

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 754/2025-T

Tema: IRS – Prova de Residência Fiscal – ADT Portugal-Israel

SUMÁRIO:

I -O conceito de residência fiscal tem subjacente, como decorre do artigo 16.º do Código do IRS, os seguinte pressupostos: a) Permanência em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados – “*corpus*”; 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 – “*animus*”.

II - Resultando da Lei portuguesa a presunção da residência fiscal em Portugal do Requerente, cabia a este demonstrar que não esteve em Portugal mais de 183 dias, em 2023, ou que a habitação detida em Portugal não constituía o seu centro de interesses vitais, em 2023, de forma a ilidir a presunção de residência fiscal (Vide, entre outros, Acórdão do TCA sul, Proc. 744/08.9BELRS, de 11.01.2024, CAAD n.º 92/2025-T, de 27.06.2025).

III – Encontrando-se provado que, em 2023, o Requerente se encontrava registado como residente fiscal em Portugal, em Israel e na Roménia, fica abalada a força de prova do certificado de residência fiscal, em Israel, para efeitos de prova da não residência fiscal do Requerente, em Portugal.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

1.

A..., com domicílio em ..., ..., em Israel, titular do número de identificação fiscal..., apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objectivo de obter a anulação da decisão da reclamação graciosa apresentada da liquidação adicional de IRS n.º 2024... .

A 10 de Dezembro de 2025, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante AT, respondeu defendendo a inimpugnabilidade do acto de liquidação sub judice e a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado.

Foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), tendo sido às Partes conferido o direito de exercício do contraditório.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

O PPA é tempestivo porquanto foi apresentado no prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (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.

Considerando o disposto no artigo 124.º do CPPT, importa antes de mais apreciar a questão da inimpugnabilidade do acto de liquidação de IRS de 2023.

II.1. Excepção - Inimpugnabilidade do acto de liquidação de IRS 2023

A AT suscita a questão da inimpugnabilidade do acto de liquidação de IRS de 2023, considerando que, apesar de ter sido apresentada reclamação graciosa daquele acto, os fundamentos invocados naquela divergem dos invocados no presente Pedido Arbitral (PA). Enquanto na reclamação graciosa, o Requerente invocou ser residente fiscal em Portugal, na (PA) argumentou não ser residente fiscal, em Portugal, invocando erro/lapso na entrega da declaração de rendimentos de IRS 2023.

Neste sentido, defende a AT que o Requerente apresenta no presente PA fundamentação nova, distinta – inclusivamente oposta – daquela que fundamentou a reclamação graciosa apresentada. O que significa que a fundamentação nova ora invocada para os alegados vícios do acto de liquidação não foi submetida à prévia, necessária e obrigatória apreciação da AT (*ex vi* artigo 140.º do Código do IRS), razão pela qual entende a AT ser o acto inimpugnável.

Analizada a reclamação graciosa apresentada e assinada pelo Requerente verifica-se que aquela assenta no pedido de correcção da liquidação de IRS 2023, tal como o PA apresentado pelo Requerente.

A causa de pedir na reclamação graciosa apresentada resulta do facto do Requerente ser residente fiscal, em Israel e aí ter pago os seus impostos. Na PA, a causa de pedir é detalhada em mais factos jurídicos concretos, para além da residência fiscal, em Israel, tais como o facto da declaração de rendimentos de IRS 2023 ter sido entregue por lapso, como residente.

A causa de pedir consiste no facto jurídico concreto ou no complexo de factos jurídicos concretos, realmente ocorridos, participantes, portanto, da relação material controvertida invocada pelo autor na petição inicial, dos quais procede o efeito jurídico pretendido, a pretensão por si deduzida em juízo. – Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Proc. 34503/15.8T8L1.7, de 9.10.2018.

Assim, entende-se que a causa de pedir invocada expressamente pelo Requerente na reclamação graciosa – ser residente em Israel e aí ter pago os seus impostos - não exclui uma outra que, por integração da petição arbitral, possa considerar-se compreendida naquela, como ter sido apresentada declaração de IRS como residente fiscal, em 2023, por erro/lapso. Na verdade, a indicação da causa de pedir feita pelo Requerente tem de ser entendida de modo a corresponder ao sentido que ele quis atribuir a essa indicação, desde que tal sentido possa valer nos termos gerais da interpretação das declarações de vontade.

No caso *sub judice*, o Requerente solicitou tanto, em sede de reclamação graciosa, como no presente PA, a anulação da liquidação de IRS 2023, por não ser em Portugal devido imposto. A causa de pedir invocada em sede arbitral pelo Requerente não pode deixar de se entender compreendida no pedido e causa de pedir da reclamação graciosa apresentada, resultando essa conclusão da interpretação das declarações de vontade do Requerente e da necessidade de garantir o princípio da tutela jurisdicional efectiva.

Na verdade, está em causa o mesmo acto de liquidação de IRS 2023 e a discussão sobre a obrigação ou não do Requerente de pagar em Portugal, IRS, isto é, o pedido (anulação da liquidação de IRS 2023) e o fundamento substantivo (inexistência de obrigação tributária em Portugal) são idênticos tanto na via administrativa (reclamação graciosa) como na via judicial/arbitral (PA).

Os fundamentos jurídicos diversos invocados em sede arbitral pelo Requerente, já devidamente representado por mandatário, não constituem por si só diferentes pedidos ou causa de pedir. De facto, a alteração ou o reforço da fundamentação jurídica não altera o objecto do litígio, desde que se mantenham o Pedido - a correção/anulação da liquidação de IRS 2023 – e a Causa de Pedir – ser o Requerente residente fiscal, em Israel e, em consequência inexigível o pagamento de imposto, em Portugal.

O facto de o Requerente poder aprofundar ou citar novas normas jurídicas no Tribunal Arbitral não altera a "causa de pedir". A causa de pedir no Direito Tributário é o facto tributário concreto ou a ilegalidade específica invocada (neste caso, a falta de residência para efeitos de IRS).

Assim, considera-se a excepção de inimpugnabilidade do acto de liquidação sub judice totalmente improcedente.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

- a.** A 16 de Julho de 2024, o Requerente apresentou a sua Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS n.º ... - 2023 - ...- ..., relativa ao ano de 2023, tendo declarado, no «Quadro 8 - Residência Fiscal», do rosto da declaração, residir no «Continente» do território português; (Cfr Documento n.º 1);
- b.** Em consequência, foi emitido o acto de liquidação n.º 2024..., com o valor a pagar no montante de €24.789,96, a título de IRS (Documento n.º 3);
- c.** A 25.10.2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa, nos seguintes termos:

Recebida a nota de liquidação nº 2024/... no valor de 24.789,90€ venho por este meio solicitar a correção da nota de liquidação pelos seguintes factos:

- Sou residente em Portugal;**
- Os meus rendimentos são exclusivamente auferidos em Israel;
- Tenho como obrigação declarativa dos rendimentos obtidos em Portugal;**
- Desde Novembro de 2008 existe uma convenção celebrada entre Portugal e Israel para evitar a dupla tributação;
- Pago os impostos em Israel;

Por todas estas razões solicito a vossas excelências a correção da nota de liquidação. (...)

efeito de tributação, é aquela que se verificar no último dia do ano a que corresponda o imposto), no Código do IRS, subordinado, ao disposto na Constituição da República Portuguesa (CRP), sobre a tributação pessoal do rendimento, isto, no seu Artigo 104, Número 1, em geral na lei ordinária, em conformidade com o disposto no Decreto-Lei n.º 14/2013 (alterado), que sistematiza e harmoniza, a legislação referente ao Número de Identificação Fiscal em Portugal (NIF PT), em concreto, de acordo com o disposto, (1) no seu Artigo 3.º, no atinente, em potência, ao exercício de Direitos perante a Autoridade Tributária Portuguesa, até em função do regime de bens do Casamento, e (2) no Artigo 29, número 1, seja por altura do cumprimento do dever de entrega de Declaração de Rendimentos, ao menos da titularidade do contribuinte A... (NIF...), e para efeito de IRS, ou então, no exercício atual ou futuro, do Direito à Revisão da Liquidação de Imposto, determinada, designadamente, no âmbito do presente Processo.

Acresce que o centro de interesses pessoais e familiares do contribuinte A... Informação prestada à Autoridade Tributária Portuguesa, pela Autoridade Fiscal da Roménia, reproduzida e consultável, no Sistema Integrado de Trocas de Informação (SITI), é o primeiro critério que deve ser aferido, no intuito de se determinar, ao certo, a Residência Fiscal, em conformidade e para efeito dos benefícios previstos, na Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Israel (CDT Portugal – Israel).

3. Ademais, terá, segundo se afigura, de se atender aos factos seguintes: (1) O contribuinte A... (NIF...) dispõe de Habitação Própria e Permanente, em Portugal, situada em Salir do Porto, concelho de Caldas da Rainha, distrito de Leiria, facto muito relevante, em termos de Direito Fiscal, e Direito Internacional Fiscal, desconhecendo-se, por ora, se coincide com a Casa de Morada de Família, nos termos do Direito Civil. Não obstante, (2) figuram numerosas (sobretudo em 2023) e vultuosas (mesmo muito elevadas, em 2022) Despesas para Deduções ao IRS, incorridas pelo contribuinte A... (NIF...), designadamente, logo em 2022, relativas ou atinentes, a serviços de hospedagem prestados, entre outros, por Hoteleiro estabelecido em ... (com a firma B..., Lda. – NIF...), à aquisição de um veículo automóvel ligeiro, transmissão de bens faturada pela sociedade comercial residente, com a firma C..., S.A. (NIF...), com sede social nas Caldas da Rainha, e de um Bem Imóvel, faturado pela sociedade comercial residente, com a firma D..., Lda. (NIF...), com sede social em ..., e cujo Objeto Principal do

Negócio inclui, antes de mais, a Construção de Edifícios Residenciais, sabendo-se que o Domicílio Fiscal do Contribuinte, se encontra em Salir do Porto, a cerca de três quilómetros de distância.

4. Todas as Despesas para Deduções ao IRS de 2022, e de 2023, incorridas pelo contribuinte A... (NIF...), ademais, a Faturação Eletrónica, em que figure como Adquirente de Bens ou de Serviços, naqueles anos de tributação, pode ser consultada, no Portal das Finanças, e assim confirmada ou infirmada, pelo Contribuinte, segundo o princípio do contraditório.

5. E o Contribuinte comunicou, à Autoridade Tributária Portuguesa, a alteração do Domicílio Fiscal para o território português, em 2021-12-02, figurava no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), como residente, em 2022 e em 2023, tendo-se considerado, nas Declarações entregadas para efeito de IRS do ano de 2023, como um Residente Fiscal de Portugal, não tendo alegado em sentido contrário, no Processo de Reclamação.

6. Por conseguinte, salvo melhor opinião, ou prova superveniente em sentido contrário ou diverso, produzida pelo Reclamante, afigura-se de haver o Contribuinte como Residente Fiscal de Portugal, reconhecidamente, em 2023, indiciariamente também no ano anterior (2022), até porque, segundo consultas efetuadas aos regtos informáticos contidos no Sistema Integrado de Trocas de Informação (SITI), se verifica que, a Autoridade Fiscal de Israel o considerou, com os elementos ao seu dispor, como um Residente Fiscal de Portugal no ano civil de 2022, o mesmo tendo sucedido com a Autoridade Fiscal da Roménia, desta feita, porém, nos anos de 2021, 2022, e 2023.

7. Salienta-se, a este propósito, que a Informação prestada pela Autoridade Fiscal, de Israel, e da Roménia, faz fé, sem prejuízo da prova em sentido contrário, por parte do Contribuinte, isto, de acordo com o disposto, sobre a matéria, no Artigo 76 da Lei Geral Tributária (LGT).

8. Naquela conformidade, encontrar-se-ão comprovadamente omissos Outros Rendimentos de Capitais obtidos pelo Contribuinte em 2023, com fonte na Roménia, no montante bruto de Euro 49.946,23, potencialmente os do Trabalho Dependente pagos em Israel, no ano de 2022, dado que, para os homens, segundo consulta realizada à informação disponibilizada, para o público em geral, pela Autoridade Fiscal de Israel, no sítio oficial mantido, na Rede Global de Computadores (Internet), a idade legal de reforma se atinge, naquele Estado, aos 67 (sessenta e sete) anos, sabendo-se que o Contribuinte nasceu, em 1957-09-02 (consulta realizada aos

registos contidos, no SGRC), e que, de modo comprovado e já reconhecido, em Processo, auferiu Rendimentos do Trabalho Dependente no ano seguinte, isto é, no ano de tributação de 2023».

9. Naquela conformidade, encontrar-se-ão comprovadamente omissos Outros Rendimentos de Capitais obtidos pelo Contribuinte em 2023, com fonte na Roménia, no montante bruto de Euro 49.946,23, potencialmente os do Trabalho Dependente pagos em Israel, no ano de 2022, dado que, para os homens, segundo consulta realizada à informação disponibilizada, para o público em geral, pela Autoridade Fiscal de Israel, no sítio oficial mantido, na Rede Global de Computadores (Internet), a idade legal de reforma se atinge, naquele Estado, aos 67 (sessenta e sete) anos, sabendo-se que o Contribuinte nasceu, em 1957-09-02 (consulta realizada aos registos contidos, no SGRC), e que, de modo comprovado e já reconhecido, em Processo, auferiu Rendimentos do Trabalho Dependente no ano seguinte, isto é, no ano de tributação de 2023».

Por fim, mas não menos importante, adiantam-se os Valores constantes do Documento emitido pelas autoridades fiscais de Israel, a respeito do Contribuinte, relativos a Rendimentos auferidos no ano civil de 2023, no montante bruto de Shequel de Israel (ILS) 1.888.566,00, o equivalente a Euro (EUR) 472.224,14, e o correspondente imposto pago, a final, determinado unicamente nos termos da legislação fiscal israelita, e não em conformidade com o disposto, sobre a matéria, na CDT Portugal – Israel, no montante de ILS 576.104,00 (à taxa efetiva, de 30,50 por cento), o equivalente a EUR 144.051,21 (Câmbio oficial, de ILS para EUR, no final de 2023: 3,9993, equivalente a EUR 1,00).» (sublinhados nossos).

10. Por fim, mas não menos importante, adiantam-se os Valores constantes do Documento emitido pelas autoridades fiscais de Israel, a respeito do Contribuinte, de Israel (ILS) 1.888.566,00, o equivalente a Euro (EUR) 472.224,14, e o correspondente imposto pago, a final, determinado unicamente nos termos da legislação fiscal israelita, e não em conformidade com o disposto, sobre a matéria, na CDT Portugal – Israel, no montante de ILS 576.104,00 (à taxa efetiva, de 30,50 por cento), o equivalente a EUR 144.051,21 (Câmbio oficial, de ILS para EUR, no final de 2023: 3,9993, equivalente a EUR 1,00).”

m) A 29 de Maio de 2025, a AT decidiu a reclamação graciosa apresentada, nos seguintes termos:

Consultada a declaração modelo 3 de IRS, do ano em causa, apresentada pelo reclamante, em 16-07-2024, verifica-se o seguinte:

A declaração contem um anexo J – rendimentos obtidos no estrangeiro no qual o reclamante declarou que:- obteve rendimentos provenientes do trabalho prestado por conta de outrem (código A01) no valor de €132.064,00, tendo suportado €61.918,00 relativos a contribuições para regimes de proteção social e €112,52 relativo a impostos pago no estrangeiro; - o país da fonte, isto é, o país onde o trabalho foi prestado é Portugal (código 620); - a sede da entidade pagadora dos rendimentos situa-se em Israel; - permaneceu no país de exercício do emprego – Portugal – menos de 183 dias.

Com relevo para o presente caso, importa destacar o disposto no artigo 15º da CDT Portugal-Israel, cujo teor se transcreve:

Artigo 15º – Rendimentos do emprego

1 - Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º, 19.º e 20.º, os salários, vencimentos e outras remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.

2 - Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado Contratante de um emprego exercido no outro Estado Contratante só podem ser tributadas no primeiro Estado Contratante mencionado se: a) O beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias, em qualquer período de 12 meses, com início ou termo no ano fiscal em causa; b) As remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou por conta de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado; e c) As remunerações não forem suportadas por um estabelecimento est

O artigo 15, n.º 1 da CDT, que é idêntico ao artigo 15, n.º 1 da Convenção modelo da OCDE, estabelece, no seu n.º 1, o princípio segundo o qual as remunerações por emprego exercido no Estado de residência do trabalhador (Portugal) só podem ser tributadas nesse Estado, enquanto as remunerações por emprego exercido noutro Estado (que não o da residência) podem ser tributadas nesse outro Estado (place-of-work principle). O artigo 15, n.º 2 da CDT estabelece a chamada “regra dos 183 dias”, que consubstancia, no fundo, uma exceção ao princípio fixado no n.º 1, conferindo competência exclusiva ao Estado da residência para tributar rendimentos auferidos por um emprego exercido noutro Estado contratante, desde que verificadas três condições: (i) o trabalhador permanecer noutro Estado contratante por um período de tempo inferior a 183 dias; (ii) a remuneração ser paga por, ou por conta de, uma entidade empregadora que não seja residente nesse Estado; (iii) a remuneração não ser suportada por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade empregadora tenha no outro Estado.

Ora, no caso sub judice, pelos elementos declarados pelo reclamante, aplica-se a regra geral do n.º 1 do art. 15º da CDT, que confere competência exclusiva ao Estado da residência para tributar rendimentos por emprego exercido nesse Estado, pelo que a liquidação se encontra corretamente efetuada.

Importa ter presente que nos casos em que a competência tributária cabe exclusivamente ao Estado da residência nos termos da Convenção, Portugal não deduz qualquer imposto que tenha sido indevidamente pago no outro Estado. Nas situações de imposto indevidamente pago no outro Estado, os sujeitos passivos devem solicitar o reembolso do imposto indevidamente pago, junto das autoridades fiscais desse Estado.

CONCLUSÃO Face ao exposto, a presente reclamação deverá ser indeferida.

- n)** O Requerente procedeu ao pagamento do acto de liquidação impugnado.
- o)** A 29 de Agosto de 2025, o Requerente apresentou petição arbitral.

2. Fundamentação da fixação da matéria de facto

A matéria de facto foi selecionada de acordo com o disposto no artigo 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e artigo 607.º, n.º 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1 do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC).

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como nas posições assumidas pelas partes.

2.1. Factos não provados

Não se considerou provado que o Requerente não residiu, em Portugal, em 2023, atento o registo da residência fiscal do Requerente em Portugal, em 2023 e as informações oficiais via DAC 2 daquele se encontrar também registado como residente fiscal em Israel e na Roménia, em 2022 e em 2023.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

Tendo em conta o pedido formulado, pretende-se neste processo esclarecer se o acto de liquidação adicional de IRS *sub judice*, deve ser anulado, considerando que o Requerente alega não ter sido residente fiscal, em Portugal, em 2023.

A este propósito, o Requerente invoca no seu pedido de constituição do Tribunal Arbitral que, no ano 2023, foi residente fiscal em Israel, tendo aí declarado os seus rendimentos em 2023 e pago o respectivo imposto.

Para provar tais factos, o Requerente juntou um certificado de residente fiscal, em Israel, assim como a declaração de rendimentos entregue, em 2023, em Israel.

Por sua vez, a Requerida defende que, tendo o Requerente alterado a morada, via cartão do cidadão, para Portugal, a partir de 2.02.2021, e posteriormente fixando morada na Rua ..., n.º ..., Salir Porto, em 10.07.2023, o Requerente, foi residente fiscal em Portugal durante todo o ano de 2023.

Na verdade, a partir de 2.02.2021 e até 17.07.2025 – data em que o Requerente se registou como não residente fiscal em Portugal - presume-se que o Requerente é residente fiscal, em Portugal, uma vez que indicou uma morada em Portugal, encontrando-se obrigado a declarar, em Portugal, todos os seus rendimentos.

Admitindo que a alegada presunção de residência fiscal, por via do cartão do cidadão, é ilidível, entende, contudo, a Requerida que o certificado de residência fiscal, emitido por Israel, relativamente ao ano 2023, nos termos do artigo 4.º da Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Israel (CDT), não permite, no caso concreto, ilidir a presunção de residência fiscal, em Portugal. Conquanto, o Requerente dispunha de habitação própria em Portugal, a 31.12.2023, tendo registado várias despesas dedutíveis, que indiciam que viveu em Portugal, em Portugal, em 2023. Considera, por isso, a AT que o acto de liquidação adicional de IRS é legal.

Vejamos:

a. Da “Presunção” de Residência Fiscal

Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, do Código do IRS: “[f]icam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”.

Nesse seguimento, determina o artigo 15.º do mesmo código que:

“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”.

Deste modo, estabelece-se o princípio da tributação pelo rendimento mundial para os residentes em território português, sem prejuízo dos mecanismos de eliminação de dupla tributação jurídica, decorrentes quer das CDT, quer da própria legislação interna.

O conceito de residência, para efeitos de IRS, consta, no direito interno, do artigo 16.º do Código do IRS, nos seguintes termos:

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

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;**
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;**
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território**

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

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

3 - São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de atividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português”.

Assim, a residência configura-se como um conceito basilar em termos de determinação da sujeição pessoal ao IRS.

Por seu turno, a Lei Geral Tributária (LGT) consagra um conceito de domicílio fiscal, no seu artigo 19.º, que, na sua redacção em vigor em 2023, prescrevia o seguinte:

Artigo 19.º

Domicílio fiscal

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. (Redação do Decreto-Lei n.º 93/2017, de 1 de agosto)*

3 - *É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária. (Anterior n.º 2 - Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

4 - *É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária. (Anterior n.º 3 - Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro)*

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. (Redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 dezembro)*

6 - *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. (Anterior n.º 5 - Redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 dezembro)*

7 - *Independentemente das sanções aplicáveis, depende da designação de representante nos termos do número anterior o exercício dos direitos dos sujeitos passivos nele referidos perante a administração tributária, incluindo os de reclamação, recurso ou impugnação. (Anterior n.º 6 - Redação da Lei n.º 82-E/2014, de 31 dezembro)*

8 - *O disposto no número anterior não é aplicável, sendo a designação de representante meramente facultativa, em relação a não residentes de, ou a residentes que se ausentem para, Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia. (Anterior n.º 7 - Redação dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 dezembro)*

9 - *O representante pode renunciar à representação nos termos gerais, mediante comunicação escrita ao representado, enviada para a última morada deste. (Redação da Declaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)*

10 - A renúncia torna-se eficaz relativamente à Autoridade Tributária e Aduaneira quando lhe for comunicada, devendo esta, no prazo de 90 dias a contar dessa comunicação, proceder às necessárias alterações, desde que tenha decorrido pelo menos um ano desde a nomeação ou tenha sido nomeado novo representante fiscal. (Redação da Declaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

11 - A administração tributária poderá rectificar oficiosamente o domicílio fiscal dos sujeitos passivos se tal decorrer dos elementos ao seu dispor. (Anterior n.º 9 - Redação da Declaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

12 - Os sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português e os estabelecimentos estáveis de sociedades e outras entidades não residentes, bem como os sujeitos passivos residentes enquadrados no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, são obrigados a possuir caixa postal eletrónica, nos termos do n.º 2, e a comunicá-la à administração tributária no prazo de 30 dias a contar da data do início de atividade ou da data do início do enquadramento no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, quando o mesmo ocorra por alteração.(Anterior n.º 10 - Redação da Declaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

13 - O Ministro das Finanças regula, por portaria, o regime de obrigatoriedade do domicílio fiscal electrónico dos sujeitos passivos não referidos no n.º 9. (Anterior n.º 11 - Redação da Declaração de Retificação n.º 06/2018, de 26 de fevereiro)

14 - A obrigatoriedade de adesão à caixa postal eletrónica não é aplicável aos sujeitos passivos que adiram ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital ou ao regime de notificações e citações eletrónicas no Portal das Finanças.. (Redação do Decreto-Lei n.º 44/2022, de 08 de julho, que produz efeitos apenas a partir de 1 de janeiro de 2023).

15 - A obrigatoriedade de designação de representante fiscal não é aplicável aos sujeitos passivos que adiram ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, ao regime de notificações e citações eletrónicas no Portal das Finanças ou à caixa postal eletrónica, com exceção do previsto quanto às pessoas coletivas ou a outras entidades

legalmente equiparadas que cessem atividade. (Redação do Decreto-Lei n.º 44/2022, de 08 de julho)

16 - O cancelamento da adesão ao serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, ao regime de notificações e citações eletrónicas no Portal das Finanças ou à caixa postal eletrónica, relativamente aos sujeitos passivos residentes fora da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, só produz efeitos após a prévia designação de representante fiscal. (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/2022, de 08 de julho)

Resulta assim da Lei que os conceitos de domicílio fiscal e de residente para efeitos de IRS não são sinónimos.

Como ensina 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, a relevância do conceito de domicílio fiscal previsto no art.º 19.º da LGT situa-se ao nível dos contactos entre o contribuinte e a AT (cfr., entre outros, CAAD n.º 129/2025, de 30.06.2022).

Já o conceito de residência fiscal tem subjacente outros pressupostos, como decorre do artigo 16.º do Código do IRS, tais como:

a) Permanência em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados – “corpus”;

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 – “*animus*”

Como se refere no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 17.09.2015 (Processo: 00546/10.2BEVIS):

“[É] ponto assente que o conceito de residência não se confunde com o conceito de domicílio fiscal, definido no artigo 19º da LGT como local da residência habitual, pois que o conceito de domicílio fiscal não tem em vista determinar a lei tributária aplicável a certa situação, mas tão só fixar territorialmente os serviços (locais e regionais) da administração tributária competentes para lidar com o contribuinte no que se refere à sua situação tributária.

Tal significa que a residência assume a posição de elemento de conexão de maior relevo no âmbito do direito fiscal internacional, e bem assim no direito fiscal interno, além de que é o factor “residência” que determina quais as normas tributárias aplicáveis - de entre as normas de vários Estados (concorrentes) - e que delimita definitivamente o âmbito da incidência do imposto, demarcando também a extensão das obrigações tributárias dos contribuintes.

Assim, para determinar a residência fiscal do Requerente, importa antes de mais analisar se à luz do disposto no artigo 16.º do Código do IRS, aquele pode ser considerado residente fiscal, em Portugal, em 2023.

Ora, constitui facto assente (não contestado) que o Requerente apenas alterou a sua morada para Israel, em 17.07.2025, encontrando-se registado como residente fiscal, em Portugal, no ano 2023. Em consequência, impõe-se a presunção da residência fiscal do Requerente, em Portugal, à luz do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.

Também constitui um facto assente (não contestado) que o Requerente dispunha em 2023 de casa própria em Portugal, tendo registado várias despesas dedutíveis, em Portugal junto das

Finanças, que fazem crer que o Requerente viveu efectivamente em Portugal, em 2023. Deste modo, também quanto ao “*animus*” os factos trazidos aos autos evidenciam que o Requerente vivia em Portugal, em 2023. Donde decorre que, também, com base no disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, a situação do Requerente enquadra-se como residente fiscal, em Portugal.

Assim, a qualificação do Requerente como residente fiscal, em Portugal, realizada pela AT tem suporte na Lei.

Contudo, defende o Requerente que, em 2023 foi residente fiscal em Israel, tendo aí declarado os seus rendimentos e pago os respectivos impostos.

Vejamos se o Requerente logrou provar ter sido não residente fiscal, em Portugal, em 2023, considerando que é não residente fiscal, em Portugal quem não reunir algum dos critérios estabelecidos no artigo 16.º do Código do IRS.

b. Da Prova da Residência Fiscal

Estabelece artigo 4.º, n.º 1 da CDT Portugal-Israel, sobre o conceito de residência, o seguinte:

1 — Para efeitos da presente 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, e aplica -se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou administrativas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.

2 — Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular seja residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como segue:

- a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);
 - b) Se o Estado 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, será considerada residente apenas do Estado em que permaneça habitualmente;
 - c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional; d) Se for nacional de ambos os Estados, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.
- 3 — Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, seja residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direcção efectiva.

Fixa-se na base legal acima citada que o conceito de residente fiscal é determinado de acordo com a Lei interna de cada Estado.

Como transcrevemos em A., a lei interna portuguesa determina que é residente fiscal, em Portugal, quem reunir as condições previstas no artigo 16.º do Código do IRS, sendo certo que, como vimos, resulta dos factos trazidos aos autos que o Requerente se encontrava registado como residente fiscal, em Portugal, em 2023, tinha um imóvel próprio, em Portugal e realizou em Portugal um conjunto de despesas que indiciam ter aqui o seu centro de interesses vitais.

Resultando da Lei portuguesa a presunção da residência em Portugal do Requerente, cabia a este demonstrar que não esteve em Portugal mais de 183 dias, em 2023, ou que a habitação detida em Portugal não constituía o seu centro de interesses vitais, em 2023, de forma a ilidir a presunção de residência fiscal (Vide, entre outros, Acórdão do TCA sul, Proc. 744/08.9BELRS, de 11.01.2024, CAAD n.º 92/2025-T, de 27.06.2025).

Para o efeito, juntou o Requerente aos autos, o certificado de residência fiscal em Israel, assim como a declaração de rendimentos de 2023 entregue em Israel, como residente fiscal.

O certificado de residência fiscal em Israel faz prova de que o Requerente foi por aquele país considerado ali residente fiscal, em 2023, razão pela qual o Requerente ali entregou a sua declaração de rendimentos.

Não resulta, contudo, desses documentos como provado que o Requerente não passou mais de 183 dias em Portugal ou que não dispunha em Portugal, em 2023, de habitação para habitação própria— centro de interesses vitais.

Também não é possível deduzir do certificado de residência fiscal, em Israel, a não residência do Requerente, em Portugal, em 2023, uma vez que resulta da informação trazida aos autos (DAC2) que o Requerente também se encontra no mesmo ano registado como residente fiscal, na Roménia, sendo certo que, também, em 2022 foi considerado residente fiscal, em Israel, apesar de se encontrar registado como residente fiscal em Portugal.

Considerando que, constituem factos assentes que, em 2023, o Requerente se encontrava registado como residente fiscal em Portugal, em Israel e na Roménia, fica abalada a força de prova do certificado de residência fiscal, em Israel, para efeitos de prova da não residência fiscal do Requerente, em Portugal.

Deste modo, considerando que ónus da prova da não residência fiscal, em Portugal, cabia ao Requerente, em face dos documentos juntos aos autos, não é possível considerar que o Requerente provou a sua não residência fiscal, em Portugal.

Sem prejuízo do exposto, mesmo que se admitisse que o Requerente teve, em 2023, dupla ou tripla residência fiscal, considerando-se provado nos autos ser o Requerente detentor de um imóvel em Portugal, com registo nas finanças de várias despesas em Portugal, no ano 2023, por

força do n.º 2 a) do artigo 4.º do ADT sempre se impunha considerar Portugal como o centro de interesses vitais do Requerente.

Na falta de prova que suporte devidamente o PA, perante uma situação de patente insuficiência da prova produzida nos autos, em face dos factos alegados pelo Requerente que sustentam o pedido e configuram a respectiva causa de pedir, improcede, assim, o PA, por não provado, relativamente à consideração da Requerente como não residente fiscal em Portugal no ano de 2023.

V. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide julgar totalmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação identificado nos autos, no valor de €24.789,96 (vinte e quatro mil, setecentos e oitenta e nove Euros e noventa e seis cêntimos).

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €24.789,96 (vinte e quatro mil, setecentos e oitenta e nove Euros e noventa e seis cêntimos).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €1.530, conforme a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2026

A Árbitro,

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990