

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 420/2025-T

Tema: IRS – Residência Fiscal.

SUMÁRIO

I – Os conceitos de “domicílio fiscal” previsto na Lei Geral Tributária e de “residência fiscal” para efeitos de IRS não se confundem, nem equivalem entre si.

II – O dever de comunicação do “domicílio fiscal”, que deve corresponder à “residência habitual”, não se trata de formalidade *ad substantiam*, pelo que a sua preterição não gera automaticamente impacto em termos de tributação em IRS.

III – O estatuto de não residente, para efeitos fiscais, resulta *a contrario* do artigo 16.º do Código do IRS.

IV – O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária (como a residência fiscal) ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Não existe qualquer norma legal que limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal no estrangeiro, designadamente qualquer certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país.

V – Se a qualidade de residente fiscal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS resulta, automaticamente, de um critério fáctico, meramente numérico, de permanência em Portugal, a alínea b) daquele preceito legal exige, pela falta de maior presença no território português, um elemento adicional de intenção ou vontade de estar regularmente presente no território nacional, mantendo e ocupando, para o efeito, uma determinada habitação como “residência habitual”. O conceito de “residência habitual”

deve ser interpretado no contexto em que se insere, impondo uma conexão efetiva e regular com o território português, onde se presume ter organizada a sua vida.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Adelaide Moura, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o presente Tribunal Arbitral singular, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., contribuinte fiscal n.º ..., e B..., contribuinte fiscal n.º..., com domicílio fiscal na Rua ..., ..., ..., ...-... Vila do Conde, doravante “Requerente” ou “Requerentes”, no seguimento do indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação n.º 2023... e do indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de IRS n.º 2024..., respeitantes aos períodos de tributação de 2022 e 2023, no valor total de 11.684,48 € (onze mil seiscientos e oitenta e quatro euros e quarenta e oito cêntimos), vieram, nos termos e para efeitos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1, alínea a) e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral junto do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) e deduzir o respetivo pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra os atos impugnados, peticionando a anulação, nos termos legais.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**, doravante “Requerida”, “Autoridade Tributária” ou “AT”.

O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi submetido pelos Requerentes em 28-04-2025, aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 29-04-2025 e notificado à AT.

Os Requerentes optaram expressamente por não designar árbitro.

Nos termos e para efeitos do disposto no artigo 6.º, n.º 1 do RJAT, foi designada a árbitra do presente Tribunal Arbitral singular, que comunicou ao Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD a aceitação do encargo no prazo legalmente previsto.

Ambas as Partes foram notificadas da nomeação da árbitra, não tendo qualquer delas manifestado vontade de a recusar.

Em 08-07-2025, o presente Tribunal Arbitral foi constituído, conforme comunicação do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em harmonia com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

Notificada do despacho do Tribunal Arbitral de 11-07-2025, a AT apresentou a sua resposta em 23-09-2025. Foi junto o respetivo processo administrativo.

Em 30-10-2025, o Tribunal Arbitral emitiu despacho a dispensar a reunião do artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações finais. Notificou-se, ainda, os Requerentes para pagamento da taxa de arbitragem subsequente, bem como a data prevista para emissão da decisão arbitral.

Em 25-11-2025, o Tribunal Arbitral emitiu despacho a alterar a data prevista para emissão da decisão arbitral, nos termos legais.

Em 02-01-2025, o Tribunal Arbitral emitiu despacho a determinar a prorrogação do prazo para emissão e notificação da decisão final, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

Em 03-03-2025, o Tribunal Arbitral emitiu despacho a determinar a prorrogação do prazo para emissão e notificação da decisão final, nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

A. Requerentes

Em 2022 e 2023, o Requerente A... residia em França.

Nesses anos, o Requerente não auferiu rendimentos em Portugal, nem exerceu qualquer atividade em território nacional.

Na verdade, o Requerente, durante os anos de 2022 e 2023, prestou trabalho, ao abrigo de contrato individual de trabalho, em França, exercendo a atividade profissional de marinheiro ao serviço da sua entidade empregador com sede em França.

A atividade laboral era exercida em águas francesas, a bordo de navio de pavilhão francês.

Em 2022, o Requerente esteve embarcado durante 298 (duzentos e noventa e oito) dias.

Em 2023, o Requerente esteve embarcado durante 353 (trezentos e cinquenta e três) dias.

O Requerente procedeu à entrega, via Portal das Finanças, das declarações periódicas de rendimentos, conforme Modelo 3 de IRS, referentes aos anos de 2022 e 2023, incluindo o respetivo Anexo J relativo aos rendimentos auferidos no estrangeiro, no qual declarou que permaneceu em Portugal por um período inferior a 183 (cento e oitenta e três) dias.

Embora não se conforme com as liquidações de IRS emitidas pela AT, nas quais se considerou erroneamente o estatuto de residente fiscal em território nacional, o ora Requerente efetuou o pagamento do imposto apurado.

Porém, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS n.º 2023..., referente ao ano de 2022, no valor de 1.652,75 € (mil seiscientos e cinquenta e dois euros e setenta e cinco cêntimos), bem como pedido de reclamação graciosa da liquidação de IRS n.º

2024..., referente ao ano de 2023, no valor de 10.031,73 € (dez mil e trinta e um euros e setenta e três cêntimos).

Os referidos pedidos de revisão oficiosa e reclamação graciosa foram ilegalmente indeferidos.

Ora, a residência é o critério utilizado para determinar o âmbito da sujeição do imposto, conforme previsto no artigo 15.º do Código do IRS. Ou seja, se o sujeito passivo for residente fiscal em Portugal, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, nos termos do princípio da tributação universal dos rendimentos.

Nos termos do artigo 16.º do Código do IRS, é residente em território português a pessoa que, no ano a que respeitam os rendimentos, haja nele permanecido mais de 183 (cento e oitenta e três) dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 (doze) meses com início ou fim no ano em causa. Ou, se permanecer por menos tempo, aí disponha, num qualquer dia do mesmo período, de habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

O Requerente trabalhava em França, nos anos de 2022 e 2023, pelo que não permaneceu mais de 183 (cento e oitenta e três) dias em Portugal em nenhum desses períodos.

Acresce que também não permaneceu em Portugal por menos tempo, nem dispunha de habitação em condições que fizessem supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, dado que, nesses anos, trabalhava em França, tendo passado mais dias como tripulante de navio em alto mar do que em terra.

Nesses anos, a única relação ou elemento de conexão que o Requerente teve com Portugal era a família que aqui residia. Quando se deslocava a Portugal, em fins-de-semana, férias, períodos de descanso e Natal, o objetivo era apenas estar com a família.

Era em França que se encontrava o centro da vida profissional e interesses económicos, não relevando a residência fiscal da sua mulher B... .

Pelo que deve ser declarada a ilegalidade dos atos impugnados, que devem ser anulados, com restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

B. Requerida

Nas declarações submetidas relativamente aos anos de 2022 e 2023, o Requerente declarou o estado civil de “unido de facto” com B... e declarou ser residente fiscal em Portugal.

Contudo, preencheu o Anexo J, no qual declarou os rendimentos de trabalho dependente em França, bem como o imposto pago no estrangeiro. Nas informações complementares declarou ter permanecido no país do exercício do emprego por um período superior a 183 (cento e oitenta e três) dias.

Uma vez que foi o Requerente que declarou ser residente fiscal em Portugal nos anos de 2022 e 2023 nas declarações de rendimentos submetidas, mas pretende ser tributado como não residente fiscal em território português, é ao mesmo que compete o ónus da prova do alegado, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

Ora, o Requerente alega que era residente em França, aí residindo e trabalhado. Contudo, não exibiu qualquer certificado de residência fiscal emitida pela autoridade fiscal francesa a atestar que o mesmo era residente fiscal em França nesses anos, ao abrigo da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e França.

Na verdade, o Requerente apresentou liquidações de imposto francesas, relativas aos anos em causa, nas quais consta que o Requerente foi tributado em França como não residente. Nessas liquidações constam, aliás, a morada portuguesa do Requerente.

A existência de uma acomodação no navio em que o Requerente exercia a sua atividade profissional não contém em si os elementos necessários à fixação da sua residência habitual no mesmo, pois trata-se de uma local transitório, utilizado para exercício da sua profissão, não existindo, assim, qualquer vínculo pessoal, familiar, social ou patrimonial.

Acresce que a ausência de habitação permanente em França, arrendada ou própria, indica que o Requerente, apesar de trabalhar a maior parte do ano em alto mar, manteve a sua residência habitual, local onde manteve o seu agregado familiar, os seus vínculos familiares e ao qual regressava nos fins-de-semana, nas férias e noutros períodos de descanso.

Na verdade, a habitação do Requerente e do seu agregado familiar em Portugal não tem de ser necessariamente uma habitação própria ou arrendada para esse efeito, podendo ser uma habitação utilizada a qualquer outro título.

Nem é irrelevante o facto de o Requerente ter declarado às autoridades francesas que era residente fiscal em Portugal e de não ter atualizado o estatuto de residência fiscal junto da AT.

Por fim, o Requerente pretende, deste modo, obter uma situação de dupla não residência, pois não foi considerado residente fiscal em França, dado que foi lá tributado como não residente, e pretende também ser considerado não residente em Portugal.

Pelo que se conclui que se verificam as condições previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, devendo o Requerente ser considerado, nos anos de 2022 e 2023, residente fiscal em Portugal, não tendo feito prova suficiente do contrário.

E, sendo residente em Portugal, então o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos do Requerente, incluindo os obtidos no estrangeiro, em conformidade com o disposto no artigo 15.º, n.º 1 do Código do IRS.

Face ao exposto, devem ser mantidos os atos de liquidação de IRS impugnados, bem como os despachos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa e reclamação graciosa em causa.

III. SANEAMENTO

O presente Tribunal Arbitral é competente, foi regularmente constituído e o pedido é tempestivo, tendo sido paga a taxa de arbitragem, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º, 5.º, n.ºs 1 e 2, 6.º, n.º 1, 10.º, n.º 1, alínea a), 11.º e 12.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Ambas as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, têm legitimidade e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 10.º, n.º 2 e 29.º do RJAT.

Não foi alegada qualquer matéria de exceção e o processo não enferma de nulidades.

Não há qualquer obstáculo à apreciação da causa. Tudo visto, cumpre apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

- (i) Nos anos de 2022 e 2023, o Requerente A... era “unido de facto” com B..., tendo domicílio fiscal cadastrado na Rua ..., ..., ..., ...-... Vila do Conde.
- (ii) Nos anos de 2022 e 2023, o Requerente exerceu a atividade profissional de marinheiro, como tripulante de navio de pavilhão francês, em águas francesas, da sociedade C..., com sede em França.
- (iii) Nos anos de 2022 e 2023, o Requerente esteve em Portugal por períodos inferiores a 183 (cento e oitenta e três) dias, não tendo auferido aqui rendimentos.

- (iv) Em 2022, o Requerente esteve embarcado e prestou os seguintes serviços, conforme declaração do Ministère de la Mer francês, que menciona a morada portuguesa:

00	MEABAN	BA2022N1	288920	SPR2657	PL PATRON	13	01/01/2022	31/01/2022	01	00	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N2	288920	SPR2657	PL PATRON	13	01/02/2022	28/02/2022	01	00	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N3	288920	SPR2657	PL PATRON	13	01/03/2022	31/03/2022	01	00	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N4	288920	SPR2657	PL PATRON	13	01/04/2022	30/04/2022	01	00	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N5	288920	SPR2657	PL PATRON	13	01/05/2022	11/05/2022	00	11	1	Indéterminé
57	MEABAN	BA2022N5	288920	SPR2657	PL	13	12/05/2022	29/05/2022	00	18	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N5	288920	SPR2657	PL SECOND CAPITAINE	10	30/05/2022	31/05/2022	00	01	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N5	288920	SPR2657	PL SECOND CAPITAINE	10	01/06/2022	30/06/2022	01	00	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N6	288920	SPR2657	PL SECOND CAPITAINE	10	01/07/2022	31/07/2022	01	00	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N7	288920	SPR2657	PL SECOND CAPITAINE	10	01/08/2022	05/08/2022	00	05	1	Indéterminé
57	MEABAN	BA2022N7	288920	SPR2657	PL	10	06/08/2022	16/08/2022	00	11	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N7	288920	SPR2657	PL SECOND CAPITAINE	10	17/08/2022	31/08/2022	00	14	1	Indéterminé
00	MEABAN	BA2022N8	288920	SPR2657	PL SECOND CAPITAINE	10	01/09/2022	15/09/2022	00	15	1	Indéterminé
15	DSN Repos/Congé estimé			SPR2657			2022			2	10,99	
57	MEABAN	BA2022N8	288920	SPR2657	PL	10	16/09/2022	30/09/2022	00	15	1	Indéterminé
57	MEABAN	BA2022N9	288920	SPR2657	PL	10	01/10/2022	03/10/2022	00	03	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2022N10	185147	SPR4857	PL PATRON	13	07/11/2022	30/11/2022	00	24	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2022N11	185147	SPR4857	PL PATRON	13	01/12/2022	31/12/2022	01	00	1	Indéterminé
15	DSN Repos/Congé estimé			SPR4857			2022			0	17,05	

- (v) Por referência ao ano de 2022, a sociedade B... SAS emitiu a declaração “Traitments et Salaires payés du 01/01/2022 au 31/12/2022”, mencionando:

Base brute	5 175 €
Revenus imposables	4 224 €
Charges sociales décomptées	1 007 €
Retenue à la source	168 €

- (vi) Por referência ao ano de 2022, a Direction Générale des Finances Publiques francesa, através do respetivo serviço SIP Non Residents, emitiu a declaração “Impôt sur les revenus de 2022”, mencionado a morada do Requerente em Portugal, bem como:

Détail des revenus	Déclar. 1			Total
Salaires.....	35 481			
Déduction 10% ou frais réels.....	- 3 548			
Salaires, pensions, rentes nets.....	31 933			31 933
Revenu brut global.....				31 933
Fraction de revenu non soumis à l'impôt sur le revenu (déclarant 1) (retenue à la source libératoire - article 197 B du CGI)				- 31 933
Revenu imposable				0
Taux moyen (revenu mondial).....				31 933
Application du taux moyen (art.197 A du CGI).....		Taux	1,71%	0
Impôt sur les revenus soumis au taux moyen				0
Impôt total avant crédits d'impôt				0
CREDITS D'IMPOT, IMPUTATIONS	Montant déclaré		Montant retenu	
Retenue à la source des non résidents au taux de 20%.....	4 947		0	- 0
Montant net de votre imposition				0
IMPOT NET				
Total de l'impôt sur le revenu net				0
CALCUL DU SOLDE DE VOTRE IMPOT POUR 2022 :				
IMPOT SUR LE REVENU				
Impôt sur le revenu 2022 dû (53):				0
TOTAL DE VOTRE IMPOSITION NETTE RESTANT A PAYER				0

(vii) Em 2023, o Requerente esteve embarcado e prestou os seguintes serviços, conforme declaração do Ministère de la Mer francês, que menciona a morada portuguesa:

00	LE STIFF	BA2023N0	185147	SPR4857	PL PATRON	13	01/01/2023	31/01/2023	01	00	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N1	185147	SPR4857	PL PATRON	13	01/02/2023	14/02/2023	00	14	1	Indéterminé
67	LE STIFF	BA2023N1	185147	SPR4857	PL	13	15/02/2023	28/02/2023	00	16	1	Indéterminé
57	LE STIFF	BA2023N2	185147	SPR4857	PL	13	01/03/2023	31/03/2023	01	00	1	Indéterminé
57	LE STIFF	BA2023N3	185147	SPR4857	PL	13	01/04/2023	17/04/2023	00	17	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N3	185147	SPR4857	PL PATRON	13	18/04/2023	30/04/2023	00	13	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N4	185147	SPR4857	PL PATRON	13	01/05/2023	31/05/2023	01	00	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N5	185147	SPR4857	PL PATRON	13	01/06/2023	11/06/2023	00	11	1	Indéterminé
57	LE STIFF	BA2023N5	185147	SPR4857	PL	13	12/06/2023	27/06/2023	00	16	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N5	185147	SPR4857	PL PATRON	13	28/06/2023	30/06/2023	00	03	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N6	185147	SPR4857	PL PATRON	13	01/07/2023	31/07/2023	01	00	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N7	185147	SPR4857	PL PATRON	13	01/08/2023	08/08/2023	00	08	1	Indéterminé
57	LE STIFF	BA2023N7	185147	SPR4857	PL	13	09/08/2023	31/08/2023	00	22	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N8	185147	SPR4857	PL PATRON	12	01/09/2023	30/09/2023	01	00	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N9	185147	SPR4857	PL PATRON	12	01/10/2023	31/10/2023	01	00	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N10	185147	SPR4857	PL PATRON	12	01/11/2023	30/11/2023	01	00	1	Indéterminé
00	LE STIFF	BA2023N11	185147	SPR4857	PL PATRON	12	01/12/2023	18/12/2023	00	18	1	Indéterminé
15	Repos/Congé estimé			SPR4857			2023			2	17,81	

(viii) Por referência ao ano de 2023, a sociedade B... SAS emitiu a declaração “Traitments et Salaires payés du 01/01/2023 au 31/12/2023”, mencionando:

Base brute	80 794 €
Revenus imposables	74 081 €
Charges sociales décomptées	6 939 €
Retenue à la source	9 607 €

(ix) Por referência ao ano de 2023, a Direction Générale des Finances Publiques francesa, através do respetivo serviço SIP Non Residents, emitiu a declaração “Impôt sur les revenus de 2023”, mencionado a morada do Requerente em Portugal, bem como:

Détail des revenus	Déclar. 1		Total
Salaires.....	74 081		
Déduction 10% ou frais réels.....	- 7 408		
Salaires, pensions, rentes nets.....	66 673		66 673
Revenu brut global.....			66 673
Fraction de revenu non soumis à l'impôt sur le revenu (déclarant 1) (retenue à la source libératoire - article 197 B du CGI)			- 46 557
Revenu imposable.....			20 116
Application du taux minimum (article 197 A du CGI)			4 023
Impôt sur les revenus soumis au taux minimum.....			
Impôt total avant crédits d'impôt.....		4 023	
CREDITS D'IMPOT, IMPUTATIONS	Montant déclaré	Montant retenu	
Retenue à la source des non résidents au taux de 20%.....	4 023	4 023	- 4 023
Montant net de votre imposition.....			0
IMPOT NET			
Total de l'impôt sur le revenu net.....			0
CALCUL DU SOLDE DE VOTRE IMPOT POUR 2023 :			
IMPOT SUR LE REVENU			
Impôt sur le revenu 2023 dû (53):			0
TOTAL DE VOTRE IMPOSITION NETTE RESTANT A PAYER			0

- (xiv) No seguimento da declaração submetida, a AT procedeu à emissão da liquidação de IRS n.º 2023..., no valor total a pagar de 1.652,75 € (mil seiscientos e cinquenta e dois euros e setenta e cinco cêntimos).
- (xv) Na liquidação emitida pela AT foram consideradas as deduções à coleta, incluindo a “dedução por dupla tributação internacional”.
- (xvi) Em 30-10-2024, o Requerente submeteu a declaração de rendimentos, conforme Modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2023, no estado de “unido de facto” com B..., optando pela tributação conjunta, incluindo 1 (um) dependente, D... .
- (xvii) Na declaração de rendimentos de IRS, referente ao ano de 2023, o Requerente declarou a residência fiscal em território nacional, nos seguintes termos:

8	RESIDÊNCIA FISCAL		
A	RESIDENTES		
	Continente <input type="checkbox"/> 01 <input checked="" type="checkbox"/>	R. A. Açores <input type="checkbox"/> 02	R. A. Madeira <input type="checkbox"/> 03

- (xviii) Na referida declaração, o Requerente não preencheu os campos relativos à não residência, nos seguintes termos:

B	NÃO RESIDENTES		
	Não residente <input type="checkbox"/> 04	Representante - NIF <input type="checkbox"/> 05	País de residência <input type="checkbox"/> 06
	Se reside na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu indique:		
	Pretende a tributação pelo regime geral <input type="checkbox"/> 07	ou opta por um dos regimes abaixo indicados <input type="checkbox"/> 08	
	Opção pelas taxas gerais do art.º 68.º do CIRS - Relativamente aos rendimentos não sujeitos a retenção liberatória - art.º 72.º, n.º 14, do CIRS <input type="checkbox"/> 09		
	Opção pelas regras dos residentes - art.º 17.º-A do CIRS <input type="checkbox"/> 10	Total dos rendimentos obtidos no estrangeiro <input type="checkbox"/> 11	
C	RESIDÊNCIA FISCAL PARCIAL		
	Se durante o ano deteve o estatuto de residente e de não residente, indique o período a que respeita esta declaração		
	Ano	Mês	Dia
	de <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		a	<input type="checkbox"/>

- (xix) No respetivo Anexo J – Rendimentos obtidos no estrangeiro, o Requerente declarou:

4 RENDIMENTOS DE TRABALHO DEPENDENTE (CATEGORIA A)									
A	Código rendim.	País da fonte	Rendimento bruto	Contribuições regimes proteção social	Imposto pago no estrangeiro	Identificação das entidades devedoras de rendimentos com NIF português			
						NIF	Retenção na fonte	Retenção da sobretaxa	
	401	A01	250	74.081,00		9.607,00			
SOMA			74.081,00		9.607,00				

C INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARA A CATEGORIA A							
451	Linha Q4A	País da entidade pagadora	Remunerações privadas - Códigos A01 e A03		Trabalhador fronteiriço (Espanha)	Remunerações públicas - Código A02	
			Dias de permanência no país de exercício do emprego			Caso as funções públicas tenham sido exercidas em Portugal, foi esse o motivo pelo qual se tornou residente em Portugal?	
			≤ 183	> 183		Sim	Não
	401	250	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- (xx) No seguimento da declaração submetida, a AT procedeu à emissão da liquidação de IRS n.º 2024..., no valor total a pagar de 10.031,73 € (dez mil e trinta e um euros e setenta e três cêntimos).
- (xxi) Na liquidação emitida pela AT foram consideradas as deduções à coleta, incluindo a “dedução por dupla tributação internacional”.
- (xxii) Em 08-01-2025, discordando das liquidações emitidas pela AT, o Requerente apresentou, via Portal das Finanças, pedido de revisão oficiosa da liquidação de IRS de 2022 e pedido de reclamação graciosa da liquidação de IRS de 2023.
- (xxiii) O processo de revisão oficiosa foi autuado sob o n.º ...2025... e o processo de reclamação graciosa foi autuado sob o n.º ...2025... .
- (xxiv) O Requerente foi notificado para exercício do direito de audição prévia, ao abrigo do princípio da participação, em ambos os processos, não tendo apresentado resposta.
- (xxv) Em 15-04-2025, foram emitidos despachos de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa e reclamação graciosa, que foram notificados.

B. Factos não provados

- (i) Nos anos de 2022 e 2023, o Requerente dispunha de habitação em Portugal em condições que fizessem supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

Não se verificaram outros factos com relevância para a decisão da causa que não tenham sido considerados provados.

C. Motivação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada, em função da prova produzida nos autos e da sua relevância jurídica, nos termos do artigo 123.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do CPC, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a), c) e e) do RJAT.

Constitui um princípio do processo arbitral a “livre apreciação dos factos”, de acordo com “as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros”, manifestando o princípio da “livre apreciação da prova”, conforme disposto nos artigos 16.º, alínea e) e 19.º, n.º 1 do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal Arbitral baseia a sua convicção, em relação aos factos alegados, nos meios de prova constantes no processo, atendendo à sua experiência e conhecimento, ao abrigo do artigo 607.º, n.º 5 do CPC e regras gerais do CC.

Somente quando a força probatória de certos meios de prova se encontra determinada na legislação é que a livre apreciação não domina na motivação subjacente à matéria de facto.

Em concreto, tendo em consideração os respetivos ónus de alegação e de prova, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na prova produzida nos autos, incluindo os documentos e o processo administrativo juntos pelas Partes, bem como o eventual acordo manifestado quanto a factos alegados nos articulados, nos termos legais.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A. Objeto

Considerando as posições assumidas pelas Partes e vertidas nos respetivos articulados, cabe ao Tribunal Arbitral, atendendo à matéria de facto provada e ao direito aplicável, apreciar e decidir sobre a legalidade dos atos tributários impugnados nos presentes autos, designadamente quanto às liquidações de IRS e o estatuto de residência fiscal do Requerente.

B. Apreciação

Atendendo ao objeto dos autos, importa proceder a um breve enquadramento do regime jurídico e fiscal aplicável em sede de IRS e do estatuto de residência fiscal.

Nos termos do artigo 1.º do Código do IRS, o imposto incide objetivamente sobre o valor anual dos rendimentos das categorias previstas, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos. Os rendimentos, incluindo os rendimentos do trabalho dependente e rendimentos profissionais, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.

Por força do artigo 3.º, n.º 1 do Código do IRS, o imposto incide subjetivamente sobre as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação em IRS é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite, nos termos do artigo 3.º, n.º 8 do Código do IRS.

Para o efeito, considera-se “residente” em território português a pessoa que, no ano a que respeitam os rendimentos, haja nele permanecido mais de 183 (cento e oitenta e três) dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 (doze) meses com início ou fim no ano em causa, nos termos do artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.

Considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo, atento o disposto no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS.

Em alternativa, também se considera “residente” a pessoa que, no ano a que respeitam os rendimentos, tendo permanecido em território português por menos tempo, disponha de “habitação” em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como “residência habitual”, conforme artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS.

A residência fiscal é aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado, o qual pode incluir dependentes, nos termos dos artigos 13.º, n.ºs 4 e 5 e 16.º, n.º 5 do Código do IRS.

Caso o sujeito passivo seja “residente” em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território, conforme artigo 15.º, n.º 1 do Código do IRS.

Tratando-se de “não residente”, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português, ao abrigo do artigo 15.º, n.º 2 do Código do IRS.

Para o efeito, o sujeito passivo deve apresentar, anualmente, uma declaração, conforme Modelo 3 de IRS, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária, nos termos dos artigos 57.º, n.º 1 e 60.º do Código do IRS.

O rendimento coletável de IRS apura-se em harmonia com as regras estabelecidas no Código do IRS e com as regras relativas a benefícios fiscais a que o sujeito passivo tenha direito, com

base na declaração anual de rendimentos apresentada em prazo legal, nos termos do artigo 65.º, n.º 1 do Código do IRS.

A liquidação do IRS compete à Autoridade Tributária e Aduaneira, com base na declaração apresentada, conforme artigos 75.º, 76.º, n.º 1, alínea a) e 77.º do Código do IRS.

À coleta são efetuadas as deduções, incluindo, por exemplo, as deduções por dupla tributação internacional, nos termos dos artigos 78.º, n.º 1, alínea j) e 81.º do Código do IRS.

Nos termos do artigo 16.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e França, os “salários” e outras 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. Não obstante, as remunerações de um emprego exercido a bordo de um navio no tráfego internacional podem ser tributadas no Estado Contratante em que estiver situada a direção efetiva da empresa.

Para efeitos da Convenção entre Portugal e França, a expressão “residente de um Estado Contratante” significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado Contratante, esteja aí sujeita a imposto devido ao seu “domicílio” ou à sua “residência”. Sem prejuízo, se a pessoa for residente em ambos os Estados Contratantes, considera-se residente do Estado Contratante em que tenha a sua “habitação permanente” ou com o qual sejam mais estreitas as suas “relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais)”, nos termos do artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, alínea a) da Convenção.

Quanto à morada, a comunicação do “domicílio” do sujeito passivo à AT é obrigatória, nos termos do artigo 19.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Por isso, também a alteração do estatuto de residência de um sujeito passivo (por exemplo, de residente para não residente) deve ser comunicada à AT, no prazo de 60 (sessenta) dias.

Para o efeito, a morada do “domicílio fiscal” cadastrado junto da AT deve corresponder ao local da “residência habitual”, sendo ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada, nos termos do artigo 19.º, n.ºs 1, alínea a), 4 e 5 da LGT e do artigo 43.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”).

Em face do enquadramento legal exposto, analisemos agora a aplicação do direito *in casu*, atendendo ao ónus de alegação e ao correspondente ónus de prova das partes.

O Requerente não comunicou à AT a alteração do domicílio fiscal para o estrangeiro. A morada do domicílio fiscal (i.e. Rua ..., ..., ...-... Vila do Conde), que deve corresponder à “residência habitual”, manteve-se inalterada desde 28-02-2018.

Não obstante, é amplamente reconhecido na jurisprudência tributária que os conceitos de “domicílio fiscal” e “residência fiscal”, embora as moradas possam casuisticamente coincidir, não significam o mesmo. Com efeito, a manutenção do “domicílio fiscal” em território nacional não significa automaticamente que a “residência fiscal” também se situe aqui.

Conforme resulta da decisão arbitral de 13-01-2026, no processo 460/2025-T, acessível em www.caad.pt, “Os conceitos de domicílio fiscal (previsto no artigo 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS, não se confundem.”

Também a decisão arbitral de 13-07-2022, no processo n.º 36/2022-T, acessível em www.caad.pt, refere que “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. 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.”

No mesmo sentido, a decisão arbitral de 05-01-2026, no processo n.º 416/2025-T, acessível em www.caad.pt, menciona que “As noções de “residência fiscal” e de “domicílio fiscal” são diferentes, pois que, enquanto o conceito de residência releva para efeitos de aplicação de normas tributárias materiais e substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, a questão do domicílio fiscal projeta-se em consequências processuais. O não cumprimento do dever de comunicação previsto no artigo 19.º, n.º 3 da LGT, não tem necessário e definitivo impacto em termos de tributação.”

Com efeito, caberá averiguar se, independentemente da morada do “domicílio fiscal”, o Requerente deve ser ou não considerado como “não residente” em Portugal naqueles anos.

Conforme mencionado na decisão arbitral de 13-07-2022, no processo n.º 36/2022-T, acessível em www.caad.pt, “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.”

No mesmo sentido, a decisão arbitral de 12-12-2023, no processo n.º 217/2023-T, acessível em www.caad.pt, “O conceito de “não residente” terá de ser determinado *a contrario*, devendo considerar-se como tal quem não se encontre em qualquer das situações previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS. A conclusão de que alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.”

Sem prejuízo, nos termos do artigo 75.º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos legalmente previstos.

Tendo o Requerente declarado, nas respetivas declarações anuais, o estatuto de residente fiscal em território nacional, a alegação no presente processo de que, afinal, não foi residente fiscal em Portugal, nos anos de 2022 e 2023, deve ser probatoriamente demonstrada.

Nos termos do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Compulsados os autos, verifica-se que a prova documental junta pelo Requerente (incluindo, designadamente, a declaração emitida pelo Ministère de la Mer, conjuntamente com as declarações emitidas pela entidade empregadora) permite provar a factualidade alegada de que o mesmo trabalhou e exerceu a sua atividade profissional em França, durante os anos de 2022 e 2023, ao serviço da sociedade B... SAS.

Essa prova documental junta, acrescida das informações complementares prestadas pelo Requerente nas respetivas declarações anuais, no sentido de que permaneceu em França por períodos superiores a 183 (cento e oitenta e três) dias nesses anos, permitem, ainda, comprovar a factualidade alegada de que esteve em Portugal por períodos inferiores.

Com efeito, não será aplicável o critério de residência fiscal previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS, na medida em que não é cumprido o requisito temporal previsto.

Contudo, trabalhar no estrangeiro e estar ausente de Portugal por períodos superiores a 183 (cento e oitenta e três) dias nesses anos também não significa automaticamente que seja residente em França ou que não possa ser considerado residente fiscal em Portugal.

De facto, se tiver permanecido por menos tempo, mas dispor, num qualquer dia dos períodos de referência, de habitação em condições que faça supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, o Requerente pode ser considerado residente fiscal em Portugal, dependendo da prova produzida.

Conforme referido na decisão arbitral de 05-06-2023, no processo n.º 74/2023-T, acessível em www.caad.pt, “O artigo 16.º do CIRS não faz referência aos elementos probatórios necessários para aferir da verificação da qualidade de residente, devendo para o efeito analisar-se a situação

concreta do contribuinte, a qual pode ser demonstrada pelos meios disponíveis e que possam suportar, com um elevado grau de certeza, a convicção de que não se encontram preenchidos nenhum dos critérios de residência legalmente previstos.”

Sendo que, como resulta do acórdão do TCAN de 02-06-2005, no processo n.º 00119/04, acessível em www.dgsi.pt, “Existindo dúvidas sobre se um cidadão, no ano a que respeitam os rendimentos, haja permanecido em Portugal mais de 183 dias, seguidos ou interpolados ou, tendo permanecido por menos tempo, aí disponha, em 31 de dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, essas dúvidas têm de ser valoradas a favor do contribuinte e não da Administração Tributária”.

Ora, parte da prova documental junta pelo Requerente (incluindo, designadamente, a declaração emitida pelo Ministère de la Mer e as declarações emitidas pelo SIP Non Residents da Direction Générale des Finances Publiques) refere expressamente a morada do Requerente em Portugal, que corresponde à morada do “domicílio fiscal” cadastrado junto da AT. Na verdade, o Requerente foi tributado em França, nesses mesmos anos, como “não residente”.

Por sua vez, conforme acima referido, as declarações anuais de rendimentos apresentadas pelo Requerente, relativamente aos anos de 2022 e 2023, mencionam o estatuto de residência fiscal em Portugal, que assim o próprio selecionou aquando do preenchimento das mesmas.

Como exposto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS, ainda que o Requerente não permaneça em Portugal por período superior a 183 (cento e oitenta e três) dias, mas por período inferior, será considerado “residente” se dispor de “habitação” em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como “residência habitual”.

Assim, para não ser considerado “residente” em Portugal, teria de provar, atento o ónus da prova, o estatuto de não residência fiscal em Portugal, comprovando que era residente fiscal em França e/ou que, não tendo permanecido em Portugal, não dispunha de “habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”.

Conforme decisão arbitral de 24-09-2024, no processo n.º 411/2024-T, acessível em www.caad.pt, “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 o 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. (...) 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. (...) 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. Desse modo, atento o não preenchimento de um dos requisitos e sendo cumulativos, afasta a necessidade de verificação do cumprimento dos restantes. Não deixa de se referir que, no tocante a este segundo elemento de conexão, não se apurou que o Requerente intencionasse a utilização de uma casa em Portugal para residência e, muito menos, que existissem condições que fizessem supor a intenção de que tal habitação seria mantida e ocupada como residência habitual.”

Não obstante a morada do “domicílio fiscal” do Requerente, que será partilhada com B... e D..., que compõem o agregado familiar, não resulta dos presentes autos qualquer prova

suficientemente produzida – pelo Requerente ou pela AT, que, aliás, invoca o artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS para indeferimento do pedido de revisão oficiosa e do pedido de reclamação graciosa deduzido pelo Requerente –, que permita concluir que o Requerente dispõe de “habitação” em condições que façam supor a “intenção atual” de a “manter e ocupar” como “residência habitual” em Portugal.

Contrariamente ao invocado pela AT, a prova de residência fiscal no estrangeiro não tem de ser efetuada através de certificado oficial emitido pela Autoridade Tributária francesa. Em qualquer caso, afigura-se que esse documento não poderia ser emitido, na medida em que, nos termos das declarações do SIP Non Residents da Direction Générale des Finances Publiques, que foram juntas aos autos, o Requerente foi tributado como “não residente” em França.

Não obstante, conforme decisão arbitral de 14-01-2026, no processo n.º 492/2025-T, “O Requerente pode provar a sua não residência fiscal através de qualquer meio e não apenas através de certificados de residência fiscal emitidos por Autoridades Fiscais estrangeiras.”

No mesmo sentido, a decisão arbitral de 13-07-2022, no processo n.º 36/2022-T, “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.”

De resto, o Requerente alega que apenas passa em Portugal, nomeadamente, “fins de semana, férias, períodos de descanso e Natal” com a família. E que está em França na maioria do tempo, a residir e a trabalhar, enquanto “centro dos seus interesses económicos”.

Ora, o centro da vida e dos interesses vitais do Requerente não se define exclusivamente em função dos “interesses económicos”. Contudo, os “interesses pessoais” do contexto pessoal, familiar e social da vida do sujeito passivo não são necessariamente prevaletentes face aos “interesses económicos” alegados pelo Requerente.

Como consta na decisão arbitral de 12-12-2023, no processo n.º 217/2023-T, acessível em www.caad.pt, “o Requerente provou que desde o ano de 2008 estava ao serviço de uma empresa com sede em França e, no âmbito do contrato de trabalho celebrado, é tripulante em navios de pavilhão francês ao serviço da empresa com sede em França. Atendendo a que, no contexto da profissão exercida, passou mais dias como tripulante do navio em alto mar do que em terra e durante os anos em análise a entidade patronal procedeu à retenção de imposto sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe pagou. Procede, pois, o pedido de decisão arbitral.”

No mesmo sentido, a decisão arbitral de 13-01-2026, no processo n.º 460/2025-T, acessível em www.caad.pt, referindo que “da prova apresentada pelo Requerente, não se permite concluir que o mesmo tenha permanecido em Portugal mais de 183 dias seguidos ou interpolados em nenhum dos anos de 2017, 2021 e 2022, nem dispunha em Portugal do centro da sua vida vital, tendo antes permanecido mais tempo embarcado num navio ao serviço da entidade patronal francesa. Não podendo assim ser considerado residente em Portugal, à luz da disposição contida no n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, alíneas a) e b) do CIRS, tendo assim que proceder o pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes.”

Também a decisão arbitral de 14-01-2026, no processo n.º 492/2025-T, acessível em www.caad.pt, expõe que “É certo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, é sobre o Requerente que impende o ónus de provar os factos que alega, i.e. a não residência fiscal em Portugal nos anos de 2021, 2022 e 2023. Resulta, pois, provado que no ano de 2021, o Requerente permaneceu, ao longo de 196 dias, a bordo do navio (...). Verificando-se, assim, impossível que o Requerente tenha permanecido em Portugal por mais de 183 dias, pelo que, consequentemente, não se encontra preenchido o primeiro critério legal de residência, previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do CIRS. (...) Por um lado, a AT limita-se a invocar genericamente que o Requerente “(...) tem o seu agregado familiar em Portugal, e é á sua residência familiar que regressa nos períodos de descanso e de férias, ou seja, quando não se encontra a trabalhar em alto mar, sendo o local onde mantém os seus laços familiares, conclui-se que dispõe de habitação permanente em Portugal com intenção atual de a manter e ocupar

como residência habitual, pois quando não está a trabalhar está a residir com a sua família em Portugal. E a sua habitação permanente e residência habitual está localizada no imóvel pertencente à cónjuge, sito (...) em Vila do Conde, na qual também fixou o seu domicílio fiscal. Porém, a AT não prova os elementos de facto que preencham o requisito da intenção de manter e ocupar esse imóvel como residência habitual. Pelo que, não cumpriu, pois, a AT o ónus de prova que recai sobre ela. Por outro lado, conforme tem sido entendido pela jurisprudência do STA, nomeadamente do Acórdão proferido no processo n.º 0876/10 (de 24/02/2011): “(...) como explica MANUEL FAUSTINO em «Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português» (CTF, n.º 424, p. 124), o referido critério legal «exige a reunião do “corpus” e do “animus”. (...) um “corpus”, constituído por um local de residência, associado a um “animus”, que consiste na “intenção” de a manter e ocupar como residência habitual (...)», pelo que, prossegue o citado autor (op. cit.. p. 125) «(...) 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, dispondo aqui de uma habitação que poderão vir a ocupar como sua residência habitual quando, em definitivo, regressarem a Portugal, apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas. Não parece, pois, lícito considerar que um emigrante é residente em território português pelo simples facto de ele, em 31 de dezembro de cada ano, dispor em Portugal de uma casa de habitação, retirando daí, e da sua condição de emigrante – a intenção “de a vir a ocupar” como sua residência habitual. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente (...)» (...) Ou seja, relativamente ao requisito da intenção sempre se dirá que o Requerente, pelo menos, nos anos de 2021, 2022 e 2023 (ora em litígio), demonstrou que permaneceu fora de Portugal por longos períodos de tempo (sempre superiores a 183 dias). Razão pela qual, por exemplo, no ano de 2021, é extremamente difícil alegar que existia essa “intenção imediatista” (para o presente) quando o Requerente permaneceu fora de Portugal nos anos seguintes. O mesmo se dirá quanto aos restantes anos. Termos em que, também, com base neste critério não pode o Requerente ser considerado residente fiscal em Portugal.”

Acresce que, como referido na decisão arbitral de 17-12-2025, no processo n.º 542/2025-T, acessível em www.caad.pt, “Quanto à al. b) n.º 1 do art. 16.º do CIRS, tendo presente a regra do ónus da prova atrás referida, cabia à AT demonstrar que o Requerente dispunha, num qualquer dia de 2018, 2020, 2021 e 2022, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual. Aqui, a AT não demonstrou que nestes exercícios o Requerente foi titular, a qualquer título, de uma habitação em Portugal. A AT limita-se a alegar que a habitação do requerente não tem de ser uma habitação adquirida ou arrendada podendo ser utilizada a qualquer outro título. Sucede que, nesta parte, a AT limita-se a fazer estas considerações sem alegar, nem demonstrar qual seria a habitação do Requerente. Mais, a mera disposição de uma habitação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal, sendo necessário também demonstrar que existem condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual. Assim, a AT teria, em primeiro lugar, de demonstrar que o Requerente tinha uma residência habitual, o que não ocorreu. Em segundo lugar, a AT teria de demonstrar que a intenção de ocupar a habitação como residência habitual era “atual”. (...) Por fim, era necessário também demonstrar que existiam “condições que façam supor” a intenção de a ocupar como residência habitual. Ora, a AT não fez qualquer prova dos factos que atrás se referiu como sendo necessários para considerar o Requerente residente, à luz do previsto no art. 16.º, n.º 1, al. b) do CIRS. Assim, resta concluir, que por não se verificarem os pressupostos exigidos pelas al. a) e b), n.º 1 do art. 16.º CIRS, o Requerente em 2018, 2020, 2021 e 202 não pode ser considerado residente em Portugal. (...) Face ao exposto, não existe fundamento legal para o Estado Português tributar os rendimentos obtidos pelo Requerente na França (art.º 15.º, n.º 2 do CIRS).”

Em face desta jurisprudência, a que se adere, conclui-se que a prova produzida pelo Requerente se afigura suficiente para afastar a aplicação dos critérios previstos no artigo 16.º, n.º 1, alíneas a) e b) do Código do IRS, não tendo a AT demonstrado, na parte que lhe competia, atenta a distribuição do ónus da prova dos factos alegados, nomeadamente os factos constitutivos do direito a tributar, em razão da alegada residência fiscal.

Neste âmbito irreleva ainda, nomeadamente, o facto de o Requerente ter sido tributado em França como “não residente”, dado que o que cumpre apreciar aqui é se, face à lei interna portuguesa, o Requerente era ou não residente fiscal em território português naqueles anos.

Conforme acórdão do TCAN de 11-01-2024, no processo n.º 744/08.9 BELRS, acessível em www.dgsi.pt, “tal argumento não é de chamar aqui à colação, porquanto não foi acionado qualquer instrumento de direito convencional que exija tal pressuposto. Até poderíamos, em abstrato, estar perante uma situação de dupla não residência (que não de dupla não tributação), que não cumpre aqui aferir. O que é certa é a prova de não permanência em território nacional por mais de 183 dias e essa foi, de forma que consideramos inequívoca, feita. Ou seja, o que nesta sede cumpre apreciar é se, face à lei interna, o Impugnante era ou não residente fiscal em território português. E, face ao exposto, conclui-se que não era residente fiscal em Portugal.”

Com efeito, considerando as posições manifestadas pelas Partes, bem como o direito aplicável e a prova produzida nos autos, afigura-se que o Requerente não deve ser considerado residente fiscal em Portugal, pelo que os atos impugnados padecem de ilegalidade, devendo ser anulados, nos termos legais.

Como consequência da anulação das liquidações, o Requerente tem direito a ser reembolsado do imposto pago em excesso, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c) e 100.º da LGT.

VI. DECISÃO

Face ao exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade e anulando os atos impugnados, bem como condenando a Requerida ao reembolso do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais.
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, nos termos legais.

VII. VALOR

Fixa-se o valor do processo em 11.684,48 €, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de maio de 2026

A Árbitra

Dra. Adelaide Moura