

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 217/2023-T

Tema: IRS; residencia em território português.

SUMÁRIO:

1. O conceito de “não residente” terá de ser determinado *a contrario*, devendo considerar-se como tal quem não se encontre em qualquer das situações previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS.
2. A conclusão de que alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

A..., com o NIF ..., casado, de nacionalidade portuguesa, residente em ..., ... França, requereu, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 100.º, n.os 1 e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de tribunal arbitral para efeitos de declaração de ilegalidade dos seguintes atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), enquanto objeto mediato, e de juros compensatórios:

- Liquidação n.º 2020..., respeitante ao ano de 2016, da qual resultou um valor a pagar de 36.043,78 €;
- Liquidação n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, da qual resultou um valor a pagar de 14.049,97 €;

1.

- Liquidação n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018, da qual resultou um valor a pagar de 10.594,13 €.

Pede ainda que seja condenada a Autoridade Tributária a restituir os montantes indevidamente penhorados/cobrados, acrescidos de juros indenizatórios, contados, à taxa legal, sobre esses montantes, desde a data do pagamento indevido até ao momento do efetivo e integral reembolso desses montantes.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT).

1. Do pedido

Afigura-se-nos que decorre com meridiana clareza da literalidade do pedido que o que o Requerente efetivamente pretende é a declaração de ilegalidade e a anulação dos atos tributários de liquidação de IRS e juros compensatórios, por via da declaração de ilegalidade e a anulação dos atos de indeferimento expresso das reclamações graciosas e contra a formação da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa relativa ao ano de 2018 que foram previamente apresentadas.

O Requerente invoca que deduziu as reclamações graciosas relativamente a 2016, 2017 e 2018, sendo a primeira deferida parcialmente, a segunda indeferida, ambas em decisão expressa, e a terceira indeferida tacitamente. Certamente por mero lapso não foi, de facto, feito o pedido de anulação dos despachos, na parte desfavorável ao Requerente. Mas a verdade é que, a ser rigorosos nesta omissão, temos um problema de prazo para dedução do PDA. O que se não compagina com o princípio da tutela jurisdicional efetiva. O "aproveitamento do ato" tem aqui também aplicação e nada impede o tribunal de entender que é pressuposto da declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos atos tributários a anulação das decisões expressas ou silente das reclamações graciosas. Por outro lado, verifica-se que não existem vícios autónomos das decisões que carecessem, eles próprios, de ser impugnados.

2. Tramitação Processual

2.1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 30-03-2023, tendo sido aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.

2.

2.2. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou os árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

2.3. Em 19-05-2023, as Partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de a recusar (artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico).

2.4. Assim, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 06-06-2023.

2.5. Por despacho arbitral de 06-06-2023, a AT foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, o que esta veio a fazer em 05-07-2023.

2.6. Por despacho arbitral de 07.07.2023, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT

Pelo mesmo despacho foi consignado que a decisão arbitral seria proferida até ao termo do prazo fixado no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT e foi determinada a notificação do Requerente para proceder ao pagamento da taxa de arbitragem remanescente, conforme previsto no artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Por despacho arbitral de 05-12-2023 foi prorrogada por dois meses a prolação da decisão arbitral, considerando a complexidade da matéria em causa neste processo.

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objeto do processo (cfr. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. Matéria de facto

III. 1. Factos provados

O Tribunal Arbitral, com base nos documentos juntos pelas partes e não impugnados, considera provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- a)** O Requerente celebrou em 18-07-2008, um contrato de trabalho com a empresa B..., com sede em ..., em França, com estabelecimento estável nesse endereço, para sob as suas ordens, direção e fiscalização, e mediante remuneração, exercer as funções de marinheiro; (cfr. doc. 1, junto com o PPA).
- b)** A residência que consta do contrato de trabalho é na Travessa ...n.º..., ..., ...-... Vila Nova de Gaia; (cfr. doc. 1 junto com o PPA).
- c)** Nos anos de 2016, 2017 e 2018 o Requerente, pelos rendimentos auferidos como marinheiro e no âmbito do mencionado contrato de trabalho, foi tributado em França; (cfr. Docs 2, 3 e 4 juntos com o PPA).
- d)** Nos anos de 2016, 2017 e 2018 o Requerente exerceu a sua atividade profissional de marinheiro a bordo do navio ... – pertencente a um armador com sede em França; (cfr. Doc. 5 junto com o PPA).
- e)** Nesses anos da declaração emitida em 2021 pelo Ministère de la Mer relativa ao Requerente, consta que a sua residência situa-se em: ... Vila Nova de Gaia, Portugal; (cfr. doc. 5 junto com o PPA).
- f)** No ano de 2016 esteve a bordo do navio ..., 245 dias (duzentos e quarenta e cinco dias); (cfr. doc. 5 junto com o PPA).
- g)** No ano de 2017 esteve a bordo do indicado navio, 265 dias (duzentos e sessenta e cinco dias); (cfr. doc. 5 junto com o PPA).
- h)** No ano de 2018 esteve a bordo do indicado navio 251 dias (duzentos e cinquenta e um dias); (cfr. doc. 5 junto com o PPA).
- i)** Em 2019 houve uma alteração da morada/residência fiscal do Requerente, de Portugal para França, com efeitos a 29/05/2019; (cfr. art. 12 do PPA e art. 16 da Resposta).

- j)** A Autoridade Tributária e Aduaneira promoveu officiosamente a liquidação de IRS através das liquidações officiosas de IRS:
- n.º 2020..., respeitante ao ano de 2016, com um montante de imposto e juros compensatórios a pagar de 36.043,78 €;
 - n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, da qual resultou um valor a pagar de 14.049,97 € e,
 - n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018, da qual resultou um valor a pagar de € 10.594,13 .
- k)** Em 12-02-2021 o Requerente apresentou reclamação graciosa no Serviço de Finanças de Lisboa ..., a que foi atribuído o n.º ...2022... relativamente ao ato de liquidação de IRS n.º 2020..., respeitante ao ano de 2016.
- l)** Em 07-02-2021 o Requerente apresentou reclamação graciosa no Serviço de Finanças de Lisboa ..., a que foi atribuído o n.º ...2022..., relativamente ao ato de liquidação de IRS relativo ao período de 2017.
- m)** Em 10-11-2022 o Requerente apresentou reclamação graciosa nos Serviços de Finanças de Lisboa 3, a que foi atribuído o n.º ...2022... relativamente ao ato de liquidação do IRS relativo ao período de 2018.
- n)** Em 28-12-2022 o Requerente foi notificado da decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa relativa ao ano de 2016 com o n.º ...2021..., a qual foi deferida parcialmente por despacho de 14/12/2022 da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ..., tendo sido dado razão relativamente aos montantes de rendimento auferido e respetivo imposto suportado, não tendo sido aceite a sua pretensão quanto à residência fiscal; (cfr. art. 26 do PPA, doc 6 junto com o PPA e art. 10 da Resposta).
- o)** A reclamação graciosa que teve por objeto a liquidação de IRS referente ao ano de 2017, com o n.º ...2022... foi indeferida pelo despacho proferido em 14.12.2022 da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ..., notificado ao Requerente a 28.12.2022; (cfr. art. 27 do PPA, doc. 7 junto com o PPA e art. 11 da Resposta).
- p)** A reclamação graciosa com o n.º ...2022... apresentada relativa à liquidação de IRS de 2018 liquidação referente ao ano de 2018, não obteve decisão; (cfr. art. 28 do PPA e art. 12 da Resposta).
- q)** O Requerente apresentou à AT as declarações de rendimentos referentes aos anos 2016, 2017 e 2018 em França.

III.2. Factos não provados

- a) Não foi provado que, em 31 de dezembro de cada um dos anos em causa ou mesmo de qualquer um deles, o Requerente, que prestou serviço de marinheiro em navio de entidade estrangeira, tivesse estado ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em território português;
- b) Não há outros factos não provados com relevância para a decisão.

III. 3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pelo Requerente e no processo administrativo e com base em afirmações suasscuja correspondência à realidade não foi questionada.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

IV. Matéria de Direito

Os presentes autos têm como questões a decidir, enquanto objeto imedito, a suscetibilidade de anulação das decisões proferidas, na parte em que foram desfavoráveis ao Requerente e da decisão silente, e, conseqüentemente, como objeto mediato a legalidade das liquidações de IRS e juros compensatórios para os anos de 2016, 2017 e 2018, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.ºs 1, alíneas a) e b), 2 e 3, do Código do IRS.

IV.1. Resumo da Fundamentação invocada pelas Partes

IV.1.1. Pelo Requerente

O Requerente alega que: *“é em França que trabalha, que reside (ainda que em alto mar), que aufera os seus rendimentos e que paga os impostos legalmente exigíveis.*

A única relação e elemento de conexão que o Requerente tem com Portugal é a sua filha, menor de idade.

(...)

Não se verificando, nos anos a que os rendimentos respeitam, qualquer dos requisitos de que o artigo 16º do CIRS faz depender a qualificação de Residente das pessoas singulares, não pode o sujeito passivo ser qualificado como residente fiscal em Portugal. A residência é, de facto, o critério utilizado para determinar o âmbito da sujeição do imposto, previsto no art. 15.º do CIRS, "Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.", submetendo a sua determinação ao princípio da tributação universal dos rendimentos, mediante uma ligação forte e estável a um território específico.

(...)

Impor-se-á, pois, concluir pela ilegalidade dos atos de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, na parte que considera o requerente como residente fiscal em Portugal, concretamente por violação do artigo 15º e 16º do CIRS.

Com a conseqüente anulação das liquidações impugnadas de IRS e de juros compensatórios e a decorrente restituição dos montantes indevidamente penhorados/cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios, contados, à taxa legal, sobre esses montantes, desde a data do pagamento indevido até ao momento do efetivo e integral reembolso desses montantes”.

IV.1.2. Pela Requerida

Alega a Requerida que: “Em consequência da informação recebida das autoridades fiscais de França, foram elaboradas as declarações de rendimentos oficiosas pela AT relativas ao ano de 2016, 2017 e 2018 em nome do ora Requerente.

De realçar que o Requerente à data dos factos (2016 a 2018) tinha morada portuguesa no cadastro de registo de contribuintes, pelo que formalmente encontrava-se registado como residente fiscal em Portugal.

Não concordando com o resultado das liquidações, o Requerente apresentou reclamações graciosas contra cada liquidação”.

(...)

“a pretensão do Requerente não foi acolhida por se considerar o domicílio fiscal, mas sim ao contrário do alegado por se considerar o sujeito passivo residente fiscal em Portugal.

Neste sentido, relativamente à determinação da residência fiscal do Requerente, é necessário observarem-se alguns requisitos, nomeadamente a indicação de uma morada fiscal quer em Portugal ou no estrangeiro nos termos do art. 19.º da LGT e, caso se considere não residente em Portugal, a apresentação de um certificado de residência fiscal nos termos do art. 4.º da CDT celebrada entre Portugal e França, atestando a sua residência naquele país.

E, tal como consta nos despachos que fundamentaram o indeferimento das reclamações gratuitas, o sujeito passivo não apresentou quaisquer documentos que comprovassem a residência fiscal em França.

Constata-se que houve uma alteração da sua morada/residência fiscal em 2019 de Portugal para França, mas essa alteração nem sequer retroagiu a anos anteriores e que como refere o Requerente tem efeitos somente a 29/05/2019.

Da documentação apresentada, verifica-se que o Requerente apresentou as declarações de rendimentos referentes aos anos 2016, 2017 e 2018 em França, não constando qualquer outro documento das autoridades fiscais francesas.

E, dos documentos apresentados verifica-se que a residência do sujeito passivo era em Portugal, não constando nenhuma morada francesa nos documentos em causa.

Por outro lado, não apresentou quaisquer outros documentos que afastam por um lado a presunção de morada constante do cadastro nem a informação enviada pelas autoridades fiscais estrangeiras.

Ainda relativamente ao sujeito passivo consta do cadastro do registo de contribuintes a morada em Portugal para os anos em causa, pelo que nos termos do art. 19.º da LGT presumiu-se residente em Portugal.

(...)

Resumindo, quanto aos documentos apresentados não consta nenhum certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais Francesas, nos termos do art. 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país.

(...)

Neste sentido, o alegado pelo sujeito passivo que em 2016, 2017 e 2018 teve residência no estrangeiro, apesar de continuar a ter a indicação do domicílio fiscal em Portugal, não se contesta, até porque derivado da sua profissão, o sujeito passivo terá passado muito tempo

fora de Portugal, sendo que nos termos da CDT celebrada entre Portugal e França as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio no tráfego internacional, ou a bordo de um barco afeto à navegação interior, podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa”.

No entanto, verifica-se que o sujeito passivo de forma intencional e não por descuido terá continuado a considerar o seu domicílio/residência fiscal em Portugal (apesar de alegadamente possuir residência no estrangeiro para o mesmo período), tal facto presume-se não só pela morada constante do registo de contribuintes, mas também, e mais importante, pelo facto de ter indicado a morada portuguesa no contrato trabalho tendo a sua entidade patronal comunicado à autoridade fiscal francesa que era residente em Portugal, bem como todos os anos de forma voluntária ter entregue a sua declaração de rendimentos em França onde sempre se considerou como residente fiscal em Portugal, conforme documentos apresentados em anexo à presente petição. Deste modo, verifica-se que os documentos apresentados por si só não são suficientes para presumir a residência fiscal em França, uma vez que foram as próprias autoridades fiscais francesas que nos comunicaram que o consideram residente em Portugal desde 2016 a 2018”.

IV.2. A legislação

O artigo 19.º da LGT, relativo ao domicílio fiscal dispõe:

“1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário:

- a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;*
- b) Para as pessoas colectivas, o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.*

2 - O domicílio fiscal integra ainda o domicílio fiscal eletrónico, que inclui o serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, bem como a caixa postal eletrónica, nos termos previstos no serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital e no serviço público de caixa postal eletrónica. (Redação do Decreto-Lei n.º 93/2017, de 1 de agosto)

3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária

4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária

5 - Sempre que se altere o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar, no prazo de 60 dias, tal alteração à administração tributária

6 - Os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses, bem como as pessoas colectivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a actividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional.”

(...)

Código do IRS

Artigo n.º 13.º, n.º 1:

“1 - Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

2 - Quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta.”

Artigo 15.º, n.º 1

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

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

Artigo 16.º Residência

“1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;

b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;

c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

2 - *Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.*

3 - *As pessoas que preenham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.”*

IV.3. Residência de tripulante de navio ao serviço de uma entidade com sede em França

O Requerente desde 18-07-2008, ao abrigo de um contrato de trabalho, é marinheiro (tripulante) em navios de pavilhão francês, ao serviço de uma sociedade com sede em França. Em cada um dos três anos em análise prestou serviço a bordo do navio Em 2016 esteve a bordo do ... - 245 dias; em 2017 - 265 dias e em 2018 - 251 dias.

A AT emitiu as liquidações oficiosas de IRS mencionadas em II.

O Requerente apresentou tempestivamente reclamações graciosas relativamente a cada uma das liquidações adicionais em que a AT considerou que o Requerente deveria ser tido como residente fiscal em Portugal, alegando que:

“que a residência do sujeito passivo era em Portugal, não constando nenhuma morada francesa nos documentos em causa.

Por outro lado, não apresentou quaisquer outros documentos que afastam por um lado a presunção de morada constante do cadastro nem a informação enviada pelas autoridades fiscais estrangeiras.

Ainda relativamente ao sujeito passivo consta do cadastro do registo de contribuintes a morada em Portugal para os anos em causa, pelo que nos termos do art. 19.º da LGT presumiu-se residente em Portugal”.

Não se afigura correto afirmar, como faz a AT, que *"consta do cadastro do registo de contribuinte a morada em Portugal, pelo que nos termos do art. 19.º da LGT presumiu-se residente em território português"*. Com efeito, de harmonia com o disposto no artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de janeiro, os elementos a recolher para o cadastro de registo de contribuinte são os seguintes:

Artigo 9.º

“Elementos identificativos

1 -Para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo anterior nsão considerados e devidamente recolhidos os seguintes elementos identificativos do respetivo interessado:

- a) *Nome completo;*
- b) *Domicilio fiscal;*
- c) *Estatuto fiscal, de acordo com as regras de conexão de residência previstas no Código do IRS;*
- d) *Naturalidade;*
- e) *Nacionalidade;*
- f) *Data de Nascimento;*
- g) *Sexo;*
- h) *Número de documento de identificação civil e respetiva designação;*
- i) *Número de Identificação Bancária (NIB) ou Número Internacional de Conta Bancária (IBAN);*
- j) *Grau de deficiência;*
- k) *Contactos telefónicos;*
- l) *Correio electrónico.”*

Para o cadastro do registo de contribuinte, não se recolhe "a morada" do contribuinte, mas o seu domicílio fiscal.

Ora, sobre o conceito de domicílio fiscal pronunciou-se o TCAS em acórdão de 07/04/2011, proferido no Proc. 04550/11, nos seguintes termos:

“1) -O conceito de domicílio fiscal estatuído no disposto no artigo 19º da LGT, nomeadamente no seu nº1 é um domicílio especial que se refere a um lugar determinado para o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias o qual, sendo especial, é independente do estipulado no artigo 82º do C. C.. embora, ideologicamente e na sua essência o disposto naquele primeiro inciso legal se conecte com a necessidade de o sujeito passivo e a A.F. estarem em contacto sempre que o for necessário para o exercício dos respectivos direitos e deveres, em homenagem ao princípio da colaboração ínsito no artº 59º da LGT. (...).” (disponível em www.dgsi.pt/).”

Ou seja, o domicílio fiscal, estatuído no artigo 19.º da LGT como conceito meramente supletivo, enquanto um lugar determinado para o exercício de direitos e cumprimento das obrigações previstos nas leis tributárias, não tem necessariamente lugar na residência habitual - o domicílio voluntário geral - acrescentando ainda o facto de, para efeitos de IRS, o conceito relevantemente imperativo ser o conceito de residência que nem sequer coincide com "residência habitual".

Não pode, ainda, deixar de se sublinhar que o artigo 13.º, da Lei n.º 7/2007, de 5 de fevereiro, que está na base do automatismo instituído para integrar no registo dos contribuintes a "morada de contacto" criada pelo seu n.º 1, transformando-a em "domicílio fiscal", não tem essa finalidade. Como se afirma no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 18-04-2013, tirado no processo n.º 7618/10.1TBCSC-B.L.1.2, disponível em www.dgsi.pt:

"A lei 7/07 não diz que a morada ou endereço indicado [no cartão de cidadão] coincide com o conceito de domicílio geral voluntário de residência habitual, ocasional, ou o lugar onde se encontra efectivamente tal como vem definido no artigo 82.º do Código Civil, ou sequer com algum dos conceitos de domicílio legal dos artigos 85.º a 88.º. Criou o legislador, digamos, um conceito novo de domicílio legal que não consta do Código Civil, para efeitos de "comunicação com o Estado e serviços da Administração pública", que se baseia numa presunção de residência. Acontece que esse conceito de domicílio legal para efeitos de comunicação com o Estado e Serviços da Administração Pública e que é a morade cartão de cidadão coincide com o conceito de residência para efeitos de citação por via postal (artigo 236.º) ou de residência efectiva do n.º 1 do artigo 240.º, relativo à ciatação para hora certa".

Na verdade o n.º 1 do artigo 13.º da citada Lei n.º 7/2007, prescreve que "1 - A morada é o endereço postal físico, livremente indicado pelo cidadão, correspondente ao local de residência habitual, ou o endereço correspondente aos locais e meios alternativos referidos no n.º 6". De resto, no caso concreto que aqui se analisa e prestando o Requerente serviços de marinheiro a bordo de um navio, certamente a sua "residência habitual" nos anos em que ali trabalhou, faz até todo o sentido que indique no registo do cadastro de contribuinte o domicílio fiscal em Portugal, como garantia de que todas as notificações que lhe fossem efetuadas, fosse pela administração fiscal francesa, fosse pela portuguesa, chegassem ao seu conhecimento. Tal não significa, contudo, que tal domicílio seja a sua residência para efeitos de tributação em IRS.

Sobre o conceito de residência fiscal também se pronunciou o Acórdão do TCAS, de 08.07.2021, proferido no processo n.º 803/05.0BESNT:

“(…)

III. Saber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.

IV. O conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais.”

De mencionar também o Acórdão do TCAS de 11-11-2021, proferido no processo n.º 2369/09.7BELRS, que menciona no sumário:

“I. A residência fiscal configura-se como um conceito basilar em termos de determinação da sujeição pessoal ao IRS

II. Os conceitos de domicílio fiscal (previsto no art. 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos.

III. O dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art. 43.º do CPPT quer no então art. 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade ad substantiam, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.

(…)

V. Não obstante o domicílio fiscal do Impugnante, previsto no art.º 19.º da LGT, contemplar uma morada em Lisboa, esta circunstância distingue-se do conceito de residência fiscal para efeitos de IRS e não consubstancia qualquer presunção inilidível de que a residência fiscal é na morada ali constante.”

(…) os conceitos de domicílio fiscal e de residente para efeitos de IRS não são sinónimos.

Apelando às palavras de Alberto Xavier (*Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 281):

“A noção de residência ou domicílio para efeitos de delimitação da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado é também distinta da noção de domicílio tributário de direito interno e que é um domicilio especial pelo qual a lei refere a um lugar bem determinado, o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres estabelecidos pelas normas tributárias, localizando o sujeito passivo com vista a fixar a circunscrição territorial em cuja área se situem

os serviços de administração competentes para a prática de actos relativos à situação fiscal do contribuinte”.

Assim, de um lado, podemos discernir o conceito de domicílio fiscal previsto no art.º 19.º da LGT, cuja relevância mais evidente se situa ao nível dos contactos entre o contribuinte e a AT (aliás, cabe atualmente no conceito de domicílio fiscal o domicílio fiscal eletrónico).

Daí a previsão constante do art.º 43.º, n.º 2, do CPPT, no sentido de que a “falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedidos nos termos dos artigos anteriores, devido ao não cumprimento do disposto no n.º 1 [comunicação da alteração do domicílio], não é oponível à administração tributária, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efetuadas”.

Refira-se, aliás, que este dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art.º 43.º do CPPT quer no então art.º 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade ad substantiam, o que significa que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.

Já o conceito de residência fiscal tem subjacente outros pressupostos, como decorre do art.º 16.º do CIRS, a saber, designadamente:

- a) Permanência em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados;*
- b) Permanência por menos tempo, se aí se dispuser, em 31 de dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.*

Sublinhe-se que o conceito de residência fiscal, por referência ao número de dias de permanência no território, é um conceito comum em outros ordenamentos, como é o caso do espanhol, em cujo art.º 9.º, n.º 1, da Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas então em vigor, se previa justamente como sendo residente, para efeitos deste tributo, ou tal permanência ou o centro de interesses situar-se naquele Reino.

Portanto, estamos perante dois conceitos distintos com teleologias também elas distintas.

Como se refere no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 17.09.2015 (Processo: 00546/10.2BEVIS):

“É ponto assente que o conceito de residência não se confunde com o conceito de domicílio fiscal, definido no artigo 19º da LGT como local da residência habitual, pois que o conceito de domicílio fiscal não tem em vista determinar a lei tributária aplicável a certa situação, mas tão

só fixar territorialmente os serviços (locais e regionais) da administração tributária competentes para lidar com o contribuinte no que se refere à sua situação tributária.

Tal significa que a residência assume a posição de elemento de conexão de maior relevo no âmbito do direito fiscal internacional, e bem assim no direito fiscal interno, além de que é o factor “residência” que determina quais as normas tributárias aplicáveis - de entre as normas de vários Estados (concorrentes) - e que delimita definitivamente o âmbito da incidência do imposto, demarcando também a extensão das obrigações tributárias dos contribuintes.

Nesta perspectiva, os impostos sobre o rendimento e o capital são, via de regra, desenhados e desenvolvidos a partir de uma dupla concepção ou dicotomia: por um lado, os contribuintes residentes e, por outro, os contribuintes não residentes, cuja diferenciação se faz sentir a respeito, designadamente, das obrigações declarativas, das técnicas de cobrança do imposto e das respectivas taxas aplicáveis.”

Ainda sobre a residência fiscal é de mencionar a decisão arbitral proferida no Processo n.º 36/2022-T, da qual destacamos: *“O conceito de não residência fiscal resulta a **contrario** do próprio Código do IRS, uma vez que todos aqueles que não preencherem um dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do Código do IRS deverão ser considerados não residentes fiscais em Portugal”.*

Da análise da jurisprudência citada e das normas do CIRS mencionadas, considerar-se-á como residente em território nacional, para efeitos de tributação, quem se encontre em qualquer das situações enunciadas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS.

E, o conceito de “não residente” terá de ser determinado *a contrario*, devendo considerar-se como tal quem não se encontre em qualquer das situações previstas no n.º 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS.

Saber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.

O conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais.

Assim, o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais.

In casu, conforme resulta do probatório, o Recorrido provou que desde o ano de 2008 estava ao serviço de uma empresa com sede em França e no âmbito do contrato de trabalho celebrado, é tripulante em navios de pavilhão francês ao serviço da empresa com sede em França.

Atendendo a que, no contexto da profissão exercida, passou mais dias como tripulante do navio em alto mar do que em terra e durante os anos em análise a entidade patronal procedeu à retenção de imposto sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe pagou.

Procede, pois, o pedido de decisão arbitral

V. Juros indemnizatórios

O Requerente peticiona a restituição do imposto e juros compensatórios pagos, acrescidos dos correspondentes juros indemnizatórios. Porém, não elencou quaisquer factos relativos a esse pagamento e não carregou para o processo qualquer documentos que o comprovem. Acresce que nas reclamações que foram decididas expressamente, afirma-se, na respetiva instrução que "não se verifica nenhum dos pressupostos de que depende a atribuição do direito a juros indemnizatórios." Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT o pagamento das importâncias impugnadas, é, naturalmente, o pressuposto fundamental do direito a juros indemnizatórios. Não tendo sido provado o pagamento, não pode ser atribuído o direito a juros indemnizatórios.

Assim, improcede o pedido de juros indemnizatórios.

VI. Decisão

Nestes termos, o presente tribunal arbitral decide anular, por ilegais, as decisões, na parte em que sejam desfavoráveis ao Requerente, e, bem assim, declarar ilegais e determinar a anulação das seguintes liquidações adicionais de IRS:

- n.º 2020 ..., respeitante ao ano de 2016;
- n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017;

- n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018.

VI. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 60.687,88.

VIII. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, é de € 2 448,00 o montante das custas previstas no artigo 4.º da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se

Lisboa, 12 dezembro de 2023

Os árbitros,

(Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro - Árbitro Presidente e Relatora)

(Professora Doutora Clotilde Celorico Palma - Árbitro Adjunta)

(Dr. Manuel Faustino - Árbitro Adjunto)