

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 907/2025-T

Tema: IRS – Residência vs Domicílio Fiscal

SUMÁRIO

- 1. A residência fiscal é um conceito substantivo, determinante da extensão da obrigação de imposto, distinto do domicílio fiscal previsto no artigo 19.º da LGT, que projecta essencialmente efeitos processuais.*
- 2. O domicílio fiscal constante do cadastro da AT não consubstancia qualquer presunção inilidível de residência fiscal.*
- 3. Não estando cumpridos, no período em causa, os requisitos previstos no artigo 16.º, n.º 1, do CIRS, o Requerente não pode ser qualificado como residente fiscal em Portugal.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1.A..., NIF..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º ..., Vila do Conde, apresentou, em 15-10-2025, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e

de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. O Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2017, no valor de 10.604,27 €, com o reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 17-10-2025.

3.1. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular que comunicou a aceitação da sua designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 03-12-2025 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 24-12-2025.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. Por não terem sido suscitadas quaisquer excepções e a questão de direito estar perfeitamente delimitada, por despacho de 06-03-2025, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral pretende o Requerente a intervenção do tribunal arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2021..., relativa ao ano de 2017, no valor de 10.604,27 €.

Sustenta, com tal fundamento:

- Tem domicílio fiscal inscrito em Portugal mas, no decurso do ano de 2017, esteve embarcado durante 190 dias.

Os rendimentos do trabalho foram auferidos exclusivamente nos Países Baixos. O Requerente não tendo exercido qualquer actividade em Portugal nem aqui auferido rendimentos no ano de 2017.

O centro dos seus interesses económicos localiza-se nos Países Baixos, onde trabalha, reside (embarcado) e paga os seus impostos, sendo a sua ligação a Portugal essencialmente de natureza familiar, traduzida em estadias pontuais para fins de semana, férias, períodos de descanso e Natal

Na liquidação de IRS objecto do pedido arbitral a Autoridade Tributária considerou o Requerente como residente fiscal em território português à data da mesma.

Em 18.05.2025, apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação, pedido esse que não obteve decisão expressa até à data, operando a presunção de indeferimento tácito.

Sublinha que a sua eventual indicação de residência em Portugal perante outras autoridades ou a falta de actualização de cadastro não revelam, por si só, intenção de manter em Portugal a residência habitual, não podendo tais elementos prevalecer sobre a realidade factual da sua vida e actividade profissional no estrangeiro.

Com efeito, relativamente à alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, alega não ter permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses, em território português, sustentando que a presença física relevante se verificou nos Países Baixos e em alto mar, e não em Portugal.

Quanto à alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, afirma não ter tido permanência em Portugal nem dispor de habitação em condições que permitam supor intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual, considerando irrelevantes, para esse efeito, as estadias ocasionais para estar com a família.

Invoca entendimento doutrinal segundo o qual todos aqueles que não preenham qualquer dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do CIRS devem ser considerados não residentes fiscais em Portugal, sendo ilegal a prática administrativa que exige comprovativos adicionais de residência no estrangeiro para reconhecimento desse estatuto.

Pelo que conclui que a qualificação como residente fiscal em Portugal, subjacente à liquidação de IRS relativa ao ano de 2017, é ilegal, por violação dos artigos 15.º e 16.º do Código do IRS, peticionando seja declarada a ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa e da correspondente liquidação de IRS e juros compensatórios, relativa ao ano de 2017, bem como a condenação da Autoridade Tributária na restituição dos montantes indevidamente cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, por impugnação, nos seguintes termos:

- O Requerente entregou voluntariamente a declaração Modelo 3 de IRS de 2017, em 09.09.2021, indicando situação de separado de facto e dela tendo feito constar os Anexo H (benefícios e deduções) com despesas declaradas e Anexo J (rendimentos obtidos no estrangeiro), declarando rendimento de trabalho dependente proveniente dos Países Baixos no valor de € 58.317, imposto pago no estrangeiro de € 7.989 e dias de permanência no país de exercício do emprego superiores a 183.

Em 20.05.2025 apresentou pedido de revisão oficiosa alegando ser residente fiscal nos Países Baixos e não ter rendimentos nem actividade em Portugal, o que replica no pedido arbitral.

Resulta pedido arbitral que o Requerente não apresentou pedido de alteração de morada nem qualquer certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades dos Países Baixos para comprovar residência nesse Estado.

Invoca a Requerida ter obtido informação enviada pelas autoridades fiscais dos Países Baixos no âmbito da troca automática de informações (DAC1 / DL 61/2013), constante de “Certidão comunicação rendimentos do ano 2017”.

Foi o próprio Requerente que se declarou, perante entidade patronal e autoridades holandesas, como residente fiscal em Portugal e não residente nos Países Baixos, antes e depois de 2017.

Os rendimentos obtidos pelo Requerente são qualificados como trabalho dependente e, de acordo com o artigo 15.º da CDT Portugal–Países Baixos:

- O Estado da residência (Portugal) pode tributar;
- O Estado da direcção efectiva da empresa (Países Baixos) também pode tributar, nos termos do n.º 3 (emprego a bordo de navio em tráfego internacional).

Conclui que há competência tributária cumulativa: ambos os Estados podem tributar, cabendo ao Estado de residência (Portugal) eliminar a dupla tributação via crédito de imposto (art. 24.º CDT).

O Requerente, tendo permanecido menos de 183 dias em Portugal mas dispondo de habitação com intenção de residir, é residente fiscal em Portugal nos termos da alínea b) do art. 16.º CIRS.

Não existe prova suficiente de residência no estrangeiro (nem certificado de residência) que permita afastar essa qualificação.

Desse modo, está em causa a tributação de rendimentos estrangeiros de um residente fiscal em Portugal, com correcta aplicação da CDT e do mecanismo de crédito de imposto, inexistindo vícios na liquidação objecto do pedido arbitral, pelo que se deve manter a mesma na ordem jurídica.

II – SANEAMENTO

6.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

6.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciais, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

6.3. O processo não enferma de nulidades.

6.4. Não foram invocadas excepções que obstem à apreciação do mérito da causa.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

- MATÉRIA DE FACTO

A) Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão [tendo presente que o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT]:

- a) O Requerente estava cadastrado na AT como residente em território português, tendo como domicílio fiscal a Rua..., ..., Vila do Conde, e assim permanecia no ano de 2017.
- b) Exerceu, no ano de 2017, a profissão de marinheiro.
- c) O trabalho foi por ele prestado a bordo de navios, em alto mar, de pavilhão holandês, e no ano de 2017 esteve embarcado durante 190 dias.
- d) Nesse ano de 2017 não exerceu qualquer actividade em Portugal nem aqui auferiu quaisquer rendimentos.
- e) O Requerente apresentou em 09-09-2021 a declaração modelo 3 IRS relativa ao ano de 2017.
- f) Dessa declaração de rendimentos fez constar o Anexo J, relativo a rendimentos obtidos no estrangeiro, e nele mencionou o valor de 58.317,00 €, como rendimentos de trabalho dependente provenientes dos Países Baixos, com imposto aí pago de 7.989,00 €.
- g) Factos confirmados pela AT através de informação transmitida em 2018-08-29, com a referência NL_PT_AEOI_INIT_IE_2017_FILE:01, através da rede comum de comunicações (CCN) desenvolvida pela União Europeia.
- h) Na sequência dessa declaração de rendimentos o Requerente foi notificado da liquidação de IRS 2021..., com imposto a pagar de 10.604.27 €.
- i) O imposto resultante da referida liquidação foi pago.
- j) O Requerente apresentou em 18-05-2025 pedido de revisão oficiosa da identificada liquidação de IRS.

- k) Até à data de apresentação do presente pedido arbitral, o Requerente não foi notificado de qualquer decisão proferida no aludido procedimento de revisão oficiosa.

B) Não se deu por provado, por inexistência de documentos no processo:

- a) Que o Requerente tenha celebrado contrato de trabalho com empresa com sede nos Países Baixos.
- b) Que fosse proprietário de qualquer imóvel em território português no ano de 2017.

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada e não provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada, não impugnada, que aqui se dá por reproduzida (designadamente o doc. 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral e o processo administrativo), bem como dos factos não controvertidos constantes dos articulados.

- MATÉRIA DE DIREITO

A questão central a apreciar no presente processo consiste em determinar se, no ano de 2017, o Requerente deve ser qualificado como residente ou não residente em território português, para efeitos de IRS.

A esse propósito dispõe o artigo 15.º do CIRS que:

- 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.*
- (...).

A delimitação entre residente e não residente é, pois, determinante do âmbito da sujeição pessoal ao imposto.

Por seu turno, o artigo 16.º, n.º 1, na parte relevante, dispõe que 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.*

A jurisprudência, quer em sede arbitral quer nos tribunais administrativos e fiscais, tem afirmado de forma consistente que a residência fiscal é um conceito substantivo, determinante da extensão da obrigação de imposto, distinto do domicílio fiscal previsto no artigo 19.º da LGT, que projecta essencialmente efeitos processuais.

E, mais do que isso, que o domicílio fiscal constante do cadastro da AT não consubstancia qualquer presunção inilidível de residência fiscal.

O conceito de “não residente fiscal” resulta *a contrario* do próprio Código do IRS: todos aqueles que não preencherem um dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º, n.ºs 1 e 2 devem ser considerados não residentes fiscais em Portugal.

É este o entendimento firmado, designadamente, pelo TCAS, em 08-07-2021 - Proc. n.º 803/05.0BESNT, onde se afirma que a residência se apura pelos critérios do artigo 16.º do CIRS e que a qualidade de não residente resulta da não verificação de qualquer desses critérios, não se confundindo com o domicílio fiscal, que não é presunção de residência (no mesmo sentido, cf. acórdãos do mesmo tribunal de 11-11-2021 - Proc. n.º 2369/09.7BELRS e do TCA Norte de 17-09-2015, Proc. n.º 00546/10.2BEVIS).

Tal entendimento tem sido já vertido em inúmeras decisões arbitrais em matéria de trabalhadores marítimos, embarcados num mesmo ano por períodos superiores a 183 dias, o qual se enquadra na situação ora em causa (veja-se, a título de exemplo, o referido processo 217/2023-T ou os 689/2025-T, 36/2022-T, 149/2023-T, 689/2025-T e 446/2025-T).

Transpondo para o caso presente, a matéria de facto provada e não provada deve ser lida à luz destes critérios.

Como consta da matéria de facto fixada, resulta provado que:

- O Requerente esteve embarcado durante 190 dias em 2017, exercendo a profissão de marinheiro, a bordo de navios de pavilhão holandês.
- Não exerceu qualquer actividade em Portugal, nem aqui auferiu rendimentos.
- Não há prova de permanência em território português susceptível de preencher o critério de presença física previsto na alínea a).

Não se mostra, pois, verificada a permanência de mais de 183 dias em território português, razão pela qual a alínea a) não pode servir de fundamento para a sua qualificação como residente.

Acresce que a alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS qualifica como residentes em território português os tripulantes de navios ou aeronaves ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva em território português.

Ora, no caso concreto:

- está provado que o Requerente era marinheiro e desempenhava funções a bordo de navios de pavilhão holandês;
- é certo que não se deu por provado que tivesse celebrado contrato de trabalho com uma empresa com sede nos Países Baixos, mas também não há qualquer elemento que o ligue, enquanto trabalhador, a entidades com residência, sede ou direcção efectiva em Portugal;
- não foi sequer posto em questão que os navios em causa pertencessem ou eram operados por entidades portuguesas.

Nesta medida, a previsão da alínea c) – que é uma norma de conexão positiva para atribuição de residência a certos tripulantes de navios e aeronaves ao serviço de entidades portuguesas – também não se mostra preenchida.

Pelo contrário, deve ser aplicada *a contrario*, concluindo-se que o facto de o Requerente ser tripulante de navios de pavilhão holandês ao serviço de entidade não demonstrada como portuguesa não gera, por si só, residência em Portugal.

Esta leitura *a contrario* da alínea c) é coerente com a jurisprudência acima referida, que entende que a não residência se apura precisamente pela não verificação de qualquer dos critérios do artigo 16.º.

Por último, resta apreciar se se verifica o critério da alínea b), que considera residentes aqueles que, tendo permanecido menos de 183 dias em território português, disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Relativamente a este ponto, apenas está provado que:

- o Requerente se encontrava cadastrado na AT como residente, com domicílio fiscal em Vila do Conde;
- não se deu por provado que fosse proprietário de qualquer imóvel em território português, para além da alegação dessa factualidade, pela Requerida, na Resposta.

Não há, assim, prova de que o Requerente dispusesse, em 31 de Dezembro de 2017, de habitação em Portugal em condições que fizessem supor intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

Como se disse, a indicação de um domicílio fiscal para efeitos de cadastro não permite, por si só, concluir pela existência de uma habitação efectivamente utilizada como residência, nem supre a falta de prova sobre propriedade, arrendamento ou outro título de utilização de imóvel.

Em suma, todos os elementos resultantes da matéria de facto fixada, apontam para um centro de interesses profissionais e económicos situado fora de Portugal, coerente com a qualificação de não residente em Portugal para o ano de 2017.

Pelo que, não se verificando nenhum dos critérios do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, deve concluir-se que o Requerente não é residente em território português no ano de 2017.

Em consequência, nos termos do artigo 15.º do CIRS, a AT apenas poderia tributar, em sede de IRS, rendimentos de fonte portuguesa obtidos no ano de 2017 pelo Requerente, o que não ocorreu.

Donde se conclui ser ilegal a liquidação impugnada, de erro nos pressupostos de direito, devendo ser anulada.

JUROS COMPENSATÓRIOS

Pretende o Requerente, com a procedência do pedido, o reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, cujo regime substantivo é regulado no art.º 43.º da LGT.

Está subjacente ao presente pedido de pronúncia arbitral, um pedido de revisão oficiosa

Conforme entendimento estabilizado pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no Acórdão de 24-01-2024 – Proc. 0129/23.7BALSb, *“os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano, contado da apresentação do pedido de revisão, até à data do processamento da respectiva nota de crédito, e não desde a data do pagamento indevido do imposto”* (cf., no mesmo sentido, Acórdão do Pleno de 23-02-2023 – Proc. 154/21.2BALSb).

Este regime justifica-se pela falta de diligência do contribuinte em apresentar reclamação graciosa ou pedido de revisão no prazo desta, como se prevê no n.º 1 do art.º 78.º da LGT.

No caso em apreço, não tendo o pedido de revisão oficiosa sido apresentado no prazo da reclamação graciosa (tendo presente, designadamente, que o acto tributário ocorreu no ano

de 2017), não se está perante uma situação enquadrável na 1.ª parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, em que o pedido de revisão oficiosa é equiparável à reclamação graciosa.

Consequentemente, não há direito a juros indemnizatórios com base nos n.º 1 e 2 do art.º 43.º da LGT, que pressupõem a existência de reclamação graciosa ou impugnação judicial tempestiva.

Pelo contrário, a norma à face da qual tem de ser aferida a existência de direito a juros indemnizatórios é a alínea c) deste n.º 3 do art.º 43.º da LGT, que estabelece que eles são devidos «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».

Nestes termos, a Requerente só terá direito a juros indemnizatórios a partir de um ano a contar da data em que foi apresentado o pedido de revisão oficiosa.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, declarar a anulação da liquidação de IRS 2021... .
- b) Ordenar a restituição ao Requerente do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais e acima expostos.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 10.604,27 € (dez mil, seiscentos e quatro euros e vinte sete cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo

Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918,00 € (novecentos e dezoito euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

21-07-2026

O Árbitro

(António A. Franco)