

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 460/2025-T

**Tema:** IRS-Residência- Artigos 16º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e 19º da Lei Geral Tributária (LGT).

## **SUMÁRIO:**

*Os conceitos de domicílio fiscal (previsto no artigo 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS, não se confundem.*

*A determinação da não residência fiscal, é demonstrada, pelo não preenchimento dos critérios elencados no artigo 16.º do CIRS, pelo que, todos os que não preencham os requisitos ali expressamente elencados, deverão ser considerados não residentes em Portugal.*

*O código do IRS, não contempla em nenhuma norma legal, qualquer limitação aos meios de prova apresentados pelo sujeito passivo, para comprovar a sua residência fiscal.*

## **I.RELATÓRIO**

1.A... com NIF:..., e esposa B..., com NIF:..., residentes na Rua ... nº ..., Código Postal nº ...-..., Póvoa do Varzim, (*doravante designado por Requerente ou Sujeito Passivo*), apresentou em 2025-05-08, pedido de constituição de tribunal arbitral, e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 1, dos artigos 2º,5º, nº 2 alínea a), 6º nº 1 e 10º, nºs 1 e 2, todos do Decreto Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (*doravante referido por RJAT*), e dos artigos 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 2 de Março, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (*doravante designada por AT ou Requerida*), com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de indeferimento da reclamação graciosa, e revisão oficiosa (tacitamente indeferida), e consequente anulação dos actos de liquidação de IRS de 2017 e de juros compensatórios nº 2023..., no valor de 9 798.00€, do ano de 2021, nº 2023..., no valor de 746.37€, e da liquidação do ano de 2022, nº 2024..., num valor de 2.299.87€, num total de 12.844.24€.

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral tributário foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 2025-05-12 e notificado à Requerida nessa mesma data.
3. Nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e devidamente notificado às partes, nos prazos previstos, foi designado como árbitro o signatário que comunicou àquela Conselho a aceitação do encargo, no prazo previsto no artigo 4º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
4. As partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 3, alíneas a) e b) na redação que lhes foi conferida pela Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
5. O tribunal arbitral singular ficou constituído em 2025-07-21 de acordo com a prescrição da alínea c) do artigo 11º do RJAT, na redação que lhe foi conferida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
6. Devidamente notificada para tanto, através de despacho arbitral, proferido em 2025-07-21, a Requerida apresentou em 2025-09-29 a sua resposta, bem como o processo administrativo.
7. O Tribunal, em cumprimento do disposto no artigo 18.º nº2 do RJAT, designou como prazo limite para prolação da decisão arbitral e sua notificação às partes, o dia 21 de Janeiro de 2026.

## **POSIÇÃO DAS PARTES**

### **POSIÇÃO DO REQUERENTE**

O Requerente alega e em suma;

*“Nos anos de 2017, 2021 e 2022, residia em França.*

*Nesse ano, o Requerente não auferiu rendimentos em Portugal nem exerceu qualquer atividade em Portugal,*

*Com efeito,*

*Ora o Requerente durante os anos em causa, prestou trabalho, ao abrigo do contrato individual de trabalho, em França, (...) bem como ainda exerce, a atividade profissional de marinho ao serviço da sua entidade empregadora com sede em França e em estabelecimento estável nesse território.*

(...) Efetivamente, O Requerente, ao não ter permanecido mais de 183 dias em território português, não é considerado residente fiscal em Portugal nos anos de 2017, 2021, e 2022, nos termos do artigo 16.º n.º1 alínea a) do Código do IRS. (...) ”<sup>1</sup>

## POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, e em síntese, sustenta a Requerida (AT):

“O 1.º Requerente, agora em sede de impugnação, vem novamente alegar o mesmo que na revisão oficiosa, isto é, que trabalhou em França nos anos de 2017, 2021 e 2022 como marinheiro numa empresa que tem a sua sede em França, num navio de pavilhão francês em águas territoriais francesas. (...)"

“(...) Deste modo, alega que não pode ser considerado residente fiscal em Portugal nos referidos anos por não preencher o requisito do art.º 16º do CIRS de permanência de 183 dias no nosso território, nem possuir habitação que possa presumir-se intenção de residir.

Mais alega, ainda, que não apresentou declarações de rendimentos para os anos em causa por não residir em Portugal, bem como o facto de se ter esquecido de alterar a residência bem como o ter comunicado às autoridades fiscais francesas não constitui elemento de conexão com Portugal.

Peticionando, a final, a anulação das liquidações de IRS impugnadas, do indeferimento tácito do ulterior pedido de Revisão Oficiosa, assim como, a devolução do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

“(...) Posteriormente, no âmbito de um controlo declarativo de rendimentos auferidos no estrangeiro por sujeitos passivos fiscalmente residentes em território nacional, os serviços detetaram que o 1.º Requerente obteve, em França, rendimentos de trabalho dependente (categoria A) e não os declarou, notificando-o de tal facto sugerindo ainda, para que procedesse à entrega de uma declaração de rendimentos.

Consequentemente, em 2021-11-15, a ora requerida procedeu à elaboração da declaração oficiosa -... - 2017 - ...-, onde incluiu o anexo J, mencionando apenas o valor €37.249,00 correspondente ao salário auferido em França, sem qualquer indicação de imposto suportado.

---

<sup>1</sup> Cfr., Pedido de Pronúncia Arbitral, artigos 1º, 2º, 3º 5º,24º

*Não concordando com o resultado da liquidação, o 1.º Requerente veio a apresentar reclamação graciosa e posteriormente revisão oficiosa onde solicitava a consideração do imposto pago no estrangeiro (o que lhe foi atendido, dando origem à liquidação impugnada referente ao ano de 2017) e a tributação conjunta com o seu cônjuge (o que não lhe foi atendido).*

*No que respeita aos anos de 2021 e 2022, o 1.º Requerente procedeu à entrega das respetivas declarações de rendimentos, declarando-se residente em Portugal bem como integrando o agregado familiar indicando ser casado com B..., NIF ....*

*Aliás, em consulta ao histórico no sistema informático verifica-se que ambos os sujeitos passivos se declararam residentes fiscais em Portugal, e, desde 2015, optando pela tributação conjunta de rendimentos voluntariamente.*

*Mais, as entregas das declarações de rendimentos de 2021 e 2022 foram voluntárias e das mesmas constam os anexos J, nos quais o sujeito passivo A... declarou os rendimentos obtidos em França e respetivo imposto suportado, sendo que as mesmas foram liquidadas conforme a informação constante das declarações*

*“(...)*

*Relativamente ao ano de 2017 e ao que levou a AT a proceder à elaboração oficiosa, a mesma teve por fundamento a comunicação por parte das autoridades fiscais francesas que informaram sobre os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo residente em Portugal naquele país.*

*Importa esclarecer que foi o próprio 1.º Requerente que perante a entidade patronal e autoridades fiscais francesas se declarou como residente fiscal em Portugal.*

*Deste modo, no que diz respeito à determinação da residência fiscal do sujeito passivo, necessário observarem-se alguns requisitos, nomeadamente, a indicação de uma morada fiscal quer em Portugal ou no estrangeiro nos termos do art.º 19º da LGT e, caso se considere não residente em Portugal e constando no cadastro como residente, a apresentação de um certificado de residência fiscal nos termos do art.º 4.º da CDT celebrada entre Portugal e França, atestando a sua residência naquele país.*

*Da documentação apresentada, verifica-se que o sujeito passivo não apresentou qualquer certificado de Residência Fiscal do estrangeiro, pelo que nos termos do art.º 16º do CIRS é considerado residente em Portugal.*

*Em todo caso, toda a documentação apresentada com a presente impugnação, desde os recibos de vencimento bem como os documentos das autoridades fiscais francesas contêm a morada portuguesa da residência dos Requerentes.*

*(...) Por outro lado, relativamente ao 1.º Requerente consta do cadastro do registo de contribuintes com Domicílio Fiscal em Portugal, sendo que até ao momento não procedeu à alteração de morada para o estrangeiro.*

*E, de acordo com o alegado, o 1.º Requerente quer ser considerado residente em França, país que o tributou como não residente e comunicou os rendimentos às autoridades fiscais portuguesas por o considerar residente em Portugal (...). ”<sup>2</sup>*

## **II.SANEAMENTO**

**a-**O Tribunal Arbitral Singular é materialmente competente, e encontra-se regularmente constituído nos termos do disposto nos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º do RJAT,

**b-** As partes têm personalidade e capacidade judiciária, e estão devidas e legalmente representadas (artigos 3º e 15º do Código de Procedimento e Processo Tributário, ex vi artigo 29º, nº 1, alínea a) do RJAT,

**c-**A acção é tempestiva, tendo o pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral sido apresentados no prazo referido no artigo 10º, nº 1 do RJAT,

**d-** O processo não enferma de nulidades.

**e-** Não foram suscitadas quaisquer excepções de que deva conhecer-se,

**f-** Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **III- FUNDAMENTAÇÃO**

### **A. Matéria de facto**

#### **A.1. Factos dados como provados**

---

<sup>2</sup> Cfr; Resposta, artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 8º, 9º, 10º, 11º, 12º, 13º, 20º, 21º, 22º, 23º, 24º, 26º, 27º.

Perante os documentos aportados ao processo, da factualidade aceite pelas partes, e do processo administrativo anexo, consideram-se provados os seguintes factos:

- a.** O Requerente procedeu à entrega da declaração de rendimentos em França, respeitante ao ano de 2017, (*cfr, documento 1 a 3*) junto ao PPA, denominado” AVIS D’IMPÔT 2018 de l’année 2017;
- b.** No ano de 2017, o Requerente exerceu a sua atividade profissional de marinheiro a bordo de um navio, tendo permanecido nesse ano, embarcado cerca de 208 dias ( *Cfr., documentos 4 e 5 juntos com o PPA*);
- c.** A AT procedeu à declaração oficiosa com o nº ...- referente ao ano de 2017, referindo um valor de 37.249.00€ referente ao rendimento de trabalho dependente suportado no estrangeiro; ) ( *Cfr., declaração oficiosa nº... referente ao ano de 2017*);
- d.** No ano de 2021, o Requerente exerceu a sua atividade profissional de marinheiro a bordo de um navio, tendo permanecido nesse ano, embarcado cerca de 187 dias;(*Cfr., documentos 6 a 11 juntos com o PPA*);
- e.** No ano de 2022, o Requerente exerceu a sua atividade profissional de marinheiro a bordo de um navio, tendo permanecido nesse ano, embarcado cerca de 283 dias (*Cfr., documentos 12 a 19 do PPA*);
- f.** Em 2022-01-26, o Requerente apresentou reclamação graciosa, que foi parcialmente deferida, considerando apenas o rendimento suportado no estrangeiro, mantendo o demais, designadamente a questão da permanência em Portugal por um período inferior a 183 dias (*cfr., artigo 4.º a 9 do pedido de revisão oficiosa*);
- g.** Em 2024-12-02, o Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa nos Serviços de Finanças da Póvoa de Varzim, respeitante aos atos de liquidação do ano de 2017, 2021, e 2022, que foi tacitamente indeferida, (*Cfr., pedido de revisão oficiosa*);
- h.** O Requerente consta do registo de contribuintes no Portal da AT, com morada em Portugal;
- i.** O Requerente procedeu à entrega das declarações de rendimentos, Modelo 3 anexo J relativa aos rendimentos obtidos no estrangeiro, respeitante ao ano de 2021 e 2022;
- j.** A Autoridade tributária notificou o Requerente das liquidações de IRS referentes aos anos de 2017, 2021 e 2022, concretamente:
  - Nº 2023 ..., referente ao ano de 2017, no valor de 9798,00€.

- Nº 2023... referente ao ano de 2021, no valor de 746,37€.
- Nº 2024... referente ao ano de 2022, no valor de 2 299,87€

**k.** Em 2025-05-08 o Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral junto do CAAD.

### **A.2 Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão inexistem factos que devam considerar-se como não provados.

A matéria dada como provada, assenta nos documentos juntos pelos Requerente, e no processo administrativo junto.

### **A.3 Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe sim o dever de selecionar os factos que importem para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada (artº123º, nº 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), e nº 3 do artº 607º do Código de Processo Civil (“CPC” *ex vi* alíneas a) e ) do artº 29º do RJAT).

Deste modo os factos pertinentes para julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções da questão (ões) de direito (cfr. artº 596º do CPC, *ex vi* alíneas a) e e) do RJAT).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o tribunal deve basear a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção formada a partir do exame de avaliação que faz dos meios de prova aportados ao processo de acordo com a sua experiência de vida e conhecimentos das pessoas (artº 607º, nº 3 do CPC, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 43/2013, de 26 de Junho).

Somente quanto à força probatória de certos meios de prova se encontra pré-estabelecido por lei (v.g) força probatória dos documentos autênticos (cfr, artigo 351º, nº3 do Código Civil (“CC”), é que não domina o princípio da livre apreciação.

Deste modo, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, a prova documental carreada para os autos e o processo administrativo anexo, consideram-se provados com relevo para a decisão os *supra* alegados.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronuncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

#### **IV DO DIREITO**

A questão *decidenda*, resume-se em saber, se nos anos de 2017, 2021 e 2022, deve o Requerente ser considerado residente em território Português, para os efeitos do disposto nos artigos 15.<sup>º</sup> nº 1 e 2, e 16.<sup>º</sup> do CIRS nº 1 alíneas a) e b) e 2 e 3 do Código de IRS.

A centralidade do diferendo, reside em saber, se o Requerente, apesar de não ter alterado o seu domicílio fiscal no cadastro que consta da AT, deve ser considerado residente em Portugal.

Nesta perspetiva, importa não só traçar o enquadramento jurídico sobre a questão da residência fiscal em Portugal, como aferir, se a não alteração no sistema de gestão de registo de contribuintes da AT, (quanto à morada sita em Portugal) constitui uma formalidade *ad substanciam*, convertendo automaticamente o sujeito passivo em residente em Portugal.

Explanemos então, os normativos legais aplicáveis ao caso em apreço;

#### Artigo 15.<sup>º</sup> Âmbito da sujeição

“

1. Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.
2. Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português (...)

#### Artigo 16.<sup>º</sup> Residência

“São residentes em território Português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam 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 a 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 efectiva nesse território;

d)Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português. (...)"

Artigo 13.º Sujeito Passivo

"1. Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos. (...)"

Artigo 19º da LGT

1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário:

a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;

b) Para as pessoas colectivas, o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.

2 - 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.

3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária.

4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.

5 - Sempre que se altere o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar, no prazo de 60 dias, tal alteração à administração tributária. (...)".

\*\*\*\*

É assim que a questão dos autos, prende-se com o facto do Requerente, apesar de constar nas declarações de IRS referente aos anos de 2017( *ainda que a AT tenha procedido à declaração oficiosa com o nº ... referente ao ano de 2017*, como residente em território português), e ter submetido as declarações de IRS dos anos de 2021 e 2022, como residente em Portugal, tendo a AT presumido, (e por esse facto), que o Requerente é residente em território nacional, o mesmo sustenta que não preenche nenhuma das condições previstas no artigo 16.º do CIRS, não podendo ser considerado residente em Portugal.

Nesta senda, importa por ora esclarecer, que o conceito de domicílio fiscal e residência fiscal não se confundem.

É vasta a jurisprudência que demonstra esta tese, convergindo para o efeito a decisão do Tribunal Administrativo Sul, concretamente no **Processo 2369/09.7BELRS, de 11-11-2021, relator: Tânia Meireles da Cunha**; e de onde se extraí o seguinte excerto:

“A residência fiscal afigura-se como um conceito basilar em termos de determinação de sujeição pessoal ao IRS.

Os conceitos de domicílio fiscal (previstos no art.º 19.º da LGT) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos.

O dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art.º 43.º do CPPT quer no então art.º 19.º, nº 2 da LGT (atual nº 3), não se trata de formalidade ad substanciam, pelo que sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação.

Tendo fico demonstrado, quer por força do mecanismo e troca de informações previsto na CDT Portugal/ Espanha, quer por força do certificado de residência emitido pelas autoridades fiscais espanholas, ter o impugnante sido residente fiscal em Espanha no ano de 2003, aí tendo declarado os seus impostos e aí declarando a sua residência habitual, ficou cabalmente provada a residência fiscal naquele país.

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 ilidível de que a residência fiscal é a morada ali constante. (...)"

E o **Acórdão nº 443/20.3BELRA, de 27-11-2025, relator: Vital Lopes**, onde se lê:

“De harmonia com o disposto no nº.1 do artigo 16.º do Código do IRS « 1- São residentes em território português as pessoas que, no que 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; (...).

Trata-se de um critério alternativo, e se a qualidade de residente, nos termos da al. a), decorre, automaticamente, de um critério fáctico, meramente numérico, a presença em Portugal, a sua al.b) exige, pela falta de maior presença no território, um elemento adicional de intenção.

No que se refere ao conceito de residência habitual (o qual coincide com o conceito de domicílio voluntário), deve o mesmo buscar-se no direito interno, consubstanciando-se como o local onde a pessoa singular normalmente vive, tem o centro dos seus interesses, designadamente familiares, sociais, profissionais, administrativos ou patrimoniais e de onde se assenta, por regra, por períodos mais ou menos curtos (...)".

A este propósito, juga-se ainda pertinente, dada a elevada similitude com o quadro factual do caso em apreço, a decisão sob a égide do CAAD nº 217/2023T, na parte que aqui importa reter: “(...) 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 domicílio especial pelo qual a lei refere a um lugar bem determinado, o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres estabelecidos pelas normas tributárias, localizando o sujeito passivo com vista a fixar a circunscrição territorial em cuja área se situem os serviços de administração competentes para a prática de actos relativos à situação fiscal do contribuinte”.

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 substanciam, 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 fator “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 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 projeta-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 projeta-se em consequências processuais. (...)"<sup>3</sup>

\*\*\*\*

Seguindo de perto, as reflexões de Pedro Roma, e no aresto que nos parece com maior relevância para o caso *sub judice*,

“(...) a alínea a) do nº1 do artigo 16.º do Código do IRS prevê que o sujeito passivo prevê que o sujeito passivo que permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa, é considerado residente fiscal em Portugal.

---

<sup>3</sup> Cfr., Decisão do CAAD nº 217/2023, pp.14 a 16.

É necessário ter sempre em conta que os n.ºs 2 e 3 do artigo 16.º do Código do IRS, que trazem as seguintes regras complementares para a aplicação do artigo 16.º, nº 1, al. a) do Código do IRS:

- (i) Em primeiro lugar, o nº 2 do artigo 16.º do Código do IRS determina que um dia de presença em território português é qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo; e
- (ii) Em segundo lugar, a primeira parte do nº3 do artigo 16.º diz-nos que, uma vez preenchido o critério da residência fiscal do artigo 16.º, nº 1, al. a) do Código do IRS- ou seja, assim que se verificarem 183 dias de permanência em território português- o sujeito passivo é considerado residente fiscal em Portugal, desde o primeiro dia do período de permanência.

Assim, tendo em conta estas três normas, julgamos que se poderá formular este critério de residência fiscal do seguinte modo: (i) um sujeito passivo é considerado residente fiscal se, em qualquer período de 12 meses, permanecer mais de 183 dias (que incluem dormida) em Portugal, e (ii) será considerado residente fiscal em Portugal desde o primeiro dia de permanência daquele período de 183 dias. (...)<sup>4</sup>

No que concerne à alínea b) do artigo 16.º do CIRS:

“(...) No que respeita à interpretação e aplicação desta norma, deverá notar-se que na medida em que a lei apenas exige que os sujeitos passivos “disponham” de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, qualquer título jurídico bastará para que possa considerar que um sujeito passivo dispõe de uma habitação em território português.

Ou seja, como refere Alberto Xavier, para além da própria propriedade do imóvel, também podemos estar perante uma situação de arrendamento, usufruto ou comodato. Em todos estes casos se poderá considerar que o critério da residência fiscal previsto no artigo 16.º nº 1 al. b) do Código do IRS está verificado, desde que, naturalmente os restantes requisitos se considerem igualmente preenchidos.

“(...)

Adicionalmente, no que respeita ao corpus em si mesmo, não exige a lei que o mesmo corresponda a um apartamento ou a uma casa- i.e., não é necessário que se trate de um prédio

---

<sup>4</sup> Vide, *Residência Fiscal Parcial em IRS*, Almedina, 2018, pp.131 e 141

urbano destinado a habitação. Tal como ensina Manuel Faustino, a norma contempla “também aquelas situações em que o sujeito passivo mantém a sua residência habitual em unidades hoteleiras ou noutras modalidades de aboletamento”.

No entanto, a mera disposição de habituação de uma habituação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal, pois é necessária a existência de “condições que façam supor intenção atual de manter e ocupar como residência habitual”.

Em primeiro lugar, deverá tratar-se de uma residência habitual, o que significa que não basta a existência de um imóvel em Portugal que é ocupado ocasionalmente (e.g. em período de férias ou fins-de semana) para que o mesmo qualifique para este efeito.

Por outro lado, veio a nova redação desta norma esclarecer que temos que estar perante uma intenção “atual”, o que significa que o imóvel em questão até pode ser adquirido para que no futuro venha a ser utilizado como residência habitual do sujeito passivo-contudo, se no momento em questão o mesmo não estiver a ser ocupado com esse propósito, não poderá ser considerado residência habitual para este efeito.

Por último, no que respeita às “*condições que [fazem] supor*” a intenção de manter e ocupar uma habitação, como residência habitual, verificamos que o legislador decidiu não concretizar que condições são essas, deixando-as ao critério do intérprete. (...)”

“Uma vez que ocupação de habitação como residência habitual não objeto de prova direta, a mesma resulta de condições objetivas e subjetivas que a façam supor. Por um lado, as condições objetivas poderão considerar-se verificadas quando, por exemplo, um determinado imóvel dispõe de licença para habitação, bem como de contratos de fornecimento de água, luz, eletricidade, telefone, internet, televisão, e tem consumos registados. (...)"<sup>5</sup>

\*\*\*\*

### **SOBRE A PROVA APRESENTADA PELO REQUERENTE:**

Cumpre averiguar se o Requerente cumpriu a prova quanto à não residência em território Português, conforme alega na sua petição, e que se transcreve por uma questão de clareza:

---

<sup>5</sup> Vide, *Residência Fiscal Parcial em IRS*, Almedina, 2018, pp.142 e 143

“(...) A alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS impõe três requisitos, de cuja verificação cumulativa depende a qualificação como residente:

- i)a permanência em Portugal;
- ii)a disposição de uma habitação; e
- iii)a verificação de condições que façam supor que a habitação será mantida e ocupada como residência habitual.

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 permanência em Portugal nos anos em causa.

Deste modo, atento o não preenchimento de um dos requisitos e sendo eles cumulativos, afasta a necessidade de verificação do cumprimento dos restantes.

Não deixa de se referir, no tocante aos segundos e terceiros 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.<sup>6</sup>

“(...) Atendendo a que, no contexto da profissão exercida, passou mais dias como tripulante do navio em alto mar do que em terra e durante esses anos a entidade patronal procedeu à retenção do imposto sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe pagou.

A única relação e elemento de conexão que o Requerente tem com Portugal é a família que aqui reside.

“(...) Sendo irrelevante, contudo para efeitos da sua sujeição a IRS em Portugal, essa factualidade bem como a circunstância de ter declarado, às autoridades fiscais francesas que era residente em Portugal e de não ter atualizado o seu cadastro junto das respetivas Autoridades Fiscais, pois estes factos não são minimamente relevadores de qualquer intenção do reclamante, de manter em Portugal a sua residência habitual

Pois foi (como ainda é) em França que trabalhou, embora em alto mar.

Aí auferindo o respetivo salário.

Que goza grande parte da sua vida.

Sendo aí que se encontra todo o centro dos seus interesses económicos. (...)"<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup>Cfr., Pedido de pronúncia arbitral, artigos 26.º, 27.º, 28.º, 29.º

<sup>7</sup> Cfr., Pedido de pronúncia arbitral, artigos 34.º, 35.º, 37.º, 38.º, 39.º, 40.º, 41.º.

\*\*\*\*

Descendo ao caso dos autos, e analisando o acervo documental junto pelo Requerente, e analisando o argumentário da Requerida (AT), quanto à prova da residência fiscal do Requerente, a mesma sustenta, que o mesmo nunca alterou a sua morada no cadastro informático, bem como 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 pelo menos, o ano fiscal de 2015.” “(...) Acresce que, o Requerente apresentou todas as declarações de rendimentos, no estado civil de “casado” com ..., e como residente em Portugal.

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. (...”).

Alega ainda a AT, que era necessário a apresentação de um certificado de residência fiscal emitido pelas entidades francesas nos termos do art.4º da CDT celebrada entre Portugal e França, que contrariem a natureza dos rendimentos comunicados.<sup>8</sup>

Na verdade, o facto de o Requerente não ter alterado a morada sítia em Portugal no registo informático da AT, bem como não ter apresentado um certificado de residência emitido pelas autoridades francesas, não demonstra de *per si*, nem o qualifica automaticamente como residente em Portugal.

Inexiste preceito legal que condicione/limite os meios de prova que o sujeito passivo pode utilizar para comprovar a sua residência fiscal, concretamente o certificado de residência emitido pelas autoridades fiscais francesas.

Contrariamente ao sustentado pela AT, enferma de fragilidade, que a não alteração da morada em Portugal, seja o requisito que determina a sua residência em Portugal, contrariando assim a letra do preceito previsto no artigo 16.º do CIRS.

**Vejamos;**

O Requerente apresentou a sua declaração de rendimentos referente ao ano de 2017, denominado “AVIS D’IMPÔS 2018 IMPÔST SUR LES REVENUS de L’année 2017”, onde

---

<sup>8</sup> Cfr; Resposta, artigos 35.º, 37.º, 38.º e 44.º.

discrimina o rendimento acumulado, fruto da profissão de marinheiro que desempenha, estando a coberto de uma convenção coletiva de trabalho, tendo pagos os impostos correspondentes nesse país, fruto do seu trabalho como trabalhador vinculado.

Pelo que, e não estabelecendo a lei fiscal em nenhuma norma do CIRS, limitação quanto aos meios de prova apresentados pelo Requerente, extrai-se dos documentos 4 e 5 junto com o PPA, e do “BULLETIN DE PAYE”, que se refere ao período “Du 01/01/2017 au 31/05/2017 e 01/06 au 30/09/20172, que o Requerente esteve embarcado 208 dias (“Cumul Jours de Rôle du Marin: 208”).

O mesmo se diga quanto à necessidade de apresentação de um certificado de residência em território francês, pelo que se sublinha, dada a elevada similitude com o nosso caso, e quanto a este excerto, o referido na jurisprudência do CAAD, nomeadamente na **Decisão nº 36/2020T:9** “(...)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 no Reino Unido nos termos do art. 4º da CDT celebrada entre Portugal e aquele país, sendo que, ainda na perspetiva da Requerida, o “documento denominado” Letter of confirmation of residence(...) não pode ser qualificado como um certificado de residência fiscal para efeitos do artigo 4.º da Convenção “, trata-se de um argumento absolutamente formalista e carecido de respaldo legal, pois inexiste qualquer norma legal, nomeadamente no Código do IRS, que condicione/ limite os meios de prova que o contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais de outro país (...).

Por outro lado, também se entende 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, apresentadas em 06.05.2018 e 31.08.2021 ( cfr, factos provados j) e l)). Antes de mais, como o próprio Requerente afirma no pedido de pronúncia arbitral e nos parece bastante plausível, tratou-se de um lapso originado pelo facto de ele já estar a residir em Portugal quando apresentou aquelas declarações fiscais, não tendo, pois, percecionado que deveria ter indicado o estatuto de

---

<sup>9</sup> Cfr., Decisão 36/2022-T, págs. 20 e 21.

residência que tinha no ano de 2017. Acresce que, apenas o preenchimento dos pressupostos do artigo 16.º do Código do IRS, máxime das alíneas a) e b) do seu nº 1, permite que uma pessoa seja considerada residente fiscal em Portugal, ou seja, a mera declaração do sujeito passivo não ter a virtualidade de determinar, seja em que sentido for, a sua residência fiscal ou, visto doutra perspectiva, 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.

Acresce, ainda, referir que também o facto de terem sido as autoridades fiscais do Reino Unido a comunicar à Requerida que, no ano de 2017, o Requerente tinha auferido rendimentos naquele país – o que aconteceu no âmbito de uma troca automática de informações realizada ao abrigo da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011 (DAC 1), relativa à cooperação no domínio da fiscalidade e que foi transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio –, não tem qualquer influência quanto ao estatuto de residência fiscal que deve ser reconhecido ao Requerente, no ano de 2017, pois a “definição de residente é feita, unilateralmente, pela lei de cada Estado”<sup>5e</sup>, no caso português, os respetivos critérios são os constantes do artigo 16.º do Código do IRS. Ademais, são as próprias autoridades fiscais do Reino Unido que atestam que o Requerente “foi residente do Reino Unido de 23 de Março de 2015 a 31 de Dezembro de 2017, para efeitos fiscais” (cf. facto provado q)).(...)

\*\*\*\*

Assim, provou ainda o Requerente, concretamente dos documentos 6 a 19, intitulados de “BULLETIN DE SALAIRE” referente ao período de janeiro de 2021 e novembro de 2022 (“Période: Janvier 2021 – Novembre 2022”), que além de ser marinheiro profissional, estando inclusive a coberto de uma convenção coletiva, que abrange a sua profissão (“Convention Collective: Pêche professionnelle maritime”), consta dos seus recibos de vencimento, que esteve embarcado em navio ao serviço da entidade patronal francesa, quanto ao período supramencionado, e que se explica do seguinte modo:

Observado o respetivo recibo ou “BULLETIN DE SALAIRE” referente ao período de novembro de 2021, e junto como documento 11, e das parcelas que compõe o respetivo recibo, é possível verificar: “Cumul jour en mer”: 187 dias (Cúmulo de dias no mar).

E concomitantemente o documento 19 “BULLETIN DE SALAIRE”, referente a novembro de 2022 “Cumul Jour em mer:283 dias (cúmulo de dias no mar).

Pelo que, e da prova apresentada pelo Requerente, não se permite concluir, que o mesmo tenha permanecido em Portugal mais de 183 dias seguidos ou interpolados em nenhum dos anos de 2017, 2021 e 2022, nem dispunha em Portugal do centro da sua vida vital, tendo antes permanecido mais tempo embarcado num navio ao serviço da entidade patronal francesa.

Não podendo assim ser considerado residente em Portugal, à luz da disposição contida no nº1 do artigo 16.º do CIRS, alíneas a) e b) do CIRS, tendo assim que proceder o pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes.

## V. JUROS INDEMINIZATÓRIOS

De acordo com o disposto na alínea b) do artigo 24º do RAJT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação, vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários, “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”, o que está em sintonia com o preceituado no nº 1 do artigo 100º da LGT (aplicável por força do disposto com o disposto na alínea a) do nº 1 do artigo 29º do RJAT), que estabelece, que a “administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto de litígio, compreendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo a execução da decisão”.

Embora o artigo 2º, nº 1, alíneas a) e b) utilize a expressão “declaração de ilegalidade”, para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), não fazendo menção a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências, os poderes que em processo de

impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se harmoniza e conjuga com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que, “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Nesta conformidade, e face ao disposto nos artigos 43<sup>a</sup> da LGT, 24.<sup>º</sup> nº 5 do RJAT, e alínea a) do nº 1 do artigo 61.<sup>º</sup> do CPPT, são devidos os juros indemnizatórios peticionados pelo Requerente.

## VI- DECISÃO

Face ao que vem de expor-se e sem necessidade de quaisquer outras considerações, decide esse Tribunal Arbitral Singular em;

- (i)- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a anulação da reclamação graciosa e de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, e em consequência, a anulação dos atos de liquidação nº dos anos de 2017, 2021 e 2022, concretamente; 2017 e de juros compensatórios nº 2023..., no valor de 9 798.00€, do ano de 2021, nº 2023..., no valor de 746.37€, e da liquidação do ano de 2022, nº 2024..., no valor de 2.299.87€.
- (ii)- Condenar a AT no reembolso do imposto pago, bem como dos juros indemnizatórios, que são devidos desde a data do pagamento indevido até ao reembolso integral.
- (iii)- Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

## VII- VALOR DO PROCESSO

De conformidade ao estabelecido nos artigos 296º, nºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho, 97º-A do Código do Procedimento e Processo Tributário, e artigo 3.<sup>º</sup> do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **12.844.24 €** (doze mil, oitocentos e quarenta e quatro euros e vinte e quatro centimos), indicado pelo Requerente e não impugnado pela Requerida.

## VIII- CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12º, nº1, 22º, nº 4 do RJAT, e artigos 3º e 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, e Tabela I a este anexo, fixa-se o valor das custas em **918 €** (novecentos e dezoito euros).

## NOTIFIQUE-SE

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código do Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, nº 1 alínea e) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

[A redação da presente decisão, rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que respeita às transcrições efectuadas.]

*(j.coutinho pires)*

Treze de Janeiro de dois mil e vinte e seis