

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 92/2025-T

Tema: IRS – Não Residente.

SUMÁRIO:

I - 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.º 1 e n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS.

II - 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

1. Relatório

A..., contribuinte n.º ..., e **B...**, contribuinte n.º ..., casados no regime da comunhão de adquiridos, ele residente nos Países Baixos, e ela residente na Rua ..., n.º ..., R/C Esquerdo, ..., ...-... Vila Nova de Gaia, doravante designados de Requerentes.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante designada de Requerida ou AT.

Os Requerentes apresentaram, em 21 de Janeiro de 2025, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, e a Autoridade Tributária foi notificada em 23 de Janeiro de 2025.

1.

Os Requerentes, não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitro, o presente signatário, aceite por este, nos termos legalmente previstos.

Em 13 de Março de 2025, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e do Código Deontológico. Desta forma, o Tribunal Arbitral, foi regularmente constituído em 1 de Abril de 2025, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objecto do presente litígio, e notificada à Autoridade Tributária e Aduaneira para apresentar Resposta.

Em 8 de Maio de 2025, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação. Juntou, ainda, o Processo Administrativo.

Tendo sido requerida a produção de prova testemunhal, em 3 de Junho de 2025, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT. As Partes foram também convidadas a apresentar alegações escritas no prazo de 10 dias.

A Requerida apresentou as suas alegações em 16 de Junho de 2025, tendo junto ao processo as declarações de rendimentos Modelo 3 do IRS dos Requerentes. Os Requerentes apresentaram as suas alegações em 17 de Junho de 2025.

Em 25 de Junho de 2025, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou requerimento dando nota de um lapso não imputável nem à Requerida nem ao Tribunal Arbitral, mas sim a erro administrativo, tendo solicitado a inserção das alegações remetidas a 16 de Junho de 2025, bem como a rectificação da decisão arbitral.

Em 25 de Junho de 2025, o Tribunal Arbitral admitiu a junção ao processo das alegações da Autoridade Tributária e Aduaneira.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (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.

1.1. Argumentos das Partes

O Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação do acto de liquidação do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), que deu origem à liquidação n.º 2024... (IRS de 2020), no valor de € 23.060,48, relativa ao IRS do ano de 2020,

2.

na parte respeitante aos rendimentos obtidos pelo Requerente marido nos Países Baixos, com fundamento em ilegalidade.

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes alegam o seguinte:

- a. O Requerente marido não pode ser considerado como residente em Portugal porque, no ano de 2020, residiu e trabalhou nos Países Baixos, durante mais de 183 dias.
- b. O Requerente marido dedica-se à actividade profissional de tripulante de navio de pesca com sede nos Países Baixos ao serviço da entidade C... B.V..
- c. Além disso e como consta das informações obtidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, através da troca automática de informações fiscais internacionais, o Requerente marido, ainda no que concerne ao ano de 2020, obteve rendimentos do trabalho nos Países Baixos, no montante de € 68.550,00 e suportou um imposto no valor de € 9.166,00, rendimentos estes provenientes da referida actividade profissional de tripulante de navio de pesca nos Países Baixos.
- d. É nos Países Baixos que o Requerente marido tem a sua residência habitual, só regressando a Portugal por ocasião de algumas folgas.
- e. O Requerente marido passa vários meses seguidos no barco, que é o seu local de trabalho, pelo que não beneficia de permanência regular (habitual) numa habitação em Portugal, onde não tem vida organizada.
- f. Como sustentou o Supremo Tribunal Administrativo, “[é] evidente que, sendo a residência habitual o local onde a pessoa normalmente vive e tem o seu centro de vida, não medeiam grandes diferenças entre o «domicílio fiscal» e a «habitação permanente»: há entre as duas figuras uma relação íntima, que se traduz em ambas pressuporem um lugar com o qual certa pessoa está em ligação, o local onde tem a sua existência organizada e que, como tal, lhe serve de base de vida.” (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11/23/2011, proferido no processo 0590/11), bem como o Tribunal Central Administrativo Sul, referindo que “[o] conceito de residência habitual (o qual coincide com o conceito de domicílio voluntário), deve buscar-se no direito interno, consubstanciando-se como o local onde uma pessoa singular normalmente vive e de onde se ausenta, em regra, por períodos mais ou menos curtos (cfr. art.º 82, do C. Civil).” (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12/11/2012, proferido no processo 05810/12).
- g. Como vem sendo sustentado na jurisprudência tributária, do conceito de residência habitual desde logo se excluem aqueles que apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas, cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02/24/2011, proferido no processo 876/10). Para que exista uma residência habitual deverá resultar claro que a habitação mantida em Portugal, pelas

- suas características, se destina a uma permanência duradoura e não a uma mera passagem de curta duração.
- h. Não obstante o domicílio fiscal do Requerente marido, previsto no artigo 19.º da LGT, contemplar uma morada em Vila Nova de Gaia, 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 a morada ali constante, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 11 de Novembro de 2021, Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 17 de Setembro de 2015.
 - i. Ademais, não existe qualquer normativo legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione / limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal, designadamente, exigindo a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país.
 - j. Mais sucede que o Requerente marido, ainda por referência ao ano de 2020, auferiu rendimentos no montante de € 68.550,00 relativos ao seu trabalho a bordo do barco de pesca ... Afrika, com registo..., propriedade da empresa C... B.V., com sede em..., nos Países Baixos.
 - k. E o Requerente marido declarou tais rendimentos nos Países Baixos, tendo aí pago os respectivos impostos, no montante de € 9.166,00.
 - l. Destarte, o rendimento do trabalho obtido pelo Requerente marido, pela profissão exercida nos Países Baixos, relativos ao seu trabalho a bordo do barco de pesca ... Afrika, com registo ..., propriedade da empresa C... B.V., com sede em ..., nos Países Baixos, não podem ser tributados em Portugal nos termos conjugados dos artigos 4.º e 15.º da sobredita CDT.
 - m. Porquanto os mesmos rendimentos devem ser, como efectivamente foram tributados nos Países Baixos e devem ser exclusivamente tributados nos Países Baixos.
 - n. De resto, a Autoridade Tributária e Aduaneira não desconhece essa tributação porque, no valor liquidado e aqui em crise, foi considerado o valor pago pelo Requerente marido nos Países Baixos relativamente ao rendimento do trabalho aí auferido no ano de 2019.
 - o. Os Requerentes não se conformam, por isso, com a liquidação n.º 2024... (IRS de 2020), no valor de € 23.060,48, uma vez que deveria ter sido aplicado o regime estatuído nos n.º 2 e n.º 3 do artigo 15.º, da CDT e o rendimento auferido pelo Requerente marido, no ano de 2020 nos Países Baixos, no montante de € 68.550,00, deverá ser excluído da base de incidência de IRS em Portugal.

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente Resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- a. No âmbito da troca automática de informação, nos termos do artigo 8.º da Directiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade (transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de Maio), a Autoridade Tributária Holandesa comunicou à Autoridade Tributária e Aduaneira, que o Requerente marido, no ano de 2020, auferiu rendimentos de trabalho dependente de fonte holandesa no montante de € 68.550,00 sobre os quais suportou imposto sobre o rendimento holandês no valor de € 9.166,00, considerando-o, desta forma, residente em Portugal.
- b. A Autoridade Tributária Holandesa identificou como morada do Requerente marido a Rua..., ..., ...-... ..., Vila Nova de Gaia, em Portugal.
- c. Para comprovar que no ano de 2020 era residente fiscal nos Países Baixos, o Requerente marido limitou-se a apresentar uma declaração emitida pela entidade pagadora dos rendimentos holandesa, a C... B.V., documento que nada prova quer quanto à residência habitual quer quanto à residência fiscal do Requerente marido nos Países Baixos. O documento apenas contém informação relativa ao número de dias que o Requerente marido esteve embarcado.
- d. E nessa medida, demonstra apenas que, no período de tempo em que esteve embarcado, 198 dias, o Requerente marido não permaneceu habitualmente nos Países Baixos nem em Portugal.
- e. O Requerente marido nem sequer faz prova de ter uma habitação permanente ao seu dispor nos Países Baixos, o que poderia facilmente ter demonstrado mediante a exibição de contrato de arrendamento para habitação naquele país, e as correspondentes despesas da sua manutenção (água, luz, e outros serviços).
- f. Este facto é, aliás, corroborado pela informação transmitida pela Autoridade Tributária Holandesa à Requerida, já que esta comunicou os rendimentos auferidos pelo Requerente marido nos Países Baixos por tê-lo considerado residente fiscal em Portugal, e, portanto, não residente nos Países Baixos, bem como identificou que o Requerente marido tem morada portuguesa, morada esta que é coincidente com a morada do Requerente marido no cadastro de contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira.
- g. No que se refere ao critério de permanência estabelecido na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, de acordo com a declaração da entidade pagadora dos rendimentos de fonte holandesa, no ano de 2020, o Requerente marido esteve embarcado 198 dias.

-
- h. Para aferir do período de permanência em Portugal, o período de contagem não é restrito ao ano de 2020, pois refere-se a *“qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa”*.
- i. Dado que a Autoridade Tributária e Aduaneira não dispõe de qualquer informação quanto à permanência do Requerente marido em território nacional, e o Requerente marido, por sua vez, não apresentou qualquer elemento de prova quanto a este facto, nada se pode concluir.
- j. No que se refere ao critério da existência de habitação em condições que façam supor intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual em território nacional, estabelecido na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, consultada a informação disponível no sistema informático, a Autoridade Tributária e Aduaneira verificou que: (i) no ano de 2020, o Requerente marido era proprietário do prédio urbano destinado a habitação identificado pelo artigo matricial n.º ... fracção A, da freguesia de ... em Vila Nova de Gaia, sito na Rua ..., n.º..., ...-... VILA NOVA DE GAIA; (ii) o Requerente marido no ano de 2020, e desde pelo menos 05/05/2017, tinha o seu domicílio fiscal localizado na morada do referido imóvel, considerando-se esse o local da sua residência habitual. E competia ao Requerente comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira a alteração do seu estatuto de residência no prazo de 60 dias, conforme estipula o artigo 19.º, n.º 1, n.º 3, n.º 4 e n.º 5 da LGT, o que não sucedeu.
- k. Sendo o Requerente marido residente fiscal em Portugal, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos no estrangeiro, conforme impõe o n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS.
- l. Para comprovar a residência fiscal nos Países Baixos, o Requerente marido deveria ter apresentado certificado de residência fiscal emitido pela Autoridade Tributária Holandesa nos termos do artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e a Holanda, pois é esse o documento internacionalmente aceite para o efeito.
- m. É mediante a apresentação do certificado de residência fiscal emitido pela Autoridade Tributária Holandesa, que o Requerente marido demonstra que foi sujeito a tributação pela universalidade dos seus rendimentos nos Países Baixos, e, conseqüentemente, permitirá o recurso às regras de desempate previstas no n.º 2 do artigo 4.º da CDT Portugal-Holanda.
- n. No que se refere à competência de tributação dos rendimentos de trabalho dependente de fonte holandesa, determina o n.º 3 do artigo 15.º da CDT Portugal-Holanda o seguinte: *“Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave explorados no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva.”*

- o. Verifica-se assim, os rendimentos de trabalho dependente auferidos pelo Requerente marido a bordo do navio ...Afrika', navio de pesca internacional, explorado pela entidade holandesa C... B.V., são de tributação cumulativa por Portugal (Estado da residência) e pelos Países Baixos (Estado da fonte).
- p. Conclui a Autoridade Tributária e Aduaneira que o Requerente marido no ano de 2020 se qualificou como residente fiscal em Portugal, pelo que a liquidação de IRS se encontra correcta.

2. Do Mérito

2.1. Questão Decidenda

Atenta a posição das Partes, adoptada nos argumentos apresentados, constitui questão central a dirimir – a qual cumpre, pois, apreciar e decidir: a ilegalidade do acto de liquidação n.º 2024... (IRS de 2020), no valor de € 23.060,48, relativa ao IRS do ano de 2020, na parte respeitante aos rendimentos obtidos pelo Requerente marido nos Países Baixos, pela incorrecta qualificação do Requerente marido como residente fiscal em Portugal.

2.2. Fundamentação de Facto

Consideram-se provados os seguintes factos, assente nos factos, na prova testemunhal e documental e constante do processo que não mereceu impugnação:

- a. O Requerente marido vive e trabalha fora de Portugal há cerca de 27 anos (3 anos na Alemanha e 22 anos nos Países Baixos) – Cfr. testemunho do Sr. D..., cunhado do Requerente marido.
- b. O Requerente marido dedica-se à actividade profissional de tripulante de navio de pesca com sede nos Países Baixos ao serviço da entidade C... B.V., tendo celebrado contrato de trabalho com esta entidade (desde 2015) – Cfr. Documento n.º 2 junto do PPA e testemunho do Sr. D... .
- c. A actividade profissional do Requerente marido é exercida essencialmente no Mar do Norte, a bordo do navio de pesca ...-Afrika, com registo ... – Cfr. testemunho do Sr. D... .
- d. O Requerente marido passa vários meses seguidos no barco só regressando a Portugal por ocasião das férias e das folgas próprias da campanha de pesca – Cfr. testemunho do Sr. D... .
- e. Ao longo dos anos, o tempo de permanência a bordo é mais ou menos constante (cerca de 10 meses) – Cfr. testemunho do Sr. D... .

- f. O Requerente marido não dispõe de habitação permanente nos Países Baixos, na medida em que o período de permanência nos Países Baixos é feito a bordo do navio de pesca explorado pela entidade holandesa C... B.V. – Cfr. testemunho do Sr. D... .
- g. Em 2020, o Requerente marido passou 198 dias embarcado – ou seja, em navegação – (Cfr. Documento n.º 2 junto do PPA e testemunho do Sr. D...), aos quais acrescem os dias anteriores para preparação da viagem e formação das equipas (cerca de uma semana) e os dias posteriores à viagem para descarregar o navio (cerca de uma semana) – Cfr. testemunho do Sr. D... .
- h. Em 2020, o Requerente marido, residiu e trabalhou nos Países Baixos, durante mais de 183 dias – Cfr. testemunho do Sr. D... .
- i. Em 2020, o Requerente marido, obteve rendimentos do trabalho nos Países Baixos, no montante de € 68.550,00 e suportou imposto no montante de € 9.166,00 provenientes da actividade profissional de tripulante de navio de pesca nos Países Baixos – facto não controvertido.
- j. Em 2020, o Requerente marido declarou na declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS que auferiu a quantia de € 28.559,80, a título de rendimentos do trabalho dependente, pagos pela E..., Lda. (NIPC...).
- k. Em 21 de Janeiro de 2025, os Requerentes apresentaram o presente pedido de pronúncia arbitral.

2.3. Factos não Provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objecto de análise concreta, não ficou provado que o Requerente marido fosse residente fiscal em Portugal no ano de 2020.

2.4. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão, discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas Partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas Partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7, e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova testemunhal, documental e o processo administrativo junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

3. Matéria De Direito

3.1. Residência de tripulante de navio ao serviço de uma entidade com sede nos Países Baixos

O Requerente marido vive e trabalha fora de Portugal há cerca de 27 anos (3 anos na Alemanha e 22 anos nos Países Baixos).

O Requerente marido, ao abrigo de um contrato de trabalho (desde 2015), é tripulante num navio de pesca de pavilhão holandês, ao serviço de uma sociedade com sede nos Países Baixos.

O tempo de permanência a bordo é mais ou menos constante (cerca de 10 meses).

Sempre se diga, antes de mais, que não se afigura correcto afirmar, como faz a Autoridade Tributária e Aduaneira, que a “(...) *Autoridade Fiscal Holandesa (...) comunicou os rendimentos auferidos pelo Requerente na Holanda por tê-lo considerado residente fiscal em Portugal, e, portanto, não residente na Holanda, bem como identificou que o Requerente tem morada portuguesa, morada esta que é coincidente com a morada do Requerente no cadastro de contribuintes (...)*”.

Para efeitos do cadastro do registo de contribuintes, 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. n.º 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 insito 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 morada do 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 citação 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 marido serviços de tripulante a bordo de um navio de pesca, certamente a sua “residência habitual” no(s) ano(s) em causa, 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 efectuadas, fosse pelas Autoridade Tributária Holandesa, fosse pela Autoridade Tributária e Aduaneira (Portuguesa), chegariam 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 domicílio 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 19.º 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 Código do IRS nela 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 Código do IRS.

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 n.º 2 do artigo 16.º do Código do IRS.

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.

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.

No caso em apreço, conforme resulta do probatório, o Requerente marido provou que nos últimos 22 anos está ao serviço de uma empresa com sede nos Países Baixos e no âmbito do

contrato de trabalho celebrado (desde 2015, conforme indicado pelos Requerentes), é tripulante num navio de pesca de pavilhão holandês ao serviço da empresa com sede nos Países Baixos.

A este respeito, cumpre salientar que, pese embora não tenha sido junto qualquer contrato de trabalho celebrado com a empresa que passou a declaração constante do Documento n.º 2 junto do PPA, a própria Autoridade Tributária e Aduaneira admite na Resposta que “(...) a *Autoridade Fiscal Holandesa comunicou à Autoridade Tributária e Aduaneira (“ATA”), que o Requerente, no ano de 2020, auferiu rendimentos de trabalho dependente de fonte holandesa no montante de 68.550,00 € sobre os quais suportou imposto sobre o rendimento holandês no valor de 9.166,00 € (...)*”.

Também a testemunha Sr. D..., cunhado do Requerente marido confirmou que o Requerente marido havia celebrado um contrato de trabalho com a entidade holandesa C... B.V..

Atendendo a que, no contexto da profissão exercida o Requerente marido, passou mais dias como tripulante do navio de pesca em alto mar (sobretudo no Mar do Norte) do que em terra e durante o ano de 2020 a entidade patronal holandesa procedeu à retenção de imposto sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe pagou.

Deste modo, a CDT Portugal-Holanda atribui expressamente ao Estado da direcção efectiva da empresa, isto é, aos Países Baixos, a competência para tributar estes rendimentos.

O artigo 15.º da CDT estabelece um mecanismo claro para resolver o conflito de tributação entre o Estado da Residência (Portugal) e o da Fonte (Países Baixos).

O n.º 2 do artigo 15.º é a norma-chave para o caso em apreço. Esta norma excepcional estipula que os rendimentos do trabalho exercido nos Países Baixos só podem ser tributados em Portugal se três requisitos cumulativos forem satisfeitos.

O primeiro requisito, previsto na alínea a), é que o beneficiário permaneça no outro Estado (Países Baixos) por um período que não exceda, no total, 183 dias.

Ora, é um facto assente e provado nos autos que o Requerente marido esteve nos Países Baixos por mais de 183 dias no ano em causa.

Como tal, o requisito fundamental da alínea a) do n.º 2 do artigo 15.º não se encontra preenchido.

A consequência jurídica do não preenchimento deste requisito não é, como poderia parecer, uma mera repartição de competências. Uma interpretação teleológica e sistemática da norma impõe uma conclusão diferente.

Com efeito, o n.º 2 do artigo 15.º funciona como uma cláusula de salvaguarda da competência do Estado da Residência. Se os seus requisitos não forem cumpridos, essa salvaguarda cessa e a competência para tributar é integralmente alocada ao Estado onde o trabalho é efectivamente

exercido e onde se cria a riqueza, ou seja, o Estado da Fonte.

A lógica da norma é a de que uma presença esporádica e curta (< 183 dias) no Estado da Fonte não justifica a tributação nesse Estado. No entanto, uma presença substancial e prolongada (> 183 dias), como a do Requerente marido, cria umnexo económico tão forte com o Estado da Fonte que lhe atribui a plenitude da competência tributária.

Argumentar que, neste caso, a competência é partilhada seria esvaziar de sentido o critério dos 183 dias. Se o resultado prático de estar 100 dias ou 200 dias fosse o mesmo (tributação na fonte e crédito de imposto na residência), a norma seria inútil. A única interpretação que confere eficácia à regra é a de que o seu incumprimento transfere a competência exclusiva para o Estado da Fonte.

Assim, ao não se verificar o requisito da alínea a) do n.º 2 do artigo 15.º, a competência para tributar os rendimentos do trabalho obtido pelo Requerente marido, pela profissão exercida nos Países Baixos pertence, a título exclusivo, aos Países Baixos.

Em conclusão, os rendimentos do trabalho obtido pelo Requerente marido, pela profissão exercida nos Países Baixos, relativos ao seu trabalho a bordo do barco de pesca ...-Afrika, com registo ..., propriedade da empresa C... B.V., com sede em..., nos Países Baixos, não podem ser tributados em Portugal, nos termos conjugados dos artigos 4.º e 15.º da CDT Portugal-Holanda.

Porquanto os mesmos rendimentos devem ser (como efectivamente foram) tributados nos Países Baixos e devem ser exclusivamente tributados nos Países Baixos.

Face a todo o exposto, decide-se pela procedência do pedido dos Requerentes.

4. Decisão

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRS n.º 2024... (IRS de 2020), no valor de € 23.060,48, relativa ao IRS do ano de 2020, na parte respeitante aos rendimentos obtidos pelo Requerente marido nos Países Baixos, com as legais consequências, anulando-o;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo, abaixo fixadas.

5. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 23.060,48 (vinte e três mil, sessenta euros e quarenta e oito cêntimos) por ser o valor indicado pelos Requerentes que não mereceu reparo da Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se

Lisboa, 27 de Junho de 2025

O Árbitro,

Hélder Faustino