

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 774/2025-T

Tema: IRS – Residência fiscal; documento comprovativo; artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código do IRS.

SUMÁRIO:

- I.** As noções de “residência fiscal” e de “domicílio fiscal” são diferentes, pois, 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 projeta-se em consequências processuais.
- II.** O dever de comunicação, previsto no artigo 19.º, n.º 3, da LGT, não se trata de formalidade *ad substantiam*, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.
- III.** O conceito de não residência fiscal resulta *a contrario* do próprio Código do IRS, uma vez que todos aqueles que não preencherem um dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do Código do IRS deverão ser considerados não residentes fiscais em Portugal.
- IV.** Não existe qualquer norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal, designadamente exigindo a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., NIF..., com o domicílio fiscal na ..., n.º ..., na cidade de Vila do Conde, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, do REGIME JURÍDICO DA ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular com vista à declaração de:

1.

(i) ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios:

- n.º 2022..., respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de 1.541,99 €;
- n.º 2022 ..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de 1.159,08 €;
- n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de 991,35 €;
- n.º 2024... respeitante ao ano de 2023, da qual resultou um valor a pagar de 1.442,18 €;

e

(ii) indeferimento do pedido de revisão oficiosa referente ao IRS de 2020, 2021, 2022 e 2023.

O Requerente juntou prova documental, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), o Requerente alega, essencialmente, o seguinte:

[

- *o Requerente, nos anos aqui em crise, exerceu a profissão de marinheiro ao serviço de uma empresa sediada em França e estabelecimento estável nesse território.*

- *E fê-lo, em águas francesas, a bordo de navios de pavilhão francês, durante:*
327 dias (trezentos e vinte e sete dias), no ano de 2020;
353 dias (trezentos e cinquenta e três dias), no ano de 2021;
356 dias (trezentos e cinquenta e seis dias), no ano de 2022;
294 dias (duzentos e noventa e quatro dias), no ano de 2023.

- *Os rendimentos do trabalho foram auferidos exclusivamente em França e tributados nas autoridades fiscais francesas, com a retenção de imposto correspondente.*

- *Durantes esses anos, não auferiu quaisquer rendimentos em território português nem aí exerceu qualquer atividade profissional.*

- *o Requerente foi notificado das liquidações supramencionadas, nas quais a Autoridade Tributária considerou, erradamente, que o Requerente detinha, à data, o estatuto de residente fiscal em território português.*

- *Em 13 de março de 2025, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das liquidações controvertidas. O pedido de revisão oficiosa foi indeferido por despacho do Diretor Adjunto da Direção de Finanças do Porto de 14.07.2025.*

- *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.*

2.

- 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:

"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)(..)

- Para se determinar a residência fiscal do Requerente há que aplicar os pressupostos e condições previstas no artigo 16.º do Código de IRS.

- 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. Não fica, pois, preenchida a al. a) do n.º1 do art.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.

- 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 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 no ano 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.

- 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. 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. Pelo exposto o Requerente, não cumpre com a qualificação de residente fiscal em Portugal nos anos em causa nos termos da alínea a) e b) do n.1.º do artigo 16.º do Código do IRS.

- Esta posição que o Requerente defende tem respaldo em jurisprudência arbitral quer no Processo 36/2022-T quer no Processo 411/2024 -T.

- Impor-se-á, pois, concluir pela ilegalidade dos actos de liquidação objeto 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 conseqüente anulação da liquidação impugnada 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.

- Igualmente é inequívoca a existência de erro imputável aos serviços ao abrigo do artigo 78.º n.º1 da LGT - "havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro" (cfr. o douto Acórdão do STA de 12/12/2001 proferido no Processo n.º 026233).

- Pugna pela procedência do PPA, por provado, e em consequência:

- a) ser declarada a ilegalidade do ato impugnado, a saber, do ato de indeferimento do pedido de revisão deduzido pelo Requerente e das liquidações de imposto subjacente, referentes ao IRS de 2020, 2021, 2022 e 2023;*
- b) ser 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.*
- Tudo com as legais consequências.]*

3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 4 de setembro de 2025.

4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17 de outubro de 2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 4 de novembro de 2025.

5. No dia 5 de novembro de 2025, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou os argumentos aduzidos pelo Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido.

6. A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na seguinte argumentação:
[

O Requerente apresentou as declarações de rendimentos modelo 3 do IRS, referentes aos anos de 2020, 2012, 2022 e 2023 voluntariamente.

Por consulta à base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira, verifica-se que, para o ano de 2020, procedeu à entrega da declaração mod.3 de IRS, registada com o n.º ...-2020 - ...- ..., para o agregado familiar constituído pelos contribuintes A..., NIF ..., Sujeito Passivo A, ora Requerente e B..., NIF ..., como Sujeito Passivo B e pelas dependentes D1-C..., NIF ... e D2-D..., NIF Desta declaração, fazem parte integrante o anexo A (trabalho dependente), onde foram declarados rendimentos de trabalho dependente do Sujeito Passivo B e da Dependente-D1; o anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), onde foram declaradas despesas de todos os membros do agregado familiar, incluindo o requerente(SP A) e, um Anexo J (Rendimentos Obtidos no Estrangeiro), para o requerente, onde declarou a obtenção de rendimentos de trabalho dependente, provenientes de França, no valor de 26.227,00€, com imposto pago no

estrangeiro de 1.349,00€ e dias de permanência no país de exercício do emprego superior a 183 dias. Esta declaração foi entregue no Prazo especial (n.º 3 do art.º 60.º do CIRS-prazo até ao dia 31 de dezembro), por ter auferido rendimentos de fonte estrangeira relativamente aos quais tenha direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, cujo montante não esteja determinado no Estado da fonte e, deu origem à Liquidação 2021 ..., no montante de 1.541,99€, com data-limite de pagamento 2021-12-27, que foi paga em plano de pagamento em prestações.

Relativamente ao ano de 2021, entregou a declaração mod.3 de IRS registada com o n.º...-2021-...-..., para o agregado familiar constituído pelos contribuintes A..., NIF..., Sujeito Passivo A, ora requerente, B..., NIF..., como Sujeito Passivo B e pelas dependentes D1- C..., NIF... e D2-D..., NIF... . Desta declaração, fazem parte integrante o anexo A (trabalho dependente), onde foram declarados rendimentos de trabalho dependente do Sujeito Passivo B e da Dependente-D1; o anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), onde foram declaradas despesas de todos os membros do agregado familiar, incluindo o requerente (SP A) e um Anexo J (Rendimentos Obtidos no Estrangeiro), para o requerente, onde declarou a obtenção de rendimentos de trabalho dependente, provenientes de França, no valor de 26.227,00€, com imposto pago no estrangeiro de 1.349,00€ e dias de permanência no país de exercício do emprego superior a 183 dias. Esta declaração foi entregue no Prazo especial (n.º 3 do art.º 60.º do CIRS-prazo até ao dia 31 de dezembro), por ter auferido rendimentos de fonte estrangeira relativamente aos quais tenha direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, cujo montante não esteja determinado no Estado da fonte e, deu origem à Liquidação n.º 2022..., no montante de 1.159,08€, com data-limite de pagamento 2022-11-14, paga em plano prestacional.

Para o ano de 2022, foi entregue a declaração mod.3 de IRS, registada com o n.º ... - 2022 - ... - ..., para o agregado familiar constituído pelas contribuintes A..., NIF..., Sujeito Passivo A, ora requerente, B..., NIF..., como Sujeito Passivo B e pelas dependentes D1-C..., NIF ... e D2- D..., NIF Desta declaração, fazem parte integrante o anexo A (trabalho dependente), onde foram declarados rendimentos de trabalho dependente do Sujeito Passivo B, das Dependente-D1 e D2 e, um Anexo J (Rendimentos Obtidos no Estrangeiro), para o requerente, onde declarou a obtenção de rendimentos de trabalho dependente, provenientes de França, no valor de 29.638,00€, com imposto pago no estrangeiro de 3.282,00€ e dias de permanência no país de exercício do emprego inferior a 183 dias. Esta declaração foi entregue no Prazo especial (n.º 3 do art.º 60.º do CIRS-prazo até ao dia 31 de dezembro), por ter auferido rendimentos de fonte estrangeira relativamente aos quais tenha direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, cujo montante não esteja determinado no Estado da fonte e, deu origem à liquidação n.º 2023..., no valor de 991,35€, com data-limite de pagamento 2023-11-13, que se encontra suspensa pagamento a prestações.

Para o ano de 2023, entregou a declaração mod.3 de IRS, registada com o n.º ... - 2022 - ... - ..., para o agregado familiar constituído pelas contribuintes A..., NIF ..., Sujeito Passivo A, ora requerente, B..., NIF..., como Sujeito Passivo B e pelos dependentes D1- C..., NIF ... e D2- D..., NIF ...; e, desta declaração, fazem parte integrante o anexo A (trabalho dependente), onde foram declarados rendimentos de trabalho dependente do Sujeito Passivo B, das Dependente-D1 e D2 e, um Anexo J (Rendimentos Obtidos no Estrangeiro), para o requerente,

onde declarou a obtenção de rendimentos de trabalho dependente, provenientes de França, no valor de 31.673,00€, com imposto pago no estrangeiro de 3.728,00€ e dias de permanência no país de exercício do emprego superior a 183 dias. Esta declaração foi entregue no Prazo especial (n.º 3 do art.º 60.º do CIRS-prazo até ao dia 31 de dezembro), por ter auferido rendimentos de fonte estrangeira relativamente aos quais tenha direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, cujo montante não esteja determinado no Estado da fonte e, deu origem à Liquidação n.º 2024..., no montante de 1.442,18€, com data-limite de pagamento em 2024-11-20, suspensa por pagamento em prestações.

O sujeito passivo fez uso do disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 60.º do CIRS, tendo entregado as diferentes Mod. 3 de IRS dos anos controvertidos em:

- Ano 2020- Declaração n.º ..., entregue em 2021-05-24;*
- Ano 2021-Declaração n.º ..., entregue em 2022-06-09;*
- Ano 2022- Declaração n.º ..., entregue em 2023-06-10;*
- Ano de 2023- Declaração n.º.... Entregue em 2024-06-05.*

Por consulta às aplicações informáticas da AT, nomeadamente ao Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes (SGRC), verifica-se que o Requerente, bem como todo o agregado familiar possuíram e possuem residência fiscal na ..., ...- ...-... Vila do Conde – Portugal. O imóvel de habitação na matriz predial está inscrito em nome da contribuinte titular do NIF..., Sujeito Passivo B do agregado familiar.

Em 2025-03-14, veio o Requerente apresentar revisão oficiosa das liquidações de IRS, objeto da presente impugnação, referentes aos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, alegando que foi residente fiscal em França e que não auferiu rendimentos nem exerceu qualquer atividade em Portugal e apresentou declaração de IRS em França, tendo aí cumprido as suas obrigações fiscais.

Por despacho do Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças do Porto, por subdelegação de competências, em 11-07-2025, a revisão oficiosa foi indeferida, tendo por fundamento que as liquidações contestadas foram efetivadas de acordo com as declarações de rendimentos apresentadas pelo reclamante relativamente aos anos de 2020 a 2023, de acordo com a informação prestada por França através do Sistema Integrado de Troca de Informações (SITI) e respeitando os preceitos legais vigentes, pelo que não se verifica erro dos serviços e desse modo estarmos perante falta de enquadramento no artigo 78.º da LGT.].

Adicionalmente a Requerida defende que:

[

O Requerente vem, em sede de impugnação, novamente alegar mesmo que na revisão oficiosa, isto é que trabalhou em França nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, como marinheiro numa empresa que tem a sua sede em França, num navio de pavilhão francês em águas territoriais francesas. Deste modo, o contribuinte alega que não pode ser considerado residente,

fiscal em Portugal nos referidos anos por não preencher o requisito do art. 16.º do CIRS de permanência de 183 dias no nosso território, nem possuir habitação que possa presumir-se intenção de residir.

Chamando à colação os artigos 16.º e 19.º do CIRS (...) a alteração de domicílio é juridicamente ineficaz relativamente à AT enquanto não for comunicada e, essa alteração de domicílio é inoponível à AT, nas relações jurídico-tributárias com esta estabelecidas. Ora, o Requerente mantém o seu domicílio fiscal em Portugal até à data de hoje. Pelo que, constando o Requerente com uma morada em Portugal, se considera residente fiscal em Portugal face à nossa lei interna, por força do art.º 16.º n.º 1 al. a) ou b) do CIRS, a que acresce o facto do centro de interesses do agregado familiar ser em Portugal.

No caso em concreto, dado estarmos perante um contribuinte, residente em Portugal e, por esse facto está obrigado a declarar todos os rendimentos independente do local onde são obtidos, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 13.º, n.º 1 e n.º 8, 15.º, n.º 1 e 16.º, n.º 1, alínea b), todos do CIRS.

Relativamente aos conceitos de domicílio e residência, impugna-se o alegado pelo Requerente, de que a AT confundiu os mesmos para proceder à tributação dos rendimentos. O Requerente foi e é considerado residente fiscal em Portugal, não estando em causa a confusão dos conceitos elencados na petição da presente impugnação pelo Requerente.

Por outro lado, as entregas das declarações de rendimentos de 2020, 2021, 2022 e 2023 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. Adicionalmente refira-se que para além do Requerente ter procedido à entrega voluntária das declarações considerando-se residente fiscal em Portugal, procedeu à dedução diversas despesas de dedução à coleta (conforme comprovativos no sistema informático por comunicação de faturas em seu nome), 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. Aliás, nesse sentido relativamente aos rendimentos auferidos pelo Requerente para os anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, a AT dispõe de informação que foi fornecida pelas autoridades fiscais francesas. 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. Refira-se que foi o próprio Requerente que perante a entidade patronal e as autoridades fiscais francesas se declarou como residente fiscal em Portugal e como não residente em França.

Ainda no que diz respeito à determinação da residência fiscal do Requerente, é necessário observarem-se alguns requisitos, nomeadamente a indicação de uma morada fiscal quer em Portugal ou no estrangeiro nos termos do art. 19º 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. 4º da CDT celebrada entre Portugal e França, atestando a sua residência naquele país.

Da documentação apresentada, verifica-se que o sujeito passivo não apresentou qualquer certificado de Residência Fiscal do estrangeiro, pelo que nos termos do art. 16º 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. Mais uma vez se relembra que toda a documentação apresentada com a presente impugnação, desde os recibos de vencimento bem como os documentos das autoridades fiscais francesas, contem morada portuguesa da residência do Requerente.

O Requerente foi tributado em França enquanto NÃO residente, pelo que, alegando não ser residente fiscal em Portugal, terá com certeza de o ser noutra país, o qual alega ter sido residente em França quando este país o tributou como não residente tendo inclusive comunicado ao seu país de residência os rendimentos auferidos em França. Quer isto dizer que o 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.

E, no que respeita aos dias de ausência os argumentos do Requerente 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.

Deste modo, atendendo à atividade desenvolvida pelo Requerente 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:

"1. Com ressalva do disposto nos artigos 17.º, 18.º, 20.º, 21.º e 22.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se: a) O beneficiário permanece no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano fiscal em causa, não excedam no total cento e oitenta e três dias; b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

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."

Na situação em apreço, o Requerente tem emprego a bordo de uma aeronave em serviço no tráfego internacional, razão pela qual será de aplicar o n.º 3 do art. 16º da CDT Portugal/⁹ França, que determina que "as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio ou

de uma aeronave explorados no tráfego internacional, ou a bordo de um barco utilizado na navegação interior, podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direcção efectiva da empresa". E verifica-se que, relativamente ao 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. Isto é, ambos os Estados podem tributar os rendimentos do trabalho dependente auferidos pelo Requerente em França, uma vez que, para além do Estado da residência (Portugal) que tem competência para tributar a universalidade dos rendimentos de um seu residente, esta disposição convencional atribui igualmente o poder de tributar ao Estado da fonte dos rendimentos, ou seja, ao Estado onde está situada a direcção efetiva da empresa (França). Esta norma atribui, assim, uma competência tributária primária ao Estado onde está situada a direcção efetiva da empresa que paga as remunerações pelo emprego exercido a bordo do navio (França). Ou seja, trata-se de uma norma que habilita França a tributar o rendimento do emprego exercido a bordo de um navio explorado no tráfego internacional pertencente a uma empresa com direcção efetiva em França. Assim, conjugando o n.º 1 do art.º 16º, 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). 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. 24º da CDT celebrada entre Portugal e França. Deste modo, atendendo à informação que a AT tem disponível e à prova que o Requerente 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.4º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país. Contudo, perante os argumentos e provas apresentados pelo Requerente, esclarece-se que, nos termos das convenções celebradas entre Portugal e os mais diversos Estados, apenas é aceite como comprovativo de residência fiscal documentos emitidos pelas autoridades fiscais dos países a comprovar/certificar o domicílio fiscal nos outros países. Quer isto dizer, que, 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 Requerente, tal como supra-referido, não consta qualquer certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais francesas, nos termos do art. 4º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país. Aliás, a documentação apresentada só vem reforçar que o Requerente só pode ser considerado residente fiscal em Portugal, uma vez que, nos termos do art. 4º da CDT celebrada entre Portugal e França:

- não consta qualquer certificado de residência fiscal;
- constam documentos a comprovar que o Requerente foi tributado enquanto não residente em França pelos rendimentos auferidos ao serviço da entidade francesa;
- as autoridades fiscais francesas comunicaram á AT rendimentos auferidos pelo Requerente, nos anos de 2020 a 2023.

Pelo que se conclui que, na situação em análise, está em causa a tributação de rendimentos do estrangeiro derivado da condição de residente fiscal em Portugal do Requerente.

E para que se afaste a condição de residente, é necessário a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais francesas (nos termos do art. 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país), sendo também necessário a apresentação de documentos probatórios que afastem ou mudem a natureza e montantes dos rendimentos comunicados.

Também ficou provado, pelos documentos apresentados, que os rendimentos que o Requerente auferiu em França, foi na condição de não residente francês.

Face ao exposto, atendendo a que não foi recebida informação atualizada a contrariar a informação recebida inicialmente das autoridades fiscais francesas, bem como a inexistência de documentos válidos que contrariem os rendimentos obtidos no estrangeiro, conforme a informação enviada por França, devem manter-se as liquidações de IRS dos anos 2020, 2021, 2022 e 2023.

Pelo acima exposto, a Requerida pugna por:

- Improcedência do presente pedido de pronuncia arbitral, por não provado;*
- manter-se os atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.ºs 2021..., 2022 ..., 2023 ... e 2024..., referentes aos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, respetivamente;*
- absolvendo-se, em conformidade, a AT do pedido.]*

7. A Requerida não requereu a produção de quaisquer provas, tendo procedido à junção do processo administrativo (doravante, PA).

8. Por despacho arbitral, datado de 2 de janeiro de 2026, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, tendo sido indicado o prazo previsto no n.º1 do artigo 21.º do RJAT como data-limite para a prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

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

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

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

O processo não enferma de nulidades.

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

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

8. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

a) O Requerente exerceu a profissão de marinheiro em França a bordo de navios de pavilhão francês durante os anos de 2020 (327 dias); 2021 (353 dias), 2022 (356 dias) e 2023 (294 dias) [cf. documento n.º 1 anexo ao PPA].

b) Resultante da sua atividade em França, o Requerente auferiu rendimentos de trabalho nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, vindo a ser tributados em França como não residente fiscal [cf. documentos 2, 3, 4 e 5 anexos ao PPA]. Nos documentos emitidos pelas Autoridades Francesas relativos aos rendimentos auferidos em França e respetiva tributação do Requerente, documentos 2,3,4 e 5, a morada que aparece é a do domicílio fiscal, do Requerente – Sujeito Passivo A – e de B...– Sujeito Passivo B - sito na ..., n.º ... dto na cidade de Vila de Conde com o código postal ... Portugal.

c) A Autoridade Fiscal Francesa comunicou à AT, ao abrigo da troca automática de informação previstas nas Diretivas de Cooperação Administrativa (DAC) n.ºs 2011/16/UE e 2014/107/UE, do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011 e 9 de dezembro de 2014, respetivamente, transpostas para o ordenamento jurídico português pelos Decretos-Leis n.ºs 61/2013 e 64/2016, de 11 de outubro e de 10 de maio, respetivamente os rendimentos de trabalho dependente obtidos pelo Requerente em França, nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023 [cf. documento “Declaração” constante nos autos].

d) Por consulta à base de dados da AT, verificou-se que relativamente a 2020, o Requerente entregou, a declaração mod.3 de IRS, registada com o n.º ...-2020 - ... – ..., para o agregado familiar constituído pelos contribuintes A..., NIF ..., Sujeito Passivo A, ora requerente, B..., NIF..., como Sujeito Passivo B e pelas dependentes D1- C..., NIF ... e D2- D..., NIF.... Desta declaração, fazem parte integrante o anexo A (trabalho dependente), onde foram declarados rendimentos de trabalho dependente do Sujeito Passivo B e da Dependente-D1; o ^{12.}

anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), onde foram declaradas despesas de todos os membros do agregado familiar, incluindo o requerente (SP A) e, um Anexo J (Rendimentos Obtidos no Estrangeiro), para o requerente, onde declarou a obtenção de rendimentos de trabalho dependente, provenientes de França, no valor de 26.227,00€, com imposto pago no estrangeiro (França) de 1.349,00€, [cf. documento 2 anexo ao PPA e PA] tendo o Requerente sido notificado da Liquidação controvertida n.º 2021... referente a 2020, da qual resultou um montante a pagar de IRS de 1.541,99€, [cf. Demonstração de Liquidação de IRS referente ao período de 2020-01-01 a 2020-12-31 constantes nos Autos.] e que foi pago através de plano de pagamento em prestações [cf. artigo 12.º da Resposta e Facto Não Contestado].

e) Por consulta à base de dados da AT, verificou-se que relativamente a 2021, o Requerente entregou a declaração mod.3 de IRS, registada com o n.º...-2021- ...-..., para o agregado familiar constituído pelos contribuintes A..., NIF..., Sujeito Passivo A, ora requerente, B..., NIF..., como Sujeito Passivo B e pelas dependentes D1-C..., NIF ... e D2-D..., NIF Desta declaração, fazem parte integrante o anexo A (trabalho dependente), onde foram declarados rendimentos de trabalho dependente do Sujeito Passivo B e da Dependente-D1; o anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), onde foram declaradas despesas de todos os membros do agregado familiar, incluindo o requerente (SP A) e um Anexo J (Rendimentos Obtidos no Estrangeiro), para o requerente, onde declarou a obtenção de rendimentos de trabalho dependente, provenientes de França, no valor de 26.227,00€, com imposto pago no estrangeiro de 3.282,00€, [cf. documento 3 anexo ao PPA] tendo o Requerente sido notificado da Liquidação controvertida n.º 2022..., da qual resultou um montante a pagar de IRS de 1.159,08€, [cf. Demonstração de Liquidação de IRS referente ao período de 2021-01-01 a 2021-12-31 constante nos Autos] e que foi pago através de plano de pagamento em prestações [cf. artigo 15.º da Resposta e Facto Não Contestado].

f) Por consulta à base de dados da AT, verificou-se que relativamente a 2022, o Requerente entregou a declaração mod.3 de IRS, registada com o n.º...-2022- ...-..., para o agregado familiar constituído pelos contribuintes A..., NIF..., Sujeito Passivo A, ora requerente, B..., NIF..., como Sujeito Passivo B e pelas dependentes D1-C..., NIF ... e D2- D..., NIF... . Desta declaração, fazem parte integrante o anexo A (trabalho dependente), onde foram declarados rendimentos de trabalho dependente do Sujeito Passivo B e da Dependente-D1; o anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), onde foram declaradas despesas de todos os membros do agregado familiar, incluindo o requerente (SP A) e um Anexo J (Rendimentos Obtidos no Estrangeiro), para o requerente, onde declarou a obtenção de rendimentos de trabalho dependente, provenientes de França, no valor de 29.638,00€, com imposto pago no estrangeiro de 3.282,00€, [cf. documento 4 anexo ao PPA e PA] tendo o Requerente sido notificado da Liquidação controvertida n.º 2023..., da qual resultou um montante a pagar de IRS de 991,35€, [cf. Demonstração de Liquidação de IRS referente ao período de 2022-01-01 a 2022-12-31 constante nos Autos] cujo pagamento em prestações se encontra suspenso [cf. artigo 18.º da Resposta e Facto Não Contestado].

g) Por consulta à base de dados da AT, verificou-se que relativamente a 2023, o ¹³.

Requerente entregou a declaração mod.3 de IRS, registada com o n.º...-2022- ...-..., para o agregado familiar constituído pelos contribuintes A..., NIF..., Sujeito Passivo A, ora requerente, B..., NIF..., como Sujeito Passivo B e pelas dependentes D1-C..., NIF ... e D2- D..., NIF... . Desta declaração, fazem parte integrante o anexo A (trabalho dependente), onde foram declarados rendimentos de trabalho dependente do Sujeito Passivo B e da Dependente-D1; o anexo H (Benefícios Fiscais e Deduções), onde foram declaradas despesas de todos os membros do agregado familiar, incluindo o requerente (SP A) e um Anexo J (Rendimentos Obtidos no Estrangeiro), para o requerente, onde declarou a obtenção de rendimentos de trabalho dependente, provenientes de França, no valor de 31.673,00€, com imposto pago no estrangeiro de 3.782,00€, [cf. documento 5 anexo ao PPA e PA] tendo o Requerente sido notificado da Liquidação controvertida n.º 2024..., da qual resultou um montante a pagar de IRS de 1.442,18€, [cf. Demonstração de Liquidação de IRS referente ao período de 2023-01-01 a 2023-12-31 constante nos Autos] e cujo pagamento em prestações se encontra suspenso [cf. artigo 20.º da Resposta e Facto Não Contestado].

h) O total de IRS a pagar resultante das liquidações controvertidas efetuadas pela AT ascende a 5.134,60€, conforme abaixo indicado:

- Liquidação n.º 2021..., respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de 1.541,99€
- Liquidação n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de 1.159,08
- Liquidação n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de 991,35€;
- Liquidação n.º 2024..., respeitante ao ano de 2023, da qual resultou um valor a pagar de 1.442,18€.

[cf. documento 7 anexo ao PPA referente a Informação I- DO PEDIDO que instrui o Pedido de Revisão Oficiosa]

i) O Requerente nos atos de liquidação controvertidos referentes aos anos de 2020 a 2023, inclusive, foi tributado na situação de residente fiscal em Portugal [cf. PA].

j) Por consulta à base de dados da AT, à data dos factos em análise, verifica-se que o Requerente, bem como todo o restante agregado familiar possuíram e possuem residência fiscal na ..., ... -... Vila do Conde – Portugal à data dos atos controvertidos. O imóvel de habitação na matriz predial está inscrito em nome da contribuinte titular do NIF ... -B...- Sujeito Passivo B do agregado familiar, [cf. documento 7 anexo ao PPA e PA referente a Informação II – OS FACTOS ponto 3. que instrui o Pedido de Revisão Oficiosa].

k) O Requerente apresentou, em 13.3.2025, pedido de revisão oficiosa dos atos tributários controvertidos mencionados nas alíneas d) a g) dos Factos Provados com o n.º 14.

...2025..., arguindo erro imputável aos serviços nos termos do disposto nos n.º 1 e 7, ambos do artigo 78.º da LGT [cf. documentos 6 e 7 anexos ao PPA e PA].

l) Através do Ofício n.º 2025 ...datado de 9/6/2025, o Requerente, na pessoa do seu Mandatário foi notificado do projeto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, [cf. documento 7 anexo ao PPA e PA]. O Requerente não exerceu o direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT, [cf. documento 8 anexo ao PPA e PA]

m) Através do Ofício 2025..., datado de 14/7/2025, veio-se a convolar em definitivo o indeferimento de pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de IRS de 2020, 2021, 2022 e 2023 relativos ao Requerente, tendo sido este notificado na pessoa da sua Mandatária em 18/7/2025 [cf. documento 8 anexo ao PPA e PA referente a Informação no ponto Informação Complementar que instrui o Pedido de Revisão Oficiosa].

n) No dia 4 de novembro de 2025, o Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo tribunal [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD].

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

9. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham por provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

10. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT. O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos factos articulados no PPA, na resposta da AT que estão em conformidade com a posição assumida por ambas as partes, e com base nos documentos juntos com o PPA e os que integram o processo administrativo junto pela Autoridade Tributária.

III.2. DE DIREITO

§1. QUESTÃO DECIDENDA

11. A questão jurídico-tributária que está no epicentro do dissídio entre as partes e que, por isso, o Tribunal é chamado a apreciar e decidir, é atinente à residência fiscal do Requerente, nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, havendo que determinar se este deverá, ou não, ser considerado residente em Portugal, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.ºs 1, alíneas a) e b), 2 e 3, do Código do IRS.

Para responder à questão controvertida, vamos chamar à colação o que foi pronunciado no Processo 36/2022-T¹ relativo a residência fiscal versus domicílio fiscal.

Assim,

§2. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

12. A análise da enunciada questão jurídico-tributária deve principiar pela convocação do bloco normativo aplicável, obviamente, na redação vigente à data dos factos.

O artigo 19.º da LGT, estatuindo sobre o domicílio fiscal, contém diversas regras que importa aqui ter em consideração, a saber: o domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário, para as pessoas singulares, o local da residência habitual (cf. n.º 1, alínea a)); é obrigatória a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária (cf. n.º 3); é ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária (cf. n.º 4); e, sempre que seja alterado o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar tal alteração à administração tributária (cf. n.º 5).

Por seu turno, do Código do IRS cumpre convocar as seguintes normas:

- ▶ Artigo 13.º, n.º 1: *“Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.”*
- ▶ Artigo 15.º, n.º 1: *“Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.”*
- ▶ Artigo 15.º, n.º 2: *“Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.”*
- ▶ Artigo 16.º, n.º 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;”*
- ▶ Artigo 16.º, n.º 2: *“Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial,*

¹ Disponível em www.caad.org.pt

que incluía dormida no mesmo.”

- ▶ Artigo 16.º, n.º 3: *“As pessoas que preenchem as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1.”*

13. Como salienta Rui Duarte Morais¹, *“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 processuais²⁴. [24 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.”]

A este propósito, afigura-se também pertinente considerar o seguinte posicionamento de Pedro Roma²:

“(…) o conceito de “não residência fiscal” não se encontra expressamente contemplado no ordenamento jurídico-fiscal português.

Tal como analisado por José Calejo Guerra [Cf. José Calejo Guerra – A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal À distorção administrativa, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 6, outubro-dezembro 2014, pp. 16-22], também entendemos que o conceito de não residência fiscal resulta a contrario do próprio Código do IRS, uma vez que todos aqueles que não preencherem um dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do Código do IRS deverão ser considerados não residentes fiscais em Portugal.

Este Autor acrescenta, ainda, que a não residência fiscal é, pois, uma definição legal não escrita que se encontra sob a alçada da reserva relativa de lei da Assembleia da República, que resulta do artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP. Nesta medida, é defendido que a administração tributária não pode introduzir, através da sua atuação (ainda que baseada em orientações administrativas), quaisquer exigências que, de algum modo, dificultem ou impeçam que um qualquer sujeito passivo, que não preencha nenhum critério de residência fiscal em Portugal, seja considerado não residente fiscal.

Na verdade, de acordo com a atual prática administrativa, a administração tributária exige a apresentação de um comprovativo de residência no estrangeiro para proceder à alteração do estatuto de residência fiscal dos sujeitos passivos para não residentes em 17.

Portugal, (...). À luz daquele entendimento, que subscrevemos, entendemos que esta prática da administração tributária apenas se poderá reputar de ilegal, por violação do princípio da legalidade tributária, que encontra cobertura legal no artigo 8.º da LGT e cobertura constitucional no já citado artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.”

Os citados entendimentos doutrinários encontram acolhimento na jurisprudência dos nossos tribunais superiores, sendo disso exemplo, entre outros, os seguintes arestos:

- ▶ Acórdão do TCAS, de 11.11.2021, proferido no processo n.º 2369/09.7BELRS, assim sumariado (na parte que aqui importa reter):
*“(…) II. Os conceitos de domicílio fiscal (previsto no art. 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos.
III. O dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art. 43.º do CPPT quer no então art. 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade ad substantiam, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.
(…)
V. Não obstante o domicílio fiscal do Impugnante, previsto no art.º 19.º da LGT, contemplar uma morada em Lisboa, esta circunstância distingue-se do conceito de residência fiscal para efeitos de IRS e não consubstancia qualquer presunção inilidível de que a residência fiscal é na morada ali constante.”*
- ▶ Acórdão do TCAS, de 08.07.2021, proferido no processo n.º 803/05.0BESNT, assim sumariado (na parte que aqui importa reter):
*“(…) III. Saber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.
IV. O conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais.”*

14. Noutra ordem de considerações, importa chamar à colação os seguintes ensinamentos de Paula Rosado Pereira³:

“Temos, portanto, no IRS, uma distinção essencial entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes.

A residência é, a par da fonte do rendimento, um dos elementos de conexão que definem os termos da aplicação da lei fiscal no espaço, quando nos encontramos perante situações com um elemento internacional relevante.

Reportando-nos ao já aludido artigo 13.º, n.º 1 do CIRS, a tributação em Portugal dos rendimentos obtidos por pessoas singulares que residam em território português reflete o

¹ *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2006, pp. 17 e 18.

² *Residência Fiscal Parcial em IRS*, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 120-121.

³ *Manual de IRS*, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 56 a 59.

elemento de conexão “residência”, ao passo que a tributação dos não residentes quanto aos rendimentos considerados como obtidos em território português concretiza a aplicação do elemento de conexão “fonte”.

(...)

A definição de residência em território português é dada pelo artigo 16.º do CIRS, prevendo-se que sejam 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.*

(...)

Para além de corresponder, como vimos, a um dos elementos de conexão para a aplicação da lei fiscal no espaço, a residência é também um conceito essencial para determinar o âmbito de sujeição pessoal ao IRS, uma vez que este tende a ser bastante distinto para residentes e não residentes.

Relativamente aos residentes, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de território português (artigo 15.º, n.º 1 do CIRS). Os residentes encontram-se, portanto, sujeitos a um princípio da universalidade ou da tributação universal ou ilimitada pelo Estado da residência. Assim, podem ser tributados em Portugal todos os rendimentos obtidos por um residente, independentemente do local onde tais rendimentos sejam obtidos.

(...)

Em contrapartida, um não residente – pessoa singular que não preencha nenhum dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do CIRS – encontra-se sujeito a IRS unicamente quanto aos rendimentos obtidos em território português (artigo 15.º, n.º 2 do CIRS). Os não residentes são tributados ao abrigo do elemento de conexão fonte do rendimento. O artigo 18.º elenca os rendimentos que se consideram obtidos em território português e que, como tal, podem ser tributados em sede de IRS mesmo quando auferidos por um não residente.”

(...)

Em contrapartida, um não residente – pessoa singular que não preencha nenhum dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do CIRS – encontra-se sujeito a IRS unicamente quanto aos rendimentos obtidos em território português (artigo 15.º, n.º 2 do CIRS). Os não residentes são tributados ao abrigo do elemento de conexão fonte do rendimento. O artigo 18.º elenca os rendimentos que se consideram obtidos em território

português e que, como tal, podem ser tributados em sede de IRS mesmo quando auferidos por um não residente.”

Neste conspecto, afirma Pedro Roma⁴ o seguinte:

“Assim, tendo em conta estas três normas [artigo 16.º, n.ºs 1, alínea a), 2 e 3, do Código do IRS], julgamos que se poderá formular este critério de residência fiscal [a permanência por mais de 183 dias num período de 12 meses] 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.

(...)

(...), a mera disposição de uma habitação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal [critério previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS], 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 ter sido 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 uma 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 a ocupação da habitação como residência habitual não é objeto de prova direta, a mesma resulta das condições objetivas e subjetivas que a façam supor.

(...) Não obstante, (...), uma análise casuística impor-se-á sempre.

(...)

Por último, (...) os critérios de residência fiscal previstos nas alíneas a) e b) do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS são alternativos, (...)”

Destarte, temos, pois, que o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS se cinge à *presença física (corpus)*, em Portugal, considerando residentes, de forma automática, os indivíduos que permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, num período de 12 meses, no território nacional. Por seu turno, a alínea b) do n.º 1 do artigo 20.

⁴ *Ibidem*, pp. 131 a 145.

16.º do Código do IRS, exigindo 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.

Assim tendo em conta o acima descrito, vamos subsumir o caso concreto à dimensão normativa acima invocada.

§3. O CASO CONCRETO: SUBSUNÇÃO NORMATIVA

15. Volvendo ao caso *sub judice* e tendo em vista aquilatar a (i)legalidade dos atos tributários controvertidos, importa então determinar se o Requerente deve, ou não, ser considerado residente fiscal em Portugal, nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.ºs 1, alíneas a) e b), 2 e 3, do Código do IRS.

Apreciando e decidindo.

Na sequência do périplo normativo, doutrinal e jurisprudencial que acima fizemos, importa aqui principiar por sublinhar que a circunstância de o Requerente não ter comunicado à AT nem a mudança do seu domicílio fiscal, nem a alteração do seu estatuto de residência – nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, o Requerente estava registado no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT como residente em Vila do Conde, Portugal (cf. facto provado b)) –, não pode dar origem a qualquer tributação, nem pode substituir-se às regras que definem a residência fiscal. A Requerida nos artigos 34.º, 35.º e 36.º, respetivamente, da Resposta defende que “*Ora, o Requerente mantém o seu domicílio fiscal em Portugal até à data de hoje*” (leia-se até ao fim de 2023) e “*Pelo que, constando o Requerente com uma morada em Portugal, se considera residente fiscal em Portugal face à nossa lei interna, por força do art.º 16.º n.º 1 al. a) ou b) do CIRS, a que acresce o facto do centro de interesses do agregado familiar ser em Portugal.*” e “*No caso em concreto, dado estarmos perante um contribuinte, residente em Portugal e, por esse facto está obrigado a declarar todos os rendimentos independente do*

local onde são obtidos, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 13.º, n.º 1 e n.º 8, 15.º, n.º 1 e 16.º, n.º 1, alínea b), todos do CIRS.”, posição a que este Tribunal não adere. Não há dúvida que nos anos controvertidos de acordo com a informação constante na base de dados da AT (Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT- SGRC), o domicílio fiscal e morada era em Portugal na ..., n.º ... Vila de Conde com o código postal ...-... Portugal, cf, (factos provados b) e f) g)) mas isso quer dizer por si só, que é residente fiscal em Portugal nesses anos de 2020, 2021, 2022 e 2023?

Vejamos.

A “ineficácia” da mudança de domicílio – repare-se que se diz “domicílio” e não “residência” – referida no artigo 19.º, n.º 4, da LGT não tem, por si só, o alcance de converter o contribuinte em residente para efeitos fiscais em Portugal, se o mesmo fizer prova em sentido contrário; e, no caso concreto, como resulta da factualidade provada (cf. factos provados a)), o Requerente logrou fazer essa mesma prova, designadamente, através do documento n.º 1 anexo ao PPA, onde provou que em qualquer dos anos de 2020(327 dias), 2021(353 dias), 2022(356 dias) e 2023(294), exerceu a atividade de marinheiro em França, e, por isso, não é elegível para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, pelo que não podia ser considerado residente fiscal em Portugal para efeitos de IRS nos anos controvertidos. Aliás, a Requerida no artigo 49.º da Resposta afirma que *“E, no que respeita aos dias de ausência os argumentos do Requerente 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.”* pelo que, com o devido respeito, o Requerente pelo facto de ter andado embarcado, devido à sua profissão, não podia cumprir com o critério plasmado na alínea a) do n.º1 do artigo 16.º do CIRS para ser considerado residente fiscal em Portugal nos anos controvertidos.

É preciso não confundir “residência fiscal” com “domicílio fiscal”, como se assinalou no III.2 DE DIREITO §2 ENQUADRAMENTO NORMATIVO, uma vez que se tratam de conceitos fiscais que atuam em diferentes níveis dentro do direito tributário, isto é, residência fiscal a nível substantivo para delimitar normas da existência e da extensão de

obrigação de imposto diretamente relacionadas com a competência de tributação entre Estados, enquanto que, o domicílio fiscal atua a nível processual, conforme pronúncia jurisprudencial do TCAS, já referida.

Ainda quanto à residência fiscal, a Requerida refere nos artigos 44.º e 45.º da Resposta, respetivamente, *“Ainda no que diz respeito à determinação da residência fiscal do Requerente, é necessário observarem-se alguns requisitos, nomeadamente a indicação de uma morada fiscal quer em Portugal ou no estrangeiro nos termos do art. 19º 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. 4º da CDT celebrada entre Portugal e França, atestando a sua residência naquele país.”* e *“Da documentação apresentada, verifica-se que o sujeito passivo não apresentou qualquer certificado de Residência Fiscal do estrangeiro, pelo que nos termos do art. 16º 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.”*. Tem de se chamar à colação a decisão tomada no Processo 36/2022-T², com as devidas adaptações ao caso em concreto [*Não tem assim razão a Requerida quando afirma que a prova da residência fiscal do Requerente, nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, teria de ser feita através de um “certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de França nos termos do art. 4.º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país”, trata-se de um argumento absolutamente formalista e carecido de respaldo legal, pois inexistente qualquer norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal, designadamente exigindo a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país.*], posição à qual este Tribunal adere.

A AT refere nos artigos 39.º a 42.º da Resposta o seguinte:

[

² Disponível em www.caad.org.pt.

39º

Mais, as entregas das declarações de rendimentos de 2020, 2021, 2022 e 2023 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.

40º

Pois, para além do Requerente ter procedido à entrega voluntária das declarações considerando-se residente fiscal em Portugal, procedeu à dedução diversas despesas de dedução à coleta (conforme comprovativos no sistema informático por comunicação de faturas em seu nome), 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.

41º

Aliás, nesse sentido relativamente aos rendimentos auferidos pelo Requerente para os anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, a AT dispõe de informação que foi fornecida pelas autoridades fiscais francesas.

42º

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.]

que este Tribunal entende que não tem qualquer relevância para a determinação da residência fiscal do Requerente o facto de este ter declarado ser residente em território nacional nas declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS, respeitantes aos anos de 2020,2021,2022 e 2023 (cf. factos provados d) e f) e g), uma vez que, apenas o preenchimento dos pressupostos de cada um dos critérios de residência fiscal decorrentes do artigo 16.º do Código do IRS, *maxime* das alíneas a) e b) do seu n.º 1, permite que uma pessoa seja considerada residente

fiscal em Portugal; ou seja, a mera declaração do sujeito passivo não tem a virtualidade de determinar, seja em que sentido for, a sua residência fiscal ou, visto doutra perspetiva, um erro declarativo como o existente no caso concreto não é suscetível de transformar/alterar, seja em que sentido for, uma situação factual subjacente que resulte comprovada.

Acresce, ainda, referir que também o facto de o Requerente ter apresentado documentos emitidos pelas autoridades francesas a comprovarem os rendimentos auferidos em França e a respetiva tributação aí suportada [cf. facto provado b)] e, adicionalmente terem sido as autoridades fiscais de França a comunicar à Requerida que, nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, o Requerente tinha auferido rendimentos naquele país – o que aconteceu no âmbito de uma troca automática de informações realizada ao abrigo da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011 (DAC 1), relativa à cooperação no domínio da fiscalidade e que foi transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio – [cf. facto provado c)], não tem qualquer influência quanto ao estatuto de residência fiscal que deve ser reconhecido ao Requerente, nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, pois a *“definição de residente é feita, unilateralmente, pela lei de cada*

*Estado”*⁵e, no caso português, os respetivos critérios são os constantes do artigo 16.º do Código do IRS. Assim, 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.º1 e n.º2 do artigo 16.º do CIRS.

Por outro lado, conforme ficou provado [cf, facto provado j)], quer o Requerente quer todo o agregado familiar possuíam à data dos anos controvertidos um imóvel de habitação na ..., ... dto ...-... Vila de Conde Portugal embora no registo predial a propriedade do imóvel estivesse em nome do Sujeito Passivo B –B...– do agregado familiar. A alínea b) do n.º1 do artigo 16.º do CIRS estatui que são residentes fiscais em Portugal as pessoas singulares que, no ano a que respeitam os rendimentos *“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”. Como se analisou no ponto III.2 DE DIREITO §2 ENQUADRAMENTO NORMATIVO, a análise deste requisito impõe a adoção de uma perspetiva 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. Assim, seguimos a orientação dada por Pedro Roma, Autor citado acima, segundo o qual

[(...), a mera disposição de uma habitação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal [critério previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS], 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 ter sido

⁵ Rui Duarte Morais, *ob. cit.*, p. 14

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 uma 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 a ocupação da habitação como residência habitual não é objeto de prova direta, a mesma resulta das condições objetivas e subjetivas que a façam supor.

(...) Não obstante, (...), uma análise casuística impor-se-á sempre.]

Ora, uma vez provado que o Requerente nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, passou maior parte do tempo embarcado, mais de 183 dias fora de Portugal, [cf. facto provado a)], não se pode dizer que o imóvel sito em Vila do Conde, pudesse ser considerado de residência habitual na aceção da al. b) do n.º1 do artigo 16.º do CIRS e da doutrina. É convicção deste Tribunal que nos anos em análise - 2020, 2021, 2022 e 2023- o referido imóvel fosse utilizado como residência de apoio ao Requerente nos períodos em que não andava embarcado, para estar junto do seu agregado familiar. Pode-se dizer que a sua residência habitual era em França onde o Requerente exercia a sua atividade e, como tal, os rendimentos aí gerados fossem aí tributados. Assim, é entendimento deste Tribunal que este requisito da alínea b) do n.º1 do artigo 16.º do CIRS não se aplica ao Requerente.

16. Atenta a factualidade que resultou comprovada, impõe-se concluir que não se mostram verificados os critérios de residência fiscal previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS. Efetivamente, em face daquela factualidade, nada há que permita sustentar, ainda que perfunctoriamente, por um lado, que o Requerente tenha permanecido em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023 e, por consequência, não se mostra verificado o critério de residência estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.

Centrando-nos agora na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, é pacífica a afirmação de que esta norma 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; obviamente, tendo por base o corpo do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, a verificação dos referidos requisitos deve ter por referência o “ano a que respeitam

os rendimentos”, sendo este o espectro temporal durante o qual deve ser verificada a residência.

Como acima foi já mencionado, o legislador não densifica como deve ser aferida a *intenção* do indivíduo, não fornecendo critérios a partir dos quais o aplicador do direito deva formar a sua convicção a esse respeito. Na falta de uma parametrização legal será necessário efetuar uma análise casuística, devendo o elemento volitivo (a intenção de manter e ocupar um determinado local como residência habitual) ser aferido através de manifestações externas de vontade. A intenção de manter e ocupar uma dada habitação enquanto residência habitual deve, pois, ser reconstituída a partir de elementos objetivos que façam supor, com clareza, a vontade do indivíduo. Ora, nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, ao Requerente nada foi apurado que aponte no sentido de que este tinha a intenção de manter e ocupar como residência habitual, no decurso daqueles mesmos anos, uma habitação em Portugal. A habitação existe, embora a sua propriedade seja do Sujeito Passivo B e não do Requerente, servindo de habitação de apoio para estar junto do seu agregado familiar, quando não está em França.

Nesta conformidade, à luz dos critérios de residência estatuídos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, o Requerente não pode ser considerado fiscalmente residente em Portugal, nos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, o que obsta a que aqui seja tributado relativamente aos rendimentos auferidos, nesses anos, em França (cf. artigo 15.º, n.º 2, do Código do IRS).

17. Atento o exposto, os seguintes atos de liquidação de IRS n.º 2021..., respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de 1.541,99€; liquidação n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de 1.159,08€; liquidação n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de 991,35€; liquidação n.º 2024..., respeitante ao ano de 2023, da qual resultou um valor a pagar de 1.442,18€, respeitantes aos anos de 2020 a 2023 e do qual resultou um valor total a pagar de 5.134,60,

padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código do IRS, e, conseqüentemente, aqueles atos de liquidação de IRS são ilegais e devem, por isso, ser anulados (cf. artigo 163.º, n.º 1, do CPA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT).

18. No que concerne à revisão oficiosa n.º ...2025..., de 2025, instaurada contra os atos de liquidação controvertidos de IRS dos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023 pelo Requerente arguindo erro imputável aos serviços nos termos do disposto nos n.º 1 e 7, ambos do artigo 78.º da LGT, convém referir que, uma vez que as liquidações controvertidas padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 15.º, n.ºs 1 e 2, e 16.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Código do IRS, as mesmas devem ser anuladas, pelo que, o indeferimento do pedido de revisão oficiosa é ilegal.

19. Pelo que, julga-se procedente a pretensão do Requerente no PPA estando a AT obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade dos atos ou situação objeto do litígio.

IV. Juros indemnizatórios

O Requerente pede o pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data de pagamento indevido de imposto relativo aos anos controvertidos até ao momento do efetivo e integral reembolso desses montantes.

Nos termos do artigo 100.º da LGT, em virtude da procedência total ou parcial de impugnação a favor do sujeito passivo, a AT está obrigada à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato objeto do litígio, tal dever compreende também o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, computados a partir do termo do prazo da execução da decisão.

Em face de tal postulado, as anulações judiciais dos atos tributários implicam o desaparecimento de todos os seus efeitos “*ex tunc*”, tudo se passando como se os atos anulados

não tivessem sido praticados, mais devendo a reintegração completa da ordem jurídica violada ser efetuada de acordo com a teoria da reconstituição da situação atual hipotética.

A reconstituição da situação hipotética atual justifica a obrigação de restituição do imposto que houver sido pago, tal como do pagamento de juros indemnizatórios, cuja atribuição ao sujeito passivo, nos termos da lei, não está dependente da formulação de pedido nesse sentido, posição esta que está de acordo com os efeitos consequentes que decorrem da anulação dos atos tributários, tal como do facto do pagamento de juros não estar dependente de pedido.

Os juros indemnizatórios vencem-se a favor do contribuinte, destinando-se a compensá-lo do prejuízo provocado por um pagamento indevido de uma prestação tributária.

De acordo com o artigo 43.º, n.º 1 da LGT são os seguintes os requisitos do direito a juros indemnizatórios:

- a) Que haja um erro num acto de liquidação de um tributo;
- b) Que o erro seja imputável aos serviços;
- c) Que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- d) Que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Ora, conforme resulta da fundamentação expressa em III. da presente Decisão, os atos de liquidação controvertidos referentes a 2020, 2021, 2022 e 2023, resultaram de erro de facto e de direito imputável à AT assim como a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações controvertidas, de onde resultou que o Requerente tivesse já pago imposto superior ao devido nalguns dos anos controvertidos.

Em face do exposto, impõe-se a anulação da decisão impugnada (indeferimento da revisão oficiosa) e dos atos de liquidação controvertidos de IRS e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios do Requerente, uma vez que a ilegalidade dos atos de liquidação é imputável a erro dos atos tributários emitidos pela Requerida, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.

Relativamente ao início de contagem dos juros indemnizatórios, a situação em análise nos presentes autos, subsume-se também ao previsto na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT “3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.”

A propósito da contagem do prazo quanto ao termo inicial de contagem dos juros indemnizatórios em presença de uma revisão oficiosa, o STA pronunciou-se no Acórdão de Uniformização de Jurisprudência, datado de 29 de junho de 2022, no âmbito do processo 093/21.7 BALS³ nos seguintes termos:

[

Nesta sede, deve confirmar-se a orientação jurisprudencial, que se tem por consolidada, do Pleno da Secção deste Tribunal, de que é expressão o acórdão fundamento lavrado no processo n.º 51/19.1BALS^B e datado de 11/12/2019, a qual se expressa no seguinte: pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do acto de liquidação (cfr. art.º 78, n.º 1, da L.G.T.) e vindo o acto a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do art.º 43, n.ºs 1 e 3, al.c), da L.G.T. (cfr. v.g.ac.S.T.A.-Pleno da 2.ª Secção, 11/12/2019, rec.51/19.1BALS^B; ac.S.T.A.-Pleno da 2.ª Secção, 4/03/2020, rec.8/19.2BALS^B; ac.S.T.A.-Pleno da 2.ª Secção, 20/05/2020, rec.5/19.8BALS^B). No caso “sub iudice”, de acordo com o probatório da decisão arbitral recorrida, no que diz respeito aos actos tributários que foram objecto de pedido de revisão oficiosa (cfr. actos de liquidação de imposto de selo emitidos nos períodos de Fevereiro de 2015 a Janeiro de 2017 – al.G) da matéria de facto supra exarada), foi tal pedido deduzido em 20 de Março de 2019, mais sendo objecto de indeferimento expresso em 12 de Setembro de 2019 (cfr.al.H) da matéria de facto supra exarada). Já a decisão arbitral a reconhecer o direito a juros indemnizatórios (decisão arbitral recorrida) foi proferida mais de um ano para lá da

³ Disponível em www.dgsi.pt.

apresentação do identificado pedido de revisão oficiosa (4/06/2021), pelo que há lugar ao cômputo de juros indemnizatórios, contados a partir da data em que se tenha completado um ano sobre a apresentação do mesmo pedido de revisão, mais não relevando o facto de a A. Fiscal o ter decidido, embora indeferindo, em período inferior a um ano. Com estes pressupostos, o termo inicial do cômputo dos juros indemnizatórios deve fixar-se no pretérito dia 20/03/2020, uma sexta-feira (cfr.artº.279, al.c), do C.Civil).J.

Tendo por base o acima referido, no caso concreto, verifica-se que os atos tributários de liquidação controvertidos de IRS relativo aos anos de 2020 a 2023, deram origem a um pedido de revisão oficiosa em 13.3.2025 [cf. facto provado k)] sendo notificado o Requerente na pessoa da sua Mandatária em 18.7.2025 [cf. facto provado m)] do indeferimento expresso da revisão oficiosa. Por outro lado, a Decisão arbitral a reconhecer o direito a juros indemnizatórios é proferida passado mais de um ano para lá da apresentação do pedido de revisão oficiosa (13.3.2025). Com estes pressupostos, o termo inicial do cômputo dos juros indemnizatórios, deve fixar-se em 13.3.2026.

V. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente

a) Declarar ilegal e anular:

- As liquidações de IRS n.º 2021 ..., respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de 1.541,99 €; n.º 2022 ..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de 1.159,08 €; n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de 991,35 €; n.º 2024... . respeitante ao ano de 2023, da qual resultou um valor a pagar de 1.442,18 €, respeitante aos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023 e da qual resultou o valor total a pagar de € 5.134,60, com as legais consequências;

b) Declarar ilegal o indeferimento da revisão oficiosa n.º ...2025..., com as legais consequências;

c) Condenar a Requerida no reembolso das prestações tributárias já pagas pelo

Requerente;

- d) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios desde a data de 13.3.2026 até à emissão da nota de crédito, relativamente aos montantes que já tenham sido pagos, nos termos legais;
- e) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atento o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € 5.134,60 (cinco mil cento e trinta quatro euros e sessenta cêntimos).

VII. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em €612,00 (seiscentos doze euros), cujo pagamento fica a cargo da Requerida em face do decaimento.

Notifique.

Lisboa, 28 de abril de 2026

O Árbitro

Júlio Tormenta