

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 492/2025-T

**Tema:** IRS – Residência Fiscal; meios de prova da não residência fiscal

## **SUMÁRIO:**

I - O Requerente, por não cumprir com os critérios previstos no artigo 16.º, n.º 1 do CIRS, não pode qualificar como residente fiscal em Portugal.

II - O Requerente pode provar a sua não residência fiscal através de qualquer meio e não apenas através de certificados de residência fiscal emitidos por Autoridades Fiscais estrangeiras.

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro Gonçalo Estanque designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 15-07-2025, decide o seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

A..., contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio fiscal na ..., n.º ..., ...-... Vila do Conde (“Requerente”), veio, em 21-05-2025, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir Pedido de Pronúncia Arbitral (“PPA”) contra os atos tributários de liquidação de IRS dos anos de 2021, 2022 e 2023 e com os n.ºs 2023..., 2023... e 2024..., no total de €15.850,83.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante referida por “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 23-05-2025 e automaticamente notificado à Requerida.

Em 10-07-2025, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação do Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o qual comunicou a respetiva aceitação no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

Assim, em conformidade com o disposto no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 29-07-2025.

Em 31-07-2025, em conformidade com o disposto no artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, a Requerida foi notificada para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar produção de prova adicional.

Em 29-09-2025, a Requerida apresentou a sua Resposta e juntou o processo administrativo.

Em 15-10-2025, o Tribunal Arbitral notificou as Partes quanto à dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e notificou as Partes para apresentarem Alegações. A Requerente apresentou as suas Alegações em 20-10-2025 e a Requerida em 21-10-2025.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

## 2. MATÉRIA DE FACTO

2.

## 2.1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** O Requerente no ano de 2021, até 31-12-2021, exerceu funções de marinheiro, categoria 4, ao longo de 196 dias, a bordo do navio ..., e para uma entidade empregadora Francesa, *B...*, com sede em..., França - *cfr.* Doc. 1 junto ao PPA pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido.
- B.** Pelo exercício dessas funções o Requerente, no ano de 2021, obteve rendimentos no valor de €29.459,00 - *cfr.* Doc. 7 junto ao PPA pela Requerente e Declaração de Troca de Informações junta pela AT na sua Resposta, cujos teores se dão como reproduzidos.
- C.** O Requerente no ano de 2022, até 15-05-2022, exerceu funções de marinheiro, categoria 4, ao longo de 135 dias, no navio ..., e para uma entidade empregadora Francesa, *B...*, com sede em ..., França - *cfr.* Doc. 7 junto ao PPA pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido.
- D.** Pelo exercício dessas funções o Requerente obteve rendimentos no valor de €19.237,00 - *cfr.* Declaração de Troca de Informações junta pela AT na sua Resposta, cujo teor se dá como reproduzido.
- E.** O Requerente, também, no ano de 2022, entre 22-08-2022 e 20-12-2022, exerceu funções de marinheiro, ao longo de 100 dias, no navio ..., e para uma entidade empregadora Espanhola, *C... SL*, com sede em ..., ... Santander, Espanha - *cfr.* Doc. 8 e 9 junto ao PPA pela Requerente, cujo teor se dá como reproduzido.
- F.** Pelo exercício dessas funções o Requerente obteve rendimentos no valor de €24.545,00 - *cfr.* Declaração de Troca de Informações junta pela AT na sua Resposta, cujo teor se dá como reproduzido.
- G.** O Requerente no ano de 2023, até 20-12-2023, exerceu funções de marinheiro, ao longo de 270 dias, no navio ..., e para uma entidade empregadora Espanhola, *C... SL*, com sede

em ... Santander, Espanha - *cfr.* Docs. 10 a 14 juntos ao PPA pela Requerente, cujos teores se dão como reproduzido.

- H.** Pelo exercício dessas funções o Requerente obteve rendimentos no valor de €37,952,00 - *cfr.* Declaração de Troca de Informações junta pela AT na sua Resposta, cujo teor se dá como reproduzido.
- I.** À data dos factos, 2021, 2022 e 2023, o Requerente era casado com D., contribuinte fiscal n.º ...- *cfr.* Pedido de Revisão Oficiosa e Declarações Mod. 3 de IRS juntos ao Processo Administrativo, cujo teor se dá como reproduzido.
- J.** O Requerente entregou as Declarações de IRS Modelo 3, relativas aos anos de 2021, 2022 e 2023, em conjunto com D..., contribuinte fiscal n.º ..., tendo declarado serem, ambos, residentes fiscais em Portugal, conforme indicado no Campo 8 das Declarações de IRS Modelo 3 - *cfr.* Declarações Mod. 3 de IRS juntas ao Processo Administrativo, cujos teores se dão como reproduzido.
- K.** O Requerente entregou as Declarações de IRS Modelo 3, relativas aos anos de 2021, 2022 e 2023, com o Anexo J, onde declarou os rendimentos obtidos no estrangeiro e pagos pelas entidades Francesas (B...) e Espanhola (C...) - *cfr.* Declarações Mod. 3 de IRS juntas ao Processo Administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos.
- L.** O Requerente consta do Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes (“SGRC”) como residente fiscal em Portugal, com domicílio fiscal em TV ..., Nº ..., ...-... VILA DO CONDE e com início 30/12/2010 - *cfr.* projecto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, junto ao processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido.
- M.** Relativamente ao ano de 2021, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2023..., com um valor a pagar de €1.065,65, a qual incluía uma dedução por dupla tributação internacional no montante de €2.375,00, relativa ao imposto sobre os rendimentos obtidos em França - *cfr.* Liquidação de IRS relativa ao ano de 2021 junta ao Processo Administrativo, cujo teor se dá como reproduzido.

- N.** No que concerne ao ano de 2022, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2024 ..., com um valor a pagar de €6.996,39, a qual incluía uma dedução por dupla tributação internacional no montante de €1.338,00, relativa ao imposto sobre os rendimentos obtidos em França - *cfr.* Liquidação de IRS relativa ao ano de 2022 junta ao Processo Administrativo, cujo teor se dá como reproduzido.
- O.** Relativamente ao ano de 2023, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2024..., com um valor a pagar de €7.019,53 - *cfr.* Liquidação de IRS relativa ao ano de 2023 junta ao Processo Administrativo, cujo teor se dá como reproduzido.
- P.** Em 08-01-2025, via e-balcão, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa contra as liquidações de IRS relativas aos anos de 2021, 2022 e 2023 - *cfr.* Doc. 15 junto ao PPA, cujo teor se dá como reproduzido.
- Q.** O Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral em 21-05-2025.
- R.** Através do ofício n.º 2025..., de 23-05-2025, após a apresentação do PPA, a AT propôs o indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado - tendo, igualmente, notificado o Requerente para apresentar Direito de Audição Prévia - com base nos seguintes fundamentos:

*“18. Da consulta aos dados constantes do Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes “SGRC”, consta como residente, com domicílio fiscal em TV..., N°..., ...-... VILA DO CONDE, com início 30/12/2010, sendo essa morada a que consta, na atualidade, do sistema informático da AT, pelo que somos a concluir que o requerente é residente fiscal em território nacional (TN), e, nos termos do nº 1 do 15º do CIRS, cabe a Portugal, a eliminação da dupla tributação assim gerada, enquanto Estado de residência.*

*19. Consultado o Sistema Integrado de Trocas de Informação, consta para que, nos referidos períodos obteve rendimentos da Categoria A, em*

*França e em Espanha, no entanto nos recibos de vencimento consta a sua residência em território nacional.*

*20. Acresce referir que, dispõe o nº1 do art. 57º e a alínea a) do nº 1 do art. 76º do CIRS, que os sujeitos passivos (s.p.). devem apresentar anualmente uma declaração modelo 3, dentro dos prazos estabelecidos, relativamente aos rendimentos auferidos no ano anterior, sendo no caso concreto, as liquidações foram efetuadas com base nos elementos declarados pelo contribuinte na declaração modelo 3 de IRS, em referência aos supracitados ano.*

*21. Com base nos documentos em anexo aos autos, podemos constatar que: a) nos períodos em análise exerceu a atividade de marinheiro ao serviço de duas entidades empregadoras, o primeiro com sede em França, e posteriormente em Espanha, tendo auferido rendimentos de trabalho dependente; b) É considerado residente fiscal em TN, ao contrário do que consta das suas alegações, uma vez que o seu centro de interesses se encontra estabelecido em Portugal, pois nunca alterou a sua residência para o estrangeiro, e o seu agregado familiar reside na morada que constam dos recibos emitidos pelas entidades pagadoras estrangeiras; c) Foi o próprio requerente que submeteu as declarações modelo 3 de IRS dos períodos em análise, tendo sido emitidas liquidações de IRS, de acordo com o que consta do ponto 6 desta informação; d) Nesses períodos era casado com D... NIF ... (sujeito passivo B); e) No anexo A foram declarados rendimentos de trabalho dependente do sujeito passivo B, pagos pelo NIF ... nos períodos em análise; f) Relativamente ao dependente D1 foram declarados rendimentos de trabalho dependente, em 2021, no montante de € 3.003,47, com retenção na fonte de 0,00, pagos pelo NIF ... .*

22. O nº 4 do mesmo art. 76º determina que a liquidação pode ser corrigida, dentro dos prazos e nos termos previstos nos arts 45º e 46º da LGT. De acordo com o disposto no nº 4 e no nº 1 do art. 76º da LGT, as informações prestadas pelas administrações tributárias estrangeiras ao abrigo de convenções internacionais de assistência mútua a que o Estado Português esteja vinculado, fazem fé, sem prejuízo de prova em contrário do sujeito passivo (s.p.).

23. O ónus de comprovar os factos invocados e que fundamentam o pedido, cabe a quem os invoca, conforme dispõe o art. 74º da LGT.

24. O requerente declarou no anexo J os rendimentos auferidos no estrangeiro, tendo preenchido esse anexo, com os rendimentos respeitantes ao trabalho dependente (categoria A), obtido em França/Espanha, sem indicação de imposto pago no estrangeiro.

25. Acresce o facto de na documentação apresentada pelo Contribuinte, apenas constarem documentos emitidos pelas entidades pagadoras onde consta a identificação do contribuinte com residência em Portugal. Para efeitos fiscais, o documento aceite como comprovativo de residência no estrangeiro é o certificado de residência fiscal emitido ao abrigo do artigo 4.º da Convenção para evitar Dupla Tributação (CDT), no caso em concreto CDT celebrada entre Portugal e França e Portugal e Espanha.

26. O requerente, nesses períodos nunca deixou de ser residente em Portugal, tal como consta dos documentos apresentados, comprovativos dos rendimentos auferidos. Assim, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, conforme dispõe o nº 1 do artigo 15º do CIRS, sendo obrigado a declarar os que auferiu fora do TN, bem como o imposto retido na fonte. 27. Assim, somos a indeferir o pedido quanto à pretensão de ser considerado não residente, nos anos em causa. Não há lugar à pretendida anulação das liquidações subjudice, pelo que somos pelo indeferimento

*do pedido inserto no presente procedimento. VI. Conclusão Em face do exposto, propõe-se o indeferimento do pedido inserto no presente procedimento, em referência às liquidações de IRS dos anos de 2021, 2022 e 2023, com base nos fundamentos supra referidos, pelo que não são devidos juros indemnizatórios.”*

- S.** O Requerente não exerceu o seu Direito de Audição Prévia - *cfr.* Processo Administrativo.
- T.** Em 03-07-2025, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido pela Requerida - *cfr.* Processo Administrativo.

## **2.2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

## **2.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão e discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito (cf. artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cf. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, relativamente à prova produzida, o princípio da livre apreciação.

Relativamente ao ano de 2021 e aos rendimentos pagos, existe uma pequena discrepância (€0,46) entre os valores constantes dos recibos de pagamentos (*net fiscal*) da entidade empregadora Francesa, *B...* e os valores constantes da Declaração emitida pelas Autoridades Fiscais Francesas. No entanto, essa discrepancia, por ser imaterial e por, muito provavelmente, se dever ao arredondamento dos montantes, é, pois, irrelevante para a decisão.

Os factos elencados *supra* foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes e nos documentos juntos ao processo por ambas as partes.

### 3. MATÉRIA DE DIREITO

1. Nos presentes autos, atendendo ao pedido e à causa de pedir formulados pelo Requerente, está em causa apreciar a legalidade da decisão de indeferimento **expresso** do pedido de revisão apresentado pelo Requerente, e a legalidade dos atos tributários de liquidação de IRS relativos aos anos de 2021, 2022 e 2023.
2. O Requerente, no essencial, entende, que não cumpriu os requisitos previstos no artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS para ser considerado residente fiscal em Portugal, dado que:
  - (i) Não ficou, pois, preenchida a alínea a) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, *i.e.* a presença em território português por período superior a 183 dias e
  - (ii) relativamente à alínea b) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS, não se verificou a intenção de manter a habitação existente em Portugal - e propriedade do cônjuge - como sua residência habitual, isto porque, atendendo à sua profissão passou mais dias como tripulante do navio em alto mar do que em terra.
3. A Requerida, por seu turno, entende que foi o próprio Requerente quem declarou ser residente fiscal em Portugal nas declarações de rendimentos de 2021, 2022 e 2023, tendo, inclusive, apresentado a Declaração Modelo 49 para pedir a prorrogação do prazo de entrega do Modelo 3 por auferir rendimentos estrangeiros com crédito de imposto por dupla tributação.

4. De acordo com a Requerida, o Requerente não cumpriu com o ónus da prova a que estava adstrito, nomeadamente não apresentou certificados de residência fiscal emitidos pelas autoridades francesas ou espanholas e as liquidações de imposto francesas juntas aos autos mostram que foi tributado em França como não residente, emitidas pelo serviço de não residentes (SIP Non Résidents), com morada em Portugal.
5. A AT cita, ainda, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (processo nº 00304/07.1BEPNF, de 17-12-2020) sobre residência habitual, que exige uma ligação efetiva, estável e duradoura a um local, ponderando elementos como a presença física, família, local de habitação, escolaridade dos filhos, exercício de atividades profissionais, interesses patrimoniais, vínculos administrativos e sociais. Daqui conclui a AT que o Requerente dispõe de habitação permanente em Portugal, com intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, preenchendo a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.
6. Por fim, alega a Requerida que o Requerente pretende obter uma situação de “dupla não residência”: não residente em França e Espanha e procura agora ser considerado não residente também em Portugal. Invoca as Convenções para Evitar a Dupla Tributação celebradas entre Portugal e França, e entre Portugal e Espanha, para concluir que deve existir residência num dos Estados contratantes e que, perante a ausência de prova de residência efetiva e habitual noutro Estado, e face aos laços familiares e habitacionais em Portugal, a residência fiscal deve ser fixada em Portugal, sendo legítima a tributação em IRS sobre a totalidade dos rendimentos, nos termos do artigo 15.º, n.º 1 do CIRS.

**Vejamos:**

7. Em primeiro lugar, extrai-se do pedido e da causa de pedir que o Requerente entende que não cumpre os requisitos para ser considerado residente fiscal em Portugal nos anos em litígio.

8. De acordo com o disposto no artigo 16.º, n.º 1 do CIRS, e com relevo para o presente processo, são considerados residentes fiscais em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:
  - (i) tenham permanecido em Portugal mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim nesse ano; ou
  - (ii) tenham permanecido menos tempo, disponham em Portugal de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.
9. O Requerente declarou, por erro, ser residente fiscal em Portugal em determinada declaração de rendimentos. Esse erro declarativo não é constitutivo, por si só, do estatuto de residente, nem cria, obviamente, uma presunção inilidível de residência à margem dos critérios objetivos do artigo 16.º do CIRS.
10. É certo que, nos termos do artigo 74.º da LGT, é sobre o Requerente que impende o ónus de provar os factos que alega, *i.e.* a não residência fiscal em Portugal nos anos de 2021, 2022 e 2023.
11. Resulta, pois, provado que no ano de 2021, o Requerente permaneceu, ao longo de 196 dias, a bordo do navio ..., para uma entidade empregadora Francesa, *B...*, com sede em 44 ..., França.
12. Em 2022, até 15-05-2022, exerceu funções de marinheiro, ao longo de 135 dias, no navio ..., para uma entidade empregadora Francesa, *B...*, com sede em ..., França e, entre 22-08-2022 e 20-12-2022, exerceu funções de marinheiro, ao longo de 100 dias, no navio ..., para uma entidade empregadora Espanhola, *C... SL*, com sede em ... Santander, Espanha.
13. O Requerente no ano de 2023, até 20-12-2023, exerceu funções de marinheiro, ao longo de 270 dias, no navio ..., para uma entidade empregadora Espanhola, *C... SL*, com sede em ... Santander, Espanha.

14. Verificando-se, assim, impossível que o Requerente tenha permanecido em Portugal por mais de 183 dias, pelo que, consequentemente, não se encontra preenchido o primeiro critério legal de residência, previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do CIRS.
15. É certo que não foram apresentados certificados de residência fiscal emitidos pelas autoridades fiscais Francesas e Espanholas, no entanto, é, naturalmente, admissível qualquer meio de prova e, *in casu*, os recibos de vencimento emitidos pelas entidades empregadoras em França e Espanha e **cujos montantes e respectivas entidades foram, de resto, confirmados pelas respectivas autoridades fiscais estrangeiras em resposta ao pedido de troca de informações**, permitem criar, de modo claro, a convicção de que o Requerente não permaneceu em território português em número de dias igual ou superior a 183 dias, conforme previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS.
16. Note-se que, em paralelo, a AT alega, ainda, que o Requerente deveria ser considerado residente fiscal nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS. Adiante-se, desde já, que não assiste razão à AT.

**Vejamos:**

17. Por um lado, a AT limita-se a invocar genericamente que o Requerente “*(...) tem o seu agregado familiar em Portugal, e é à sua residência familiar que regressa nos períodos de descanso e de férias, ou seja, quando não se encontra a trabalhar em alto mar, sendo o local onde mantém os seus laços familiares, conclui-se que dispõe de habitação permanente em Portugal com intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual, pois quando não está a trabalhar está a residir com a sua família em Portugal. E a sua habitação permanente e residência habitual está localizada no imóvel pertencente à cônjuge, sito na Travessa ... n.º ..., em Vila do Conde, na qual também fixou o seu domicílio fiscal*
- ” (Art. 40.º e 41.º da Resposta).
18. Porém, a AT não prova os elementos de facto que preencham o requisito da intenção de manter e ocupar esse imóvel como residência habitual. Pelo que, não cumpriu, pois, a AT o ónus de prova que recai sobre ela.

19. Por outro lado, conforme tem sido entendido pela jurisprudência do STA, nomeadamente do Acórdão proferido no processo n.º 0876/10 (de 24/02/2011):

*“ (...) como explica MANUEL FAUSTINO em «Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português» (CTF, n.º 424, p. 124), o referido critério legal «exige a reunião do “corpus” e do “animus”. (...) um “corpus”, constituído por um local de residência, associado a um “animus”, que consiste na “intenção” de a manter e ocupar como residência habitual (...)», pelo que, prossegue o citado autor (op. cit.. p. 125) «(...) 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, dispondo 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. Não parece, pois, lícito considerar que um emigrante é residente em território português pelo simples facto de ele, em 31 de Dezembro de cada ano, dispor em Portugal de uma casa de habitação, retirando daí, e da sua condição de emigrante – a intenção “de a vir a ocupar” como sua residência habitual. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente (...)»”*

20. Entendimento este que foi reiterado pelo STA em Acórdão uniformizador de jurisprudência (Acórdão n.º 3/2020, de 04-03-2020, Proc. n.º 1679/13.9BALS).

21. Ou seja, relativamente ao requisito da intenção sempre se dirá que o Requerente, pelo menos, nos anos de 2021, 2022 e 2023 (ora em litígio), demonstrou que permaneceu fora de Portugal por longos períodos de tempo (sempre superiores a 183 dias). Razão pela qual, por exemplo no ano de 2021, é extremamente difícil alegar que existia essa

“intenção imediatista” (para o presente) quando o Requerente permaneceu fora de Portugal nos anos seguintes. O mesmo se dirá quanto aos restantes anos.

**22.** Termos em que, também, com base neste critério não pode o Requerente ser considerado residente fiscal em Portugal.

**23.** Note-se, por fim, que a AT alega que o Requerente “*(...) pretende deste modo obter uma dupla não residência, pois não foi considerado residente fiscal nem em França nem em Espanha, e pretende também com o presente pedido de pronúncia arbitral ser considerado não residente em Portugal*” (art. 43.º da Resposta).

**Vejamos:**

**24.** Por um lado, conforme se extrai da Jurisprudência (veja-se o Acórdão proferido pelo TCA-Norte em 11-01-2024, Proc. n.º 744/08.9 BELRS):

*“A FP coloca um acento tónico no sentido de que a declaração de rendimentos referida em L) do probatório não demonstra que as autoridades do Reino Unido trataram o Impugnante como sendo ali residente.*

*Ora, tal argumento não é de chamar aqui à colação, porquanto não foi acionado qualquer instrumento de direito convencional que exija tal pressuposto. Até poderíamos, em abstrato, estar perante uma situação de dupla não residência (que não de dupla não tributação), que não cumpre aqui aferir.*

*O que é certa é a prova de não permanência em território nacional por mais de 183 dias e essa foi, de forma que consideramos inequívoca, feita.*

*Ou seja, o que nesta sede cumpre apreciar é se, face à lei interna, o Impugnante era ou não residente fiscal em território português.*

*E, face ao exposto, conclui-se que não era residente fiscal em Portugal.”*

- 25.** Ou seja, o que releva é saber se, perante o artigo 16.º do CIRS (*i.e.* lei doméstica) o Requerente pode ou não qualificar como residente fiscal em Portugal nos anos em crise e, como vimos, o Requerente qualifica, isso sim, como não residente fiscal. O facto de alegadamente qualificar como não residente fiscal em Espanha e França **não confere a Portugal, de acordo com a lei doméstica, o direito a qualificá-lo como residente fiscal em Portugal**. A mesma conclusão extrai-se quanto ao Direito Convencional (*i.e.* Acordos de Dupla Tributação), desde logo porque a qualificação como residente depende *ab initio* da lei doméstica (*cfr.* Art. 4.º, n.º 1 dos Acordos de Dupla Tributação - “ADT” - celebrados entre Portugal e França e Portugal e Espanha)<sup>1</sup>.
- 26.** É certo que uma situação de “dupla não residência” não é do ponto de vista do Direito Fiscal Internacional algo recorrente. No entanto, tal situação - como vimos - não confere ao Estado Português a possibilidade de qualificar o Requerente como residente fiscal em Portugal. Aliás, tendo o Estado Português dúvidas quanto a essa não residência fiscal no estrangeiro e não qualificando o Requerente como residente fiscal em Portugal, as autoridades fiscais Portuguesas podem - e devem - utilizar os mecanismos de troca de informações existentes (nomeadamente, mas não só, aquele previsto no artigo 9.º da Directiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade).
- 27.** Termos em que, procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral.

#### **4. RESTITUIÇÃO DE QUANTIA PAGA E JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

O Requerente pede o reembolso da quantia paga com juros indemnizatórios. Como consequência da anulação das liquidações, o Requerente tem direito a ser reembolsado das quantias que pagou em excesso, desde a data do pagamento indevido.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT,

---

<sup>1</sup> Veja-se a primeira parte do n.º 1 do artigo 4.º dos referidos ADTs: “(...)*a expressão «residente de um Estado Contratante» significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado (...)*”.

que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

*Artigo 43.º*

***Pagamento indevido da prestação tributária***

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

Face aos argumentos expostos, consideramos ilegal o indeferimento, pela AT, da revisão oficiosa apresentada pelo Requerente, por errónea interpretação da Lei aplicável aos factos. Assim, o fundamento para os juros indemnizatórios reside na existência de ilegalidade quanto ao indeferimento do pedido de revisão oficiosa, sendo esta ilegalidade/erro imputável à AT.

Todavia, como estabelece o Acórdão do Pleno do STA de 11-12-2019, Proc. n.º 51/19.1BALS, pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação (cf. artigo 78º da LGT) e vindo este a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, isto é, a partir de 08/01/2025, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do disposto no artigo 43º, n.º 1 e 3, c) da LGT.

## 5. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- (1) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- (2) Anular as liquidações de IRS referentes ao IRS dos anos de 2021, 2022 e 2023 impugnadas pelo Requerente, no valor de **€15.850,83**, na parte a que se referem à tributação do Requerente como residente fiscal em Portugal;
- (3) Anular a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa;
- (4) Julgar procedente o pedido de reembolso do imposto pago em excesso;

- (5) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, no entanto, contados nos termos do ponto 4. da presente Decisão; e
- (6) Condenar a Requerida nas custas do processo.

## 6. VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT (aplicáveis *ex vi* alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) e no artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €15.850,83 indicado no PPA pela Requerente e não contestado pela Requerida.

## 7. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT, 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e da Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas arbitrais em €918,00, ficando as mesmas totalmente a cargo da Requerida.

Notifique-se.

14 de janeiro de 2026.

O Árbitro

**Gonçalo Estanque**