

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 689/2025-T**

**Tema: IRS – Residência fiscal para efeitos do artigo 16.º do CIRS. Domicílio fiscal e residência fiscal.**

**Sumário:**

1. Os conceitos de domicílio fiscal (art. 19.º da LGT) e de residência fiscal (art. 16.º do CIRS) não são sinónimos nem, necessariamente, coincidentes.
2. Não configurando o dever de comunicação previsto no art. 43.º, n.º 1, do CPPT, bem como no art. 19.º, n.º 3, da LGT, formalidade *ad substantiam*, a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.
3. O Requerente pode provar a sua não residência fiscal através de qualquer meio e não apenas através de certificados de residência fiscal emitidos por Autoridades Fiscais estrangeiras.
4. Não estando cumpridos, no período em causa, os requisitos previstos no art. 16.º, n.º 1, do CIRS, o Requerente não pode ser qualificado como residente fiscal em Portugal.

## DECISÃO ARBITRAL

### I. Relatório

**1.A...**, titular do NIF ..., com domicílio fiscal na Rua ..., na cidade de Vila do Conde (doravante, “REQUERENTE”), veio, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art. 2.º e dos n.ºs 1 e 2 do art. 10.º do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1, que aprova o RJAT, apresentou, em 23/7/2025, pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, “com vista à declaração de ilegalidade [dos actos tributários] de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios: - n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018, datada de 11.03.2022, da qual resultou um valor a pagar de 2 326,65 €; - n.º 2022 ..., respeitante ao ano

1.

de 2019, datada de 02.07.2022, da qual resultou um valor a pagar de 1 797,26 €; - n.º 2024..., referente ao ano de 2020, datada de 27.09.2024, no montante de 2 745,01 €, com prazo de pagamento voluntário até 06.11.2024; - n.º 2022..., referente ao ano de 2021, datada de 23.09.2022, da qual resultou um valor a pagar de 1 380,95 €; - n.º 2023..., referente ao ano de 2022, datada de 29.09.2023, no montante de 3 123,70 €”, por entender que “o Requerente não cumpre com a qualificação de residente fiscal em Portugal nos anos [a que se referem as liquidações em causa: 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022] nos termos da alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.”

**2.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

**2.1.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o presente signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

**2.2.** As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

**2.3.** Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 29/9/2025.

**3.** A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, o Requerente, alega, em síntese, o seguinte:

- a) «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.
- b) A legislação em vigor elenca mais do que um critério de residência fiscal, nos termos do disposto no artigo 16.º na redação dada pela Lei n.º 20/2012, de 14/05 [...]. É, assim, este o normativo aplicável, à luz do qual a questão há de ser apreciada - verificar se o Requerente, preencheu os pressupostos e condições previstos no artigo 16.º do Código do IRS, suscetível de determinar a sua residência fiscal em território português.
- c) Sobre o cumprimento do pressuposto do n.º 1, alínea a) do artigo 16.º, do Código do IRS, é pacífico que se cinge à presença física (*corpus*) num território (*in casu* o território nacional), para imputar o país de residência fiscal, deste modo, para cumprimento do pressuposto, o Requerente, haveria de ter permanecido mais de 183 dias em território português, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa, o que no presente caso, não se verificou.
- d) Não fica, pois, preenchida a al. a) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, que consagra um critério de verificação puramente objetiva: a presença por um determinado número de dias mínimo no território português (mais de 183 dias). Efetivamente, o Requerente, ao não ter permanecido mais de 183 dias em território português, não é considerado residente fiscal em Portugal nos anos em crise, nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.
- e) Vejamos, porém, se o Requerente se qualificaria pelo critério constante da al. b) do mesmo n.º 1. A alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS impõe três requisitos, de cuja verificação cumulativa depende a qualificação como residente: i) a permanência em Portugal; ii) a disposição de uma habitação; e iii) a verificação de condições que façam supor que a habitação será mantida e ocupada como residência habitual.

- f) Verifica-se, no entanto, que o Requerente, não preenche o primeiro requisito, ou seja, tendo a sua residência e um contrato de trabalho em França, desde logo, não teve uma permanência em Portugal nos anos em causa. Desse modo, atento o não preenchimento de um dos requisitos e sendo eles cumulativos, afasta a necessidade de verificação do cumprimento dos restantes.
- g) Não deixa de se referir, no tocante aos segundo e terceiro elementos de conexão, que o Requerente não dispõe, em Portugal, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual. Para o efeito, diz-nos o nosso legislador fiscal, que o Requerente teria que ter tido à sua disposição, a 31 de dezembro de cada ano, habitação “em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual”. Critério este, como bem se vê, a exigir uma apreciação não só de natureza objetiva, factos objetivos, como, ainda, uma apreciação de natureza subjetiva – o *animus* com que, a dispor de habitação em Portugal, a pessoa em causa o faz. A “intenção” é a expressão utilizada pelo legislador, exigindo-se a verificação de condições que façam supor “a intenção” - intenção não só de manter, como também de ocupar tal habitação como sua residência habitual.
- h) Não será certamente o caso em apreço, conforme o supra alegado. Atendendo a que, no contexto da profissão exercida, passou mais dias como tripulante do navio em alto mar do que em terra e durante esses anos a entidade patronal procedeu à retenção de imposto sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe pagou.
- i) Pelo exposto o Requerente, não cumpre com a qualificação de residente fiscal em Portugal nos anos de 2021, 2022 e 2023 nos termos da alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.
- j) Impor-se-á, pois, concluir pela ilegalidade dos actos 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 15.º e 16.º do CIRS. Com a

consequente 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.

- k) Sendo inequívoca a existência de “erro imputável aos serviços”, conforme previsto no referido artigo 78.º, n.º 1, da LGT».

**3.1.** O ora Requerente termina pedindo que «o presente Pedido de Pronúncia Arbitral se[ja] [julgado] procedente, por provado, e, em consequência: a) se[ja] declarada a ilegalidade do ato impugnado, a saber, do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão deduzido pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente, referente ao IRS de 2018, 2019, 2021 e 2022; b) se[ja] declarada a ilegalidade do ato impugnado, a saber, do ato de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente, respeitante ao ano de 2020; c) se[ja] condenada a Autoridade Tributária a restituir 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.»

**4.** A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “REQUERIDA” ou “AT”) invocou, na sua resposta, o seguinte:

- a) « O ora Requerente vem deduzir pedido de pronúncia arbitral que tem por objeto o ato de indeferimento tácito do procedimento de Revisão Oficiosa n.º ...2025... apresentado contra os atos de liquidação de IRS n.ºs 2022..., 2022..., 2022..., 2023..., respeitantes aos anos de 2018, 2019, 2021 e 2022, assim como o indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2025..., apresentada contra o ato de liquidação de IRS n.º 2024..., respeitante ao ano de 2020, com os fundamentos constantes na p.i., que se dão por reproduzidos.

- b) O ora Requerente, vem alegar, em síntese, que: - Trabalhou em França nos anos de 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, como marinheiro numa empresa que tem a sua sede em França, num navio de pavilhão francês em águas territoriais francesas. - Não pode ser considerado residente fiscal em Portugal nos referidos anos por não preencher o requisito do art.º 16.º do CIRS de permanência de 183 dias no nosso território, nem possuir habitação que possa presumir-se intenção de residir. - Não apresentou declarações de rendimentos para os anos em causa por não residir em Portugal, bem como o facto de se ter esquecido de alterar a residência bem como o ter comunicado às autoridades fiscais francesas não constitui elemento de conexão com Portugal.
- c) Impugna-se tudo o que esteja em contradição com a presente Resposta e processo administrativo, assim como, todas as ilações, conclusões e alegações de direito formuladas.
- d) Em 08/09/2024 o ora Requerente foi notificado, através do ofício n.º GIC-..., e por email, para apresentar a declaração de rendimentos modelo 3 do IRS, referente ao ano de 2020, no prazo de trinta dias, uma vez que se verificou, no âmbito do controlo dos faltosos desse ano, que o sujeito passivo obteve rendimentos da categoria A - trabalho dependente, de acordo com a informação prestada pela autoridade fiscal francesa, através de Sistema Integrado de Trocas de Informação (SITI), no ano de 2020, num total de € 23.674,00.
- e) Em 24/09/2024, o ora Requerente apresentou a declaração de rendimentos referente ao ano de 2020, à qual foi atribuída a identificação n.º ...-2020-... -..., como “solteiro, divorciado ou separado judicialmente”, tendo procedido ao preenchimento do anexo J, declarando o rendimento de trabalho e respetivo imposto pago no estrangeiro.
- f) No quadro 8A da folha de rosto do Modelo 3 de IRS declarou que tinha residência fiscal no Continente. A entrega desta declaração deu origem à liquidação de IRS n.º 2024..., no valor de € 2.745,01, de imposto a pagar.

- g) Por consulta às aplicações informáticas da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), nomeadamente ao Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que o sujeito passivo, de 17/04/2017 a 16/03/2025, manteve a sua residência na Rua ...-... Vila do Conde, encontrando-se com morada fiscal, desde 17/03/2025, na ..., n.º ...-...-... Póvoa de Varzim.
- h) Não concordando com o resultado da liquidação, o ora Requerente veio a apresentar reclamação graciosa, em 11 de fevereiro de 2025, alegando, em suma, que no ano de 2020, residiu em França, não tendo, nesse ano, não auferido rendimentos nem exercido qualquer atividade em Portugal e apresentou declaração de IRS em França, tendo aí cumprido as suas obrigações fiscais.
- i) Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Vila do Conde, em 02-06-2025, a reclamação graciosa foi indeferida, resumidamente, tendo por fundamento que liquidação reclamada foi efetivada de acordo com a declaração de rendimentos apresentada pelo reclamante relativamente ao ano de 2020, de acordo com a informação prestada por França através do Sistema Integrado de Troca de Informações (SITI) e respeitando os preceitos legais vigentes, não logrando o reclamante fazer prova de que a sua residência fiscal se situava em França, e que foi lá tributado como residente, não se encontrando a liquidação, portanto, enferma de incorreção.
- j) No que respeita aos anos de 2018, 2019, 2021 e 2022, o ora Requerente procedeu à entrega das respetivas declarações de rendimentos, declarando-se residente em Portugal bem como “unido de facto” e com a opção pela tributação conjunta, tendo procedido ao preenchimento dos anexos A e J. As entregas das declarações de rendimentos de 2018, 2019, 2021 e 2022 foram voluntárias e das mesmas constam os anexos J, nos quais o sujeito passivo A... declarou os rendimentos obtidos em França e respetivo imposto suportado.
- k) Em 2025-02-11, veio o ora Requerente apresentar revisão oficiosa das liquidações de IRS referentes aos anos de 2018, 2019, 2021 e 2022, alegando o mesmo que na

reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de IRS de 2020, isto é, foi residente fiscal em França e não auferiu rendimentos nem exerceu qualquer atividade em Portugal e apresentou declaração de IRS em França, tendo aí cumprido as suas obrigações fiscais.

- l) O ora Requerente apresentou o presente pedido de constituição do tribunal arbitral tendo por base o indeferimento da reclamação graciosa referente ao IRS de 2020 e o indeferimento tácito derivado da falta de decisão em tempo oportuno da revisão oficiosa, referente aos IRS de 2018, 2019 e 2021. Ora, o ora Requerente, agora em sede de impugnação, vem, novamente, alegar o mesmo que na revisão oficiosa e na reclamação graciosa, nos termos já aduzidos no artigo 2.º, que se dão por reproduzidos.
- m) O objeto do presente pedido refere-se, assim, à residência fiscal e aos montantes de rendimentos recebidos em França tributados em Portugal.
- n) Neste conspecto, é desde logo pertinente invocar o fundamentado pela AT, em sede de reclamação graciosa, pelo que se transcreve parte da argumentação: “[...] 13. No caso *sub judice*, de acordo com a factualidade anteriormente aludida, nomeadamente o ponto 10 da presente informação, o ora reclamante manteve o seu domicílio fiscal na Rua ...- ... -...Vila do Conde, de 17/04/2017 a 16/03/2025. 14. Acrescente-se ainda que o domicílio fiscal do sujeito passivo é, para as pessoas singulares, o local da residência habitual, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º da Lei Geral Tributária (LGT), sem deixar de referir, conforme estabelecem os números 3 e 4 do artigo anteriormente citado, que é obrigatória a comunicação do domicílio fiscal do sujeito passivo à administração tributária, sendo ineficaz a mudança do domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária. 15. Mais, de acordo com o preceituado no n.º 5 do já referido artigo 19.º da LGT os contribuintes têm 60 dias para comunicar a alteração do estatuto de residência. 16. Relativamente ao cumprimento do disposto na alínea b) do mesmo n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, tendo o reclamante permanecido por menos de 183 dias em território português, verifica-se que o mesmo possui, ao contrário do que é afirmado, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, nomeadamente junto da contribuinte B...,

NIF ..., e do filho A..., NIF..., tal como tem vindo a ser declarado aquando da entrega das declarações de rendimentos. [...]. 19. O aqui reclamante comportou-se como um contribuinte com residência/domicílio fiscal em território português e que obtém rendimentos no estrangeiro, nomeadamente através da entrega das suas declarações de rendimentos, como unido de facto com B..., NIF..., e como residente fiscal em território continental português. 20. Igualmente por consulta aos documentos apresentados pelo reclamante não se vislumbra qual a residência fiscal que o mesmo pretende que a AT considere, uma vez que todos os documentos apresentados indicam que a residência do reclamante se situa na Rua ...- ...-... Vila do Conde, não tendo, até à presente data, apresentado qualquer pedido de alteração de morada. 21. Dos supra referidos documentos apresentados, através dos quais se confirma que a residência o aqui reclamante se situa em Portugal, consta, inclusive, documento emitido pelas autoridades fiscais francesas, com indicação de que o “adresse d’imposition” se situa em Portugal, e que corresponde a aviso fiscal relativo a rendimentos obtidos em 2020, naquele país, por um não residente. 22. Na própria petição do presente procedimento o reclamante afirma que tem domicílio fiscal na referida Rua ... -...-... Vila do Conde, afirmação essa comprovada também pela indicação na procuração emitida em 24/10/2024. 23. Até à presente data o aqui reclamante não requereu a alteração do estatuto de residência fiscal que se impunha se verdadeiramente se tratasse de um contribuinte não residente em território português, nem apresentou documentos comprovativos de que no ano em questão (2020), possuía residência fiscal em França, nomeadamente através da apresentação do Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridades fiscais competentes. 24. Mais, da análise detalhada efetuada ao documento apresentado pelo ora reclamante, com a identificação “Impôt Sur Les Revenues de 2020”), verifica tratar-se de liquidação de imposto, emitida pelas autoridades fiscais francesas, referente a regularização da retenção na fonte, aplicável a contribuinte domiciliado, para efeitos fiscais, fora de França, sobre rendimentos provenientes de fontes francesas tributáveis em França ao abrigo de convenções fiscais internacionais. 25. Quanto à questão do aqui reclamante ter preenchido o quadro 4C do anexo J com a indicação de que permaneceu mais de 183 dias no país do exercício do emprego, há que referir que, este

preenchimento é relevante apenas para aplicação das regras da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Celebrada entre Portugal e a França (anexo J), mais propriamente o n.º 2 do artigo 16.º da referida convenção, não sendo relevante para enquadramento em termos do artigo 16.º do CIRS (indicação efetuada na folha de rosto da declaração de rendimentos). 26. Assim, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, o ora reclamante, de acordo com os fundamentos de facto e de direito anteriormente aduzidos, é considerado residente em Portugal no ano aqui em crise, ou seja, 2020.”

- o) A fundamentação relativa ao ano de 2020 aplica-se e detém pertinência, igualmente, quanto aos outros anos contestados na presente impugnação, nomeadamente os anos de 2018, 2019, 2021 e 2022.
- p) De outra parte, é importante reforçar e rebater o alegado pelo ora Requerente na presente impugnação quando se refere aos conceitos de domicílio e residência, concluindo que a AT confundiu os mesmos para proceder à tributação dos rendimentos.
- q) [...] para além do ora Requerente ter procedido à entrega voluntária das declarações considerando-se residente fiscal em Portugal [...], o sujeito passivo apresentou ainda documentos referentes aos rendimentos auferidos em França, dos quais se destacam os documentos que comprovam que foi tributado naquele país enquanto não residente, constando mesmo da documentação a morada portuguesa.
- r) Aliás, nesse sentido relativamente aos rendimentos auferidos pelo contribuinte para os anos de 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022 veja-se a informação que foi fornecida à AT pelas autoridades fiscais de França. Esta informação é proveniente da troca automática de informação, que tem origem na Diretiva 2011/16/EU de Conselho de 15 de fevereiro de 2011(DAC1), relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade que foi transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei 61/2013 de 10 de maio.

- s) Importa esclarecer que foi o próprio Requerente que perante a entidade patronal e autoridades fiscais francesas se declarou como residente fiscal em Portugal e como não residente em França.
- t) Ainda no que diz respeito à determinação da residência fiscal do ora 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 e constando no cadastro como residente (situação agora peticionada), a apresentação de um certificado de residência fiscal nos termos do art.º 4.º da CDT celebrada entre Portugal e França, atestando a sua residência naquele país. Da documentação apresentada, verifica-se que o ora Requerente não apresentou qualquer certificado de Residência Fiscal do estrangeiro, pelo que, nos termos do art.º 16.º do CIRS, tendo permanecido por menos de 183 dias, aí disponham, num qualquer dia do período anterior referido, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, é considerado residente em Portugal. Em todo caso, toda a documentação apresentada com a presente impugnação, desde os recibos de vencimento bem como os documentos das autoridades fiscais francesas, contém morada portuguesa da residência do ora Requerente.
- u) Alertando-se, mais uma vez, inclusive para o facto do Requerente ter sido tributado em França enquanto não residente, pelo que alegando não ser residente fiscal em Portugal terá com certeza de ser noutra país; o qual alega ter sido em França quando este país o tributou como não residente tendo inclusive comunicado ao seu país de residência os rendimentos auferidos em França. Isto é, o ora Requerente quer ser considerado residente em França, país que o tributou como não residente e comunicou os rendimentos às autoridades fiscais portuguesas por o considerar residente fiscal em Portugal.
- v) E, no que respeita aos dias de ausência, os argumentos do sujeito passivo não colhem, até porque a razão de não ter passado nos anos em causa mais de 183 dias em cada ano

- civil prende-se com a sua atividade, estar embarcado num navio. Estamos perante uma situação particular que até a própria CDT Portugal/França tem uma norma específica para esses rendimentos, bem como o nosso EBF.
- w) Deste modo, atendendo à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo os rendimentos em causa enquadram-se como rendimentos de trabalho dependente, pelo que será de aplicar o disposto no artigo 16.º da CDT Portugal/França, que estipula que: “[...] 3. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.”
- x) No caso concreto, o ora Requerente exerce emprego a bordo de u[m] [navio] em serviço no tráfego internacional, razão pela qual será de aplicar o n.º 3 do art. 16.º da CDT Portugal/França [...].
- y) E, no caso em análise, verifica-se que o exercício de um emprego a bordo de um navio no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, a competência para a tributação destes rendimentos será da competência cumulativa dos dois Estados. [...]. Assim, conjugando o n.º 1 do art.º 16.º da CDT, que concede o poder tributário ao Estado da residência (Portugal) com o n.º 3 do mesmo artigo, que concede poder tributário ao Estado de residência da empresa que explora o navio (o francês), verifica-se estarmos perante uma situação de competência tributária cumulativa. Porém, a atribuição de competência tributária a ambos os Estados - português e francês - provoca uma dupla tributação internacional, cuja eliminação cabe ao Estado residência do contribuinte (Portugal).
- z) E, verificando-se que estamos perante uma competência tributária cumulativa deverá proceder-se à eliminação da dupla tributação através do mecanismo de crédito de imposto nos termos constantes no n.º 2 do art.º 24.º da CDT celebrada entre Portugal e França.

- aa) Deste modo, atendendo à informação que a AT tem disponível e à prova que o sujeito passivo juntou, verifica-se que não constava nem consta nos presentes autos qualquer certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais Francesas nos termos do art.º 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país.
- bb) [...] nos termos da CDT celebrada entre Portugal e França apenas se considera como válido a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido ou certificado pela autoridade fiscal daquele país para comprovar o domicílio fiscal. E, dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, tal como já foi anteriormente advogado, não consta qualquer certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais francesas nos termos do art. 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país.
- cc) [...] ainda que não tenha permanecido em território português por mais de 183 dias, não sendo, portanto, aplicável a al. a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, uma vez que o Requerente permaneceu em Portugal, ainda que por um período inferior, há que verificar se estão verificadas as restantes condições previstas na al. b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS. Considerando que o Requerente, tem o seu agregado familiar em Portugal, e é à sua residência familiar que regressa nos períodos de descanso e de férias, ou seja, quando não se encontra a trabalhar, sendo o local onde mantém os seus laços familiares, conclui-se que dispõe de habitação permanente em Portugal com intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, pois quando não está a trabalhar está a residir com a sua família em Portugal. Em face do exposto, conclui-se que estão cumpridas as condições previstas na al. b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, pelo que o Requerente nos anos de 2018 a 2022 considerado residente fiscal em Portugal, não tendo feito prova suficiente do contrário. Por conseguinte, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos do contribuinte, incluindo os obtidos no estrangeiro, em conformidade com o que dispõe o artigo 15.º, n.º 1, do Código do IRS.
- dd) Desse modo, as liquidações impugnadas, efetuadas com base no declarado pelo Requerente, mormente quanto ao seu estatuto de residência e quanto aos rendimentos

obtidos em França, não enfermam de ilegalidade e, nessa medida, não se verificam também, as circunstâncias previstas no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, que determinam o pagamento de juros indemnizatórios.»

**4.1.** A Requerida conclui pedindo que «se[ja] julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.»

**5.** Por despacho de 10/3/2026, o Tribunal Arbitral prescindiu da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Através do referido despacho, foi, ainda, fixado o dia 20/03/2026 para a prolação da presente decisão arbitral.

**6.** A 17/3/2026, o Requerente apresentou alegações escritas nas quais, no essencial, reafirma os argumentos que já constavam do seu pedido de pronúncia arbitral.

## **II. Saneamento**

**7.** O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), e 4.º, ambos do RJAT.

**8.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (vd. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

**9.** Pelo exposto, e não havendo nulidades, impõe-se proceder ao conhecimento do mérito dos pedidos.

## **III. Questões a decidir**

**10.** Na petição arbitral, o Requerente alega, em síntese, que não está “preenchida a al. a) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, que consagra um critério de verificação puramente objetiva: a presença por um determinado número de dias mínimo no território português (mais de 183 dias). Efetivamente, o Requerente, ao não ter permanecido mais de 183 dias em território português, não é considerado residente fiscal em Portugal nos anos em crise, nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.” Acrescenta, ainda, “no tocante aos segundo e terceiro elementos de conexão [do art. 16.º do CIRS], que o Requerente não dispõe, em Portugal, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual. [...]. A ‘intenção’ é a expressão utilizada pelo legislador, exigindo-se a verificação de condições que façam supor ‘a intenção’ - intenção não só de manter, como também de ocupar tal habitação como sua residência habitual. Não será certamente o caso em apreço, conforme o supra alegado. Atendendo a que, no contexto da profissão exercida, passou mais dias como tripulante do navio em alto mar do que em terra e durante esses anos a entidade patronal procedeu à retenção de imposto sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe pagou.” Razões pelas quais conclui que “o Requerente não cumpre com a qualificação de residente fiscal em Portugal nos anos [a que se referem as liquidações em causa: 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022] nos termos da alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.”

**11.** Em face dos argumentos expostos, o Requerente pede ao Tribunal arbitral que: a) seja “declarada a ilegalidade do ato impugnado, a saber, do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão deduzido pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente, referente ao IRS de 2018, 2019, 2021 e 2022”; b) seja “declarada a ilegalidade do ato impugnado, a saber, do ato de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente, respeitante ao ano de 2020”; e que c) seja “condenada a Autoridade Tributária a restituir 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.”

**12.** Por seu lado, a Requerida alega, em síntese, na sua resposta: i) que “[o] objeto do presente pedido refere-se [...] à residência fiscal e aos montantes de rendimentos recebidos em França

tributados em Portugal.”; ii) que se apurou, “em sede de reclamação graciosa, que «[n]o caso *sub judice*, de acordo com a factualidade anteriormente aludida, nomeadamente o ponto 10 da presente informação, o ora reclamante manteve o seu domicílio fiscal na Rua ... -...-...Vila do Conde, de 17/04/2017 a 16/03/2025. [...]. 16. Relativamente ao cumprimento do disposto na alínea b) do mesmo n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, tendo o reclamante permanecido por menos de 183 dias em território português, verifica-se que o mesmo possui, ao contrário do que é afirmado, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, nomeadamente junto da contribuinte B..., NIF..., e do filho A..., NIF ..., tal como tem vindo a ser declarado aquando da entrega das declarações de rendimentos. [...]. 20. Igualmente por consulta aos documentos apresentados pelo reclamante não se vislumbra qual a residência fiscal que o mesmo pretende que a AT considere, uma vez que todos os documentos apresentados indicam que a residência do reclamante se situa na Rua ...- ...-... Vila do Conde, não tendo, até à presente data, apresentado qualquer pedido de alteração de morada. [...] 23. Até à presente data o aqui reclamante não requereu a alteração do estatuto de residência fiscal que se impunha se verdadeiramente se tratasse de um contribuinte não residente em território português, nem apresentou documentos comprovativos de que no ano em questão (2020) possuía residência fiscal em França, nomeadamente através da apresentação do Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridades fiscais competentes. 24. Mais, da análise detalhada efetuada ao documento apresentado pelo ora reclamante, com a identificação “Impôt Sur Les Revenues de 2020”), verifica tratar-se de liquidação de imposto, emitida pelas autoridades fiscais francesas, referente a regularização da retenção na fonte, aplicável a contribuinte domiciliado, para efeitos fiscais, fora de França, sobre rendimentos provenientes de fontes francesas tributáveis em França ao abrigo de convenções fiscais internacionais. 25. Quanto à questão do aqui reclamante ter preenchido o quadro 4C do anexo J com a indicação de que permaneceu mais de 183 dias no país do exercício do emprego, há que referir que, este preenchimento é relevante apenas para aplicação das regras da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Celebrada entre Portugal e a França (anexo J), mais propriamente o n.º 2 do artigo 16.º da referida convenção, não sendo relevante para enquadramento em termos do artigo 16.º do CIRS (indicação efetuada na folha de rosto da declaração de rendimentos). 26. Assim, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, o ora reclamante, de acordo com os

fundamentos de facto e de direito anteriormente aduzidos, é considerado residente em Portugal no ano aqui em crise, ou seja, 2020.»” Fundamentação esta, respeitante ao ano de 2020, que se aplica “e detém pertinência, igualmente, quanto aos outros anos contestados na presente impugnação, nomeadamente os anos de 2018, 2019, 2021 e 2022.”; iii) que, “para além do ora Requerente ter procedido à entrega voluntária das declarações considerando-se residente fiscal em Portugal [...], o sujeito passivo apresentou ainda documentos referentes aos rendimentos auferidos em França, dos quais se destacam os documentos que comprovam que foi tributado naquele país enquanto não residente, constando mesmo da documentação a morada portuguesa.”; iv) que, no que respeita aos dias de ausência, os argumentos do sujeito passivo não colhem, até porque a razão de não ter passado nos anos em causa mais de 183 dias em cada ano civil prende-se com a sua atividade, estar embarcado num navio. [...] [A]tendendo à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo os rendimentos em causa enquadram-se como rendimentos de trabalho dependente, [...] será de aplicar o disposto no artigo 16.º da CDT Portugal/França, que estipula que: ‘[...] 3. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou de uma aeronave no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa.’ No caso concreto, o ora Requerente exerce emprego a bordo de u[m] [navio] em serviço no tráfego internacional, razão pela qual será de aplicar o n.º 3 do art. 16.º da CDT Portugal/França. [Contudo,] verifica-se que não constava nem consta nos presentes autos qualquer certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais Francesas nos termos do art.º 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país.”; v) que, “ainda que não tenha permanecido em território português por mais de 183 dias, não sendo, portanto, aplicável a al. a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, uma vez que o Requerente permaneceu em Portugal, ainda que por um período inferior, há que verificar se estão verificadas as restantes condições previstas na al. b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS. Considerando que o Requerente, tem o seu agregado familiar em Portugal, e é à sua residência familiar que regressa nos períodos de descanso e de férias, ou seja, quando não se encontra a trabalhar, sendo o local onde mantém os seus laços familiares, conclui-se que dispõe de habitação permanente em Portugal com intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, pois quando não está a trabalhar está a residir com a sua família em Portugal. Em face do exposto, conclui-se que estão

---

cumpridas as condições previstas na al. b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, pelo que o Requerente nos anos de 2018 a 2022 [deve ser] considerado residente fiscal em Portugal, não tendo feito prova suficiente do contrário.”

**13.** Pelo acima exposto, conclui-se que a questão essencial a decidir nos presentes autos diz respeito ao apuramento da legalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão deduzido pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente, referente ao IRS de 2018, 2019, 2021 e 2022, bem como do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente, referente ao IRS de 2020 – especificamente, diz respeito ao apuramento da legalidade da qualificação do Requerente como residente fiscal em Portugal, nos referidos anos de 2018 a 2022, à luz do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 16.º do CIRS. Subsequentemente, decidir-se-á a questão relativa à pretendida restituição de montantes cobrados e ao pagamento de juros indemnizatórios.

#### **IV. Matéria de Facto**

##### **IV.1. Factos Provados**

**14.** Com relevância para a decisão, consideram-se assentes e provados os seguintes factos:

- A. O Requerente exerceu e ainda exerce a actividade profissional de marinheiro ao serviço da sua entidade empregadora com sede em França e estabelecimento estável nesse território. E fê-lo, no período aqui em causa (2018 a 2022), em águas francesas, a bordo de navio de pavilhão francês.
- B. No decurso do ano de 2018, o Requerente esteve embarcado durante 184 dias (vd. Doc. 6 apenso aos autos); no decurso do ano de 2019, esteve embarcado durante 194 dias (vd. Doc. 7 apenso); no decurso do ano de 2020, esteve embarcado durante 222 dias (vd. Doc. 8 apenso); no decurso do ano de 2021, esteve embarcado durante 247 dias (vd. Doc. 9 apenso); e no decurso do ano de 2022, esteve embarcado durante 251 dias (vd. Doc. 6 apenso).

- C. O ora Requerente procedeu à entrega, via internet, das Declarações Modelo 3 de IRS referente aos indicados anos, com o anexo J, relativo aos rendimentos auferidos no estrangeiro, no qual declarou que permaneceu em Portugal por um período inferior a 183 dias.
- D. Em 8/9/2024, o ora Requerente foi notificado, através do ofício n.º GIC-..., e por email, para apresentar a declaração de rendimentos modelo 3 do IRS, referente ao ano de 2020, no prazo de trinta dias, uma vez que se verificou, no âmbito do controlo dos faltosos desse ano, que o sujeito passivo obteve rendimentos da categoria A - trabalho dependente, de acordo com a informação prestada pela autoridade fiscal francesa, através de Sistema Integrado de Trocas de Informação (SITI), no ano de 2020, num total de € 23.674,00.
- E. Documentos emitidos pelas autoridades fiscais francesas (vd. Docs. 1 a 9) – bem como documentos comprovativos de informações recebidas de França pela AT (constantes do PA apenso aos autos), ao abrigo do mecanismo de troca automática internacional de informações no domínio da fiscalidade – todos relativos à actividade profissional do ora Requerente nesse país nos anos de 2018 a 2022, foram juntos aos autos.
- F. Em 24/09/2024, o Requerente apresentou a declaração de rendimentos referente ao ano de 2020, à qual foi atribuída a identificação n.º ...-2020-... -..., como “solteiro, divorciado ou separado judicialmente”, tendo procedido ao preenchimento do anexo J, declarando o rendimento de trabalho e respectivo imposto pago no estrangeiro. No quadro 8A da folha de rosto do Modelo 3 de IRS declarou que tinha residência fiscal no Continente. A entrega desta declaração pelo Requerente deu origem à liquidação de IRS n.º 2024..., no valor de € 2.745,01.
- G. No que respeita aos anos de 2018, 2019, 2021 e 2022, o ora Requerente procedeu à entrega das respectivas declarações de rendimentos, declarando-se residente em Portugal bem como “unido de facto” e com a opção pela tributação conjunta, tendo procedido ao preenchimento dos anexos A e J. Destas declarações constam, como foi

referido, os anexos J, nos quais o ora Requerente declarou os rendimentos obtidos em França e respectivo imposto suportado.

H. A 11/2/2025, o Requerente interpôs pedido de revisão oficiosa (n.º ...2025...) dos actos de liquidação de IRS respeitantes aos anos de 2018, 2019, 2021 e 2022 (n.º 2022..., 2022..., 2022... e 2023...) – vd. Doc. 13 apenso aos presentes autos. O referido pedido que não teve qualquer decisão, beneficiando, assim, da presunção de indeferimento tácito.

I. A 11/2/2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa (n.º ...2025...) do acto de liquidação de IRS respeitante ao ano de 2020 (n.º 2024...) – vd. Doc. 10 apenso aos autos, tendo a mesma sido indeferida por despacho do Chefe de Finanças de Vila do Conde a 2/6/2025 (vd. Docs. 11 e 12 apensos aos autos).

J. Por consulta às aplicações informáticas da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), nomeadamente ao Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que o Requerente, de 17/04/2017 a 16/03/2025, manteve a sua residência na Rua ...- ...-... Vila do Conde, encontrando-se com morada fiscal, desde 17/03/2025, na..., n.º ... - r/c dto -...-... Póvoa de Varzim.

K. O ora Requerente interpôs, em 23/7/2025, o presente pedido de pronúncia arbitral, por entender que o mesmo “não cumpre com a qualificação de residente fiscal em Portugal nos anos [a que se referem as liquidações de IRS em causa: 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022] nos termos da alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.”

## **IV.2. Factos não provados**

**15.** Não ficou provado que o ora Requerente, no período em causa, dispunha de habitação em Portugal “em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”; não foi apresentada prova do pagamento, por parte do ora Requerente, dos (alegados) “montantes indevidamente penhorados/cobrados”.

### **IV.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

**16.** O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. art. 123.º, n.º 2, CPPT, e art. 607.º, n.º 3, CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), RJAT).

**17.** Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objecto do litígio no direito aplicável (art. 596.º, n.º 1, CPC, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, al e), RJAT).

**18.** A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos que foram juntos aos presentes autos, não contestados.

### **IV.4. Matéria de Direito**

**19.** No entender do ora Requerente: **i)** não está “preenchida a al. a) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, que consagra um critério de verificação puramente objetiva: a presença por um determinado número de dias mínimo no território português (mais de 183 dias). Efetivamente, o Requerente, ao não ter permanecido mais de 183 dias em território português, não é considerado residente fiscal em Portugal nos anos em crise, nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.”; **ii)** “no tocante aos segundo e terceiro elementos de conexão [do art. 16.º do CIRS], [...] o Requerente não dispõe, em Portugal, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual. [...]. A ‘intenção’ é a expressão utilizada pelo legislador, exigindo-se a verificação de condições que façam supor ‘a intenção’ - intenção não só de manter, como também de ocupar tal habitação como sua residência habitual. Não será certamente o caso em apreço, conforme o supra alegado. Atendendo a que, no contexto da profissão exercida, passou mais dias como tripulante do navio em alto mar do que em terra e durante esses anos a entidade patronal procedeu à retenção de imposto sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe pagou.”

**20.** Razões pelas quais conclui que “o Requerente não cumpre com a qualificação de residente fiscal em Portugal nos anos [a que se referem as liquidações em causa: 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022] nos termos da alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.”

**21.** Por seu lado, a Requerida alega, em síntese, na sua resposta: **i)** que se apurou, “em sede de reclamação graciosa, que «[n]o caso *sub judice*, [...] o ora reclamante manteve o seu domicílio fiscal na Rua ... -...-...Vila do Conde, de 17/04/2017 a 16/03/2025»”; **ii)** que, «Relativamente ao cumprimento do disposto na alínea b) do mesmo n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, tendo o reclamante permanecido por menos de 183 dias em território português, verifica-se que o mesmo possui, ao contrário do que é afirmado, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, nomeadamente junto da contribuinte B..., NIF..., e do filho A..., NIF..., tal como tem vindo a ser declarado aquando da entrega das declarações de rendimentos.»”; **iii)** que o Requerente, “«[a]té à presente data [...], não requereu a alteração do estatuto de residência fiscal que se impunha se verdadeiramente se tratasse de um contribuinte não residente em território português, nem apresentou documentos comprovativos de que no ano em questão (2020) possuía residência fiscal em França, nomeadamente através da apresentação do Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridades fiscais competentes.»”; **iv)** que o “«documento apresentado pelo ora reclamante, com a identificação ‘Impôt Sur Les Revenues de 2020’), verifica tratar-se de liquidação de imposto, emitida pelas autoridades fiscais francesas, referente a regularização da retenção na fonte, aplicável a contribuinte domiciliado, para efeitos fiscais, fora de França, sobre rendimentos provenientes de fontes francesas tributáveis em França ao abrigo de convenções fiscais internacionais.»”; **v)** que, “«[q]uanto à questão [de o ora Requerente] ter preenchido o quadro 4C do anexo J com a indicação de que permaneceu mais de 183 dias no país do exercício do emprego, [...] este preenchimento é relevante apenas para aplicação das regras da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Celebrada entre Portugal e a França (anexo J), mais propriamente o n.º 2 do artigo 16.º da referida convenção, não sendo relevante para enquadramento em termos do artigo 16.º do CIRS (indicação efetuada na folha de rosto da declaração de rendimentos).»” Fundamentação esta, relativa ao ano de 2020, que, segundo a

Requerida, se aplica “e detém pertinência, igualmente, quanto aos outros anos contestados na presente impugnação, nomeadamente os anos de 2018, 2019, 2021 e 2022”; **vi**) que, “para além do ora Requerente ter procedido à entrega voluntária das declarações considerando-se residente fiscal em Portugal [...], o sujeito passivo apresentou ainda documentos referentes aos rendimentos auferidos em França, dos quais se destacam os documentos que comprovam que foi tributado naquele país enquanto não residente, constando mesmo da documentação a morada portuguesa.”; **vii**) que, exercendo o ora Requerente “emprego a bordo de u[m] [navio] em serviço no tráfego internacional, [...] será de aplicar o n.º 3 do art. 16.º da CDT Portugal/França. [Contudo,] verifica-se que não constava nem consta nos presentes autos qualquer certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais Francesas nos termos do art.º 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país.”; **viii**) que, “ainda que não tenha permanecido em território português por mais de 183 dias, não sendo, portanto, aplicável a al. a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, [...], há que verificar se estão verificadas as restantes condições previstas na al. b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS. Considerando que o Requerente, tem o seu agregado familiar em Portugal, e é à sua residência familiar que regressa nos períodos de descanso e de férias, ou seja, quando não se encontra a trabalhar, sendo o local onde mantém os seus laços familiares, conclui-se que dispõe de habitação permanente em Portugal com intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, pois quando não está a trabalhar está a residir com a sua família em Portugal.”

**22.** Razões pelas quais a Requerida conclui que “estão cumpridas as condições previstas na al. b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, pelo que o Requerente nos anos de 2018 a 2022 [deve ser] considerado residente fiscal em Portugal, não tendo feito prova suficiente do contrário.”

**23.** Vejamos, então.

**24.** Como se referiu acima, a questão essencial que aqui se coloca diz respeito ao apuramento da legalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão deduzido pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente, referente ao IRS de 2018, 2019, 2021 e 2022, bem como

do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente, referente ao IRS de 2020 – especificamente, diz respeito ao apuramento da legalidade da qualificação do Requerente como residente fiscal em Portugal, nos referidos anos de 2018 a 2022, à luz do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, em face da prova apresentada pelo ora Requerente. Subsequentemente, decidir-se-á a questão relativa à pretendida restituição de quantias pagas e ao pagamento de juros indemnizatórios.

**25.** A respeito da referida questão essencial, é necessário ter presente, antes do mais, que, como decorre da factualidade dada como provada (vd. pontos B., F., G. e J.) e sustentada nos seguintes documentos constantes dos autos: **i)** no decurso do ano de 2018, o Requerente esteve embarcado durante 184 dias (vd. Doc. 6 apenso aos autos); no decurso do ano de 2019, esteve embarcado durante 194 dias (vd. Doc. 7 apenso); no decurso do ano de 2020, esteve embarcado durante 222 dias (vd. Doc. 8 apenso); no decurso do ano de 2021, esteve embarcado durante 247 dias (vd. Doc. 9 apenso); e no decurso do ano de 2022, esteve embarcado durante 251 dias (vd. Doc. 6 apenso); **ii)** Em 24/09/2024, o Requerente apresentou a declaração de rendimentos referente ao ano de 2020, à qual foi atribuída a identificação n.º ...-2020-... -..., como “solteiro, divorciado ou separado judicialmente”, tendo procedido ao preenchimento do anexo J, declarando o rendimento de trabalho e respectivo imposto pago no estrangeiro. No quadro 8A da folha de rosto do Modelo 3 de IRS declarou que tinha residência fiscal no Continente. A entrega desta declaração pelo Requerente deu origem à liquidação de IRS n.º 2024..., no valor de € 2.745,01; **iii)** No que respeita aos anos de 2018, 2019, 2021 e 2022, o ora Requerente procedeu à entrega das respectivas declarações de rendimentos, declarando-se residente em Portugal bem como “unido de facto” e com a opção pela tributação conjunta, tendo procedido ao preenchimento dos anexos A e J. Destas declarações constam, como foi referido, os anexos J, nos quais o ora Requerente declarou os rendimentos obtidos em França e respectivo imposto suportado; **iv)** Por consulta às aplicações informáticas da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), nomeadamente ao Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes (SGRC), verificou-se que o Requerente, de 17/04/2017 a 16/03/2025, manteve a sua residência na Rua ... - ..... Vila do Conde, encontrando-se com morada fiscal, desde 17/03/2025, na ..., n.º ... -...-... Póvoa de Varzim.

26. Daqui se conclui que: **a)** o Requerente não permaneceu em território português por mais de 183 dias em cada um dos anos em causa (2018 a 2022), não sendo, portanto, aplicável a al. a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS; **b)** o facto (que se assinalou nos pontos C. e G. da factualidade provada) de o ora Requerente ter preenchido o anexo J com a indicação de que permaneceu mais de 183 dias no país do exercício do emprego (França) tem relevância não apenas (como pretende a Requerida) para fins de aplicação das regras da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Celebrada entre Portugal e a França, mas também para fins de enquadramento da situação (do ano de 2020 e dos demais anos aqui em causa) à luz do disposto no artigo 16.º do CIRS; **c)** a circunstância de, no quadro 8A da folha de rosto do Modelo 3 de IRS, o ora Requerente ter declarado que tinha residência fiscal no Continente, ou, ainda, de o Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes (SGRC) ter verificado que o Requerente, de 17/04/2017 a 16/03/2025, manteve a sua residência na Rua ...-... -... Vila do Conde, não permitem, por si só, demonstrar ou qualificar o ora Requerente como residente em Portugal – porque os conceitos de domicílio e de residência fiscais não são sinónimos nem, necessariamente, coincidentes. E não configurando o dever de comunicação previsto no art. 43.º, n.º 1, do CPPT, e no art. 19.º, n.º 3, da LGT, formalidade *ad substantiam*, a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.

27. Com efeito – e seguindo, aqui, de perto, decisão recente do CAAD (Decisão de 13/1/2026, proferida no proc. 460/2025-T), com a qual se concorda e que envolve um caso similar ao dos presentes autos –, pode dizer-se, tal como nesse caso, que a “centralidade do diferendo reside em saber se o Requerente, apesar de não ter alterado o seu domicílio fiscal no cadastro que consta da AT, deve ser considerado residente em Portugal.” Ora, atendendo aos “normativos legais aplicáveis ao caso em apreço [art. 13.º, n.º 1, 15.º, n.º 1 e 2, e 16.º, todos do CIRS e art. 19.º da LGT] [...] [apesar de o Requerente] ter submetido as declarações de IRS dos anos [...], como residente em Portugal, tendo a AT presumido, (e por esse facto), que o Requerente é residente em território nacional, o mesmo sustenta que não preenche nenhuma das condições previstas no artigo 16.º do CIRS, não podendo ser considerado residente em Portugal. Nesta senda, importa por ora esclarecer que o conceito de domicílio fiscal e residência fiscal não se confundem. É vasta a jurisprudência que demonstra esta tese, convergindo para o efeito a

decisão do Tribunal Administrativo Sul, concretamente no Processo 2369/09.7BELRS, de 11-11-2021, relator: Tânia Meireles da Cunha; e de onde se extrai o seguinte excerto: «A residência fiscal afigura-se como um conceito basilar em termos de determinação de sujeição pessoal ao IRS. Os conceitos de domicílio fiscal (previstos no art.º 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos. O 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*, pelo que sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação. Tendo sido demonstrado, quer por força do mecanismo de troca de informações previsto na CDT Portugal/Espanha, quer por força do certificado de residência emitido pelas autoridades fiscais espanholas, ter o impugnante sido residente fiscal em Espanha no ano de 2003, aí tendo declarado os seus impostos e aí declarando a sua residência habitual, ficou cabalmente provada a residência fiscal naquele país. 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 ilidível de que a residência fiscal é a morada ali constante. (...)). E o Acórdão n.º 443/20.3BELRA, de 27-11-2025, relator: Vital Lopes, onde se lê: «De harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS ‘1- São residentes em território português as pessoas que, no que 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; (...).’ Trata-se de um critério alternativo, e se a qualidade de residente, nos termos da al. a), decorre, automaticamente, de um critério fáctico, meramente numérico, a presença em Portugal, a sua al. b) exige, pela falta de maior presença no território, um elemento adicional de intenção. No que se refere ao conceito de residência habitual (o qual coincide com o conceito de domicílio voluntário), deve o mesmo buscar-se no direito interno, consubstanciando-se como o local onde a pessoa singular normalmente vive, tem o centro dos seus interesses, designadamente familiares, sociais, profissionais, administrativos ou patrimoniais e de onde se ausenta, por regra, por períodos mais ou menos curtos (...)). A este propósito, julga-se ainda pertinente, dada a elevada similitude

com o quadro factual do caso em apreço, a decisão sob a égide do CAAD n.º 217/2023-T, na parte que aqui importa reter: «(...) 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 fator 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 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 projeta-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 projeta-se em consequências processuais. (...)».” (Sublinhados nossos).

**28.** Assim – continua a citada decisão do CAAD de 13/1/2026 –, e “[s]eguindo de perto, as reflexões de Pedro Roma [em *Residência Fiscal Parcial em IRS*, Almedina, 2018], e no aresto que nos parece com maior relevância para o caso *sub judice*, «(...) julgamos que se poderá formular este critério de residência fiscal do seguinte modo: (i) um sujeito passivo é considerado residente fiscal se, em qualquer período de 12 meses, permanecer mais de 183 dias (que incluam dormida) em Portugal, e (ii) será considerado residente fiscal em Portugal desde o primeiro dia de permanência daquele período de 183 dias. (...)».

No que concerne à alínea b) do artigo 16.º do CIRS: «(...) No que respeita à interpretação e aplicação desta norma, deverá notar-se que na medida em que a lei apenas exige que os sujeitos passivos ‘disponham’ de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, qualquer título jurídico bastará para que possa considerar que um sujeito passivo dispõe de uma habitação em território português. Ou seja, como refere Alberto Xavier, para além da própria propriedade do imóvel, também podemos estar perante uma situação de arrendamento, usufruto ou comodato. Em todos estes casos se poderá considerar que o critério da residência fiscal previsto no artigo 16.º n.º 1 al. b) do Código do IRS está verificado, desde que, naturalmente os restantes requisitos se considerem igualmente preenchidos. (...)»

No entanto, a mera disposição de habitação de uma habitação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal, pois é necessária a existência de «condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual». Em primeiro lugar, deverá tratar-se de uma residência habitual, o que significa que não basta a existência de um imóvel em Portugal que é ocupado ocasionalmente (e.g. em período de férias ou fins-de-semana) para que o mesmo qualifique para este efeito. Por outro lado, veio a nova redação desta norma esclarecer que temos que estar perante uma intenção «atual», o que significa que o imóvel em questão até pode ser adquirido para que no futuro venha a ser utilizado como residência habitual do sujeito passivo – contudo, se no momento em questão o mesmo não estiver a ser ocupado com esse propósito, não poderá ser considerado residência habitual para

---

este efeito. Por último, no que respeita às «condições que [fazem] supor» a intenção de manter e ocupar uma habitação, como residência habitual, verificamos que o legislador decidiu não concretizar que condições são essas, deixando-as ao critério do intérprete. (...). Uma vez que ocupação de habitação como residência habitual não é objeto de prova direta, a mesma resulta de condições objetivas e subjetivas que a façam supor.» (Sublinhados nossos).

**29.** Assim sendo, em face do acima exposto e da factualidade considerada provada no presente caso, conclui-se que: **a)** o Requerente não permaneceu em território português por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em cada um dos anos aqui em causa (2018 a 2022), não sendo, portanto, aplicável a al. a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS (vd., *supra*, ponto B. da factualidade provada); **b)** não se verificando o cumprimento da al. a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, resta verificar se a Requerida fez a prova (que a ela lhe competia) da residência do ora Requerente nos termos do disposto na al. b) do mesmo n.º 1 do art. 16.º do CIRS, de acordo com o qual é residente em Portugal quem disponha de habitação em condições que façam supor a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual.

**30.** Nestes termos, e para efeitos de verificação dos requisitos constantes da referida alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, mostra-se necessário que a Requerida demonstre: **i)** que o ora Requerente dispõe de habitação em território nacional – o que inclui os casos em que o mesmo é proprietário do imóvel mas também situações de arrendamento, usufruto ou comodato; **ii)** que essa habitação é residência habitual do Requerente – não bastando, portanto, a existência de um imóvel em Portugal que é por ele ocupado ocasionalmente (por ex., apenas em período de férias ou fins-de-semana); e **iii)** que essa habitação existe em condições que façam supor a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual – o que significa que a habitação em causa, mesmo que tenha sido adquirida para, no futuro, vir a ser utilizada como residência habitual do ora Requerente, se, no momento em questão (anos de 2018 a 2022), não tiver sido ocupada com tal propósito, não poderá ser a mesma considerada residência habitual para este efeito.

**31.** Quanto à prova acima mencionada, constata-se, pela leitura dos autos, que: **i)** se demonstrou que o ora Requerente tinha, no período em causa (2018-2022), habitação em território nacional,

da qual era proprietário (sita na morada do seu domicílio fiscal, Rua ...-...-... Vila do Conde, de 17/04/2017 a 16/03/2025) – domicílio fiscal este que, como se viu acima, não pode ser considerado, por essa razão apenas, como residência fiscal do Requerente (porque os elementos constantes do cadastro devem ser acompanhados da prova de que o imóvel sito na morada do domicílio fiscal é, também, residência habitual do Requerente); **ii)** não se demonstrou que tal habitação seja residência habitual do ora Requerente, dado que, como admite a própria Requerida, o Requerente (sendo tripulante de embarcação de pesca – ao serviço de entidade estrangeira sem residência, sede ou direcção efectiva em Portugal –, com actividade exercida a bordo da mesma, na qual tripulantes como o ora Requerente permanecem durante longos períodos sem manter, ao mesmo tempo, residência habitual em terra, estrangeira ou nacional), apenas “regressa nos períodos de descanso e de férias, ou seja, quando não se encontra a trabalhar”, i.e., apenas aí residia numa base ocasional; **iii)** não se demonstrou que essa habitação em Portugal existe em condições que façam supor a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual – porque, pela razão acima exposta, no período em causa (2018 a 2022), o ora Requerente, tendo sido apenas residente ocasional na mesma, não pode ter tido uma intenção actual (ainda que pudesse existir intenção futura) de a manter ou ocupar como residência habitual.

**32.** Apesar do que já referimos, a Requerida veio alegar, na sua resposta: **i)** que “«o domicilio fiscal do sujeito passivo é, para as pessoas singulares, o local da residência habitual, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º da Lei Geral Tributária (LGT)» – mas tal não se afigura correcto, dado que, como se viu (e se encontra bem estabelecido na jurisprudência), o domicílio fiscal não é, necessariamente, sinónimo de residência fiscal ou de residência habitual (pelo que a inscrição do imóvel no cadastro fiscal não é, por ela mesma, prova dessa residência); **ii)** “«que é obrigatória a comunicação do domicílio fiscal do sujeito passivo à administração tributária, sendo ineficaz a mudança do domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.»” – mas tal não se afigura correcto, dado que, como se referiu acima (e também se mostra bem estabelecido na jurisprudência), não configurando o dever de comunicação previsto no art. 43.º, n.º 1, do CPPT, bem como no art. 19.º, n.º 3, da LGT, formalidade *ad substantiam*, a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação; **iii)** que

não houve “apresentação do Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridades fiscais competentes” e que o Requerente “não requereu a alteração do estatuto de residência fiscal” – contudo, também com base em jurisprudência já referida (e outra que se referirá adiante), deve concluir-se que essa não apresentação do referido certificado e a não solicitação da mencionada alteração não impõem necessariamente – por alguma delas ou por ambas – a qualificação do Requerente como residente em Portugal; **iv)** que o Requerente admitiu ser residente fiscal em Portugal por ter declarado (por erro) sê-lo em determinada declaração de rendimentos (vd. ponto F. da factualidade provada) – contudo, também esse erro declarativo não é constitutivo, por si mesmo, do estatuto de residente, nem cria uma presunção inilidível de residência à margem do cumprimento dos critérios constantes do artigo 16.º do CIRS (vd. Acórdão do TCAS de 11/11/2021, processo n.º 2369/09.7 BELRS). E, a este respeito, acresce, ainda, dizer que os recibos de vencimento bem como os documentos das autoridades fiscais francesas que foram juntos aos autos (e não contestados pela Requerida) e, também, os montantes e as respectivas entidades confirmados pelas mencionadas autoridades fiscais em resposta a pedido de troca de informações (vd. ponto E. da factualidade provada), permitem, por seu lado, criar a convicção de que o ora Requerente em nenhum dos anos em causa (2018 a 2022) permaneceu em território português por período igual ou superior a 183 dias.

**33.** Pelo exposto, conclui-se que assiste razão ao Requerente, pelo que, conseqüentemente, são de anular os actos de indeferimento aqui em causa, bem como as liquidações de IRS subjacentes e também colocadas em causa, respeitantes aos anos de 2018 a 2022, por errónea interpretação da lei aplicável aos factos.

**34.** Também no sentido da presente decisão, vejam-se, entre outros, o seguinte aresto do STA e as seguintes decisões arbitrais do CAAD: “Estando demonstrado que durante todo o ano [...] o Impugnante residiu e trabalhou na Alemanha, onde foi tributado pelos únicos rendimentos auferidos nesse ano e por aí ter residência habitual, torna-se irrelevante, para efeitos de determinação da residência convencional, o facto de em Portugal manter domicílio fiscal e aí conservar casa destinada à sua habitação, do seu cônjuge e restante agregado familiar.” (Acórdão do STA de 27/10/2010, processo n.º 0462/10); “Tanto a al. a) como a al. b) do n.º 1

do art.º 16.º do Código do IRS impõem uma conexão efetiva com o território português. Se a qualidade de residente, nos termos da al. a) resulta, automaticamente, de um critério fáctico, meramente numérico, a presença em Portugal, a al. b) exige, pela falta de maior presença no território, um elemento adicional de intenção. O referido artigo impõe, assim, a vontade de estar regularmente presente no território nacional, utilizando, para o efeito, uma determinada habitação. [...]. [...] os conceitos de domicílio fiscal e de residente fiscal, para efeitos de IRS, não são sinónimos.” (Decisão do CAAD de 24/9/2024, proferida no proc. 411/2024-T); “Os conceitos de domicílio fiscal (previsto no artigo 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS, não se confundem. Nos termos e para os efeitos do disposto no Código do IRS, a prova de residência fiscal noutra Estado pode ser feita por intermédio da apresentação de meios complementares de prova que demonstrem essa situação, não cabendo ao certificado de residência fiscal exigido pela Autoridade Tributária esse exclusivo. [...] [...] como salienta Rui Duarte Morais, «são diferentes as noções de residência e domicílio fiscal, ainda que relativamente aos residentes o local do domicílio fiscal coincida com o da sua residência habitual (art. 19.º, n.º 1, al. a) da Lei Geral Tributária). Enquanto o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, a questão do domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais. A questão de saber se alguém é ou não residente em Portugal é independente da do domicílio fiscal. Aquele que efectivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal (mesmo que por omissão dele, sujeito passivo, em promover a necessária alteração). A nosso ver, o domicílio fiscal não constitui, no plano internacional, qualquer presunção de residência» [...]. No mesmo sentido, tem ido a jurisprudência dos tribunais superiores. O Acórdão do TCAS proferido no âmbito do processo n.º 2369/09.7BELRS, refere que «(...) os conceitos de domicílio fiscal (...) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos. (...) 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. (...)». Ainda o Acórdão do TCAS proferido no processo n.º 803/05.0BESNT: «saber se 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». [...]. Sublinha-se que a prova da residência fiscal pode ser efectuada através de vários meios, e não apenas através de um Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridades fiscais do Reino Unido para efeitos de aplicação da CDT celebrada entre os dois países. Não há nenhum normativo que limite os meios de prova a que o sujeito passivo pode recorrer para comprovar a sua residência fiscal.” (Decisão do CAAD de 18/2/2025, proferida no proc. 746/2024-T); “Os conceitos de domicílio fiscal, vertido no artigo 19.º da LGT, e de residência fiscal, vertido no artigo 16.º do CIRS, não são, necessariamente, coincidentes, nem tão pouco se encontram numa relação de sinonímia; 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. O dever de comunicação previsto, quer no n.º 1 do artigo 43.º do CPPT, quer no n.º 3 do artigo 19.º da LGT, não se trata de formalidade *ad substantiam*, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação. [...] [é evidente] a falta de correspondência necessária, ou tão-pouco de sinonímia, entre os conceitos de «residência fiscal» e «domicílio fiscal». A temática em apreço foi já, de resto, amplamente abordada, e decidida nesse sentido, pela jurisprudência nacional (cfr., a título de exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 11-11-2021, proferido no Processo 2369/09.7BELRS, e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 08-07-2021, proferido no Processo 803/05.0BESNT), bem como pela jurisprudência arbitral (cfr., igualmente a título de exemplo, Processo n.º 85/2022-T, o Processo n.º 394/2021-T, 155/2022-T e 348/2022-T). De facto, «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» (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 08-07-2021, proferido no Processo 803/05.0BESNT). E, nessa mesma senda jurisprudencial, tem sido entendido que a omissão de alteração do domicílio fiscal não tem em si mesma um condão sancionatório, no sentido de obstar a que o sujeito passivo demonstre não ser residente fiscal em território português.

Expondo de outro modo, «o 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*, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação» (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, datado de 11-11-2021, proferido no Processo 2369/09.7BELRS).” (Decisão do CAAD de 24/7/2023, proferida no proc. 680/2022-T); “a mera disposição de uma habitação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal, sendo necessário também demonstrar que existem condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual. Assim, a AT teria, em primeiro lugar, de demonstrar que o Requerente tinha uma residência habitual [...]. Em segundo lugar, a AT teria de demonstrar que a intenção de ocupar a habitação como residência habitual era «atual». Como explica Manuel Faustino, «(...) ao integrar-se na previsão a manutenção e ocupação dessa casa como residência habitual desde logo se excluem da condição de residentes os que dispõem em Portugal de uma simples habitação secundária (desde que nela não permaneçam mais de 183 dias por ano) ou de férias, bem como aqueles que, nomeadamente os emigrantes, dispoem aqui de uma habitação que poderão vir a ocupar como sua residência habitual quando, em definitivo, regressarem a Portugal, apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas. Não parece, pois, lícito considerar que um emigrante é residente em território português pelo simples facto de ele, em 31 de Dezembro de cada ano, dispor em Portugal de uma casa de habitação, retirando daí, e da sua condição de emigrante – a intenção ‘de a vir a ocupar’ como sua residência habitual. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente (...)». Este entendimento foi acolhido pelo Ac. do STA de 24.02.2011, proc. n.º 0876/10.” (Decisão do CAAD de 17/12/2025, proferida no proc. 542/2025-T); “O Requerente pode provar a sua não residência fiscal através de qualquer meio e não apenas através de certificados de residência fiscal emitidos por Autoridades Fiscais estrangeiras. [...]. O Requerente declarou, por erro, ser residente fiscal em Portugal em determinada declaração de rendimentos. Esse erro declarativo não é constitutivo, por si só, do estatuto de residente, nem cria, obviamente, uma presunção inilidível de residência à margem dos critérios objetivos do artigo 16.º do CIRS. [...]. Verificando-se [ser] impossível que o Requerente tenha permanecido em Portugal por mais de 183 dias, [...] não se encontra

---

preenchido o primeiro critério legal de residência, previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do CIRS. É certo que não foram apresentados certificados de residência fiscal emitidos pelas autoridades fiscais Francesas e Espanholas, no entanto, é, naturalmente, admissível qualquer meio de prova e, *in casu*, os recibos de vencimento emitidos pelas entidades empregadoras em França e Espanha e cujos montantes e respectivas entidades foram, de resto, confirmados pelas respectivas autoridades fiscais estrangeiras em resposta ao pedido de troca de informações, permitem criar, de modo claro, a convicção de que o Requerente não permaneceu em território português em número de dias igual ou superior a 183 dias” (Decisão do CAAD de 14/1/2026, proferida no proc. 492/2025-T). (Sublinhados nossos).

### **Restituição de quantias indevidamente pagas e juros indemnizatórios**

**35.** O ora Requerente pede a restituição de “montantes indevidamente penhorados/cobrados”. Como consequência da anulação dos actos de indeferimento em causa e das liquidações de IRS subjacentes, referentes aos anos de 2018 a 2022, por errónea interpretação da lei aplicável aos factos, o Requerente tem direito a ser reembolsado de quantias que tenham sido indevidamente pagas; e também, nessa medida, direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do art. 43.º da LGT.

**36.** Contudo, deve notar-se que esses juros indemnizatórios dependem do pagamento indevido – e não foi apresentada, nestes autos, prova do pagamento desses “montantes indevidamente penhorados/cobrados”. Sem tal prova, de que se efectuou (ou se veio a efectuar) tal pagamento, não há base factual para se decidir neste processo se há ou não direito a juros indemnizatórios, pelo que tem de ser julgado improcedente o pedido de restituição de “montantes indevidamente penhorados/cobrados” e o pedido de pagamento de juros indemnizatórios – sem prejuízo dos eventuais direitos poderem ser reconhecidos ao Requerente em sede de execução de julgado, que é o meio processual adequado para os definir quando não há elementos para esse efeito no processo declarativo (vd. art. 609.º, n.º 2, do CPC).

## **V. DECISÃO**

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de anulação do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão deduzido pelo Requerente e das liquidações de IRS subjacentes, referentes aos anos de 2018, 2019, 2021 e 2022.
- Julgar procedente o pedido de anulação do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pelo Requerente e da liquidação de IRS subjacente, respeitante ao ano de 2020.
- Julgar improcedentes os pedidos de condenação da AT na restituição de montantes ditos “penhorados/cobrados” e no pagamento de juros indemnizatórios, sem prejuízo de os respectivos direitos poderem ser exercidos em execução da presente decisão arbitral.

## **VI. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 11.373,57 (onze mil trezentos e setenta e três euros e cinquenta e sete cêntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **VII. Custas**

Nos termos da Tabela I da Tabela Anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 918,00 (novecentos e dezoito euros), a pagar pela Requerida, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de Março de 2026.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

*A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.*