

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1054/2025-T

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

SUMÁRIO:

I. A qualificação como residente para efeitos fiscais é, em Portugal, 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..., domiciliado fiscalmente na Rua ..., n.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 8 de maio de 2025 e, mediatamente, das seguintes liquidações de IRS:

- n.º 2021 ..., respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de € 787,57;

- n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 2091,68;

- n.º 2024 ..., respeitante ao ano de 2023, da qual resultou um valor a pagar de € 2 887,08; e

da liquidação n.º 2025 ..., respeitante ao ano de 2024, da qual resultou um valor a pagar de € 2015,15, com prazo de pagamento voluntário até ao dia 26 de novembro de 2025.

- O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 4 de dezembro de 2025 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, no dia 9 de dezembro 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 28 de janeiro de 2026, 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 20 de março de 2026, 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 12 de junho 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 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 exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

Analizada 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 anos de 2020, 2022, 2023 e 2024;
(Facto não controvertido)
- b) O Requerente inscreveu nas declarações Modelo 3 de IRS de 2020, 2022, 2023 e 2024 que era residente fiscal em Portugal;
(PA)
- c) O domicílio fiscal do Requerente encontrava-se nos anos de 2020, 2022, 2023 e 2024 na Rua ..., n.º ..., Vila do Conde;
(Facto não controvertido)
- d) O Requerente apresentou pedido de Revisão Oficiosa, no dia 08 de maio de 2025, das seguintes liquidações:
- n.º 2021 ..., respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de € 787,57;
 - n.º 2023 ..., respeitante ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de € 2091,68;
 - e
 - n.º 2024 ..., respeitante ao ano de 2023, da qual resultou um valor a pagar de € 2 887,08;
- (Facto não controvertido)
- e) O Requerente foi notificado na liquidação n.º 2025..., respeitante ao ano de 2024, da qual resultou um valor a pagar de € 2015,15, com prazo de pagamento voluntário até ao dia 26 de novembro de 2025;
(Documento junto pelo Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)
- f) A Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) desencadeou um pedido de troca de informações com as autoridades fiscais francesas, tendo no formulário descrito o caso do seguinte modo:

O contribuinte A..., número de identificação fiscal português..., consta como residente fiscal português na morada R..., ...-... Vila do Conde, desde 2018-03-13, tendo sido tributado em Portugal pela universalidade dos rendimentos por si auferidos.

No entanto, o sujeito passivo português vem alegar que nos anos de 2020 a 2024 não era residente em território português, mas sim em França, tendo juntado como prova o documento “Liste des Services d’un marin” (annex 1), emitido em 10/03/2025 pela entidade ENIM (“le regime social des marins”), constando a lista de dias em que esteve embarcado.

O documento apresentado não constitui prova suficiente para atestar a sua residência fiscal em território francês e respetiva sujeição a impostos da universalidade dos rendimentos por si auferidos, pelo que se solicita às autoridades fiscais francesas a confirmação da residência fiscal do contribuinte A...;

(Pedido de troca de informações, cujo conteúdo integral se reproduz para todos os efeitos legais)

g) A Autoridade Fiscal francesa respondeu do seguinte modo:

CI-9. O contribuinte que se segue é residente no vosso país em conformidade com a vossa lei nacional e/ou com a convenção fiscal aplicável?

A...

Em conformidade com a lei nacional Em conformidade com a convenção fiscal aplicável Não.

Em conformidade com a convenção fiscal aplicável. Não.

CI-10. O seguinte contribuinte tem alguma residência permanente / domicílio habitual no vosso país? A...

Não.

CI-14.

1.O Sr. A... não possui residência em território francês. O seu agregado familiar reside em Portugal, sendo o interessado de nacionalidade portuguesa. Nos termos da legislação francesa e da Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação, o mesmo é considerado residente fiscal em Portugal.

2.Na qualidade de não residente, o Sr. A... procedeu à declaração, junto dos nossos serviços, dos rendimentos auferidos de fontes francesas, tendo sido efetuada a correspondente retenção na fonte. Encontram-se anexos os documentos fiscais respeitantes aos exercícios de 2020 a 2024.

C2-10. Como não residente, o Sr. A... declarou os montantes recebidos de fontes francesas aos nossos serviços. Não pagou imposto sobre o rendimento. Foi deduzido um simples imposto retido na fonte. Encontrará em anexo os documentos fiscais relativos aos anos de 2020 a 2024;

(Pedido de troca de informações, cujo conteúdo integral se reproduz para todos os efeitos legais)

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

(Facto não controvertido)

- i) Em 4 de dezembro 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) Que o Requerente tivesse residência fiscal em França nos anos de 2020, 2022, 2023 e 2024.
- b) Que o montante das liquidações de IRS dos anos de 2020, 2022, 2023 e 2024 se encontre integralmente pago.

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 seleccionados 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 aos factos não provados, o Requerente não junta documentação idónea a estabelecer a ligação com o território francês ou do pagamento das liquidações de IRS objeto desta ação arbitral.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – Posições das partes

O Requerente defende que, nos exercícios de 2020, 2022, 2023 e 2024, não deve ser considerado residente fiscal em Portugal, nos termos e com os seguintes fundamentos:

- a. O artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do CIRS prevê três requisitos cumulativos para a qualificação como residente fiscal (em Portugal): 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 2020, 2022, 2023 e 2024 esteve mais dias como tripulante de navio em alto mar do que em terra e, concomitantemente, a entidade patronal procedeu à retenção na fonte 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, alíneas a) e b) do CIRS;
- f. Defende, por isso, a ilegalidade dos atos de liquidação que constituem o objeto do pedido de pronúncia arbitral, a restituição dos valores pagos e a condenação da 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 indicou nas declarações Modelo 3 de IRS que o Estado da residência seria Portugal e o da fonte – o Estado francês;
- b. Nos anos objeto dos autos, o Requerente submeteu a declaração Modelo 49, aplicável quando sejam obtidos rendimentos de fonte estrangeira relativamente aos quais haja lugar à atribuição de crédito de imposto por dupla tributação internacional;
- c. O Requerente desde o ano de 2018 até ao final de 2024 teve o seu domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., Vila do Conde;
- d. Foi desencadeado um pedido de troca de informações com as autoridades fiscais francesas com vista a esclarecer se: (i) o contribuinte foi residente fiscal em França nos anos de 2020, 2022, 2023 e 2024 e aí sujeito a imposto pela universalidade dos seus rendimentos; (ii) qual o montante de imposto sobre o rendimento francês pago nesses anos e a que título, residente ou não residente; (iii) se o contribuinte teve habitação permanente em França (própria ou arrendada); e (iv) se tinha o seu centro de interesses vitais em França e qual o período de permanência nos anos supra descritos no referido país;
- e. As autoridades fiscais francesas responderam que: (i) o Requerente foi considerado um não residente que recebe rendimentos de fonte francesa, a sua única morada conhecida está localizada em Portugal; (ii) o tipo de endereço comunicado pelo contribuinte às autoridades francesas corresponde ao “local da residência”; (iii) o Requerente não foi

- considerado residente fiscal em França, quer nos termos da legislação interna, quer nos termos da 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; iv) não tem residência permanente/residência habitual em França; vi) as autoridades fiscais francesas não possuem informação relativamente às datas em que o contribuinte esteve em território francês; e (vii) o contribuinte recebeu rendimentos de fonte francesa de 1 de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2024;
- f. O próprio Requerente manifestou quer perante a AT, quer junto das autoridades fiscais francesas que tinha a sua residência fiscal em Portugal;
 - g. Para além do mais, o Requerente não demonstrou ter habitação própria e permanente que não a que detém em Portugal;
 - h. Se o Requerente não fixou a sua habitação permanente em nenhum outro Estado, a sua deslocação a Portugal nos fins-de-semana e férias justifica-se pelo facto de ser o país onde dispõe de habitação permanente;
 - i. O Requerente teve permanência em Portugal, embora por um período inferior a 183 dias, a que é aplicável a alínea b), n.º 1, do artigo 16.º do CIRS;
 - j. O facto de o Requerente apenas o fazer em fins-de-semana e dias de férias não lhe retira o carácter de ter uma “habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”, pois não tem habitação em qualquer outro Estado;
 - k. Todas as manifestações exteriores de vontade do Requerente, desde a apresentação das declarações de rendimentos como residente em Portugal, a manutenção da sua

residência cadastral em Portugal, a comunicação da sua morada em Portugal às autoridades fiscais francesas, ter os seus laços familiares em Portugal, e permanecer na habitação permanente do seu agregado familiar confirmam que era residente fiscal nos anos objeto da ação arbitral;

1. 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 2020, 2022, 2023 e 2024, 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 tem 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:

[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:

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

² 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 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 atos relativos à situação fiscal do contribuinte.

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 a 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 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 no nosso país de uma habitação nas condições exigidas na alínea b), n.º 1, do artigo 16.º do CIRS.

A referida 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*

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

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:

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.

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, nomeadamente, que o Requerente manteve nos anos aqui em causa a residência em Vila do Conde, não apresentou certificado fiscal a atestar que nos exercícios em causa era residente em França e a morada vertida nas liquidações de imposto francesas situa-se em território português.

Entende o Tribunal Arbitral que o facto de o Requerente ter submetido a declaração Modelo 49 (aplicável quando sejam obtidos rendimentos de fonte estrangeira relativamente aos quais haja lugar à atribuição de crédito de imposto por dupla tributação internacional, quando o montante do imposto pago no Estado da fonte não esteja determinado até ao prazo geral de entrega da mesma declaração), nos exercícios aqui em causa, a solicitar a prorrogação do prazo de entrega da declaração de rendimentos Modelo 3 não é inócua. Isto é, o comportamento demonstra que o Requerente pretendeu à data ser reconhecido como residente fiscal em Portugal.

Destaca-se, nesta linha, ainda o facto de a Autoridade Fiscal francesa ter comunicado a Portugal, no âmbito de procedimento de troca de informações, que o Requerente é considerado um não residente em França, quer para efeitos da sua legislação interna, quer ao abrigo da 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. Bem como, o facto de ter declarado que a sua morada é em Portugal.

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.

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 2020, 2022, 2023 e 2024.

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 de services est fourni à titre indicatif. Toutes les lignes de services ne sont pas “valables” pour pension.»*) cujo alcance e âmbito probatório deve ser concatenado com os demais 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 das liquidações de IRS descritas na matéria assente.

c) Restituição do imposto pago e condenação da AT 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 € 7781,48, montante correspondente às liquidações impugnadas – artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT.

VII. CUSTAS

As custas são no valor de € 612, 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, 26 de agosto de 2026

O Árbitro,

Francisco Nicolau Domingos