

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 814/2025-T

Tema: IRS. Residência Fiscal em território português. Alíneas a) e b) do artigo 16º do Código do IRS

SUMÁRIO

I – As alíneas a) e b) do artigo 16º do CIRS impõem que o sujeito passivo do imposto tenha uma conexão efectiva com o território português.

II – A alínea b) do citado artigo 16º pressupõe a verificação de um elemento subjectivo ligado à vontade e à intenção de o sujeito passivo estar regularmente no território nacional, afectando, para esse efeito, uma determinada habitação.

III – A prova vertida para os autos não permite assegurar, de uma forma convicta e segura, que o sujeito passivo, mantém a intenção de ter, em território português, uma habitação.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro, Dr. João Marques Pinto, designado, em 30.10.2025, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 17.11.2025, acorda no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF..., residente na Rua..., ..., nº ..., ..., Póvoa do Varzim, doravante designado apenas por “**Requerente**”, veio, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 2º e no artigo 10º do Decreto-Lei 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em

Matéria Tributária, doravante identificado apenas pelas iniciais RJAT), requerer a constituição de **Tribunal Tributário** para Pronuncia Arbitral, solicitando em concreto:

- a) A anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão deduzido e das liquidações de imposto subjacentes e referentes ao IRS dos anos de 2021 e de 2022;
- b) A anulação do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida e da liquidação de imposto subjacente referente ao IRS do ano de 2023;
- c) A restituição do imposto pago;
- d) A condenação da Autoridade Tributária (AT) ao pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária (LGT)
- e) A condenação da Autoridade Tributária (AT) no pagamento das custas da Arbitragem.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante, e quando for caso, identificada apenas pelas iniciais AT).

O Requerente optou por não designar Árbitro, ficando essa designação a cargo do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi entregue em 11.09.2025 e aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 15.09.2025, data em que o Requerente foi notificado da aceitação desse pedido e do número atribuído ao processo.

Na mesma data foi igualmente enviado e-mail automático à AT a informar da entrada de um pedido de constituição de tribunal arbitral e o número atribuído ao Processo.

Em 17.09.2025, os Serviços Tributários da AT foram notificados da apresentação do pedido.

Em 30.10.2025, foi designado o Juiz Árbitro, tendo, na mesma data, as Partes sido notificadas desta designação.

Desta forma, em face do disposto no nº 8 do artigo 11º do RJAT, decorrido o prazo estabelecido no nº 11 do mesmo artigo 11º, e sem que as Partes se pronunciassem, o Tribunal ficou devida e formalmente constituído em 17.11.2025, tendo, na mesma data, sido proferido despacho a notificar a Requerida para apresentar resposta ao Pedido de Pronuncia Arbitral

(PPA) formulado pela Requerente e para juntar aos autos o correspondente processo administrativo, despacho este notificado à Requerida em 18.11.2025.

Em 23.12.2025, a AT apresentou a sua resposta, deduzindo apenas defesa por impugnação e juntou aos autos o Processo Administrativo.

Em 11.05.2026, foi proferido o seguinte Despacho Arbitral:

“1. Dispensa da reunião do artigo 18.º do RJAT

a) Não está requerida a produção de prova adicional, para além da prova documental incorporada nos autos;

b) No processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis.

Assim, e em aplicação dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da simplificação e informalidade processuais (artigos 16, c) 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), dispensa-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

2. Alegações finais

Faculta-se às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 15 dias, contados da notificação do presente despacho.

3. Data para prolação e notificação da decisão final

Prorroga-se o prazo para a prolação da decisão arbitral por dois meses, nos termos do artigo 21º do RJAT, dado o Juiz Árbitro ter estado impedido de trabalhar alguns períodos dos meses de Março e Abril o que provocou uma acumulação de processos arbitrais.

4. Taxa de arbitragem remanescente

A requerente deverá cumprir oportunamente com o disposto no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e liquidar a taxa arbitral subsequente.

5. Peças processuais em formato word

Ao abrigo do princípio da colaboração solicita-se às partes a remessa das peças processuais em formato word.

Notifique-se.”

Em 27.05.2026, o Requerente apresentou as suas Alegações,

Por seu lado, a Requerida não apresentou alegações.

Em 30.06.2026, foi proferido o seguinte despacho:

Despacho Arbitral

Estando em fase final de preparação da decisão arbitral, notifique-se a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente com a máxima brevidade possível.

Notifique-se

Em 09.07.2026, o Requerente procedeu ao pagamento da taxa arbitral subsequente no seguimento do despacho arbitral proferido em 30.06.2026.

1.2. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é, como se verá, materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

1.3. Factos considerados provados:

1º - Nos anos de 2021, 2022 e 2023, o Requerente exerceu a profissão de marinheiro ao serviço de empresas com sede em França, tendo trabalhado, nos anos de 2021 e 2022, ao serviço

dessas empresas, um total de 225 dias em cada um desses anos, e em 2023, um total de 210 dias.

2º - Nos referidos anos de 2021, 2022 e 2023, o Requerente auferiu rendimentos do trabalho exclusivamente de fontes situadas fora do território português, nomeadamente de empresas sediadas em França e Espanha, tendo esses rendimentos sido sujeitos a retenção na fonte de acordo com as regras aplicáveis nesses países.

3º - O Requerente procedeu à entrega, via internet, das Declarações Modelo 3 de IRS referente aos indicados anos de 2021, 2022 e 2023.

4º - De acordo com a informação do cadastro de contribuinte da AT, o Requerente tem, desde 18.04.2017, o seu domicílio fiscal em Portugal na Rua, na Póvoa do Varzim, imóvel este que é propriedade do seu cônjuge, B... .

5º - O Requerente procedeu de igual modo à dedução de diversas despesas à coleta, que o situam e localizam em Portugal em diferentes alturas do ano.

6º - Relativamente aos anos de 2021, 2022, 2023, o Requerente foi notificado das seguintes liquidações de IRS:

- (i) n.º 2023..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de € 3.375,88,
- (ii) n.º 2024..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 3.983,89,
- (iii) n.º 2025..., respeitante ao ano de 2023, da qual resultou um valor a pagar de € 2.665,32,

7º - O Requerente procedeu ao pagamento destas liquidações de IRS.

8º - Em 17 de fevereiro de 2025, o Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa a que foi dado o n.º ...2025... contra os atos de liquidação de IRS n.ºs 2023 ... e 2024 ..., respeitantes aos anos de 2021 e 2022, respectivamente, o qual foi indeferido por despacho datado de 09.08.2025 do Director Adjunto de Finanças do Porto.

9º - Na mesma data, 17 de fevereiro de 2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa a que foi dado o n.º ...2025..., contra o ato de liquidação de IRS n.º 2025..., respeitante ao ano

de 2023, a qual foi indeferido por despacho de 02.06.2025 do Chefe de Finanças da Póvoa do Varzim.

10º - Em 11.09.2025 foi apresentado o Pedido de Pronuncia Arbitral.

1.4. Fundamentação da decisão sobre matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pelo Requerente ao PPA e no que consta da resposta da Requerida e do Processo Administrativo que foi junto aos autos.

1.5. Factos não provados

Os factos dados como provados são aqueles que o Tribunal considerou relevantes, não se considerando factualidade dada como não provada que releve para a decisão.

2. Matéria de Direito

No processo em análise, entende o Tribunal que a questão essencial a apreciar e a julgar será a de saber se, para efeitos de tributação dos rendimentos auferidos nos anos de 2021, 2022 e 2023, o Requerente deve ser considerado como residente, ou não, para efeitos, fiscais, em Portugal.

2.1. Apreciação do pedido

2.1.1. Posição das Partes intervenientes

A) Posição do Requerente

No PPA, o Requerente sustenta que as liquidações de IRS objecto do presente processo, devem ser objecto de anulação, alegando, para o efeito, o seguinte:

- (i) Durante os anos de 2021, 2022, 2023, o Requerente prestou trabalho de marinheiro a empresas com sede em Espanha e França;
- (ii) Os rendimentos do trabalho por ele auferidos tiveram, em exclusivo, origem fora do território português, tendo sido sujeitos a retenção na fonte, de acordo com as legislações aplicáveis nos respectivos países;
- (iii) O Requerente não auferiu qualquer rendimento em território português, tendo ainda mencionado nas Declarações Modelo 3 relativas aos anos em questão, que, nesses mesmos anos, permaneceu menos de 183 dias em Portugal;
- (iv) A residência é um conceito fundamental para determinar o país de sujeição a tributação dos rendimentos obtidos, sendo que, de acordo com a legislação em vigor, nomeadamente, o artigo 16º do Código do IRS, estão elencados mais do que um critério para se determinar se um sujeito passivo de IRS é, para este efeito residente, ou não, em Portugal;
- (v) Quanto ao critério previsto na alínea a) do artigo 16º, que dispõe que é considerado residente em Portugal, alguém que aqui tenha permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses correspondente a um ano, é pacífico que, no caso em apreciação, o Requerente não cumpria este requisito porque, como foi demonstrado, permaneceu, em qualquer desses anos, sempre mais de 183 dias, fora do território português (225 dias em 2021, 225 dias em 2022 e 210 dias em 2023);
- (vi) Quanto aos critérios – cumulativos - constantes da alínea b) do artigo 16º do CIRS – i) permanência em Portugal; ii) disposição de uma habitação; e iii) verificação de condições que façam supor que a habitação será mantida ocupada como residência habitual, o Requerente veio considerar que não está preenchido o primeiro requisito, pelo que sendo estes requisitos, como se disse acima, cumulativos, a não verificação de um deles, determina, de imediato que não se proceda à verificação do cumprimento dos restantes.

- (vii) Apesar disso, considera o Requerente que também os segundo e terceiro requisitos previstos nesta norma, não estão devidamente preenchidos na situação em apreço, nomeadamente, não se verifica o critério - subjectivo - de ser sua intenção manter uma residência em Portugal e afectar tal habitação a sua residência habitual;
- (viii) Desta forma, deve concluir-se pela ilegalidade dos actos de liquidação objecto deste PPA, porque não existe qualquer fundamento para, ao abrigo do disposto nos artigos 15º e 16º do Código do IRS, o Requerente ser considerado residente fiscal em Portugal;
- (ix) Finalmente, considera ainda verificar-se, nos termos do artigo 78º da Lei Geral Tributária (LGT), um erro imputável aos serviços, pelo que serão igualmente devidos juros compensatórios.

B) Posição da Requerida

Na sua resposta ao PPA, a Requerida vem considerar que as liquidações em apreço não padecem de qualquer vicio nem se verifica qualquer tipo de erro dos serviços, sustentando esta sua posição, nos seguintes fundamentos:

- (i) Não se verifica nenhum erro dos serviços pois as liquidações de IRS dos anos de 2021, 2022 e 2023 resultaram das declarações de rendimentos apresentadas pelo próprio Requerente;
- (ii) Foi o Requerente que declarou ser residente em Portugal nas referidas declarações de imposto, informação esta que coincide com o cadastro de contribuinte na AT onde figura como sendo residente na Rua, na Póvoa do Varzim;
- (iii) Cabe, pois, ao contribuinte o ónus de provar que é não residente em Portugal, o que não fez, não tendo, inclusive, procedido à junção de qualquer certificado de residência fiscal de um terceiro país;
- (iv) Acresce ainda que no seu PPA, o Requerente não identifica o outro Estado em que se considera residente para efeitos fiscais, limitando-se a referir que os

rendimentos do trabalho dependente foram exclusivamente auferidos fora do território português.

- (v) Da mesma forma, o Requerente nunca demonstrou dispor, sequer, de uma habitação permanente em outro Estado, pelo que parece não querer ter residência fiscal em qualquer Estado.
- (vi) Assim sendo, tendo o Requerente o seu agregado familiar em Portugal, sendo a residência que consta do cadastro fiscal a sua residência familiar quando, nos seus períodos de descanso e de férias, está em Portugal, estão preenchidos os requisitos constantes do artigo 16º nº 1 alínea b) do CIRS e concluir-se que o Requerente tem a sua residência fiscal em Portugal, devendo o IRS, em consequência, incidir sobre a totalidade dos rendimentos auferidos, incluindo aqueles que obteve no estrangeiro.

2.1.2. Do Mérito do pedido de anulação das liquidações

importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com o conjunto de questões suscitadas pelas Partes

Neste âmbito, dispõem os nºs 1 e 2 do artigo 16º do CIRS:

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;

Assim, uma determinada pessoa apenas poderá ser considerada residente fiscal em Portugal se preencher os requisitos constantes destas alíneas a) ou b).

Tendo em consideração os factos considerados provados, parece claro e inequívoco que o requisito de permanência previsto na alínea a) não se verifica, pois o Requerente não permaneceu em Portugal em qualquer dos anos a que respeitam as liquidações de IRS objecto do presente PPA, mais de 183 dias.

Assim sendo, para que o Requerente seja considerado, para efeitos fiscais, residente em território português, deve-se verificar a aplicação aos factos do regime constante da alínea b) igualmente transcrita acima.

Refira-se, em primeira linha, que o Requerente manteve, nos anos em questão, uma relação laboral com entidades sediadas fora de Portugal que o levaram a exercer durante largos períodos de tempo, como vimos sempre superiores a 183 dias, a sua actividade profissional fora do território nacional.

Ora, esta permanência no exterior, com carácter de continuidade, regularidade e habitualidade, parece ser incompatível com a intenção de manter e ocupar uma habitação em Portugal como sua residência habitual, como impõe a alínea b) do citado artigo 16º nº do CIRS. Esta intenção, ou melhor, esta não intenção do Requerente, indiscutível e inquestionável no entendimento deste Tribunal, deve prevalecer sobre as indicações, meramente formais, relativas à sua residência, constante do cadastro da Autoridade Tributária, bem como das próprias declarações fiscais, apesar de que, a partir destas se possa extrair concluir que, de facto, a permanência do Requerente no exterior excedeu, em cada ano, o período de 183 dias. Como se conclui no Acórdão do CAAD referente ao Processo 446/2025-T, em que foi apreciada e julgada uma situação de facto em tudo semelhante à dos presente autos, *“...das declarações de IRS apresentadas, apreciadas conjugadamente à luz das regras da experiência é até de retirar a conclusão de que o Requerente não era residente em Portugal face à alínea b) do nº 1 do art. 16 do CIRS (nem, evidentemente, como já se referiu, face à al. a, do mesmo preceito)”*. Como, aliás, se refere mais à frente no mesmo Acórdão quando se cita a decisão proferida no Processo 2172013-T (um processo também com situação de facto muito semelhante à dos presentes autos), transcrevendo-se, para este efeito, a seguinte parte desse Acórdão:

“Ora, sobre o conceito de domicílio fiscal pronunciou-se o TCAS em acórdão de 07/04/2011, proferido no Proc. 04550/11, nos seguintes termos:

“l) -O conceito de domicílio fiscal estatuído no disposto no artigo 19º da LGT, nomeadamente no seu n.º1 é um domicílio especial que se refere a um lugar determinado para o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias o qual, sendo especial, é independente do estipulado no artigo 82º do C. C.. embora, ideologicamente e na sua essência o disposto naquele primeiro inciso legal se conecte com a necessidade de o sujeito passivo e a A.F. estarem em contacto sempre que o for necessário para o exercício dos respectivos direitos e deveres, em homenagem ao princípio da colaboração insito no artº 59º da LGT. (...)”. (disponível em www.dgsi.pt/).”

Ou seja, o domicílio fiscal, estatuído no artigo 19.º da LGT como conceito meramente supletivo, enquanto um lugar determinado para o exercício de direitos e cumprimento das obrigações previstos nas leis tributárias, não tem necessariamente lugar na residência habitual - o domicílio voluntário geral - acrescentando ainda o facto de, para efeitos de IRS, o conceito relevantemente imperativo ser o conceito de residência que nem sequer coincide com "residência habitual".

Não pode, ainda, deixar de se sublinhar que o artigo 13.º, da Lei n.º 7/2007, de 5 de fevereiro, que está na base do automatismo instituído para integrar no registo dos contribuintes a "morada de contacto" criada pelo seu n.º 1, transformando-a em "domicílio fiscal", não tem essa finalidade. Como se afirma no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 18-04-2013, tirado no processo n.º 7618/10.1TBCSC-B.L.1.2, disponível em www.dgsi.pt:

"A lei 7/07 não diz que a morada ou endereço indicado [no cartão de cidadão] coincide com o conceito de domicílio geral voluntário de residência habitual, ocasional, ou o lugar onde se encontra efectivamente tal como vem definido no artigo 82.º do Código Civil, ou sequer com algum dos conceitos de domicílio legal dos artigos 85.º a 88.º. Criou o legislador, digamos, um conceito novo de domicílio legal que não consta do Código Civil, para efeitos de "comunicação com o Estado e serviços da Administração pública", que se baseia numa presunção de residência. Acontece que esse conceito de domicílio legal para efeitos de comunicação com o

Estado e Serviços da Administração Pública e que é a morada de cartão de cidadã não coincide com o conceito de residência para efeitos de citação por via postal (artigo 236.º) ou de residência efectiva do n.º 1 do artigo 240.º, relativo à citação para hora certa".

Na verdade o n.º 1 do artigo 13.º da citada Lei n.º 7/2007, prescreve que "1 - A morada é o endereço postal físico, livremente indicado pelo cidadão, correspondente ao local de residência habitual, ou o endereço correspondente aos locais e meios alternativos referidos no n.º 6". De resto, no caso concreto que aqui se analisa e prestando o Requerente serviços de marinheiro a bordo de um navio, certamente a sua "residência habitual" nos anos em que ali trabalhou, faz até todo o sentido que indique no registo do cadastro de contribuinte o domicílio fiscal em Portugal, como garantia de que todas as notificações que lhe fossem efetuadas, fosse pela administração fiscal francesa, fosse pela portuguesa, chegassem ao seu conhecimento. Tal não significa, contudo, que tal domicílio seja a sua residência para efeitos de tributação em IRS.

Sobre o conceito de residência fiscal também se pronunciou o Acórdão do TCAS, de 08.07.2021, proferido no processo n.º 803/05.0BESNT:

"(...)

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."

De mencionar também o Acórdão do TCAS de 11-11-2021, proferido no processo n.º 2369/09.7BELRS, que menciona no sumário:

"I. A residência fiscal configura-se como um conceito basilar em termos de determinação da sujeição pessoal ao IRS

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.”

(...) os conceitos de domicílio fiscal e de residente para efeitos de IRS não são sinónimos.

Apelando às palavras de Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional, 2.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 281):

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

Assim, de um lado, podemos discernir o conceito de domicílio fiscal previsto no art.º 19.º da LGT, cuja relevância mais evidente se situa ao nível dos contactos entre o contribuinte e a AT (aliás, cabe atualmente no conceito de domicílio fiscal o domicílio fiscal eletrónico).

Daí a previsão constante do art.º 43.º, n.º 2, do CPPT, no sentido de que a “falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedidos nos termos dos artigos anteriores, devido ao não cumprimento do disposto no n.º 1 [comunicação da alteração do domicílio], não é oponível à administração tributária, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efetuadas”.

Refira-se, aliás, que este dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art.º 43.º do CPPT quer no então art.º 19.º, n.º 2, da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade ad

substanciam, o que significa que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.

Já o conceito de residência fiscal tem subjacente outros pressupostos, como decorre do art.º 16.º do CIRS, a saber, designadamente:

- a) Permanência em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados;*
- b) Permanência por menos tempo, se aí se dispuser, em 31 de dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.*

Sublinhe-se que o conceito de residência fiscal, por referência ao número de dias de permanência no território, é um conceito comum em outros ordenamentos, como é o caso do espanhol, em cujo art.º 9.º, n.º 1, da Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas então em vigor, se previa justamente como sendo residente, para efeitos deste tributo, ou tal permanência ou o centro de interesses situar-se naquele Reino.

Portanto, estamos perante dois conceitos distintos com teleologias também elas distintas.

Como se refere no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 17.09.2015 (Processo: 00546/10.2BEVIS):

“É ponto assente que o conceito de residência não se confunde com o conceito de domicílio fiscal, definido no artigo 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.

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 perspectiva, os impostos sobre o rendimento e o capital são, via de regra, desenhados e desenvolvidos a partir de uma dupla concepção ou dicotomia: por um lado, os contribuintes

residentes e, por outro, os contribuintes não residentes, cuja diferenciação se faz sentir a respeito, designadamente, das obrigações declarativas, das técnicas de cobrança do imposto e das respectivas taxas aplicáveis.”

Ainda sobre a residência fiscal é de mencionar a decisão arbitral proferida no Processo n.º 36/2022-T, da qual destacamos: “O conceito de não residência fiscal resulta a contrario do próprio Código do IRS, uma vez que todos aqueles que não preencherem um dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do Código do IRS deverão ser considerados não residentes fiscais em Portugal”.

Da análise da jurisprudência citada e das normas do CIRS mencionadas, considerar-se-á como residente em território nacional, para efeitos de tributação, quem se encontre em qualquer das situações enunciadas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS.

E, o conceito de “não residente” terá de ser determinado a contrario, devendo considerar-se como tal quem não se encontre em qualquer das situações previstas no n.º 1 e 2 do artigo 16.º do CIRS.

Saber de alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência.

O conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais.

Assim, o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais.

In casu, conforme resulta do probatório, o Recorrido 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”

Este Tribunal subscreve as conclusões vertidas nestas decisões, pelo que, em face de tudo o que vem dito, assiste razão ao Requerente, devendo ser consideradas ilegais as liquidações objecto deste processo.

2.1.3. Do pedido de juros compensatórios

Veio ainda o Requerente pedir a condenação da Requerida na devolução dos valores de liquidação de IRS que pagou, acrescida de juros indemnizatórios.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece o seguinte:

“1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

3. São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- 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.*

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios.

5. No período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.”

Ora, no caso em apreço, as liquidações foram efectuadas com base nas declarações de IRS entregues pelo Requerente, pelo que se deve entender que essas liquidações não resultam de um erro imputável aos serviços da AT.

Em 17 de Fevereiro de 2025, o Requerente apresentou o pedido de Revisão Oficiosa n.º ...2025... contra os atos de liquidação de IRS n.ºs 2023... e 2024..., respeitantes aos anos de 2021 e 2022, respectivamente, o qual veio a ser objecto de indeferimento por despacho, datado de 09.08.2025, do Director Adjunto de Finanças do Porto.

Também em 17 de Fevereiro de 2025, o Requerente apresentou reclamação graciosa n.º ...2025..., contra o ato de liquidação de IRS n.º 2025..., respeitante ao ano de 2023, a qual foi indeferido por despacho de 02.06.2025 do Chefe de Finanças da Póvoa do Varzim.

Tendo sido apresentados um pedido de revisão oficiosa das liquidações de 2021 e 2022 em 17 de Fevereiro de 2025, o qual foi indeferido por despacho datado de 09.08.2025 e uma reclamação graciosa da liquidação de 2023, igualmente em 17 de Fevereiro de 2025, a qual foi indeferida por despacho de 02.06.2025 deve considerar-se que a obrigação do pagamento de juros indemnizatórios deve ser contada a partir das datas desses indeferimentos, pois, nos termos do artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, da LGT, o erro passa, a partir desse momento, a ser imputável à Requerida.

Por isso, o Requerente terá direito a juros indemnizatórios calculados sobre a quantia que deve ser reembolsada, desde a data em que se formaram os indeferimentos expressos, ou

seja relativamente às liquidações de IRS de 2021 e 2022, no valor de € 3.375,88 e € 3.983,89, respectivamente, a partir de 09.08.2025 e relativamente à liquidação de IRS do ano de 2023, no valor de € 2.665,32, a partir de 02.06.2025, até integral reembolso ao Requerente, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

3. Decisão

Termos em que se decide, julgar procedente o pedido arbitral, e em consequência:

- (i) Anular o acto de indeferimento tácito do pedido de Revisão Oficiosa n.º ...2025... contra os atos de liquidação de IRS n.ºs 2023 ... e 2024..., respeitantes aos anos de 2021 e 2022;
- (ii) Anular o acto de indeferimento tácito da reclamação Graciosa n.º ...2025..., contra o ato de liquidação de IRS n.º 2025..., respeitante ao ano de 2023;
- (iii) Julgar procedente o pedido de pronuncia arbitral e, em consequência, decretar a anulação dos seguintes actos de liquidação de IRS:
 - O acto de liquidação n.º 2023..., respeitante ao ano de 2021, do qual resultou um valor a pagar de € 3.375,88;
 - O acto de liquidação n.º 2024..., respeitante ao ano de 2022, do qual resultou um valor a pagar de € 3.983,...
 - , respeitante ao ano de 2023, do qual resultou um valor a pagar de € 2.665,32.
- (iv) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente o imposto pago no montante total de € 10.025,09 (dez mil e vinte e cinco euros e nove cêntimos);
- (v) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor, desde 09.08.2025 relativamente às liquidações de IRS de 2021 e 2022, e desde 02.06.2025 relativamente à liquidação de IRS do ano de 2023;
- (vi) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

4. Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante € 10.025,09 (dez mil e vinte e cinco euros e nove cêntimos), o qual não foi objecto de contestação, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

5. Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 3, do RJAT, e 5.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela II anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 918.00, que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 9 de Julho de 2026

O Tribunal Arbitral

João Marques Pinto
(Juiz Árbitro)