

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1040/2025-T

Tema: IRS – Residência fiscal – Artigo 16.º do CIRS

SUMÁRIO:

I. O conceito de residência habitual deve ser interpretado no contexto em que se insere, ou seja, o art.º 16.º do Código do IRS deve ser lido como um todo. Tal como referido, 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.

II. 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.

III. A residência habitual é, assim, igualmente um critério fáctico determinado pela permanência regular (habitual) numa determinada habitação e, onde, como tal se presume ter organizada a sua vida.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Manuel Faustino e Filipa Barros, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., NIF ..., residente em ..., ..., ... (República Centro Africana), (doravante a “Requerente”), tendo sido notificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“ATA”) relativamente às liquidações de IRS melhor identificadas em epígrafe, vem, nos termos do número 1 do artigo 2.º, no número 1 do artigo 3.º e na alínea a) do número 1 e do número 2 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (doravante “RJAT”), apresentar PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL com vista à declaração de ilegalidade dos atos liquidação de IRS relativos a 2021, 2022 e 2023.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 2 de dezembro de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 22 de janeiro de 2026, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Coletivo encontra-se, desde 10 de fevereiro de 2026, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta a 11 de março de 2026.

No dia 7 de abril de 2026, e após uma marcação de audiência que foi considerada sem efeito, e na sequência de pronúncia da Requerente, este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“1. Considerando o Requerimento da Requerente no sentido do adiamento e ponderados os elementos documentais constantes do processo entende este tribunal que a data da marcação da audiência realizada fica sem efeito.

2. Igualmente decide este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

3. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma cidadã portuguesa, solteira e sem filhos, que exerce funções como fisioterapeuta ao serviço do B... (“B...”) desde julho de 2016 (cfr. cópia do contrato de trabalho em vigor desde 29/04/2019, cuja cópia se junta como Doc. 7 e se dá por integralmente reproduzida).
- b) No âmbito das suas funções, a Requerente integra missões que implicam a sua permanência, durante longos períodos, em países afetados por situações de violência e conflito, nos quais o B... desenvolve a sua atividade humanitária (cfr. cláusula 9 da cópia do contrato de trabalho).

- c) Nesses territórios, a Requerente estabelece-se com carácter de permanência durante os períodos das missões, apenas se ausentando com o seu término ou para gozo de férias.
- d) Assim, desde 2016, e até à atualidade, de forma consistente, regular e ininterrupta, a Requerente decidiu adotar um estilo de vida em que a sua atividade profissional implica o estabelecimento de residência em diferentes países, mas sempre fora de Portugal, tendo essa atividade profissional e estilo de vida mantendo-se constante e consecutivo, pelo menos, desde o início das suas funções junto do B... em 2016 (como adiante melhor e em pormenor se detalhará).
- e) Não dispondo sequer, de habitação, própria ou arrendada, em Portugal.
- f) Em consonância, até 2018 (inclusive), a Requerente, e bem, adotou o procedimento de, sempre que integrava uma missão, atualizar a sua morada no cartão de cidadão, dando-se, por essa via, a alteração da sua residência fiscal.
- g) Assim se verificou entre 2016 e janeiro de 2019, período durante o qual integrou uma missão na Guiné-Bissau (cfr. cópia da declaração de IRS relativa a 2016, da qual decorre o seu estatuto de não residente fiscal, bem como captura de ecrã retirada do seu portal das finanças, que se juntam como Docs. 8 e 9, que se juntam e se dão por integralmente reproduzidos, e que demonstram, em conformidade com o estatuto fiscal, a inexistência de qualquer declaração de IRS entregue relativamente aos períodos fiscais em 2017 e 2018).
- h) Em observância ao seu estatuto fiscal, a ora Requerente não apresentou nenhuma declaração de IRS como residente fiscal em relação ao período de 2016 e 2018 na medida em que a isso não estava obrigada por não ser residente fiscal em Portugal (como referido, submeteu apenas relativamente a 2016, como não residente fiscal, em razão de ter auferido alguns rendimentos de fonte portuguesa).
- i) Sucede que, nas missões que integrou entre 2019 e 2020 (entre 29/04/2019 e 15/12/2020 integrou uma missão na Síria, conforme certificado de missão e

- comunicação da extensão do termo da missão, que se juntam como Docs. 10 e 11) e entre 2021 e 2023 (os anos em causa nas liquidações agora contestadas), a Requerente não seguiu o procedimento acima descrito de alterar a sua morada fiscal.
- j) E não o fez, na verdade, por incorreto aconselhamento que lhe foi prestado pelo técnico de contabilidade que a assistia.
 - k) Aconselhamento esse aliás, validado, ainda que de maneira informal, por parte do serviço de finanças em Viseu que contactou para esse efeito.
 - l) Ora, de acordo com tal aconselhamento, os rendimentos auferidos ao abrigo da relação laboral com o B... estariam isentos de tributação em Portugal ao abrigo do benefício fiscal estabelecido na alínea b) do número 1 do artigo 37.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”).
 - m) Ou seja, entendeu o referido contabilista, com validação pelos próprios serviços da Administração Tributária, que a relação laboral estabelecida com o B... estaria abrangida pelo referido benefício fiscal, não sendo devido qualquer imposto em Portugal.
 - n) Aliás, esta corrente, leia-se entendimento sobre a aplicação do referido preceito do EBF, é aliás bastante conhecida e, em seu tempo, disseminada, tendo levado à necessidade de emissão Circular 22/2002, de 30/09/2002 e debatida em diversas instâncias, incluindo arbitrais.
 - o) Em conformidade, com base nesse (suposto) enquadramento e considerando que apenas auferia rendimentos pelo trabalho prestado pela B..., que ficariam isentos em território nacional, a Requerente optou por manter a sua residência fiscal em Portugal entre 2021 e 2023, não obstante a sua residência efetiva e habitual se ter situado fora do território nacional, como adiante se demonstrará.

- p) O que bem se compreende já que bem se sabe das dificuldades administrativas sentidas nas alterações de morada no cartão de cidadão e respetiva confirmação de reflexo no cadastro fiscal, em particular quando a morada é alterada para países estrangeiros com pouca ou nenhuma infraestrutura de serviços de correios, como é o caso da maioria dos países onde a Requerente residiu ao longo dos anos.
- q) Assim, sob esta errada assunção de benefício de isenção, a Requerente apresentou, não só relativamente aos anos a que respeitam as liquidações (2021 a 2023), mas também aos anos de 2019 e 2020, as suas declarações de rendimentos com opção pelo referido benefício, através do preenchimento do quadro 4 do anexo H (cfr. cópias das declarações, que se juntam como Docs. 12 a 16 e se dão por integralmente reproduzidas).
- r) Relativamente aos anos de 2019 e 2020 não foi solicitada qualquer comprovação documental para a aplicação do benefício, tendo as declarações sido definitivamente validadas e emitidas liquidações nulas (cfr. liquidações emitidas, que se juntam como Docs. 17 e 18), nem sido iniciado qualquer processo posterior de divergências e efetuada qualquer correção subsequente.
- s) Em relação aos anos fiscais de 2021, 2022 e 2023 foi solicitada, após a submissão das declarações, comprovação documental do cumprimento dos requisitos dos benefícios, cuja elegibilidade foi confirmada pela ATA.
- t) Ora, a isenção veio apenas subsequentemente ser posta em causa pela ATA relativamente aos períodos fiscais de 2021, 2022 e 2023 por meio de procedimento de divergências relativamente às referidas declarações (após, recorde-se, ter confirmado a elegibilidade da Requerente para o benefício no contexto de um processo de divergências inicial).
- u) Não tendo a Requerente sido capaz de esclarecer tal divergência – o que se aceita na medida em que se reconhece agora que, de facto, a norma utilizada não se aplica ao

- caso concreto – concluiu a ATA pela não aplicação da referida isenção, tendo sujeitado a tributação os rendimentos auferidos na qualidade de residente fiscal em Portugal.
- v) Em consequência, foram feitas correções às declarações de IRS e emitidas liquidações oficiosas no valor, respetivamente, de EUR 39.415,91 (2021), EUR 25.599,28 (2022) e EUR 29.125,07 (2023).
- w) Ora, apercebendo-se de que tinha seguido um conselho fiscal errado e tendo efetivamente vivido fora de Portugal durante aquele período – e na verdade desde 2016 e até à presente data – a Requerente apressou-se a solicitar a correção dos registos de residência para os anos em causa.
- x) Assim, a Requerente apresentou, perante a ATA, pedido de reconhecimento de residência fiscal, nos seguintes termos:
- i. de 26/02/2021 a 30/06/2022: Iraque;
 - de 01/09/2022 a 15/01/2023: Suíça;
 - de 26/03/2023 a 21/12/2023: Paquistão; e
 - de 13/01/2024 à atualidade: República Centro Africana.
- y) Sucede que tal pedido foi apenas parcialmente deferido – relativamente ao período de residência na República Centro Africana (cfr. cópia da decisão, que se junta como Doc. 19 e se dá por integralmente reproduzido) – tendo sido indeferido relativamente aos demais períodos por alegada insuficiência e inadequação da prova apresentada, com base na bem conhecida doutrina da ATA de que tal comprovação apenas se fará com base em certificados de residência fiscal emitidos pelos países em causa.
- z) Doutrina essa, aliás, amplamente negada e contrariada, e bem, pela larga jurisprudência dos tribunais, incluindo arbitrais, nacionais na matéria.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

- a) Na base de dados do “Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes”, a R., nos anos de 2021, 2022 e 2023, consta como residente na Rua ..., ..., ..., Viseu. A Requerente alterou a sua residência para a morada indicada a partir de 2021.
- b) Relativamente aos anos de 2021, 2022 e 2023, a R. apresentou as respetivas declarações de rendimento, modelo 3 de IRS, com os anexos B e H.
- c) Relativamente ao ano de 2021, no anexo H, a R. declarou que obteve rendimentos isentos sujeitos a englobamento no montante de € 86.674,05, com o código 402 (Remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais – [alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 37.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, doravante EBF]).
- d) Relativamente ao ano de 2022, no anexo H, a R. declarou que obteve rendimentos isentos sujeitos a englobamento no montante de € 71.351,00, com o código 401 (Remunerações do pessoal das missões diplomáticas e consulares – (alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 37.º do EBF]), tendo identificado o País 756 (Suíça).
- e) Relativamente ao ano de 2023, no anexo H, a R. declarou que obteve rendimentos isentos sujeitos a englobamento no montante de € 74.704,43, com o código 402 (Remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais – [alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 37.º do EBF]), tendo identificado o País 756 (Suíça).
- f) Tais declarações foram objeto de procedimento de divergências:
- (i) Em 2022/05/19, foi instaurada a divergência n.º ... com o código ‘D26 - Rendimentos isentos sujeitos a englobamento;
 - (ii) Em 2023/07/13 foi instaurada a divergência n.º ... com o código ‘D97 – Rendimentos de Categoria A isentos sem DMR;
 - (iii) Em 2024/06/18, foi instaurada a divergência n.º ... com o código ‘D97 - Rendimentos de Categoria A isentos sem DMR.

g) Os referidos procedimentos de divergência tiveram a seguinte motivação:

“Consultadas as aplicações informáticas disponíveis na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) constatou-se que o SP acima melhor identificado teve residência em Portugal durante o ano de 2021, pelo que, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 15.º do CIRS, sendo o sujeito passivo residente em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. Existe, assim, a obrigação da declaração da universalidade dos rendimentos obtidos independentemente do local onde eles sejam obtidos.

O sujeito passivo em 2022-05-16 apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS “... – 2021 –...– ...”, com os anexos B e H. No anexo B, declarou que não exerceu atividade nem obteve rendimentos da categoria B.

No anexo H, declarou que obteve rendimentos isentos sujeitos a englobamento no montante de €86.674,05, com o código 402 (Remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais – [alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 37.º do EBF]).”

h) No âmbito dos mencionados procedimentos de divergência, a R. juntou, em cada um deles, um certificado de missão e um certificado de salário emitido pela entidade C... (C...).

i) Nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do CIRS e do artigo 60.º da LGT, foi elaborado, em cada procedimento de divergências, um projeto de correção dos rendimentos declarados, de forma a considerar os rendimentos provenientes da Suíça, atinentes a trabalho dependente (categoria A), sem qualquer imposto suportado.

j) Consta da fundamentação da decisão dos referidos procedimentos:

“No âmbito da referida divergência veio o SP juntar um certificado de Missão e um certificado de salário emitido pela entidade C... (C...).

Da análise ao “certificado do salário” apresentado pelo sujeito passivo, verifica-se que o contribuinte obteve rendimentos provenientes da Suíça, atinentes a trabalho dependente (categoria A), (...) sem qualquer imposto suportado.

(...)

Deste modo, conforme o disposto na al. b) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 37.º do EBF, fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável, o pessoal ao serviço de organizações internacionais, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade, sendo obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos.

A Circular 22/2002, de 30/09/2002, da Direção de Serviços dos benefícios Fiscais, veio esclarecer algumas dúvidas sobre o enquadramento das remunerações auferidas pelo pessoal ao serviço das organizações internacionais, esclarecendo, designadamente, que a isenção só é aplicável se existir norma de direito internacional que preveja essa isenção ou por aplicação do princípio da reciprocidade acordado entre os Estados, e reporta-se apenas aos rendimentos do trabalho.

Nessa medida o pessoal ao serviço das organizações estrangeiras ou internacionais apenas beneficia da isenção se esta decorrer expressamente de norma de direito internacional regularmente ratificada ou aprovada e enquanto vincular internacionalmente o Estado Português.

Tendo em consideração que um dos pressupostos de aplicação da norma é a existência de norma que vincule internacionalmente o Estado português ao B..., não existindo, impede o sujeito passivo de usufruir da isenção.

Assim, verifica-se a inexistência de norma que permita concluir pela isenção de impostos dos funcionários da B..., sendo que o contribuinte também não fez outra prova que estabeleça a isenção, nomeadamente, mediante a apresentação de declaração emitida pelo B... que confirme a isenção de pagamento de impostos.”

- k) Notificada para, querendo, exercer o direito de audição, a R. não apresentou pronúncia e também não apresentou declaração de substituição, referente a qualquer dos anos – 2021, 2022 e 2023.

l) Consequentemente, foi efetuada:

(i) a declaração oficiosa ... - 2021 - ...- ..., que deu origem à liquidação n.º 2025 ..., relativa ao ano de 2021;

(ii) a declaração oficiosa ... - 2022 - ...- ..., que Informação deu origem à liquidação n.º 2025..., relativa ao ano de 2022;

(iii) a declaração oficiosa ...- 2023 -... - ..., que deu origem à liquidação n.º. 2025..., relativa ao ano de 2023.

m) Liquidações adicionais aqui impugnadas.

n) Tais liquidações foram notificadas à R. conforme doc. em anexo (cfr. Doc. n.º 1)

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* 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). Admite-se a cumulação de pedidos.

O processo está isento de nulidades que o inquinem.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

a) Na base de dados do “Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes”, a R., nos anos de 2021, 2022 e 2023, consta como residente na Rua ..., ..., ..., Viseu. A Requerente alterou a sua residência para a morada indicada a partir de 2021.

- b) Relativamente aos anos de 2021, 2022 e 2023, a R. apresentou as respetivas declarações de rendimento, modelo 3 de IRS, com os anexos B e H.
- c) Relativamente ao ano de 2021, no anexo H, a R. declarou que obteve rendimentos isentos sujeitos a englobamento no montante de € 86.674,05, com o código 402 (Remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais – [alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 37.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, doravante EBF]).
- d) Relativamente ao ano de 2022, no anexo H, a R. declarou que obteve rendimentos isentos sujeitos a englobamento no montante de € 71.351,00, com o código 401 (Remunerações do pessoal das missões diplomáticas e consulares – (alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 37.º do EBF]), tendo identificado o País 756 (Suíça).
- e) Relativamente ao ano de 2023, no anexo H, a R. declarou que obteve rendimentos isentos sujeitos a englobamento no montante de € 74.704,43, com o código 402 (Remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais – [alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 37.º do EBF]), tendo identificado o País 756 (Suíça).
- f) Tais declarações foram objeto de procedimento de divergências:
- (i) Em 2022/05/19, foi instaurada a divergência n.º ... com o código ‘D26 - Rendimentos isentos sujeitos a englobamento;
 - (ii) Em 2023/07/13 foi instaurada a divergência n.º ... com o código ‘D97 - Rendimentos de Categoria A isentos sem DMR;
 - (iii) Em 2024/06/18, foi instaurada a divergência n.º ... com o código ‘D97 - Rendimentos de Categoria A isentos sem DMR.
- g) Os referidos procedimentos de divergência tiveram a seguinte motivação:
- “Consultadas as aplicações informáticas disponíveis na Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) constatou-se que o SP acima melhor identificado teve residência em

Portugal durante o ano de 2021, pelo que, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 15.º do CIRS, sendo o sujeito passivo residente em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. Existe, assim, a obrigação da declaração da universalidade dos rendimentos obtidos independentemente do local onde eles sejam obtidos.

O sujeito passivo em 2022-05-16 apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS “...– 2021 – ... – ...”, com os anexos B e H. No anexo B, declarou que não exerceu atividade nem obteve rendimentos da categoria B.

No anexo H, declarou que obteve rendimentos isentos sujeitos a englobamento no montante de €86.674,05, com o código 402 (Remunerações do pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais – [alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 37.º do EBF]).”

- h) No âmbito dos mencionados procedimentos de divergência, a R. juntou, em cada um deles, um certificado de missão e um certificado de salário emitido pela entidade C... (C...).
- i) Apercebendo-se de que tinha seguido um conselho fiscal errado e tendo efetivamente vivido fora de Portugal durante aquele período – e na verdade desde 2016 e até à presente data – a Requerente apressou-se a solicitar a correção dos registos de residência para os anos em causa.
- j) Assim, a Requerente apresentou, perante a ATA, pedido de reconhecimento de residência fiscal, nos seguintes termos:
 - i. de 26/02/2021 a 30/06/2022: Iraque;
 - de 01/09/2022 a 15/01/2023: Suíça;
 - de 26/03/2023 a 21/12/2023: Paquistão; e
 - de 13/01/2024 à atualidade: República Centro Africana.
- k) Sucede que tal pedido foi apenas parcialmente deferido – relativamente ao período de residência na República Centro Africana (cfr. cópia da decisão, que se junta como Doc. 19 e se dá por integralmente reproduzido) – tendo sido indeferido relativamente

aos demais períodos por alegada insuficiência e inadequação da prova apresentada, com base na bem conhecida doutrina da ATA de que tal comprovação apenas se fará com base em certificados de residência fiscal emitidos pelos países em causa.

- l) Nos termos do n.º 4 do artigo 65.º do CIRS e do artigo 60.º da LGT, foi elaborado, em cada procedimento de divergências, um projeto de correção dos rendimentos declarados, de forma a considerar os rendimentos provenientes da Suíça, atinentes a trabalho dependente (categoria A), sem qualquer imposto suportado.
- m) Consta da fundamentação da decisão dos referidos procedimentos:

“No âmbito da referida divergência veio o SP juntar um certificado de Missão e um certificado de salário emitido pela entidade C... (C...).

Da análise ao “certificado do salário” apresentado pelo sujeito passivo, verifica-se que o contribuinte obteve rendimentos provenientes da Suíça, atinentes a trabalho dependente (categoria A), (...) sem qualquer imposto suportado.

(...)

Deste modo, conforme o disposto na al. b) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 37.º do EBF, fica isento de IRS, nos termos do direito internacional aplicável, o pessoal ao serviço de organizações internacionais, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade, sendo obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos.

A Circular 22/2002, de 30/09/2002, da Direção de Serviços dos benefícios Fiscais, veio esclarecer algumas dúvidas sobre o enquadramento das remunerações auferidas pelo pessoal ao serviço das organizações internacionais, esclarecendo, designadamente, que a isenção só é aplicável se existir norma de direito internacional que preveja essa isenção ou por aplicação do princípio da reciprocidade acordado entre os Estados, e reporta-se apenas aos rendimentos do trabalho.

Nessa medida o pessoal ao serviço das organizações estrangeiras ou internacionais apenas beneficia da isenção se esta decorrer expressamente de norma de direito

internacional regularmente ratificada ou aprovada e enquanto vincular internacionalmente o Estado Português.

Tendo em consideração que um dos pressupostos de aplicação da norma é a existência de norma que vincule internacionalmente o Estado português ao B..., não existindo, impede o sujeito passivo de usufruir da isenção.

Assim, verifica-se a inexistência de norma que permita concluir pela isenção de impostos dos funcionários da B..., sendo que o contribuinte também não fez outra prova que estabeleça a isenção, nomeadamente, mediante a apresentação de declaração emitida pelo B... que confirme a isenção de pagamento de impostos.”

n) Notificada para, querendo, exercer o direito de audição, a R. não apresentou pronúncia e também não apresentou declaração de substituição, referente a qualquer dos anos – 2021, 2022 e 2023.

o) Consequentemente, foi efetuada:

(i) a declaração oficiosa ... - 2021 - ...- ..., que deu origem à liquidação n.º. 2025..., relativa ao ano de 2021;

(ii) a declaração oficiosa ... - 2022 - ...- ..., que Informação deu origem à liquidação n.º 2025..., relativa ao ano de 2022;

(iii) a declaração oficiosa ... - 2023 - ... - ..., que deu origem à liquidação n.º. 2025 ..., relativa ao ano de 2023.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental, testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

IV. 2.A. DO THEMA DECIDENDUM

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

No caso vertente, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral consiste em apreciar a legalidade dos seguintes atos de liquidação:

- (i) a declaração oficiosa ... - 2021 - ... - ..., que deu origem à liquidação n.º 2025..., relativa ao ano de 2021;
- (ii) a declaração oficiosa ... - 2022 - ... - ..., que Informação deu origem à liquidação n.º 2025..., relativa ao ano de 2022;
- (iii) a declaração oficiosa ... - 2023 - ... - ..., que deu origem à liquidação n.º 2025..., relativa ao ano de 2023.

Enfrentando a questão, cumpre averiguar se os pressupostos para beneficiar da aplicação do regime fiscal previsto para ex-residentes nos termos do artigo 12º-A do CIRS se verificam, em concreto, determinar se a Requerente é residente em Portugal em período entre 2021 e 2023.

Em suma, a Requerente argumenta que fez sempre o seu modo de vida fora de Portugal, sendo que nas missões que integrou entre 2019 e 2020 (entre 29/04/2019 e 15/12/2020 integrou uma missão na Síria, conforme certificado de missão e comunicação da extensão do termo da missão, que se juntam como Docs. 10 e 11) e entre 2021 e 2023 (os anos em causa nas liquidações agora contestadas), a Requerente não seguiu o procedimento acima descrito de alterar a sua morada fiscal. E não o fez, na verdade, por incorreto aconselhamento que lhe foi prestado pelo técnico de contabilidade que a assistia. Aconselhamento esse, aliás, validado, ainda que de maneira informal, por parte do serviço de finanças em Viseu que contactou para esse efeito.

A Requerida, contra-argumentou, relativamente aos períodos entre 2021 e 2023 por alegada insuficiência e inadequação da prova apresentada, com base na bem conhecida doutrina da AT de que tal comprovação apenas se fará com base em certificados de residência fiscal emitidos pelos países em causa.

Fica claro no presente processo que a Requerente nunca dispôs sequer, de habitação, própria ou arrendada, em Portugal e que apresentou, perante a AT, pedido de reconhecimento de residência fiscal, nos seguintes termos:

- I. de 26/02/2021 a 30/06/2022: Iraque;
- II. de 01/09/2022 a 15/01/2023: Suíça;
- III. de 26/03/2023 a 21/12/2023: Paquistão; e
- IV. de 13/01/2024 à atualidade: República Centro Africana.

A contra-argumentação da Requerida nunca pôs em causa estes elementos da Requerente, tendo apenas exigido que a comprovação apenas se fará com base em certificados de residência fiscal emitidos pelos países em causa.

Cumprе decidir.

A legislação em vigor, no ano em questão sub judice, 2021, 2022 e 2023, elencava mais do que um critério de residência fiscal, nos termos do disposto no artigo 16º:

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

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

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

c) (...);

d) (...)"

É, assim, este o normativo aplicável, à luz do qual a questão há de ser apreciada, verificar se a 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.

Sobre o cumprimento do pressuposto do nº 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, a 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.

Sobre os critérios de residência fiscal, realçamos as decisões do CAAD, designadamente o Acórdão Arbitral Processo nº 332/2016-T, e o Acórdão Arbitral Processo nº 214/2017-T.

Verifica-se, assim, que o critério previsto na alínea a) se cinge à presença física (corpus), em Portugal, considerando residentes, de forma automática, os indivíduos que permaneçam 183 dias no território nacional. A al. b), por outro lado, exige uma ligação física menos qualificada, impõe uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva com o território. Esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (animus), que deve ser analisado de uma perspetiva objetiva, ou seja, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados. Repare-se que a existência de critérios de residência puramente artificiais, sem que tenham por base uma conexão efetiva com o território, encontram restrições à sua aplicação ou por via do Direito Internacional Público (Cf. Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Porto: Publicações Universidade Católica, 2005, p. 35), ou num momento posterior por via de aplicação dos ADTs (Cf. Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Deventer: Kluwer Law International, 1997, pp. 232-233).

Efetivamente, a Requerente, ao não ter permanecido mais de 183 dias em território português, não é considerado residente fiscal em Portugal nos anos de 2021, 2022 e 2023, nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.

Analisando de seguida, a alínea b) do n.º1 do artigo 16.º, subscrevemos o Acórdão Arbitral Processo nº 214/2017-T, do qual resulta o seguinte:

(...) caso da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, exige-se uma ligação física menos qualificada, o que implica uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva com o território, neste caso Português.

Esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (*animus*), que deve ser analisado de uma perspetiva objetiva, ou seja, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados.

Assim, a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS serve duas funções essenciais: em primeiro lugar, considerar residente em Portugal um indivíduo que apenas deslocalize a sua residência para o território nacional, no segundo semestre do ano, quando já não é possível cumprir com o critério dos 183 dias; e, em segundo lugar, considerar residentes os indivíduos que, apesar da sua ligação ao território, verificada através de um local onde residem habitualmente, possam intencionalmente contornar a regra da permanência.

Como é referido em termos doutriniais e jurisprudenciais, 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.

Em termos doutrinários, é entendimento que ” a al. b) do n.º 1 do art. 16.º do Código do IRS serve duas funções essenciais: em primeiro lugar, considerar residente em Portugal um indivíduo que apenas deslocalize a sua residência para o território nacional, no segundo semestre do ano, de forma a não ser possível cumprir com o critério dos 183 dias; e, em segundo lugar, considerar residentes os indivíduos que, apesar da sua ligação ao território, verificada através de um local onde residem habitualmente, possam intencionalmente contornar a regra da permanência (Cf. André Salgado de Matos, Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado, Lisboa: Instituto Superior de Gestão, 1999, pp. 206-207).”

Nas palavras de Alberto Xavier “[a] intenção de manter e ocupar a habitação como residência habitual, não é objecto de prova directa, antes resulta de condições objectivas que a façam supor.”(Cf. Alberto Xavier, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição Actualizada, Coimbra: Almedina, 2007, p. 286).

Uma vez que a intenção a demonstrar se refere à manutenção e ocupação de uma residência habitual, importa determinar, como ponto prévio, o que se entende por residência habitual, para que seja claro que deve resultar da intenção do indivíduo.

Ora, o conceito de residência habitual deve ser interpretado no contexto em que se insere, ou seja, o art. 16.º deve ser lido como um todo. Tal como referido, tanto a al. a) como

a al. b) do n.º 1 do art. 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. A residência habitual é, assim, igualmente um critério fáctico determinado pela permanência regular (habitual) numa determinada habitação e, onde, como tal se presume ter organizada a sua vida.

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.”(Cf. 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.artº.82, do C.Civil).” (Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12/11/2012, proferido no processo 05810/12).

Como sustenta Manuel Faustino, o referido critério legal“(...) 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, dispoendo 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.” (Cf. Manuel Faustino, “Os residentes...”op. cit., pp. 124-125 e, no /mesmo sentido 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 (Cf. Alberto Xavier, Direito Tributário...op. cit. 286)”

Retomando os autos, efetivamente, 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;

Verifica-se, no entanto, que a Requerente, não preenche desde logo o primeiro requisito, ou seja, porque permaneceu, conforme documentação junta ao processo:

I. de 26/02/2021 a 30/06/2022: no Iraque;

- II. de 01/09/2022 a 15/01/2023: na Suíça;
- III. de 26/03/2023 a 21/12/2023: no Paquistão; e
- IV. de 13/01/2024 à atualidade: na República Centro Africana.

Ou seja, está comprovado que não teve uma permanência superior a 183 dias em Portugal nos anos fiscais de 2021, 2022 e 2023.

Desse modo, atento o não preenchimento de um dos requisitos e sendo eles cumulativos, afasta a necessidade de verificação do cumprimento dos restantes.

Não deixa de se referir, no tocante a este segundo elemento de conexão, que não ficou demonstrado que a Requerente dispunha, em Portugal, de habitação em condições que fizessem supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, nada resulta dos autos que, ainda que indiciariamente, aponte nesse sentido e nem mesmo a Requerida contesta o facto de a Requerente declarar que não tem casa própria, nem arrendada.

Com efeito, não se apurou que a Requerente dispusesse de qualquer título (designadamente, propriedade, arrendamento, usufruto, uso e habitação ou comodato) que legitimasse a utilização de uma casa em Portugal e, muito menos, que existiam condições que fizessem supor que tal (hipotética) habitação seria mantida e ocupada como residência habitual.

Pelo exposto, a 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.

Por conseguinte, dá-se procedência ao pedido da Requerente, de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, referente aos anos de 2021, 2022 e 2023.

Assim sendo são de considerar ilegais por violação de lei, os ora atos tributários de liquidação impugnados em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares:

- (i) a declaração oficiosa ... - 2021 - ...- ..., que deu origem à liquidação n.º. 2025..., relativa ao ano de 2021;
- (ii) a declaração oficiosa ... - 2022 - ...- ..., que Informação deu origem à liquidação n.º 2025..., relativa ao ano de 2022;
- (iii) a declaração oficiosa ... - 2023 - ... - ..., que deu origem à liquidação n.º. 2025..., relativa ao ano de 2023.

IV. 2. B. QUANTO AO REEMBOLSO DO IMPOSTO LIQUIDADO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT. Nos termos do n.º 1 do referido artigo, serão devidos juros indemnizatórios “quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.” Decorre, ainda, do n.º 5 do art. 24.º do RJAT que o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. Ora, no caso dos autos, é manifesto que, atendendo à ilegalidade dos atos impugnados, pelas razões apontadas, a Requerente efetuou o pagamento de importância indevida.

Assim sendo, reconhece-se à Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (vd. artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e artigo 61.º do CPPT).

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral, com as legais consequências;
- b) Condenar a Requerida ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **94.140,26**, 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 anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.754,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, 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, 12 de abril de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Manuel Faustino)

(Filipa Barros)