

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 446/2025-T

Tema: Residência em território português; Art. 16º, nº 1, al. b), do CIRS.

SUMÁRIO:

I- Mantendo-se o Requerente marido numa situação laboral no estrangeiro durante anos, da qual decorreu uma permanência anual de mais de 183 dias fora do território nacional, sem indicio ou alegação de ter cessado a situação referida em qualquer dos anos subsequentes aos períodos tributários que estão em causa, infere-se, à luz das regras da experiência, que tal resultou da vontade e intenção da pessoa em causa, como projeto de vida na vertente profissional, o que é incompatível com a intenção de manter e ocupar habitação como residência habitual em Portugal.

II- Em consequência, é inaplicável o art. 16º, nº 1, al. b), do CIRC.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 4.05.2025, os Requerentes A..., NIF..., e esposa B..., NIF..., com domicílio fiscal na ..., n.º ..., ..., em Vila do Conde (doravante designados por “Requerentes”), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (o qual aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante apenas designada por “Requerida”), com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de

liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios_ n.º 2022 ..., respeitante ao ano de 2021, datada de 23.09.2022, da qual resultou um valor a pagar de 4 520,16 €; n.º 2023..., relativo ao ano de 2022, da qual resultou um valor a pagar de 1.575,16€ e -n.º 2024..., referente ao ano de 2023, da qual resultou um valor a pagar de 2.328€.

Os Requerentes formulam, ainda, o seguinte pedido:

“Ser condenada a Autoridade Tributária a restituir dos montantes indevidamente penhorados/cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios, contados, à taxa legal, sobre esses montantes, desde a data do pagamento indevido até ao momento do efetivo e integral reembolso desses montantes.”

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do 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 Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. As partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 15.07.2025.

6. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo, tendo-se defendido por impugnação e pugnado pela absolvição do pedido.

7. Por despacho de 5.12.2025, à luz do disposto nos artigos 16º-c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, foi dispensada a reunião do Tribunal com as partes, considerando não se verificar a necessidade de ouvir as partes quando a matéria de exceção, que não foi suscitada, e não ocorrer nenhuma das demais situações previstas nas alíneas a) e c) do nº 1, do art. 18º do RJAT, como finalidade da diligência em causa

Foi ainda determinada a apresentação de alegações no prazo de sete dias a correr simultaneamente para ambas as partes.

8. Requerentes e Requerida apresentaram alegações.

POSIÇÃO DAS PARTES

9. Posição dos Requerentes

Os fundamentos alegados pelos Requerentes em suporte da sua pretensão foram, em suma, os seguintes:

- a. O Requerente marido, nos anos de 2021, 2022 e 2023 exerceu, como ainda exerce, a atividade profissional de marinheiro ao serviço da sua entidade empregadora com sede em França e estabelecimento estável nesse território, tendo permanecido no estrangeiro, nesses anos, mais do que 183 dias.
- b. O ora Requerente procedeu à entrega, via internet, das Declarações Modelo 3 de IRS referente aos indicados anos, com o anexo J, relativo aos rendimentos auferidos no estrangeiro, no qual declarou que permaneceu em Portugal por um período inferior a 183 dias.

3.

- c. No entanto, no apuramento do montante a pagar foi considerado que o Requerente possuía, à data das respetivas liquidações, o estatuto de residente fiscal em território português.
- d. Sobre o cumprimento do pressuposto do n.º 1, alínea a), do artigo 16.º, do Código do IRS, é pacífico que se cinge à presença física (corpus) num território (in *casu* o território nacional), para imputar o país de residência fiscal, deste modo, para cumprimento do pressuposto, o Requerente, haveria de ter permanecido mais de 183 dias em território português, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa, o que no presente caso, não se verificou.
- e. Ora, o Requerente durante os anos de 2021, 2022 e 2023, prestou trabalho, ao abrigo do contrato individual de trabalho, em França.
- f. Efetivamente, o Requerente, ao não ter permanecido mais de 183 dias em território português, não é considerado residente fiscal em Portugal nos anos de 2021, 2022 e 2023 nos termos do disposto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.
- g. Vejamos, porém, se o Requerente se qualificaria pelo critério constante da al. b) do mesmo n.º 1.
- h. A alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS impõe três requisitos, de cujas verificação cumulativa depende a qualificação como residente:
 - a permanência em Portugal;
 - a disposição de uma habitação; e
 - a verificação de condições que façam supor que a habitação será mantida e ocupada como residência habitual.
- i. Verifica-se, no entanto, que o Requerente, não preenche o primeiro requisito, ou seja, tendo a sua residência e um contrato de trabalho em França, desde logo, não teve uma permanência em Portugal nos anos em causa.
- j. Desse modo, atento o não preenchimento de um dos requisitos e **sendo eles cumulativos**, afasta a necessidade de verificação do cumprimento dos restantes.
- k. Não deixa de se referir, no tocante aos segundo e terceiro elementos de conexão, que o Requerente não dispõe, em Portugal, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

- l. Para o efeito, diz-nos o nosso legislador fiscal, que o Requerente teria que ter tido à sua disposição, a 31 de dezembro de cada ano, habitação “*em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual*”.
- m. Critério este, como bem se vê, a exigir uma apreciação não só de natureza objetiva, factos objetivos, como, ainda, uma apreciação de natureza subjetiva – o *animus* com que, a dispor de habitação em Portugal, a pessoa em causa o faz.
- n. A “intenção” é a expressão utilizada pelo legislador, exigindo-se a verificação de condições que façam supor “a intenção” - intenção não só de manter, como também de ocupar tal habitação como sua residência habitual.
- o. Não será certamente o caso em apreço, conforme o supra alegado.
- p. Ainda que a AT entenda ser considerado residente fiscal em Portugal pelo efeito do n.º 2 do art.º 16.º do CIRS – pelo facto da esposa residir em Portugal tal entendimento não poderá ser acolhido, até porque, conforme salientado no douto acórdão do STA de 27.10.2010, “*Considerando-se, porém, que a análise da qualidade de residente tem de ser feita individualmente, a residência em Portugal da esposa é indiferente para efeitos de determinação da residência fiscal convencional...*”.
- q. Pelo exposto o Requerente, não cumpre com a qualificação de residente fiscal em Portugal nos anos de 2021, 2022 e 2023 nos termos da alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.
- r. Impor-se-á, pois, concluir pela ilegalidade dos atos de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, na parte que considera o requerente como residente fiscal em Portugal, concretamente por violação do artigo 15º e 16º do CIRS.

10. Posição da Requerida

A posição expressa pela Requerida foi, em resumo, a seguinte:

- a. O Requerente apresentou as declarações de IRS dos anos aqui em causa e em todas elas declarou residência fiscal em Portugal.

- b. O preenchimento do quadro 4C do anexo J (a preencher apenas por SPs residentes em Portugal), com a indicação de permanência superior a 183 dias no país do exercício do emprego, releva apenas para efeitos de aplicação das regras de tributação consagradas na Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) aplicável na situação concreta, no caso, a CDT celebrada entre Portugal e França, designadamente, no n.º. 2, do seu artigo 16º, não sendo relevante para enquadramento nos termos do artigo 16º. do CIRS (indicação efetuada na folha de rosto da declaração de rendimentos).
- c. Tendo em conta todos os elementos probatórios apresentados, é de advogar que não foi apresentada prova que altere a posição da AT e comprove que a residência fiscal do ora Requerente nos anos de 2021 a 2023 era em França.
- d. Com efeito, o Requerente mantém a sua morada na Travessa ..., n.º..., ...-... Vila do Conde desde 2002/08/02 e até à presente data, não requereu a alteração do seu estatuto de residência fiscal, o que se impunha se se tratasse verdadeiramente de um contribuinte não residente em território português.
- e. Por outro lado, não apresentou qualquer prova que comprove que o Estado francês o considerasse como seu residente fiscal nos anos de 2021, 2022 e 2023.
- f. De facto, o Requerente não apresentou certificado de residência fiscal emitido pela AFF, que atestasse que naqueles anos era residente em França, nos termos da CDT celebrada entre Portugal e França, sendo certo que a transmissão da informação dos rendimentos auferidos em França nos anos de 2021 e de 2022, no âmbito da DAC1, por parte daquela jurisdição, pressupõe que aquele Estado considerou o contribuinte como residente fiscal em Portugal.
- g. Por outro lado, atente-se na morada constante das liquidações de impostos francesas dos anos em apreço: «... Travessa..., Villa Do Conde A Portugal»
- h. No que respeita ao contrato de trabalho, o documento apresentado, datado de 2022/05/17, consiste numa reatualização do contrato inicial celebrado em 2021/06/11, o qual não foi apresentado.
- i. De todo o modo, a morada que consta naquele documento, é a morada portuguesa.
- j. O que significa que, apesar de o Requerente trabalhar a bordo de uma embarcação de pavilhão francês, nunca foi considerado como residente em França.

- k. Acresce ainda que, a morada constante em todos os recibos de vencimento é a morada portuguesa que consta da base de dados da AT.
- l. O conceito de residência encontra-se concretizado no artigo 16º do CIRS, o qual estabelece que:
- « 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. (...).»*
- m. De acordo com a prova apresentada, o Requerente não terá permanecido em Portugal mais de 183 dias, não recaiando, assim, dentro do âmbito de previsão da alínea a), do nº. 1, da referida norma do CIRS.
- n. O mesmo não se diga relativamente à alínea b), do citado normativo, que estabelece um critério subjetivo que envolve uma intenção de residência e aplica-se, caso não seja possível a qualificação como residente, pelo critério do tempo de permanência.
- o. Deste modo, a pessoa singular que se encontra em Portugal há menos de 183 dias, seguidos ou interpolados, poderá ainda ser considerada residente, se num qualquer dia do período de tributação, dispuser de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

- p. É certo que a lei não esclarece que condições são estas, mas é entendido que devem ser condições objetivas que permitam retirar inequivocamente a conclusão de que se trata de uma habitação própria e permanente ou uma habitação permanente, i.e., não poderá nunca ser uma habitação de férias ou uma habitação secundária.
- q. Ora, conforme foi advogado no artigo 22.º, a residência do Requerente mantém-se na Travessa ..., nº. ... -..., ...-... Vila do Conde desde 2002/08/02, nunca tendo requerido a alteração do seu estatuto de residência fiscal e foi essa a morada que o Requerente declarou junto da sua entidade patronal, bem como junto da AFF.
- r. A referida morada corresponde à fração 'X', do prédio urbano inscrito na matriz predial de Vila do Conde, sob o artigo..., propriedade da sua cónjuge, B... (NIF:...) desde 2002/04/15, época em que já eram casados conforme se constata do declarado nas Modelos 3 de IRS dos anos de 1990 e seguintes.
- s. Além do que, o comportamento do Requerente foi o de um contribuinte com residência/domicílio fiscal em território português, que obtém rendimentos no estrangeiro, designadamente por via da entrega das declarações Modelo 3 de IRS com os respetivos anexos J relativos aos rendimentos obtidos no estrangeiro, desde o ano fiscal de 2017.
- t. Ora, estes factos, conjugados com os elementos de prova apresentados, nos quais consta, em todos eles, a morada que o Requerente possui em Portugal desde 2002/08/02, permitem concluir a sua intenção de manter e ocupar essa habitação como residência habitual, o que, sem dúvida nenhuma, preenche o critério de residência previsto na alínea b), do no. 1, do artigo 16º. do CIRS.
- u. Acresce que, o Requerente apresentou todas as suas declarações de rendimentos desde o ano de 1990, no estado civil de 'casado' com B... e como residente em Portugal.
- v. E este facto não é despiciendo, já que para determinar onde o Requerente tinha o seu centro de interesses vitais, não basta alegar que permaneceu grande parte do ano noutro país.
- w. Para a determinação do centro de interesses vitais, para além da aferição das relações económicas, importa também levar em consideração as relações familiares e sociais do

- interessado, as suas ocupações, atividades políticas, culturais ou outras, o local a partir do qual administra os seus bens, etc.
- x. Sobre esta temática, atente-se no ponto 15. dos comentários ao artigo 4.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património (in, ‘Cadernos de Ciências e Técnica Fiscal, nº. 216’):
- «(...) As diversas circunstâncias deverão ser analisadas no seu todo, sendo, porém, evidente que as considerações inferidas a partir do comportamento pessoal da pessoa singular deverão merecer particular atenção. Se uma pessoa que possui uma habitação num Estado estabelecer uma segunda habitação num outro Estado, mantendo a primeira, o facto de a pessoa singular conservar essa primeira habitação no meio em que sempre viveu, onde trabalhou e onde tem a sua família e os seus bens, poderá, juntamente com outros elementos, contribuir para demonstrar que manteve o seu centro de interesses no primeiro Estado.»*
- y. Ou seja, a habitação sita na ‘TV, ...-... VILA DO CONDE’, constituía o núcleo familiar do Requerente e do seu agregado familiar e esta circunstância deve merecer particular atenção, já que demonstra que aquele núcleo se situava em Portugal, país onde mantinha a sua habitação no meio em que sempre viveu e onde tem a sua família e os seus bens.
- z. Tendo em conta todo o exposto, é de concluir que a residência fiscal do Requerente, nos anos de 2021, 2022 e 2023 situava-se em Portugal.
- aa. Pelo que o Requerente se encontrava sujeito a IRS por via do Princípio da Universalidade consagrado no nº. 1, do artigo 15.º do CIRS.

SANEAMENTO

11. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT.

12. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

13. Em tudo o que de mais possa relevar para a boa decisão da causa, o processo não padece de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

14. Assim, cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Ilegalidade das liquidações objeto do processo.
- 2) Direito da Requerente à restituição dos impostos e a juros indemnizatórios.

II – MATÉRIA DE FACTO

15. Com interesse para decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

15.1. O Requerente marido, nos anos de 2021, 2022 e 2023 exerceu, a atividade profissional de marinheiro ao serviço da sua entidade empregadora com sede em França.

15.2. No âmbito da sua atividade profissional, no decurso do ano de 2021, o Requerente esteve embarcado durante duzentos e vinte dias (cfr. documentos 5 a 22 juntos com o PPA).

15.3. No âmbito da sua atividade profissional, no decurso do ano de 2022, o Requerente esteve embarcado durante duzentos e trinta e oito dias (cfr. documentos 23 a 40, juntos com o PPA).

15.4. No âmbito da sua atividade profissional, no decurso do ano de 2023, o Requerente esteve embarcado durante trezentos e cinquenta e nove dias (cfr. documentos 41 a 68, juntos com o PPA).

15.5. O Requerente, em conjunto com a sua cônjuge, procedeu à entrega, como residentes em Portugal, via internet, das Declarações Modelo 3 de IRS referente aos indicados anos, com o anexo J, relativo aos rendimentos auferidos no estrangeiro, no qual declarou que permaneceu mais de 183 dias no país do exercício do emprego (cfr. processo administrativo).

15.6.No apuramento do montante a pagar foi considerado que o Requerente possuía, à data das respetivas liquidações, o estatuto de residente fiscal em território português.

15.7.Em 12.12.2024, apresentou pedido de revisão oficiosa (i) do ato de liquidação n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021 e n.º 2023..., respeitante ao ano de 2022 e pedido de reclamação graciosa (ii) do acto de liquidação n.º 2024..., respeitante ao ao ano de 2023, € (cfr. documentos 69 e 70 juntos com o PPA).

15.8. Sobre o pedido de revisão não incidiu, até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, qualquer decisão.

15.9.A reclamação graciosa foi indeferida, por despacho do Chefe de Finanças de Vila do Conde de 05.03.2025 (cfr. documentos 71 e 72 juntos com o PPA).

Com interesse para a decisão da causa não se provou que os Requerentes tenham pagado o valor das liquidações em causa.

16. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto, no que respeita aos factos considerados provados, alicerçou-se nos documentos constantes do processo, que não foram objeto de impugnação por nenhuma das partes, acrescendo a ausência de discordância das partes relativamente à relativamente à matéria em causa.

Quanto aos factos não provados, a decisão resultou da ausência de prova a relativamente a tal matéria.

Por outro lado, é de observar ocorrer incongruência nas posições dos Requerentes a tal respeito, uma vez que, por um lado, afirmam “*Apesar de não se conformar com as apontadas liquidações de IRS, o ora Requerente efetuou o pagamento da quantia ali em causa.*” (art. 12º do PPA) Mas por outro, formulam o pedido da Requerida ser condenada a restituir os “*montantes indevidamente **penhorados/cobrados***”. Ora, só ocorrendo penhora em caso de falta de pagamento, tal pedido conflitua com a asserção dos Requerentes de que efetuou o pagamento do valor das liquidações.

DIREITO APLICÁVEL

17. O art. 16º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, nº 1, als. a) e b), tem o seguinte teor:

“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;
(...)”

18. Na redação anterior à republicação do CIRS pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro o nº 2 deste artigo tinha a seguinte redação:

“São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direção do mesmo.”

Com a referida republicação a norma em causa foi suprimida.

Nas palavras de Paula Rosado Pereira “ *A residência fiscal é sempre aferida em relação a cada sujeito passivo, mesmo nos casos em que exista agregado familiar, tendo deixado de vigorar, a partir de 1 de janeiro de 2015, o regime anteriormente existente de residência por atração*”¹.

Acrescenta ainda a autora:

“*Nos termos do regime da residência por atração, eram sempre havidos como residentes em território português as pessoas que constituíam o agregado familiar, desde que naquele residisse qualquer das pessoas a quem incumbia a direção do mesmo. A residência por atração podia ser afastada pelo cônjuge que não permanecesse 183 dias em território português no ano fiscal em causa, desde que efetuasse a prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas atividades económicas e o território português (...)*”².

19.Com a referida supressão, nas situações como a que ocorre no caso *sub judice*, a pessoa em causa só poderá ser considerado residente em território português face à al. a), ou à al. b), do n.º 1, do art. 16.º.

A subsunção na al. a) fica desde logo prejudicada, como própria Requerida reconhece, pelo facto do Requerente marido ter permanecido mais de 183 dias fora do território português.

20.Cabe então apreciar a eventual aplicação da al. b) que se traduz em saber se o Requerente dispunha, num qualquer dia dos períodos tributários em causa, de “*habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual*”.

21.Ora, a Requerida não demonstrou (e nem sequer alegou) qualquer facto concreto que faça supor a intenção do Requerente marido, nos períodos tributário em causa, de manter e ocupar habitação como residência habitual em Portugal.

E, em sentido oposto, apontam os factos apurados no processo, uma vez que, mantendo-se a situação laboral do Requerente de forma continuada no estrangeiro em condições similares durante anos, conforme resulta dos autos, sem indicação de ter cessado tal situação mesma em qualquer dos anos subsequentes aos períodos tributários que estão em causa (nem tal tendo

¹MANUAL DE IRS, Almedina, 2018, pag. 57.

² Ob. cit, pag. 57, nota 80.

sido alegado pela Requerida), infere-se à luz das regras da experiência, que tal resultou da vontade e intenção da pessoa em causa, como projeto de vida na vertente profissional, o que, implicando uma permanência de mais de 183 dias em território estrangeiro, é incompatível com a intenção de manter e ocupar habitação **como residência habitual em Portugal**.

22. Não sendo o Requerente marido, à luz das regras de incidência do CIRS, residente em território português, não relevam para o efeito considerações fundadas em direito fiscal internacional convencional tanto mais que o nº 1 do art. 4º, 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, assinada em Paris em 14 de Janeiro de 1971, estabelece que “ *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.*”³

23. Assim, não pode deixar de se concluir que, face às normas aplicáveis e à matéria de facto provada, o Requerente marido não era residente em território português nos períodos tributários a que respeitam as liquidações. Feita a prova de que o Requerente permaneceu menos de 183 em Portugal nos anos em causa e que não dispunha de habitação em Portugal em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual tornam-se irrelevantes as indicações formais relativamente à sua residência no cadastro da Requerida nas declarações de IRS até porque, em boa verdade, destas últimas resultam que o contribuinte reside a maior parte do ano fora de território nacional, situação que se foi mantendo ano após ano, o que não é compatível com a “intenção” referida na al. b) do nº1 do art. 16º do CIRS. Assim, em substância, das declarações de IRS apresentadas, apreciadas conjugadamente e à luz das regras da experiência é até de retirar a conclusão de que o Requerente não era residente em território Portugal face à al. b), do nº 1, do art. 16 do CIRS (nem, evidentemente e como já se referiu, face à al. a), do mesmo número).

³ Como é consabido estas convenções destinam-se a evitar a dupla tributação e não, evidentemente, a estabelecer incidência tributária não prevista na legislação interna dos Estados. Assim, se pela legislação interna do Estado Português uma pessoa não é considerado residente deste Estado, não pode, manifestamente, tal residência resultar das regras constantes de convenção internacional.

24.O entendimento que se acaba de expor está em sintonia com o expresso no acórdão arbitral de 12.12.2023, proferido no processo 217/2023-T⁴ (e jurisprudência aí citada), onde se pode ler:

“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”.

⁴ Perante quadro factual, no essencial, semelhante ao dos presente autos.

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 substantiam, 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”

25.Face ao exposto, conclui-se assistir razão aos Requerentes, sendo ilegais as liquidações objeto do processo, que, assim, não podem deixar de ser anuladas.

Restituição do imposto e juros indemnizatórios

26. Veio, ainda, a Requerente pedir a condenação da Requerida “a restituir dos montantes indevidamente penhorados/cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios, contados, à taxa legal, sobre esses montantes, desde a data do pagamento indevido até ao momento do efetivo e integral reembolso desses montantes.”

Porém, não foi feita qualquer prova de que os Requerentes tenham efetuado o pagamento do valor das liquidações em causa, nem que lhes tenha sido penhorado qualquer valor, facto que, em rigor, não foi sequer alegado.

Assim, sem prejuízo do disposto no art. 100.º, n.º1, da Lei Geral Tributária, e, se for caso disso, do direito dos Requerentes à execução do julgado, improcedem estas pretensões dos impugnantes.

DECISÃO

Assim, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes, decretando-se a ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de liquidação objeto do processo.
- b) Julgar improcedentes os pedidos de condenação da Requerida à restituição de imposto e ao pagamento de juros indemnizatórios.

Fixa-se o valor do processo em € 8.423,32 (oito mil quatrocentos e vinte e três euros e trinta e dois cêntimos) nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 918 (novecentos e dezoito euros) a suportar pela Requerida, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e artigo 4.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Janeiro de 2026

O árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro