

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 524/2025-T

Tema: Residência Fiscal, domicílio fiscal e ónus da prova.

SUMÁRIO:

I. A qualificação como residente para efeitos fiscais em Portugal é determinada pela correta subsunção nos critérios constantes do artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”).

II. Os conceitos de “residência fiscal” e de “domicílio fiscal” são diferentes, na medida em que, 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, o de domicílio fiscal projeta-se em consequências processuais. O não cumprimento do dever de comunicação previsto no artigo 19.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária (“LGT”), não tem o necessário e definitivo impacto em termos de tributação.

III. A verificação dos requisitos de natureza substantiva para efeitos de determinação da residência fiscal carece de prova suficiente e verificável.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

-A..., contribuinte n.º ..., casado, domiciliado fiscalmente na Rua ..., n.º ..., ...º, Vila do Conde apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa apresentado em 12 de dezembro de 2024 e, mediatamente, das seguintes liquidações de IRS (que constituem o objeto do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025...):

- n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, da qual resultou um valor a pagar de € 8 887,05;

- n.º 2022 ..., respeitante ao ano de 2018, da qual resultou um valor a pagar de € 4 099,74;

- n.º 2023..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de € 2 405,91; e

- n.º 2024..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 5 026,45.

- O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 28 de maio de 2025 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, no dia 29 de maio de 2025, e automaticamente notificado à AT.

- O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, em 17 de julho de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e do artigo 4.º-C do Código Deontológico do CAAD.

- Em 30 de setembro de 2025, a Requerida apresentou resposta, na qual defendeu que o Requerente nos exercícios aqui em causa era residente fiscal em Portugal, e pugna, assim, pela manutenção na ordem jurídica dos atos objeto desta ação arbitral.

- O Tribunal Arbitral determinou, por despacho de 11 de janeiro de 2026, ao abrigo do princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas (artigo 16.º, alínea c), do RJAT), a dispensa da reunião a que o artigo 18.º do RJAT alude. Declarou, ainda, a desnecessidade de alegações, na medida em que considerou que as questões estão suficientemente debatidas nas peças processuais apresentadas pelas partes - artigo 113.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

II. SANEAMENTO

O Requerente identifica no pedido de pronúncia (arbitral) que a ação arbitral também se dirige à liquidação n.º 2022 ... de IRS do exercício de 2017, em função do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, apresentado em 12 de dezembro de 2024.

Sucedo que, o referido pedido de revisão, relativamente ao IRS de 2017, incidiu sobre a liquidação n.º 2021... (como consta do PA).

O Tribunal Arbitral determinou, por despacho de 23 de abril de 2026, que o Requerente se pronunciasse quanto ao facto de no pedido de pronúncia arbitral descrever como objeto mediato a liquidação n.º 2022..., quando o pedido de revisão, relativamente ao IRS de 2017, incidiu sobre a liquidação n.º 2021... (como consta do PA).

O Requerente concluiu, por requerimento apresentado em 4 de maio de 2026, que uma das liquidações sobre a qual incide esta ação arbitral é a n.º 2021..., como consta do PA, e, em segundo lugar, a identificação da liquidação constituiu um lapso de escrita.

Já a Requerida informou, por requerimento de 19 de maio de 2026, que:

(...)

iv) O procedimento de recurso hierárquico n.º...2022..., que correu termos na DF Porto – DJAC, interposto na sequência do deferimento parcial do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2022..., tinha como recorrente B..., NIF... e como objeto a liquidação de IRS de 2017 n.º...;

v) Neste RH foi proferido despacho de deferimento parcial em 12/12/2022, data do trânsito em julgado administrativo, tendo sido, em cumprimento da decisão proferida no mesmo, recolhido documento de correção que originou a liquidação n.º 2022....

Isto é, sustenta que não há identidade entre B... e o Requerente (A...).

Cumpra apreciar.

O Tribunal Arbitral entende tratar-se de um mero lapso, pois resulta do próprio contexto do pedido de pronúncia arbitral a identificação do pedido de revisão oficiosa n.º ...2025... e da liquidação de IRS do ano 2017 objeto deste – n.º 2021

O erro de escrita legitima, assim, a sua retificação – artigo 249.º do Código Civil.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é, assim, materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente trabalhou como marinheiro nos exercícios de 2017, 2018, 2021 e 2022;

(PA)

- b) A AT liquidou IRS relativamente ao ano de 2017, através da liquidação n.º 2021..., na qual se inscreveram os rendimentos obtidos em França;

(PA)

- c) O Requerente inscreveu nas declarações Modelo 3 de IRS de 2018, 2021 e 2022 que era residente fiscal em Portugal;

(PA)

- d) O Requerente em todas as declarações de IRS apresentadas beneficiou de deduções dos encargos com imóveis destinados a habitação própria e permanente, nos termos do disposto na alínea e), do n.º 1, do artigo 78.º do CIRS;

(PA)

- e) O domicílio fiscal do Requerente encontrava-se nos anos de 2017, 2018, 2021 e 2022 na Rua..., ..., ..., ...-... Vila do Conde;

(Facto não controvertido)

- f) O Requerente alterou o seu domicílio fiscal para uma morada sita em França no dia 23 de setembro de 2024;

(PA)

- g) O Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa respeitante à liquidação de 2017 no dia 8 de junho de 2022;

(PA)

- h) O pedido de Revisão Oficiosa referido na alínea anterior tramitou com o n.º ...2022...;

(PA)

- i) O pedido de Revisão Oficiosa foi indeferido com a seguinte fundamentação:

5.

(...)

Quanto à Dupla Tributação Internacional:

- De conformidade com o estatuído no n.º 1 do artigo 16.º da CDT, entre Portugal e França, “...os salários, ordenados e outras remunerações similares obtidos de um emprego por 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”;

- Daqui resulta que a competência tributária é cumulativa, o que significa que ambos os Estados possuem poder de tributação, cabendo a eliminação da dupla tributação internacional assim gerada ao Estado da residência – Portugal, mediante a dedução do imposto suportado em França, ao abrigo do disposto no artigo 24.º da CDT e artigo 81.º do CIRS;

-Refere o artigo 81.º do CIRS o seguinte:

“1 – Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro, incluindo os previstos no artigo 72.º, têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, dedutível até ao limite das taxas especiais aplicáveis e, nos casos de englobamento, até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponde à menor das seguintes importâncias (Redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março):

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro (Redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março);

b) Fração da coleta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código (Redação da Lei n.º 2/2020, de 31 de março).

- Nesta consequência, e por não se ter verificado a entrega da declaração modelo 3 de IRS/2017, por parte do requerente, a administração fiscal efetuou oficiosamente a liquidação tendo por base os elementos ao seu dispor, nos termos da al. b) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 76.º do CIRS;

Assim, a liquidação 2021 ..., tem por base o montante de rendimentos obtidos pelo requerente em França, no ano de 2017, conforme informação disponibilizada pelo “Sistema Integrado de trocas de Informação” (SITI).

Relativamente ao agregado familiar e deduções à coleta:

- Tendo a liquidação sido emitida pelas regras do n.º 3 do artigo 76.º do CIRS, não existe erro dos serviços, como acima referido, que no caso, o requerente deveria ter deduzido a reclamação graciosa dentro do prazo previsto, no artigo 70.º e 102.º do CPPT;

- Os n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, têm como requisitos apenas a revisão da matéria tributável, injustiça grave e ausência de comportamento negligente do requerente. Neste caso verifica-se que houve comportamento negligente por falta de entrega da declaração modelo 3 a que estava obrigada, nos termos do artigo 57º do CIRS;

- o n.º 6 do artigo 78 da LGT, não se aplica por não existir duplicação da coleta;

(...)

j) O Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa, no dia 12 de dezembro de 2024, das seguintes liquidações:

- n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, da qual resultou um valor a pagar de € 8 887,05;

-
- n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018, da qual resultou um valor a pagar de € 4 099,74;
 - n.º 2023 ..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de € 2 405,91;
 - n.º 2024..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 5 026,45.

(PA)

- k) Não há notícia de que o referido pedido de revisão oficiosa tenha sido decidido até à presente data.

(Facto não controvertido)

- l) Em 28 de maio de 2025, o Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

(Sistema informático do CAAD)

§2 – Factos não provados

- a) Não ficou provado que o Requerente tivesse residência fiscal em França nos anos de 2017, 2018, 2020 e 2021.

Não existem quaisquer outros factos não provados.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada

do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os factos assentes foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com os (documentos) que constam do PA.

Já relativamente ao facto não provado, o Requerente não junta documentação idónea a estabelecer a ligação com o território francês.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – Posições das partes

O Requerente defende que, nos exercícios de 2017, 2018, 2021 e 2022, não deve ser considerado residente fiscal em Portugal, nos termos e com seguintes fundamentos:

- a. O artigo 16.º, alínea b), do CIRS prevê três requisitos cumulativos: 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;
- b. Não preenche o primeiro requisito, pois tendo a sua residência e contrato de trabalho em França não teve uma permanência, em Portugal, nos sobreditos anos;
- c. Apesar da natureza cumulativa dos requisitos assinala que não dispõe, em Portugal, de habitação em condições que façam supor a obrigação de a manter e ocupar como residência habitual;

- d. Nos exercícios de 2017, 2018, 2021 e 2022 esteve mais dias como tripulante de navio em alto mar do que em terra e, concomitantemente, a entidade patronal procedeu à retenção sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe foram pagos;
- e. Não cumpre, deste modo, com os requisitos previstos no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) e b) do CIRS;
- f. Defende, por isso, a ilegalidade dos atos de liquidação que constituem o objeto mediato do pedido de pronúncia arbitral, a restituição dos valores pagos e a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) no pagamento de juros indemnizatórios.

Já a AT defende, pelo contrário, que a residência fiscal do Requerente se situava em Portugal, nos seguintes termos:

- a. O Requerente só em 23 de setembro de 2024 alterou a sua morada para França, por via de uma alteração do Cartão do Cidadão;
- b. Até à referida data tinha residência na seguinte morada: Rua ..., ...º, Vila do Conde;
- c. Para além do mais, não apresentou: (i) qualquer prova de que o Estado francês o considerasse como residente fiscal, nos anos de 2017, 2018, 2021 e 2022 e (ii) certificado de residência fiscal emitido pela autoridade fiscal francesa que atestasse a sua residência no país;

- d. A morada inscrita nas liquidações francesas situa-se, nos anos aqui em causa, em Portugal;
- e. O Requerente não apresentou qualquer prova de que dispunha de habitação permanente/residência fiscal em França, e.g., o contrato de trabalho. Não cumpriu com o ónus da prova do que alegou – artigo 74.º, n.º 1, da LGT;
- f. Mais, dos elementos de prova juntos aos autos, nunca foi intenção deste ter residência fiscal em França;
- g. Se é verdade que o Requerente não terá permanecido mais de 183 dias em Portugal, o artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do CIRS prevê o critério de “intenção” da residência;
- h. O Requerente manteve, nos anos de 2017, 2018, 2021 e 2022, a residência em Vila do Conde, propriedade do seu cônjuge “C...”, tendo beneficiado em todas as declarações de IRS apresentadas da dedução à coleta de encargos com imóveis para habitação própria e permanente;
- i. Nas declarações Modelo 3 de IRS entregues pelo Requerente foi assinalado o estado civil de “casado”;
- j. A habitação de que dispunha em Vila do Conde constituía o núcleo familiar do Requerente e da sua família, onde se situava esse núcleo (familiar) e onde tem os seus bens;

- k. A existência de uma acomodação num navio no qual o Requerente exerce a sua atividade profissional em alto mar, não contém em si os elementos necessários à fixação da sua residência habitual, trata-se de um local transitório, somente utilizado para o exercício da sua profissão, o seu domicílio profissional, e relativamente ao qual não existe qualquer vínculo pessoal e familiar, social ou patrimonial;
- l. O facto de não ter uma habitação permanente em França arrendada ou adquirida demonstra que o Requerente, apesar de trabalhar a maior parte do ano em alto mar, manteve a sua residência em Portugal, local onde tem os seus vínculos familiares e regressa nos períodos de descanso e de férias;
- m. Apesar de o Requerente pretender obter uma situação de dupla não residência, dado que não foi considerado residente em França (foi tributado como não residente) e também pretende ser considerado não residente em Portugal, existe Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre os países, pelo que se impõe a existência de residência fiscal num dos Estados Contratantes;
- n. A autoridade fiscal francesa não considerou o Requerente residente fiscal em França, pois tributou-o como não residente, bem como procedeu à comunicação à AT dos rendimentos de trabalho dependente obtidos em França, considerando assim que o mesmo foi residente fiscal em Portugal, em conformidade com o disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 8.º, da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011;
- o. Em resumo, o Requerente deve ser considerado residente fiscal em Portugal.

§2– Violação de lei

a) Residência fiscal

O Requerente entende que nos exercícios de 2017, 2018, 2021 e 2022, não era considerado residente fiscal em Portugal e, como tal, as liquidações são ilegais.

Já a Requerida entende que, apesar de o Requerente não ter permanecido em Portugal 183 dias seguidos ou interpolados nos referidos anos, a verdade é que a manutenção de habitação em Portugal, aliada à circunstância de o seu comportamento ser de residente que obtém rendimentos no estrangeiro, conduz à conclusão de que tem uma habitação que pretende manter como residência habitual.

O artigo 15.º do CIRS tinha, em 2017, 2018, 2021 e 2022 a seguinte redação:

1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

(...)

Já o artigo 16.º do CIRS prevê o seguinte:

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) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;

d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.

(...)

4- A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos números 14 e 16.

(...)

A residência constitui um elemento de conexão fundamental para a definição da competência do Estado tributar: 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 não residentes estão sujeitos a IRS unicamente quanto aos rendimentos obtidos em território português (artigo 15.º, n.º 2, do CIRS). Deste modo, os residentes estão sujeitos ao princípio da tributação universal pelo Estado de residência, concretamente todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território. Já na tributação dos não residentes aplica-se o princípio da fonte, somente os rendimentos que se considerem obtidos em território português são aqui tributados.

Importa referir, antes de mais, que o Tribunal Arbitral entende que o conceito de residência fiscal é diferente de domicílio fiscal.

Observa a jurisprudência¹ quanto à referida diferenciação:

¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 17 de setembro de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 00546/10.2BEVIS.

[e] ponto assente que o conceito de residência não se confunde com o conceito de domicílio fiscal, definido no artigo 19º da LGT como local da residência habitual, pois que o conceito de domicílio fiscal não tem em vista determinar a lei tributária aplicável a certa situação, mas tão só fixar territorialmente os serviços (locais e regionais) da administração tributária competentes para lidar com o contribuinte no que se refere à sua situação tributária. (nosso sublinhado)

Tal significa que a residência assume a posição de elemento de conexão de maior relevo no âmbito do direito fiscal internacional, e bem assim no direito fiscal interno, além de que é o factor “residência” que determina quais as normas tributárias aplicáveis - de entre as normas de vários Estados (concorrentes) - e que delimita definitivamente o âmbito da incidência do imposto, demarcando também a extensão das obrigações tributárias dos contribuintes.

Nesta perspetiva, os impostos sobre o rendimento e o capital são, via de regra, desenhados e desenvolvidos a partir de uma dupla conceção ou dicotomia: por um lado, os contribuintes residentes e, por outro, os contribuintes não residentes, cuja diferenciação se faz sentir a respeito, designadamente, das obrigações declarativas, das técnicas de cobrança do imposto e das respetivas taxas aplicáveis.

Já a doutrina² destaca, neste âmbito, o seguinte:

[a] noção de residência ou domicílio para efeitos de delimitação da esfera de incidência das normas tributárias de cada Estado é também distinta da noção de domicílio tributário de direito interno e que é um domicílio especial pelo qual a lei refere a um lugar bem determinado, o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres estabelecidos pelas normas tributárias, localizando o sujeito passivo com vista a fixar a circunscrição territorial em cuja área se situem os serviços de administração competentes para a prática de actos relativos à situação fiscal do contribuinte.

² Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 281.

Deste modo, se o conceito de residência fiscal integra as normas fiscais materiais ou substantivas gizadas para a determinação da existência e extensão do poder de tributar, o de domicílio fiscal determina, por via de regra, a competência com fins processuais. Este corresponde ao local em que o sujeito passivo pode ser contactado para fins processuais.

Consideram-se residentes em território português: (i) aqueles que nele hajam permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa e (ii) aqueles que nele tenham permanecido menos tempo, mas que disponham de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual (artigo 16.º do CIRS).

Vejamos, em particular, o primeiro requisito.

O artigo 16.º, n.º 1, alínea a), do CIRS exige que o sujeito passivo permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim do concreto ano.

Para a determinação do cálculo dos dias de presença em Portugal, o artigo 16.º, n.º 2, do CIRS, prevê que um dia de presença em território português respeita (a qualquer dia) completo ou parcial, que inclua a dormida no referido território.

Para além do mais, o artigo 16.º, n.º 4, do CIRS determina que o sujeito passivo será sempre qualificado como residente até ao último dia de permanência no nosso território, independentemente do número de dias que permanecer no ano da saída.

Já no que tange à “disposição de habitação que faça supor a intenção de a manter e ocupar”: o artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do CIRS, determina que são ainda residentes em Portugal os sujeitos passivos que tendo permanecido por menos tempo de 183 dias, aqui disponham, num qualquer dia do período, de habitação que faça supor a intenção atual de a manter e ocupar. Ou seja, estamos perante um critério alternativo ao previsto na alínea a) do mesmo número e normativo. Se não permanecer mais de 183 dias, poderá ainda ser considerado residente se dispuser aqui de uma habitação nas condições aqui exigidas.

A presente alínea exige uma ligação física menos qualificada, impondo 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.

A jurisprudência³ sustenta quanto ao requisito em análise o seguinte:

A este respeito verificamos, contudo, que o legislador não densifica como deve ser aferida a intenção do indivíduo, não fornecendo, igualmente, critérios a partir dos quais o aplicador do direito deva formar a sua convicção quanto ao que se entende por residência habitual. Na falta de uma definição 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, desta feita, ser reconstituída a partir de elementos objetivos que façam supor, com clareza, a vontade do indivíduo. Nas palavras de ALBERTO XAVIER “[a] intenção de manter e ocupar a habitação como residência habitual, não é objecto de prova directa, antes resulta de condições objectivas que a façam supor.” (Cf. Alberto Xavier, Direito Tributário Internacional, 2.ª Edição Actualizada, Coimbra: Almedina, 2007, p. 286). O referido artigo impõe, assim, a vontade de estar regularmente presente no território nacional, utilizando, para o efeito, uma determinada habitação.

Dispõe a Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação e Estabelecer Regras de Assistência Administrativa Recíproca em Matéria de Impostos sobre o Rendimento [assinada em 14 de janeiro de 1971, com redação alterada pelo Protocolo assinado em 25 de agosto de 2016, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 58/2017, em 27 de janeiro de 2017]:

³ Decisão arbitral 406/2024-T, de 3 de fevereiro de 2025.

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar.

2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:

a) Será considerada residente do Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);

b) Se o Estado Contratante em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que permanece habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado Contratante de que for nacional; d) Se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua direcção efectiva.

É neste quadro normativo que terá de se verificar se o Requerente preencheu os pressupostos e condições previstos no artigo 16.º do CIRS para se considerar residente fiscal em território português.

O artigo 74.º, n.º 1, da LGT determina que:

O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Os sujeitos passivos que pretendam ser reconhecidos como residentes fiscais noutra país têm, assim, o respetivo ónus ao abrigo do referido normativo, devendo, para tanto, fazer prova suficiente para afastar o normativo nacional.

O ónus da prova da demonstração da residência em território nacional é da Requerida, a demonstração da residência em território nacional é o facto constitutivo do direito da AT.

b) Caso concreto

De acordo com o artigo 74.º da LGT cabe à AT demonstrar a factualidade necessária para que o Requerente seja considerado residente, nos termos do artigo 16.º, n.º 1 do CIRS.

Relativamente ao primeiro requisito, a “permanência em território nacional por período superior a 183 dias”, seguidos ou interpolados, a própria Requerida aceita que o Requerente não permaneceu em Portugal, de modo contínuo ou interpolado, mais de 183 dias.

Deste modo, o Requerente não deve com a referida fonte normativa (artigo 16.º, n.º 1, alínea a), do CIRS), ser considerado residente em território nacional.

A conclusão diversa não pode o Tribunal Arbitral chegar pelo facto de o Requerente ter o seu agregado familiar em Portugal – cônjuge, recorde-se que o legislador, em 2014, eliminou a residência por dependência, ou seja, aquela que se alcançava pelo facto de a residência do outro membro do casal se encontrar em território português.

Importa, assim, determinar se o Requerente dispunha de habitação que faça supor a sua intenção atual de a ocupar e manter como residência habitual.

A Requerida alega que o Requerente só em 23 de setembro de 2024 alterou a sua morada para França; manteve, até essa data a residência em Vila do Conde, não apresentou certificado fiscal a atestar que nos exercícios em causa era residente em França, a morada vertida nas liquidações de imposto francesas situa-se em território português e nas declarações de IRS apresentadas beneficiou das deduções dos encargos com imóveis destinados a habitação própria e permanente (artigo 78.º, n.º 1, alínea e), do CIRS).

Entende o Tribunal Arbitral que o facto de o Requerente ter usufruído das deduções respeitantes a encargos com imóveis para habitação própria e permanente em Portugal não é inócuo para a determinação da residência fiscal do Requerente.

A doutrina entende, a propósito desta dedução, que o legislador a configura como uma concretização do direito fundamental à habitação, compreendendo-se, assim, a referência normativa a “permanente”⁴.

Ora, no caso *sub iudice* foi o Requerente que preencheu as declarações Modelo 3 de IRS (com exceção da referente ao ano de 2017) com a dedução à coleta prevista no artigo 78.º-E do CIRS. Isto é, demonstra a intenção atual de a ocupar como sua residência habitual.

Destaca-se ainda o facto de a Autoridade Fiscal francesa ter comunicado a Portugal a obtenção de rendimentos pelo Requerente no seu território, ao abrigo da DAC 1, o que demonstra que não o considera residente fiscal em França.

Deste modo, entende o Tribunal Arbitral que o Requerente deve ser considerado residente fiscal em Portugal, aliás, como ele o declarou, improcedendo o pedido de anulação das liquidações de IRS supra identificadas (objeto mediato desta ação arbitral).

A conclusão é reforçada pelo facto de não ter sido junto qualquer contrato de trabalho ou quaisquer outros elementos para determinar a residência fiscal num determinado país, *e.g.* contrato de arrendamento, contrato de fornecimento de água ou contrato de fornecimento de eletricidade, elementos necessários para um exercício de contextualização relativamente à profissão exercida, a qual exige a presença a bordo de um navio. Insiste-se que não há a junção de qualquer recibo de vencimento ou informação relativamente ao enquadramento para efeitos de Segurança Social. Destaca-se que é o Requerente que pretende que o Tribunal Arbitral declare que não era residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2018, 2021 e 2022.

O Requerente juntou, para tentar provar a conexão substantiva com França, um documento (em francês), do qual consta uma pesquisa dos serviços que prestou a bordo dos navios nele identificados, embora tenha carácter meramente informativo (“*Ce relevé n'a qu'une valeur informative*”) cujo alcance e âmbito probatório deve ser concatenado com os demais

⁴ ANDRÉ SALGADO DE MATOS, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Instituto Superior de Gestão, 1999, p. 419.

elementos constantes do processo. Da referida informação constam, segundo o que é apreensível, os serviços prestados a bordo dos navios nele identificados.

O documento permitirá provar o afastamento da residência fiscal em Portugal por via do artigo 16.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, contudo, insiste-se, a matéria não é controvertida. Importa, pelo contrário, verificar, em relação aos dias que permaneceu em Portugal, a extensão da obrigação de imposto nos termos da seguinte previsão normativa:

“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”. (nosso sublinhado)

O Requerente, neste âmbito, não prova que as deslocações a Portugal são de natureza fortuita ou em períodos de férias, destaca-se, assim, a ausência de documentação que prove a conexão com o território francês e, deste modo, não resulta afastado que a organização da vida pessoal se encontra em Portugal, sendo esta a habitação disponível para o Requerente que, nos exercícios em questão, foi ocupada e mantida como residência habitual.

Em resumo, improcede o pedido de anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, mediatamente, das liquidações de IRS descritas na matéria assente.

c) Restituição do imposto pago e condenação no pagamento de juros indemnizatórios

As questões são de conhecimento prejudicado perante a manutenção das liquidações impugnadas na ordem jurídica.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a. Manter na ordem jurídica a decisão de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado, bem como todas as liquidações de IRS identificadas na matéria de facto;
- b. Declarar improcedente o pedido de restituição do imposto pago e de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios:
- c. Condenar o Requerente no pagamento das custas arbitrais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* 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 (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de € 20 419,15, valor correspondente às liquidações impugnadas – artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT.

VII. CUSTAS

As custas são no valor de € 1224, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, a suportar pelo Requerente, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e artigo 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de junho de 2026

O Árbitro,

Francisco Nicolau Domingos