

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 416/2025-T

Tema: IRS; residência fiscal; prova

SUMÁRIO

- 1. A qualificação como residente para efeitos fiscais em Portugal é determinada pela correta subsunção nos critérios constantes do art.º 16.º do Código do IRS.*
- 2. As noções de “residência fiscal” e de “domicílio fiscal” são diferentes, pois que, enquanto 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, a questão do domicílio fiscal projeta-se em consequências processuais. O não cumprimento do dever de comunicação previsto no artigo 19.º, n.º 3, da LGT, não tem necessário e definitivo impacto em termos de tributação.*
- 3. A verificação dos requisitos de natureza substantiva para efeitos de determinação da residência fiscal, carece de prova suficiente e verificável.*

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra Ana Rita do Livramento Chacim, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 08.07.2025, decide no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., com o número de identificação fiscal..., com o domicílio fiscal na Tv. ..., n.º...,, em Vila do Conde (doravante “Requerente”), vem, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1,

1.

alínea a), e do artigo 5.º, n.º3, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada de “Requerida” ou “AT”), com vista à pronúncia deste Tribunal para declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024..., datada de 04.11.2024, respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de €5 945,72, e da liquidação n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de €3.343,15.

1.2. Do Pedido

A Requerente deduziu o pedido de pronúncia arbitral peticionando a apreciação da legalidade dos atos de liquidação já identificados, concretizando a final o seu pedido:

«NESTES TERMOS E NOS MAIS DE DIREITO, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser Julgado procedente, por provado, e, em consequência: a) ser declarada a ilegalidade do ato impugnado, a saber do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão deduzido pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente, concretamente/ ser declarado ilegal do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021 da qual resultou um valor a pagar de 3.343,15 €;·b) ser declarada a ilegalidade do ato impugnado, a saber do ato de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pelo Requerente e da liquidação de imposto subjacente concretamente ser declarado ilegal do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de juros compensatórios n.º 2024... datada de 04.11.2024, respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de 5 945,72 €,·c) 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. Tudo com as legais consequências.»

1.3. Tramitação Processual

1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 28.04.2025 pelo Presidente do CAAD e notificado à AT nos termos regulamentares.
2. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, o Conselho Deontológico, designou a árbitra do Tribunal Singular, aqui signatária, que comunicou a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.
3. Em 18.06.2025, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
4. Desta forma, o Tribunal Singular foi regularmente constituído em 08.07.2025, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.
5. Por despacho arbitral de 08.07.2025, foi cumprido o disposto no artigo 17.º do RJAT, tendo a Requerida sido notificada para apresentar a sua Resposta.
6. A 22.09.2025, a AT juntou aos autos o respetivo processo administrativo e apresentou a sua Resposta, em defesa da legalidade dos atos impugnados, concluindo pela improcedência do pedido arbitral, pela legalidade e manutenção dos mesmos na ordem jurídica.
7. Por despacho de 01.10.2025, proferido pelo presente Tribunal Arbitral determinou-se a notificação das Partes nos seguintes termos:

«À luz do princípio da autonomia que rege o processo arbitral (artigo 29.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária- RJAT) e do princípio da livre condução do processo a que se refere o artigo 19.º do RJAT), não tendo sido requerida a produção de prova testemunhal, dispensa-se a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º desse Regime e determina-se o prosseguimento do processo mediante a notificação das partes para, querendo, no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias, apresentarem alegações finais escritas, formulando expressamente as respetivas conclusões.

Nos termos do art. 21º, 1, do RJAT, a decisão final será proferida e comunicada até 08 de janeiro de 2026, devendo a Requerente pagar o remanescente da taxa de arbitragem até essa data, dando cumprimento ao disposto no art. 4º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.»

8. Por Requerimento de 13.10.2025, a Requerente veio apresentar as alegações finais e a Requerida em 15.10.2025.

2. POSIÇÃO DAS PARTES

2.1. Causa de pedir da Requerente

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista à obtenção de um juízo de ilegalidade e de consequente anulação das liquidações aqui identificadas, respetivamente, de IRS e de juros compensatórios subjacente, o seguinte:

9. Durante os anos de 2020 e 2021, residiu em França, mantendo um contrato individual de trabalho, para o exercício da atividade profissional de marinheiro ao serviço da sua entidade empregadora com sede em França, possuindo estabelecimento estável nesse território. E fê-lo a bordo do navio de pavilhão francês.
10. Desta forma, e com respeito ao período em questão, alega que não exerceu qualquer atividade em Portugal, nem auferiu rendimentos.
11. Afirma, assim, que a única relação e elemento de conexão que (o Requerente) tem com Portugal é a família que aqui reside, pelo que, quando se desloca a Portugal é com o intuito de estar com a família e aqui passar fins de semana, férias, períodos de descanso e Natal.
12. Refere que, pese embora, no período em causa, constar como residente fiscal em Portugal, a verdade é que o Requerente: no ano de 2020 esteve embarcado durante 220 dias (duzentos e vinte dias); e no ano de 2021, 319 dias (trezentos e dezanove dias).
13. O Requerente procedeu à entrega, via internet, das Declarações Modelo 3 de IRS referente aos anos em causa, com o anexo J, relativo aos rendimentos auferidos no estrangeiro, no

qual também foi declarado que o Requerente permaneceu em Portugal durante um período inferior a 183 dias.

14. Porém, no apuramento dos indicados montantes a pagar foi considerado que o Requerente possuía, à data das respetivas liquidações, o estatuto de residente fiscal em território português. Apesar de não se conformar com as apontadas liquidações de IRS efetuou o pagamento das quantias ali em causa.
15. Em 20.12.2024 o Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa das liquidações n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de € 3.343,15, formando-se indeferimento tácito.
16. Em 20.12.2024, apresentou a respetiva reclamação graciosa do ato de liquidação n.º 2024..., datada de 04.11.2024, respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de 5.945,72 €, tendo sido notificado da respetiva decisão de indeferimento.
17. Como fundamento da decisão de indeferimento é mencionado que o sujeito passivo à data dos factos (2020) tinha morada portuguesa no cadastro de registo de contribuintes, pelo que formalmente encontrava-se registado como residente fiscal em Portugal. Salienta a AT que é obrigatória a comunicação do domicílio fiscal do sujeito passivo à administração tributária, sendo ineficaz a mudança do domicílio enquanto não for efetuada. Acresce que, o Requerente adquiriu, em 2021, juntamente com a sua esposa, o imóvel inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho de Vila do Conde o artigo ... que corresponde ao seu domicílio fiscal.
18. Considerando o quadro legal aplicável (artigos 15.º e 16.º do Código do IRS), e o que antecede, o Requerente conclui que não se mostravam preenchidos os requisitos legais para determinação de residência fiscal em Portugal - permanência em Portugal durante mais de 183 dias, bem como os elementos de conexão que igualmente refere, não dispondo, em Portugal, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

19. Conclui 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 dos artigos 15.º e 16.º do Código do IRS.
20. Pelo que antecede, vem requer, por consequência, a anulação das liquidações impugnadas de IRS e de juros compensatórios e a decorrente restituição 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.

2.2. Resposta da Requerida

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua Resposta na qual, em substância, alegou o seguinte:

21. Alega que a autoridade fiscal de França (doravante, ‘AFF’), no contexto da troca automática de informações fiscais internacionais prevista na Diretiva de Cooperação Administrativa n.º 2011/16/UE (DAC1), comunicou à AT, os rendimentos de trabalho dependente que o ora Requerente aí auferiu, nomeadamente, no ano de 2020, no total de € 26.276,00, inexistindo dados referentes a imposto pago em França.
22. Os rendimentos do ano de 2020 foram pagos pelas seguintes entidades: a) 18.624,00, pagos por ‘C...; e b) € 7.652,00, pagos por ‘D...’.
23. Refere que a comunicação em questão pressupõe que a AFF não considerou o aqui Requerente como residente fiscal nesse Estado, mas sim como residente em Portugal.
24. Por esse motivo, foi criado o processo de divergência n.º ... devido ao facto de terem sido comunicados à AT pela jurisdição francesa, rendimentos da categoria A obtidos pelo Requerente nesse país, que o Requerente não havia declarado.
25. Desta forma, não tendo havido interação na divergência e nem tendo sido entregue a declaração de rendimentos a que estava obrigado (contrariamente ao alegado), nos termos do artigo 15.º, n.º1, do Código do IRS, os serviços da AT efetuaram uma declaração oficiosa

para o ano de 2020 (...- 2020 -...), onde foi incluído no quadro 4A do anexo J, o montante de € 26.276,00, a título de rendimento auferido em França.

26. A referida declaração deu origem à liquidação n.º 2024 ..., ora impugnada, no total de € 5.945,72 de imposto a pagar e à nota de cobrança n.º. 2024 ..., que se encontra na situação de ‘Suspensa Pagamento a Prestações’, sendo que, até à presente data, ainda só foi regularizado o pagamento de € 1.000,00, encontrando-se ainda em dívida o valor de € 4.945,72.
27. Tendo sido apresentada respetiva reclamação graciosa em 20.12.2024, a mesma seria objeto de despacho de indeferimento, por se ter concluído que o Requerente preenchia os pressupostos para ser considerado como residente em Portugal e, por esse motivo, encontrava-se obrigado a declarar os rendimentos obtidos em França.
28. Relativamente ao ano de 2021, o Requerente voluntariamente procedeu à entrega da declaração de IRS, constando como residente em Portugal, tendo declarado no quadro 4A. do anexo J, € 28.475,09 de rendimentos obtidos em França e no quadro 4C, um período de permanência em França superior a 183 dias.
29. Foi assim, originada a liquidação de IRS n.º. 2022 ..., também aqui impugnada, a qual gerou a divergência n.º. ... (erro ‘E78’, respeitante ao NIF do(s) dependente(s) cujo resultado foi de € 3.343,15 de imposto a pagar, o qual se encontra a ser pago em prestações.
30. Em 20.12.2024, o Requerente apresentou também um pedido de revisão oficiosa (n.º. ...2024...) contra a liquidação n.º 2022..., com fundamento na não residência em Portugal no ano de 2021, que se encontra na fase ‘F991 - Extinção por Apensação a Processo de Contencioso Judicial’.
31. Entende a Requerida que o Requerente não apresentou prova que altere a posição da AT e comprove que a residência fiscal do mesmo, nos anos de 2020 e 2021, era em França. Neste sentido, salienta que:
- O Requerente só alterou a sua morada para França em 10.08.2022;

- O Requerente não apresentou qualquer prova que comprove que o Estado francês o considerou como seu residente fiscal, desde logo, não apresentou certificado de residência fiscal emitido pela AFF, que atestasse que nos anos de 2020 e de 2021 foi residente em França, nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e França;
- O Requerente não apresentou prova de eventual tributação naquele país, com as eventuais liquidações francesas respeitantes aos anos de 2020 e 2021.
- A única prova que o Requerente apresentou consiste num documento, mais concretamente, no detalhe dos serviços que prestou a bordo dos navios aí identificados, e no qual se refere em letras vermelhas, que: «*Ce relevé n'a qu'une valeur informative*» (Tradução livre: Esta declaração tem carácter meramente informativo).

32. Salienta, em particular, que o Requerente não apresentou o contrato de trabalho.

33. Da prova apresentada, conclui que o Requerente não terá permanecido em Portugal mais de 183 dias, pelo que não se enquadra no âmbito de previsão da alínea a), do n.º 1, do artigo 16.º do Código do IRS. Não obstante, suscita a aplicação do disposto na alínea b), do mesmo artigo, que estabelece um critério subjetivo que envolve uma intenção de residência. Ou seja, ainda que tenha permanecido em Portugal por um período inferior a 183 dias, importa saber dispõe de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

34. Na ausência de uma concretização legal quanto às referidas condições, entende-se 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.

35. Conclui a AT que a residência fiscal do Requerente nos anos de 2020 e de 2021, situava-se em Portugal, alegando que:

- Até 09.08.2022 o Requerente habitava na fracção 'W', do prédio urbano inscrito na matriz predial de Vila do Conde, sob o artigo ..., propriedade da sua cónjuge desde 04.09.2001;

- Com respeito às declarações de IRS dos anos de 2001, 2000 e 1999, salienta que o Requerente beneficiou das deduções dos encargos com imóveis destinados a habitação própria e permanente, nos termos do disposto no artigo 78.º, n.º 1, alínea e), do Código do IRS, destinada unicamente a contribuintes residentes, conforme se encontra estabelecido no n.º 5 daquele preceito legal;
- Nas declarações Modelo 3 de IRS dos anos de 2016, 2017, 2018 e 2021, foram incluídos os respetivos anexos J, relativos aos rendimentos obtidos no estrangeiro;
- O Requerente apresentou todas as suas declarações de rendimentos desde o ano de 1999, no estado civil de ‘casado’ com B..., NIF ..., e como residente em Portugal; incluindo os seus dependentes, demonstrando, desta forma, que o Requerente tinha em Portugal o seu centro de interesses vitais (onde mantinha a sua habitação, família e bens).

36. Pelo que antecede, as liquidações impugnadas não enfermam de qualquer ilegalidade e, nessa medida, não se verificam também, as circunstâncias previstas no n.º 1, do artigo 43.º da LGT, que determinam o pagamento de juros indemnizatórios.

2.3. Alegações finais

As Partes pronunciaram-se no prazo concedido para a apresentação das alegações finais escritas, reiterando os entendimentos apresentados.

37. Salienta ainda o Requerente que:

- a. A Requerida reconhece que os rendimentos auferidos pelo Requerente tiveram origem entidades francesas.
- b. A prova da existência do contrato de trabalho pode ser feita mediante recurso a outros meios admissíveis em direito, concluindo que o rendimento auferido corresponde à retribuição do trabalho prestado em França.
- c. Salienta ainda que a Requerida comprova a presença do Requerente a bordo das embarcações, sendo que os navios são uma extensão da soberania territorial dos estados da bandeira (pavilhão civil). Apenas são considerados rendimentos obtidos em Portugal os que sejam pagos por entidades com residência, sede ou direção efetiva no território nacional (artigo 18.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRS.

- d. O facto de o Requerente não ter alterado o domicílio não faz com que fique impedido de provar que tinha outro domicílio nos anos controvertidos.
- e. Estando assente o não preenchimento da alínea a), do n.º 1, do artigo 16.º do Código do IRS, afasta ainda o preenchimento da alínea b), do n.º 1, do mesmo artigo, por não ter permanência em Portugal, sendo os respetivos requisitos de verificação cumulativa.

3. SANEAMENTO

- 38. O Tribunal foi regularmente constituído, é competente, tendo em vista as disposições contidas no artigo 2.º, n.º 1 e artigo 5.º, n.ºs. 1 e 3 ambos do RJAT.
- 39. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.
- 40. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.
- 41. O processo não enferma de nulidades.
- 42. Cumpre apreciar e decidir.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos Provados

Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal, cumpre atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- a. O Requerente é uma pessoa singular que exerce a atividade profissional de marinheiro – *Facto não controvertido.*
- b. Emissão da demonstração de liquidação oficiosa de IRS n.º 2024 ... (documento n.º 2024 ...), com um valor total a pagar de € 5.945,72, de 14.14.2024 (com data-limite de pagamento de 16.12.2024), respeitante ao ano de 2020 e liquidação de juros compensatórios (liquidação n.º 2024 ...), no valor de € 701,72 – *cf. cópia junta ao pedido arbitral.*

- c. Emissão da liquidação IRS n.º 2022..., com um valor total a pagar de € 3.343,15 - *cf. cópia junta ao pedido arbitral.*
- d. Apresentação de um documento digital (pdf) em francês, contendo uma pesquisa ao detalhe dos serviços que prestou a bordo dos navios aí identificados, o qual possui carácter meramente informativo («*Ce relevé n'a qu'une valeur informative*» - *Tradução livre: Esta declaração tem carácter meramente informativo*) - *cf. cópia junta ao PA (Doc. 1).*

2001



Ce relevé n'a qu'une valeur informative

Détail et ventilation des services du marin **toute la carrière**

N° marin lettre clé	Nom	Prénom(s)	Quartier d'identification	Régime social	N° INSEE
		A...		ENIM	Plus disponible : décision CNIL

Date de naissance	Lieu de naissance	Nationalité	Adresse	Téléphone	Mobile
25/03/1972	VILA DO CONDE	PORTUGAL			

40		SM2020M		07	01/01/202005/01/202000	05	1	CGP-CRM CCMA		
40		SM2020M		07	06/01/202020/01/202000	15	1	CGP-CRM CCMA		
40		SM2020M		07	21/01/202004/02/202000	14	1	CGP-CRM CCMA		
40		SM2020M		07	05/02/202018/02/202000	14	1	CGP-CRM CCMA		
00		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	19/02/202014/03/202000	26	1	CGP-CRM CCMA
57		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	15/03/202018/03/202000	04	1	CGP-CRM CCMA
91		QR2020					19/03/202016/06/202002	28	1	CGP-CRM DDQR
00		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	17/06/202030/06/202000	14	1	CGP-CRM CCMA
00		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	01/07/202005/08/202001	05	1	CGP-CRM CCMA
57		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	06/08/202012/08/202000	07	1	CGP-CRM CCMA
00		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	13/08/202009/09/202000	27	1	CGP-CRM CCMA
57		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	10/09/202015/09/202000	06	1	CGP-CRM CCMA
00		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	16/09/202030/09/202000	15	1	CGP-CRM CCMA
00		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	01/10/202031/10/202001	00	1	CGP-CRM CCMA
57		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	01/11/202005/11/202000	05	1	CGP-CRM CCMA
00		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	06/11/202007/12/202001	02	1	CGP-CRM CCMA
57		GV2020		PL	CHEF RAMENDEUR	07	08/12/202031/12/202000	23	1	CGP-CRM CCMA
76		LH2021			PL	MATELOT	07	01/01/202106/01/202100	06	1
00		LH2021	PL		MATELOT	07	07/01/202120/01/202100	14	1	Indéterminé
76		LH2021	PL		MATELOT	07	07/01/202120/01/202100	14	1	Indéterminé
00		LH2021	PL		MATELOT	07	21/01/202103/02/202100	13	1	Indéterminé
76		LH2021	PL		MATELOT	07	04/02/202114/02/202100	11	1	Indéterminé
00		LH2021	PL		MATELOT	07	15/02/202101/03/202100	17	1	Indéterminé
00		LH2021	PL		MATELOT	07	02/03/202112/03/202100	11	1	Indéterminé
20		LH2021	PL			07	13/03/202118/03/202100	06	1	Indéterminé
00		LH2021	PL	MATELOT	07	19/03/202103/04/202100	15	1	Indéterminé	
Code	Nom navire ou position	Référence armement	N° navire	ArmateurGN	Fonction	Cat.	Date début	Date fin	Durée M J	TP IPEC U
76		LH2021		PL	MATELOT	07	19/04/202119/04/202100	01	1	Indéterminé
91		LH2021				21/04/202106/05/202100	16	1	Indéterminé	
20		MN2021		PL		07	08/05/202113/05/202100	06	1	Indéterminé
00		MN2021		PL	MATELOT	07	14/05/202129/05/202100	16	1	Indéterminé
00		MN2021		PL	MATELOT	07	30/05/202113/06/202100	14	1	Indéterminé
15		SPR4967				2021			0 11,47	
00		LH2021		PL	MATELOT	07	29/06/202117/07/202100	19	1	Indéterminé
00		LH2021		PL	MATELOT	07	18/07/202101/08/202100	14	1	Indéterminé
15		SPR4479				2021			1 8,75	
00		SM2021		PL	MATELOT	07	02/08/202104/08/202100	03	1	Indéterminé
00		SM2021		PL	MATELOT	07	05/08/202116/08/202100	12	1	Indéterminé
76		SM2021		PL	MATELOT	07	17/08/202113/09/202100	27	1	Indéterminé
00		SM2021		PL	MATELOT	07	14/09/202126/09/202100	13	1	Indéterminé
76		GV2021		PL	MATELOT	07	27/09/202129/09/202100	03	1	Indéterminé
00		GV2021		PL	MATELOT	07	30/09/202112/10/202100	13	1	Indéterminé
00		GV2021		PL	MATELOT	07	13/10/202124/10/202100	12	1	Indéterminé
00		GV2021		PL	MATELOT	07	25/10/202127/10/202100	03	1	Indéterminé
00		GV2021		PL	MATELOT	07	28/10/202109/11/202100	12	1	Indéterminé
00		GV2021		PL	MATELOT	07	10/11/202122/11/202100	13	1	Indéterminé

-
- e. Relativamente aos anos de 2020 e 2021, o Requerente não permaneceu (em cada ano) em Portugal por um período superior a 183 dias – *por acordo*.
- f. Em 10.08.2022, o Requerente apresentou o pedido de alteração de morada para França, tendo sido promovida a alteração no registo cadastral do contribuinte – *cf. documentos juntos ao PA junta ao PA (“Alteração morada” e “SGRC”)*.
- g. Em 20.12.2024 foi deduzida reclamação graciosa relativamente à liquidação de IRS n.º 2024..., datada de 04.11.2024, referente ao período de 2020 (Processo n.º ...2025...) - *cf. cópia junta ao PA (“PRG ...2025...pdf”)*.
- h. O Requerente foi notificado pelo ofício n.º 2025..., de 04.02.2025, para exercício de audição prévia referente ao sentido do indeferimento da reclamação graciosa – *cf. cópia junta ao PA (“PRG ...2025...pdf”; Doc. 4)*.
- i. Não foi apresentado direito de audição – *facto não controvertido*.
- j. Em 10.03.2025 o Requerente foi notificado pelo ofício n.º 2025..., de 06.03.2025, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa – *cf. cópia junta ao PA (“PRG ...2025...pdf”)*.
- k. Em 10.07.2025, declaração da AT contendo a informação transmitida à AT em 05.06.2022 pelas Autoridades Fiscais Francesas, ao abrigo do mecanismo de troca automática internacional de informações no domínio da fiscalidade, referente ao ano de 2020, na qual constam os rendimentos pagos pelas seguintes entidades: a) 18.624,00, pagos por ‘C...; e b) € 7.652,00, pagos por ‘D...- *cf. cópia junta ao PA (Doc. 5)*;
- l. Detalhe de divergência emitido pela AT, referente ao ano de 2021 – *cf. cópia junta ao PA (“PRG ...2025...pdf”)*
- m. Em 20.12.2024, foi requerida revisão oficiosa da liquidação de IRS do ano de 2021 - *cf. cópia junta ao PA (“Doc. 2” e “Processo Administrativo – Pedido de revisão”)*.

n. A Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, o qual foi aceite em 28.04.2025.

4.2. Factos não provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, todos objeto de análise concreta, não ficou provado que o Requerente tivesse residência fiscal em França em 2020 e 2021.

4.3. Motivação da decisão da matéria de facto

43. A fundamentação da decisão sobre a matéria de facto assenta na prova documental junta aos autos pelas Partes. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas Partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

44. O Tribunal formou a sua convicção, quanto à factualidade dada como provada, com base nos documentos juntos ao Pedido e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a Resposta. Refere-se a não junção aos autos das declarações de rendimentos modelo 3 de IRS (e respetivos anexos) do Requerente. Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia 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 CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

5. MATÉRIA DE DIREITO

5.1. Sobre o enquadramento legal aplicável à determinação de residência fiscal

45. O Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral peticionando a apreciação da legalidade dos atos tributários identificados, suscitando, em concreto, a respetiva

determinação da residência fiscal, com respeito aos anos de 2020 e 2021, alegando, em síntese, que era em França.

46. A análise da matéria em discussão compreende assim o respetivo enquadramento do conceito de residência fiscal, o qual já foi várias vezes objeto de pronúncia por este Tribunal, incluindo em decisões proferidas pela Árbitra aqui signatária (Processos n.º 155/2022; 656/2022).
47. Nestes termos, reportamo-nos ao quadro legal relevante no que respeita à determinação da residência fiscal das pessoas singulares, suscitando, primeiramente, a devida diferenciação entre domicílio e residência fiscal. Vejamos.
48. O art.º 19.º, n.º 1 da LGT estabelece as regras de determinação do domicílio fiscal, definindo que “1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário: a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual; (...)”. O artigo não desenvolve a noção de residência habitual, concretizando as regras associadas ao domicílio fiscal. Neste sentido, estabelece que “O domicílio fiscal integra ainda o domicílio fiscal eletrónico, que inclui o serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, bem como a caixa postal eletrónica, nos termos previstos no serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital e no serviço público de caixa postal eletrónica”. (n.º 2).
49. Por razões atendíveis de organização administrativa necessárias ao exercício de direitos processuais, prevê-se ainda que “3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária (...)” sendo “(...) ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.”
50. Deste modo, “Os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses, bem como as pessoas colectivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a actividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional”. (n.º 6).
51. A distinção fundamental entre os dois conceitos reside no facto de, enquanto o conceito de residência fiscal integra as normas fiscais materiais ou substantivas, as quais determinam a existência e a extensão do poder de tributar, o domicílio fiscal determina, como regra

geral, a competência com fins processuais (em razão do território dos órgãos da administração fiscal e dos tribunais tributários). É nesse local que o sujeito passivo pode ser contactado pela administração fiscal.

52. A este respeito, acompanhamos o entendimento de Diogo Leite Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa¹, quando refere a respeito da falta de designação de um representante, que “(...) *nada impedirá que o contribuinte, diretamente ou por representante, exerça os direitos tributários, nomeadamente os de reclamação, recurso ou impugnação. Trata-se de garantias constitucionais que não podem ser afastadas por uma mera disposição da lei.*”
53. O conceito de residência fiscal para as pessoas singulares encontra a sua previsão no artigo 16.º do Código do IRS, estabelecendo no seu n.º 1 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;*
 - d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.*”
54. Socorremo-nos do entendimento constante da decisão arbitral sobre o Processo n.º 846/2021-T do CAAD, entre outras, no qual se salienta que “*O conceito de residência assume no Direito Fiscal e, em particular, na tributação do rendimento, uma particular importância. Desde logo, (a) agora restringindo a análise ao CIRS, a residência é o critério adoptado para estabelecer o âmbito de aplicação do IRS, sendo os residentes sujeitos a um*

¹ Diogo Leite Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita Editora, 4ª edição, 2012, pág. 199.

princípio de tributação de base mundial por contraposição com os não residentes, que apenas são sujeitos a tributação relativamente aos rendimentos obtidos em Portugal (cf. art. 15.º do CIRS). Se o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS se cinge à presença física (corpus), em Portugal, considerando residentes os indivíduos que “permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa”, já a alínea b), exigindo uma ligação física menos qualificada, uma permanência inferior, impõe uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva relevante com o território português. Esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (animus), que deve ser analisado numa perspetiva objetiva, isto é, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados.”

55. Ainda sobre a residência fiscal é de mencionar a decisão arbitral proferida no Processo n.º 36/2022-T: *“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”*.
56. Dispõe a Convenção entre Portugal e a França para Evitar a Dupla Tributação e Estabelecer Regras de Assistência Administrativa Recíproca em Matéria de Impostos sobre o Rendimento [assinada em 14 de janeiro de 1971, com redação alterada pelo Protocolo assinado em 25 de agosto de 2016, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 58/2017, em 27 de janeiro de 2017]: *«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.»

57. É, assim, este o normativo aplicável, à luz do qual a questão há de ser apreciada. Verificar se o Requerente preencheu os pressupostos e condições previstos no artigo 16.º do Código do IRS, suscetível de determinar a sua residência fiscal em território português. Sendo de salientar que a análise para efeitos de qualificação da residência fiscal é efetuada individualmente, sendo assim aferida em relação a cada sujeito passivo do agregado (no caso, do aqui Requerente).

5.2. Sobre o preenchimento das condições para determinação de residência fiscal em Portugal

58. Considerando a argumentação das Partes com referência ao disposto na alínea a) [do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS], não resulta controvertida a não permanência do Requerente em Portugal durante mais de 183 dias, não se enquadrando assim no âmbito de previsão do artigo 16.º, n.º1, alínea a), do Código do IRS.

59. Não obstante, para efeitos de determinação de residência fiscal, a Requerida vem suscitar a aplicação do disposto na alínea b), do mesmo artigo, que, estabelecendo um critério subjetivo, envolve uma intenção de residência (no caso, em Portugal). Ou seja, ainda que tenha permanecido em Portugal por um período inferior a 183 dias, importa saber se dispõe de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

60. A aplicação do disposto na alínea b) [do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS], no qual se estabelece como residente quem “(...) *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; (...)*” depende da verificação cumulativa de três requisitos, no ano a que respeitam os rendimentos (no caso, 2020 e 2021): (i) a permanência em Portugal por um período inferior a 183 dias, com referência ao disposto na alínea a) acima referida; (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.
61. A presente alínea exige assim 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.
62. Conforme bem se explica na decisão arbitral sobre o Processo n.º 457/2021-T do CAAD *“Se a qualidade de residente, nos termos da al. a) resulta, automaticamente, de um critério fáctico, meramente numérico, a presença em Portugal, a al. b) exige, pela falta de maior presença no território, um elemento adicional de intenção. O referido artigo impõe, assim, a vontade de estar regularmente presente no território nacional, utilizando, para o efeito, uma determinada habitação. A residência habitual é, assim, igualmente um critério fáctico determinado pela permanência regular (habitual) numa determinada habitação e, onde, como tal se presume ter organizada a sua vida.*
63. Sobre o entendimento do preceito legal, acompanhamos a doutrina oportunamente citada na Decisão arbitral prolatada no Processo n.º 332/2022-T do CAAD: *“Importa, então, analisar a verificação do terceiro requisito, a existência de condições que façam supor que a habitação será mantida e ocupada como residência habitual. A este respeito verificamos, contudo, que o legislador não densifica como deve ser aferida a intenção do indivíduo, não fornecendo, igualmente, critérios a partir dos quais o aplicador do direito deva formar a sua convicção quanto ao que se entende por residência habitual.*

*Na falta de uma definição legal será necessário efetuar uma análise casuística, devendo o elemento volitivo (a intenção de manter e ocupar um determinado local como residência habitual) ser aferido através de manifestações externas de vontade. A intenção de manter e ocupar uma dada habitação enquanto residência habitual deve, desta feita, ser reconstituída a partir de elementos objetivos que façam supor, com clareza, a vontade do indivíduo. Nas palavras de ALBERTO XAVIER “[a] intenção de manter e ocupar a habitação como residência habitual, não é objecto de prova directa, antes resulta de condições objectivas que a façam supor.” (Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Actualizada, Coimbra: Almedina, 2007, p. 286).*

O referido artigo impõe, assim, a vontade de estar regularmente presente no território nacional, utilizando, para o efeito, uma determinada habitação.

64. *Como sustenta MANUEL FAUSTINO, o referido critério legal “(...) ao integrar-se na previsão a manutenção e ocupação dessa casa como residência habitual desde logo se excluem da condição de residentes os que dispõem em Portugal de uma simples habitação secundária (desde que nela não permaneçam mais de 183 dias por ano) ou de férias, bem como aqueles que, nomeadamente os emigrantes, dispendo aqui de uma habitação que poderão vir a ocupar como sua residência habitual quando, em definitivo, regressarem a Portugal, apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas.” (Cf. Manuel Faustino, “Os residentes...” op. cit., pp. 124-125 e, no /mesmo sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02/24/2011, proferido no processo 876/10). Para que exista uma residência habitual deverá resultar claro que a habitação mantida em Portugal, pelas suas características, se destina a uma permanência duradoura e não a uma mera passagem de curta duração (Cf. Alberto Xavier, *Direito Tributário...op. cit.* 286).”²³*

² Processo n.º 332/202-T do CAAD.

³ Neste sentido, entende o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão n.º 3/2020 (Série I), de 4 de março de 2020, Processo n.º 1679/13.9BALS do Contencioso Tributário - Pleno da Secção.

65. Neste mesmo sentido, Rui Duarte Morais⁴ recorda a posição do STA, no Acórdão de 24.02.2011, prolatado no processo n.º 0876/10, relatado por Isabel Marques da Silva, o qual cita e acompanha o referido entendimento de Manuel Faustino.
66. A este respeito, citamos novamente aquele Tribunal, clarificando que: *“Repare-se que a intenção que se pretende aferir, na al. b) do n.º 1 do art. 16.º do Código do IRS, não é uma intenção de, no futuro, ocupar, ou não, a habitação como residência atual, mas sim, como refere MANUEL FAUSTINO uma intenção atual (Cf. Manuel Faustino, “Os residentes...op. cit.” p. 125), que deve ser aferida mediante manifestações externas dessa vontade.”* Não haverá qualquer outra forma mais clara ou direta de aferir a intenção de um sujeito passivo do que a vontade manifestada por este (ou em representação deste, por quem tinha poderes bastantes para esta representação), o que não poderá deixar de ser igualmente relevado.
67. Sobre a não comunicação do domicílio à administração tributária, nos termos do art.º 19.º, n.º 3 da LGT, acompanhamos o entendimento exposto (entre outras) na Decisão arbitral prolatada no Processo n.º 36/2022-T do CAAD, na qual se entende que: *“(...) a circunstância de o Requerente não ter comunicado à AT nem a mudança do seu domicílio fiscal, nem a alteração do seu estatuto de residência – no ano de 2017, o Requerente estava registado no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT como residente em Portimão, Portugal (cf. facto provado f)–, não pode fundar qualquer tributação, nem pode substituir-se às regras que definem a residência fiscal. A “ineficácia” da mudança de domicílio – repare-se que se diz “domicílio” e não “residência” – referida no artigo 19.º, n.º 4, da LGT não tem, por si só, o alcance de converter o contribuinte em residente para efeitos fiscais, se o mesmo fizer prova em sentido contrário; (...).”* O que se mostra aplicável na análise do presente caso.
68. Sobre a questão, continua aquele Tribunal concluindo que *“Não tem assim razão a Requerida quando afirma que a prova da residência fiscal do Requerente, no ano de 2017, teria de ser feita através de um “certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais (...) nos termos (...) da CDT celebrada entre Portugal e aquele país”(...); trata-se*

⁴ Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Almedina, 3ª edição, 2014, pág. 5.

de um argumento absolutamente formalista e carecido de respaldo legal, pois inexistente qualquer norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal, designadamente exigindo a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país.

69. Mais refere que, *“Por outro lado, também entendemos que não tem qualquer relevância para a determinação da residência fiscal do Requerente o facto de este ter declarado ser residente em território nacional nas declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS, respeitantes ao ano de 2017 (...). Acresce que, apenas o preenchimento dos pressupostos de cada um dos critérios de residência fiscal decorrentes do artigo 16.º do Código do IRS, maxime das alíneas a) e b) do seu n.º 1, permite que uma pessoa seja considerada residente fiscal em Portugal; ou seja, a mera declaração do sujeito passivo não tem a virtualidade de determinar, seja em que sentido for, a sua residência fiscal ou, visto doutra perspetiva, um erro declarativo como o existente no caso concreto não é suscetível de transformar/alterar, seja em que sentido for, uma situação factual subjacente que resulte comprovada.* [nosso sublinhado]
70. Da análise efetuada ao alegado pelas Partes e a respetiva prova aduzida ao processo pelo Requerente, resulta provado que este último auferiu rendimentos pagos pelas ‘C...’ e pela ‘D...’ – com respeito ao ano de 2020.
71. Sobre o enquadramento laboral do Requerente, tem razão a AT quando salienta a ausência da junção aos autos do contrato de trabalho, e acrescente-se, alternativamente, qualquer documento pelo qual seja possível verificar a relação laboral, bem como quaisquer outros elementos normalmente utilizados para efeitos de determinação da residência fiscal num determinado País, como o contrato de arrendamento, ou faturas de consumo de água ou eletricidade, seguros, ou o recurso a prova testemunhal. A análise dos elementos probatórios anexos, compreende, naturalmente, um exercício de contextualização relativamente à profissão exercida, a qual exige, a presença a bordo de um navio. Ou seja, importa atender ao desenvolvimento da própria tipologia de atividade profissional do Requerente (tripulante de navio). Neste sentido, refere-se a Decisão proferida no Processo n.º 217/2023-T.

72. Sendo vários os processos referentes a tribunais a funcionar no CAAD onde a presente matéria foi discutida, importa salientar que foram apresentados documentos que atestavam os termos da relação laboral, determinando a própria entidade empregadora, ou a presença efetiva conexas a um outro território. No caso *sub judice* não são juntos aos autos quaisquer outros documentos que comprovem os termos da relação laboral e com que entidade, como seja, os próprios recibos (ou comprovativos) de vencimento ou uma declaração da entidade empregadora. Ou informação referente ao enquadramento para efeitos de Segurança Social.
73. Ao contrário do que refere no PPA (art. 47.º) não se encontra junto ao processo qualquer comprovativo de que os rendimentos auferidos foram objeto de retenção na fonte em França.
74. Ora, apenas por dedução se entende que os rendimentos do trabalho dependente constante da informação transmitida à AT pelas Autoridades Fiscais Francesas, ao abrigo do mecanismo de troca automática internacional de informações no domínio da fiscalidade [*ponto k. da matéria de facto*] deverão respeitar ao trabalho exercido nas embarcações e são pagos pela entidade ou entidades empregadoras.
75. Para efeitos de prova da conexão substantiva a França, o Requerente apresenta assim, apenas o resultado de informação que se entende que foi extraída do sítio (internet) do *Ministère de la Transition écologique* (francês), em francês (não traduzido), sem que se conheça os termos de consulta, constituindo um documento, não vinculativo, cujo valor e alcance probatório carece de análise conjunta com os restantes elementos do processo. Da referida informação, consta, segundo se entende, a designação dos serviços que o mesmo prestou a bordo dos diferentes navios aí identificados, durante os anos 2008 e 2021, e como tal abrangendo o período temporal em causa. Consta do referido documento a identificação do ‘*Nº marin lettre clé*’ associado ao nome do aqui Requerente (Tradução livre: “Nº marin” e a “letra-chave” referem-se à identificação dos marinheiros profissionais em França) [*ponto d. da matéria de facto*].
76. Não sendo controvertido pelas Partes o exercício das funções pelo Requerente como tripulante de navio, consta ainda da Resposta da AT, sobre o ‘documento’ indicado que: «(...) *tal relação é desprovida de qualquer valor probatório para comprovar a residência do Requerente em França, servindo tão somente para comprovar a sua presença a bordo*

das embarcações nela referidas» (cfr. art 30.º da Resposta), permanecendo não controvertido o afastamento da determinação de residência fiscal em Portugal com recurso ao critério objetivo constante da al. a) [do n.º 1 do art. 16.º do Código do IRS].

77. Pelo que antecede, ainda que não se coloque em causa os dias efetivos de embarque, no que respeita aos dias que o Requerente permaneceu em Portugal, importa atender ao preenchimento das normas substantivas em apreço, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto em Portugal nos anos em questão: *«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]
78. Neste âmbito, o Requerente alega, mas não prova que as deslocações a Portugal são apenas de natureza fortuita ou em períodos de férias, sendo igualmente ausente a junção de documentação ou quaisquer outros elementos (ou mesmo recurso a prova testemunhal). Não resulta afastado que a organização da vida pessoal se encontra em Portugal, sendo esta a (única) habitação disponível do Requerente, conduzindo ao entendimento relativamente à mesma de que, no período em questão, há uma intenção de que tal habitação seria mantida e ocupada como residência habitual.
79. O Requerente não anexou qualquer documento que certifique, designadamente, que dispõe de uma habitação em França [neste sentido, decisão prolatada no Processo n.º 74/2023-T], sequer um arrendamento ou outro modelo de alojamento, suscitando, na ausência de elementos adicionais, uma eventual permanência a bordo, a tempo integral. Ao contrário, refira-se, da situação que deverá resultar da alteração cadastral promovida com efeitos posteriores (2022), sendo introduzida uma morada em França (... *Rue ...* [ponto f. da matéria de facto].
80. São identificados vários navios/embarcações através da referida consulta (informal), sem que se reconduza tal informação às respetivas empresas empregadoras/pagadoras e que, de forma verificável relacione a propriedade das embarcações às empresas / entidades identificadas e, desta forma, aos rendimentos pelo exercício das funções indicadas, garantindo coerência aos elementos de prova apresentados. As autoridades fiscais francesas

referem duas entidades pagadoras no ano de 2020. Relativamente ao ano de 2021, tão pouco foi anexa a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS.

81. O próprio comportamento do Requerente nas declarações Modelo 3 de IRS dos anos de 2016, 2017, 2018 e 2021, nas quais foram incluídos os respetivos anexos J, relativos aos rendimentos obtidos no estrangeiro, corrobora no mesmo sentido (matéria não controvertida).
82. Pelo que anteriormente se expõe, o pedido arbitral mostra-se ser improcedente, entendendo-se que a prova apresentada não é por si só suficiente para excluir a residência fiscal em Portugal, e dirimir a questão jurídica específica da determinação da residência fiscal nos anos controvertidos.

5.3. Do direito reembolso do imposto indevidamente pago e de juros indemnizatórios.

Face à improcedência do pedido principal, fica necessariamente prejudicado o pedido acessório de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.

6. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado, e de consequente declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2024..., respeitante ao ano de 2020, da qual resultou um valor a pagar de €5 945,72, e n.º 2022..., respeitante ao ano de 2021, da qual resultou um valor a pagar de €3.343,15.
- b) Julgar prejudicado o conhecimento do pedido de reembolso do imposto pago e de pagamento de juros indemnizatórios.
- c) Condenar o Requerente nas custas do processo.

7. VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em € 9.288,87 (nove mil, duzentos e oitenta e oito euros e oitenta e sete cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do CPC.

8. CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 918,00, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo do Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de janeiro de 2026

A Árbitra do Tribunal Arbitral

Ana Rita Chacim