceder, e por mera cautela de patrocínio, sempre se dirá que a decisão recorrida não merece qualquer reparo, sendo a sua interpretação e conclusão a única juridicamente possível, atento o quadro legal vigente, inexistindo assim qualquer erro e/ou nulidade que inquine a sua validade, correspondendo a linha interpretativa à mais recente jurisprudência do CAAD, a título exemplificativo, vejam-se as decisões proferidas nos Procs. 692/2024-T e 928/2024-T.

C. A inscrição como residente não habitual é obrigatória.

D. A inscrição como residente não habitual efetuada fora do prazo consignado no n.º 10 do artigo 16.º do CIRS tem como consequência que os benefícios fiscais inerentes ao respetivo regime jurídico só podem ser aplicados para o futuro.

E. Não tendo o Recorrente efetuado a inscrição como RNH, não pode a liquidação em crise ser considerada ilegal e, conseqüentemente, têm que improceder os pedidos.

F. Andou bem a sentença recorrida quando decidiu pela improcedência do peticionado e determinou a absolvição da Recorrida dos pedidos.

G. Conclui-se, assim, pela total improcedência da argumentação expendida pelo Recorrente, e pela inexistência de qualquer erro e/ou nulidade que inquine a sentença recorrida.

X

1.5 - Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, o Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no qual vai no sentido de "...estarem reunidos os pressupostos relativos à oposição de julgados, uma vez que as decisões arbitrais em confronto perfilharam soluções antagónicas sobre a mesma questão de direito, tendo por base o mesmo quadro jurídico e situações de facto no essencial similares."

X

Notificado do douto parecer do Digno Magistrado do Ministério Público, vem o ora recorrente, apresentar a sua resposta no sentido que reitera "...tudo o que vem alegado no requerimento de interposição de recurso, realçando que a interpretação subscrita na decisão arbitral recorrida e aqui sustentada pelo Digno Magistrado do Ministério Público não tem, salvo o devido respeito, qualquer acolhimento literal nas normas em análise, em especial face à alteração legislativa introduzida pela [Lei n.º 20/2012](#), de 14 de Maio, que aprovou o Orçamento de Estado para 2012."

X

Colhidos os vistos de todos os Ex^{os}. Conselheiros Adjuntos, vêm os autos à conferência do Pleno da Secção para decisão.

X

2 - Fundamentação

2.1 - Fundamentação de facto

Da decisão arbitral recorrida proferida pelo CAAD, consta provada a seguinte matéria de facto (cf. Fls.25 a 153 do SITAF):

- a) No ano de 2015, o Requerente constava no cadastro da AT como não residente com a morada em..... ..RW, Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]
- b) O Requerente é residente fiscal em Portugal desde 24 de junho de 2020. [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA]
- c) Em 29 de julho de 2024, o Requerente apresentou a sua declaração Modelo 3 de IRS, referente aos rendimentos por si obtidos no decurso do ano fiscal de 2023, acompanhada dos Anexos J e L. [cf. documento n.º 2 anexo ao PPA]
- d) Em virtude de o Requerente não constar do cadastro da AT como residente não habitual, aquela declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS não foi aceite e validada, pelo sistema informático da AT, com o Anexo L. [cf. documento n.º 3 anexo ao PPA]
- e) Nessa sequência, o Requerente entregou uma nova declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, sem o Anexo L. [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA]
- f) Na sequência da entrega dessa declaração de rendimentos, o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º ...40, referente ao ano de 2023, da qual resultou o montante total a pagar de € 10.641,18. [cf. documento n.º 5 anexo ao PPA]
- g) No dia 2 de dezembro de 2024, o Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]
- h) Até à data de apresentação do pedido de constituição de Tribunal Arbitral, o Requerente não solicitou a sua inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças.

FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não resultou provado que o Requerente procedeu ao pagamento do montante de € 10.641,18 resultante da liquidação de IRS n.º ...40, referente ao ano de 2023.

Em sede de fundamentação da decisão da matéria de facto consignou-se o seguinte:

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito. // Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consubstanciadas em afirmações meramente conclusivas e, por isso, insuscetíveis de prova e cuja veracidade terá de ser aquilatada em face da concreta matéria de facto consolidada. // A convicção do Tribunal resultou da apreciação crítica e de uma adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade, de todo o acervo probatório de natureza documental que foi carreado para os autos e que não foi impugnado, em conjugação com as alegações das partes nos respetivos articulados quando reportadas a factos pertinentes para a decisão que não se mostraram controvertidos. // Relativamente à factualidade não provada, a mesma foi assim considerada em virtude da inexistência de quaisquer elementos probatórios suscetíveis de a comprovarem; com efeito, o documento n.º 6 anexo ao PPA apenas comprova que a liquidação de IRS, referente ao ano de 2023, foi processada pela AT e que da mesma resultou o valor de imposto a pagar de € 10.607,47, nada daí se extraíndo quanto ao respetivo pagamento.

X

Da decisão arbitral fundamento proferida pelo CAAD, foi dada como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente apresenta um Síndrome Demencial sequelar a AVC ocorrido em dezembro de 2016.
- b) A Requete não está em condições de exercer e defender, conscientemente, os seus interesses pessoais e patrimoniais.
- c) Por sentença de 07/02/2023, já transitada em julgado, proferida nos autos de acompanhamento de maior, que correram seus termos pela Comarca de Viana do Castelo, Juízo Local Civil de Ponte de Lima, sob o n.º .../22...T8PTL, foi nomeada acompanhante maior da Requerente, B..., a quem foi acometida a sua representação.
- d) Até 2018, a Requerente viveu com o seu cônjuge em França, onde fixaram residência desde pelo menos 1970.
- e) Desde essa data (2018) que a Requerente reside com o seu marido em..., primeiro na Rua..., n.º ...,...-..., e, desde dezembro de 2019 e até à data, no Lar... - ... sito na Rua..., n.º ...,...-...
- f) Desde 1970 e até 2017, a Requerente sempre entregou e liquidou os seus impostos junto do Estado francês, mormente no que respeita ao Impôt sur les revenus, bem com os impostos locais de habitação.
- g) À Requerente foi concedido o número contribuinte francês...
- h) As autoridades francesas sempre consideraram e trataram a Requerente como residente fiscal em França, pelo menos, até ao ano de 2017, inclusive.
- i) A Requerente, no período em que residiu e trabalhou em França, não alterou o seu domicílio fiscal para França, mantendo o domicílio fiscal português.

- j) Da base de dados da AT consta assim que a Requerente mantém domicílio na rua..., n.º - ... Meadela, imóvel já alienado pela Requerente.
- k) Ao cônjuge da Requerente foi fixada a residência em Portugal com data de produção de efeitos a 2018-02-09.
- l) Desde pelo menos 1970 e até 2018 que a Requerente permaneceu em França, de modo contínuo e ininterrupto, apenas se ausentando pontualmente para, como já se disse, visitar a família e passar férias em Portugal.
- m) Desde pelo menos 1970 e até 2018, que nunca a Requerente permaneceu em território nacional mais de 183 dias.
- n) Desde pelo menos 1970 e até 2018, que a Requerente manteve o epicentro da sua vida pessoal e profissional na França.
- o) Desde 1970 que a Requerente auferiu exclusivamente rendimentos pagos por entidades francesas, primeiro a título de trabalho dependente e, atualmente, a título de pensões.
- p) A Requerente não apresentou qualquer pedido de inscrição como residente não habitual nos termos do artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS.
- q) A Requerente não exibiu Certificado de Residência Fiscal emitido pela Autoridade Fiscal Francesa competente nos termos do artigo 4.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e França.
- r) Em 21.09.2022 foi oficiosamente preenchida por parte da AT a declaração modelo 3, visando a tributação em sede de IRS dos rendimentos de pensões provenientes de França, no valor de € 18.096, auferidos em 2018.
- s) Foi apresentado pela Requerente um Processo de Reclamação Graciosa n.º ...2023..., cujo indeferimento lhe foi notificado através dos ofícios registados n.ºs... e... de 27/02/2023.
- t) A Requerente efetuou o pagamento do valor em causa;
- u) A Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos em 2023.05.09.

2.2 - Fundamentação de direito

2.2.1 - É interposto recurso para a uniformização de jurisprudência visando a decisão arbitral proferida pelo CAAD no âmbito do processo n.º 1276/2024-T, datada de 8 Abril de 2025 que julgou improcedente a pretensão do ora recorrente em declarar ilegal a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) referente ao ano de 2023, no montante de € 10.641,18.

Invoca oposição entre a referida decisão arbitral e a decisão arbitral fundamento, proferida no âmbito do processo n.º 391/2023-T, datada de 25 de Janeiro de 2024.

2.2.2 - Do disposto no artigo 25.º, n.º 2, do RJAT1 e no artigo 152.º do CPTA2, resultam os requisitos de admissibilidade do recurso de uniformização de jurisprudência seguintes: (i) que a decisão arbitral recorrida se tenha pronunciado sobre o mérito da pretensão deduzida e tenha posto termo ao processo arbitral; (ii) que a mesma esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de Direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo ou com outra decisão arbitral, nos termos do mesmo artigo; (iii) que o acórdão/decisão arbitral fundamento tenha transitado em julgado, nos termos do artigo 688.º, n.º 2 do CPC, aplicável ex vi artigo 140.º, n.º 3 do

CPTA. (iv) que a orientação perfilhada na decisão arbitral não esteja de acordo com a jurisprudência mais recente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do n.º 3 do artigo 152.º do CPTA, para o qual o n.º 3 do artigo 25.º remete³.

É idêntica a questão fundamental de Direito quando: (i) as situações fácticas em ambos os arestos sejam substancialmente idênticas, entendendo-se, como tal, para este efeito, as que sejam subsumidas às mesmas normas legais; (ii) 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; (iii) quando a divergência entre as decisões (recorrida e fundamento) se verifica ao nível das próprias decisões e não exclusivamente quanto aos respectivos fundamentos⁴.

Nestes termos, cumpre aferir da admissibilidade do presente recurso de uniformização de jurisprudência.

2.2.3 - Para sustentar, a sua pretensão recursória, o recorrente alega que «[n]a decisão ora recorrida, o Árbitro Singular decidiu que o pedido de inscrição como RNH “[...] é condição de aplicação do respectivo regime, sendo através desse acto que a AT tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto e dos respectivos benefícios fiscais.” // Nessa medida, de acordo com a decisão recorrida, a omissão do pedido de inscrição do Recorrente como RNH impede a aplicação do respectivo regime, justificando a total improcedência do pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS de 2023, nos termos peticionados pelo Recorrente. // Ora, como demonstrado, esta decisão está em total oposição com a decisão fundamento supra identificada. // No referido processo, o Árbitro Singular deu provimento integral ao peticionado pelo ali requerente por considerar que “[...] a inscrição no cadastro dos contribuintes (à data dos factos) é um registo declarativo, cuja não realização não obvia à aplicação, verificados os pressupostos materiais exigidos, do benefício fiscal em causa”. // No entender do Recorrente, esta é a interpretação correcta dos n.ºs 8 a 12 do Código do IRS e que deverá, nessa medida, implicar a revisão da decisão recorrida».

Vejamos.

2.2.4 - A situação de facto analisada na decisão arbitral recorrida é a seguinte:

- i) Em 29 de julho de 2024, o Requerente apresentou a sua declaração Modelo 3 de IRS, referente aos rendimentos por si obtidos no decurso do ano fiscal de 2023, acompanhada dos Anexos J e L. (al. c).
- ii) Em virtude de o Requerente não constar do cadastro da AT como residente não habitual, aquela declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS não foi aceite e validada, pelo sistema informático da AT, com o Anexo L. (al. d).
- iii) Nessa sequência, o Requerente entregou uma nova declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, sem o Anexo L. (al. e).
- iv) Na sequência da entrega dessa declaração de rendimentos, o Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º ...40, referente ao ano de 2023, da qual resultou o montante total a pagar de € 10.641,18. (al. f).
- v) No dia 2 de dezembro de 2024, o Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo. (al. g).
- vi) Até à data de apresentação do pedido de constituição de Tribunal Arbitral, o Requerente não solicitou a sua inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças. (al. h).

2.2.5 - A situação de facto objecto de análise na decisão arbitral fundamento é a seguinte:

- i) Desde pelo menos 1970 e até 2018, que a Requerente manteve o epicentro da sua vida pessoal e profissional na França (al n).
- ii) A Requerente não apresentou qualquer pedido de inscrição como residente não habitual nos termos do artigo 16.º, n.º 10 do Código do IRS (al p).
- iii) A Requerente não exibiu Certificado de Residência Fiscal emitido pela Autoridade Fiscal Francesa competente nos termos do artigo 4.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e França (al q).
- iv) Em 21.09.2022 foi oficiosamente preenchida por parte da AT a declaração modelo 3, visando a tributação em sede de IRS dos rendimentos de pensões provenientes de França, no valor de € 18.096, auferidos em 2018 (al r).

2.2.6. «Para apurar da existência de contradição sobre a mesma questão fundamental de direito (ou de oposição de acórdãos) entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento devem seguir-se os critérios jurisprudenciais firmados na vigência da legislação anterior (ETAF/1984 e LPTA), sendo, pois, exigível para a verificação de contradição relevante, que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial da regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado solução oposta nos dois arestos: o que pressupõe a identidade de situações de facto, já que sem ela não tem sentido a discussão dos referidos pressupostos. Sendo que a oposição também deverá decorrer de decisões expressas, que não apenas implícitas»⁵. Por outras palavras, «[p]ara que se considere existir oposição, exige-se que se tenha perfilhado, nas decisões em confronto, solução oposta e esta oposição decorra de decisões expressas, não bastando a simples oposição entre razões ou argumentos enformadores das decisões finais ou a invocação de decisões implícitas ou a pronúncia implícita ou consideração colateral tecida no âmbito da apreciação de questão distinta»⁶.

2.2.7 - A decisão arbitral recorrida considerou ser a questão a resolver a de saber se «com a aplicação ao Requerente do regime fiscal dos residentes não habituais, estando o pomo da discórdia entre as partes centrado na questão atinente à natureza de que se reveste a inscrição no registo como residente não habitual, ou seja, saber se possui uma natureza meramente declarativa - e, nessa medida, “a inscrição do Requerente como residente não habitual junto da AT é irrelevante para efeitos de aplicação do respectivo regime, havendo apenas que determinar se, em concreto, estão preenchidos os requisitos legais para atribuição de tal estatuto fiscal”, como é propugnado pelo Requerente - ou, pelo contrário, se tem uma eficácia constitutiva e, por isso, constitui um pressuposto específico sem o qual não é possível beneficiar desse estatuto de residente não habitual, como advoga a Requerida».

Com vista a julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, a decisão recorrida estruturou, em síntese, a argumentação seguinte:

«Destarte, verificam-se os requisitos legais, constantes do artigo 16.º, n.º 8, do Código do IRS, que se afiguram necessários para que o Requerente seja considerado como residente não habitual e tributado, como tal, em conformidade com o n.º 9 do mesmo artigo 16.º // No entanto, conforme também resultou provado, o Requerente, residente fiscal em Portugal desde 24 de junho de 2020 (cf. facto provado b)), não solicitou a sua inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, até à data de apresentação do pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo, ou seja, até 2 de dezembro de 2024 (cf. factos provados g) e h)). // Ora, em consonância com a orientação jurisprudencial decorrente das sobreditas decisões do STA, vertidas nos acórdãos proferidos nos processos n.º 0842/23.9BESNT e n.º 01750/22.6BEPRT - que não podem, naturalmente, deixar de repercutir-se no mérito da presente causa e, portanto, na decisão a ser proferida por este Tribunal Arbitral -, pese embora o pedido de inscrição como residente não habitual, previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, para efeitos de aplicação do regime dos residentes não habituais, ter natureza meramente declarativa, a sua apresentação fora do prazo ali previsto (que, in casu, era 31 de março de 2021) tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é

aplicável a partir do ano da inscrição do Requerente como residente não habitual, o que ainda não se verificava no ano de 2023».

2.2.8 - A decisão arbitral fundamentou identificou como questão a decidir a de aferir da «[a]nulação do ato tributário, em função de se determinar a aplicação do regime dos RNH à Requerente no ano de 2018».

Para julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, a decisão arbitral em apreço estruturou, em síntese, a argumentação seguinte:

«[...] considera este Tribunal, suportado por ampla jurisprudência, que o pedido de inscrição como residente não habitual não tem qualquer efeito constitutivo, mas meramente declarativo. // Aqui chegados, resta verificar se a Requerente cumpre, cumulativamente os dois requisitos necessários para que possa beneficiar do Regime dos RNH: // ser considerada fiscalmente residente em território português; e, // não ter sido residente em território português em qualquer dos cinco anos anteriores. // Ora, quanto ao primeiro, não há qualquer dúvida, até porque é na residência fiscal em Portugal no exercício de 2018 que se baseia a intenção de tributação da AT. // Quanto ao segundo, e apesar de a Requerente não ter apresentado um Certificado de Residência Fiscal emitido pelas Autoridades Fiscais Francesas, apresentou outros documentos com o intuito de provar a residência fiscal da Requerente em França nos anos anteriores a 2018. // [...] // Estando o tribunal arbitral habilitado a compreender o teor dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, de cuja análise resulta um razoável grau de certeza quanto aos factos alegados pelos Requerentes, conclui-se que a Requerente cumpre igualmente o segundo requisito para que possa beneficiar do RNH».

2.2.9 - No caso em exame nos presentes autos, verifica-se que os dois arestos em confronto, perante factualidade substancialmente idêntica, apreciaram e decidiram, de forma diversa, a mesma questão jurídica, a qual consiste na resposta à questão seguinte:

«Saber se a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente».

Nesta medida, nada obsta à prolação de acórdão de uniformização de jurisprudência, havendo que passar ao conhecimento do mérito do recurso.

2.2.10 - Vejamos os normativos relevantes.

«Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores» (artigo 16.º, n.º 8, do CIRS). «O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português» (n.º 9). «O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território» (n.º 10). «O direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 9 depende de o sujeito passivo ser considerado residente em território português, em qualquer momento desse ano» (n.º 11). «O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 9 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português» (n.º 12).

«Nas palavras da lei, consideram-se residentes não habituais, em território português, os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2 do art.º 16, do C.I.R.S., não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores (cf. n.º 8 da

norma). O legislador faz apelo, desde logo, a uma não residência fiscal pretérita num período de cinco anos para definir o conjunto de beneficiários do regime. // O acto de inscrição como residente não habitual é condição de aplicação do respectivo regime fiscal, sendo através desse acto que a A. Fiscal tem a possibilidade de verificar e controlar os pressupostos legais da atribuição desse estatuto. No entanto, não resulta do normativo sob exegese que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da Fazenda Pública (cf. artº.5, do E.B.Fiscais), pelo que, o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa, mais devendo a sua constituição reportar-se à data de verificação dos respectivos pressupostos (cf.artº.12, do E.B.Fiscais)».7

«Com referência ao art. 16.º do CIRS, é condição de aplicação do regime dos residentes não habituais que o sujeito passivo à data em que seja considerado como residente e esteja inscrito nos registos da AT, não tenha sido residente em território nacional nos últimos cinco anos, sendo que o n.º 10 aponta que “O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual, por via eletrónica, no Portal das Finanças, posteriormente ao ato da inscrição como residente em território português e até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. // O transcrito preceito legal apenas estabelece uma data-limite para o cumprimento da obrigação acessória que onera o contribuinte, sobre o qual impende o dever de inscrição da sua qualidade de residente não habitual, sendo que não resulta das normas supra transcritas que a aplicação do regime fiscal - residente não habitual - dependa de acto de reconhecimento por parte da AT (art. 5.º do EBF), pelo que o acto de inscrição do sujeito passivo como residente não habitual tem natureza meramente declarativa. // Assim, a partir do momento em que estão reunidos os requisitos para a concessão do estatuto de residente não habitual previstos no n.º 8 do artigo 16.º do CIRS, os quais são aferidos em função do ano de inscrição como residente (no caso 2018), a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual, fora do prazo previsto no n.º 10, tem como consequência que o regime só será aplicável para o futuro, ou seja, só é aplicável a partir do ano de inscrição como residente não habitual, ou seja, nada obsta à inscrição, em 2022, da ora Recorrente como residente não habitual, ainda que a sua inscrição como residente tenha sido feita em 2018»».8

A este propósito, cumpre notar que «[a] figura do residente não habitual foi criada pelo Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 249/2009](#), de 23 de Setembro, com o intuito de atrair para Portugal determinadas categorias de não residentes, designadamente profissionais qualificados em actividades de elevado valor acrescentado, que contribuíssem para o processo de desenvolvimento e modernização da economia portuguesa; e ainda, indivíduos de património elevado (high net worth individuals) e pensionistas estrangeiros, que contribuíssem para o acréscimo do consumo e permitissem a elevação da receitas tributárias do Estado, designadamente ao nível do IMT, do IMI e do IVA. Este regime procurou aumentar a competitividade fiscal do Estado português em termos de atracção do referido perfil de indivíduos, rivalizando com regime análogos vigentes noutros Estados. // O facto utilizado para a atracção dos referidos indivíduos assentou na concessão de um regime fiscal favorável, em sede de IRS, relativamente a determinados rendimentos por estes auferidos»9.

É em virtude de uma exigência de razoabilidade que a inscrição como residente não habitual, não sendo requisito constitutivo da aplicação do regime de residente não habitual, é, todavia, condição necessária de tal aplicação, porquanto a mesma exige, por parte da AT uma actividade de verificação, no caso concreto, do preenchimento dos pressupostos do regime em causa, ainda que reportada à data da inscrição como residente em território nacional, a qual seria defraudada se tal aplicação dependesse apenas do registo como residente em território nacional. Ou seja, o dever de inscrição como residente não habitual, previsto no n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, constitui um ónus jurídico do contribuinte (isto é, um «comportamento previsto e definido através de regras jurídicas como condição para obter determinada vantagem»10 de natureza fiscal). A inobservância do ónus em apreço constitui fundamento da não produção de efeitos jurídicos do benefício fiscal em causa (artigo 14.º, n.º 2, da LGT).

Como refere o ilustre Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal, «o regime visa atingir outros tantos tipos, distintos, de destinatários não residentes: por um lado, os que se dispõem a estabelecer domicílio em Portugal de forma permanente (por exemplo, profissionais independentes, reformados e pensionistas) e, por outro, sobretudo ao nível dos trabalhadores dependentes ou membros dos órgãos sociais de pessoas colectivas, os que aqui apenas pretendem estabelecer uma residência temporária, decorrente de relações de destacamento ou de expatriação. // Tal desiderato implicava não só uma solicitação de aplicação de tal regime pelos destinatários-beneficiários, como um controlo formal por parte da Administração Tributária com vista ao apuramento da despesa fiscal gerada e dos resultados desse instrumento de política fiscal».

Nesta medida, impõe-se reiterar a jurisprudência firmada e reiterada na decisão arbitral recorrida, no sentido de que a apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente.

Deve ser negado provimento ao recurso e ser proferido acórdão de uniformização de jurisprudência, no sentido de que: «A apresentação do pedido de inscrição como residente não habitual a que alude o n.º 10 do artigo 16.º do Código do IRS, na redacção em vigor em 2023, é condição de acesso ao benefício correspondente».

Termos em que se procederá no dispositivo.

Dispositivo

Face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em tomar conhecimento do mérito do recurso, negar provimento ao recurso e uniformizar jurisprudência no sentido referido em 2.2.10.

Condena-se a recorrente em custas (artigo 527.º, do Código do Processo Civil).

X

Registe.

Notifique.

Comunique ao CAAD.

X

1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo [Decreto-Lei n.º 10/2010](#), de 20/01, com alterações posteriores.)

2 (Código do Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela [Lei n.º 15/2002](#), de 22/02, com alterações posteriores.)

3 (Acórdão do STA, de 17-10-2024, P. 027/24.7BALS.B.)

4 (Acórdão do STA, de 17-10-2024, P. 023/24.4BALS.B.)

5 (Acórdão do Pleno da Secção do CT do STA, de 04/06/2014, (proc. 01763/13).)

6 (Acórdão do Pleno da Secção do CT do STA, de 22-03-2023, (proc. 0101/21.1BALS.B).)

7 (Acórdão do STA, de 15-01-2025, (processo 01750/22.6BEPRT))

8 (Acórdão STA, de 29-05-2024, (processo 0842/23.9BESNT))

9 (Paula Rosado Pereira, Manual de IRS, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 62/63.)

10 (J.L. Saldanha Sanches, «O ónus da prova no processo fiscal», in CTF, 151, p. 95.)

Lisboa, 28 de Janeiro de 2026. - Jorge Cortês (relator) - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes - Isabel Cristina Mota Marques da Silva - Dulce Manuel da Conceição Neto - 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 - Catarina Almeida e Sousa.