

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 402/2025-T**

**Tema: IRS – Residência fiscal.**

## **SUMÁRIO:**

- I. A prova da residência fiscal pode ser efetuada por qualquer meio, não sendo exigível a emissão de certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais do país em causa;
- II. A detenção de uma habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual deve ser verificada, caso a caso, em função dos elementos de conexão pessoal, social e familiar do sujeito passivo com tal habitação.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO:**

A..., contribuinte fiscal número..., doravante designado por Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa apresentado quanto às liquidações de IRS e de juros compensatórios relativos aos exercícios de 2016, 2017, 2018, 2021 e 2022 e do ato de indeferimento do pedido de reclamação graciosa apresentado

1.

quanto às liquidações de IRS e de juros compensatórios relativos aos exercícios de 2020 e 2023, com a consequente anulação das correspondentes liquidações, no valor global de € 47.771,05 e a condenação da Autoridade Tributária a restituir o valor pago, acrescido de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento indevido e até integral reembolso.

Para fundamentar o seu pedido alegou, em síntese:

1. O Requerente trabalha, desde 09/07/2002, em França, onde auferi o respetivo salário e paga os impostos;
2. É em França que se encontra todo o centro dos seus interesses económicos;
3. A única relação e elemento de conexão com Portugal é a família, que aqui reside;
4. Pese embora nos anos de 2016, 2017, 2018, 2020, 2021, 2022 e 2023 o Requerente se encontrasse inscrito como residente fiscal em Portugal, procedeu ao pagamento, em França, dos impostos sobre o rendimento aí auferido;
5. Nos referidos anos o Requerente não auferiu qualquer rendimento em Portugal;
6. A AT, considerando o facto de o Requerente se encontrar inscrito como residente fiscal em Portugal nos indicados anos de 2016, 2017, 2018, 2020, 2021, 2022 e 2023, emitiu as liquidações impugnadas, das quais resultou valor a pagar;
7. O Requerente pagou o valor resultante das liquidações impugnadas;
8. O Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das liquidações relativas aos exercícios de 2016, 2017, 2018, 2021 e 2022, o qual, até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, não foi objeto de qualquer decisão;
9. O Requerente deduziu reclamação graciosa contra as liquidações relativas aos exercícios de 2020 e 2023, as quais vieram a ser indeferidas por despacho notificado ao Requerente por ofício datado de 12/03/2025;

- 10.** A AT confunde os conceitos de residência fiscal e de domicílio fiscal;
- 11.** Não se encontram preenchidos em relação ao Requerente nenhum dos requisitos previstos no artigo 16º do CIRS, pelo que o Requerente não pode ser considerado residente em Portugal, pese embora se encontre registado como tal;
- 12.** Nos anos em causa, o Requerente não permaneceu em Portugal por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- 13.** Não dispondo, no mesmo período, de habitação em Portugal que faça supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.

O Requerente juntou 17 documentos com o pedido de pronúncia arbitral, não tendo arrolado prova testemunhal.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº 1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, não tendo as partes, notificadas de tal designação, manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto nos artigos 11º nº 1 a) e c) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.

O tribunal arbitral foi constituído em 02 de julho de 2025.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral e defendendo, em síntese, o seguinte:

1. A autoridade fiscal francesa, no âmbito da troca automática de informação, comunicou à AT que o Requerente auferiu rendimentos de trabalho dependente de fonte francesa nos anos de 2015 a 2022;

2. Nessa sequência, a AT instaurou procedimentos de controlo dos rendimentos obtidos no estrangeiro nos anos de 2016, 2017, 2018 e 2020, que o Requerente regularizou voluntariamente, entregando as correspondentes declarações de rendimentos Modelo 3;
3. Quanto aos anos de 2021, 2022 e 2023, o Requerente submeteu voluntariamente as declarações Modelo 3 de rendimentos;
4. O Requerente não exibiu qualquer certificado de residência fiscal emitido pela autoridade fiscal francesa;
5. O Requerente foi tributado em França como não residente;
6. O Requerente não dispõe em França de qualquer habitação permanente, sendo que, quando não está em Portugal, está embarcado num navio, não podendo este ser considerado como a sua residência;
7. A residência do Requerente é em Portugal, onde regressa sempre que não está a trabalhar;
8. Onde resulta que as liquidações impugnadas não padecem de qualquer ilegalidade.

A Requerida juntou 8 documentos e o processo administrativo, não tendo arrolado testemunhas.

Por despacho de 19/12/2025, foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, tendo o processo prosseguido para prolação de decisão.

Por despacho de 30/12/2025, foi prorrogado por dois meses o prazo para a prolação da decisão arbitral.

## **II. SANEAMENTO:**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

---

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra oficiosamente conhecer.

### **III. QUESTÃO A DECIDIR:**

Atentas as posições assumidas pelas Partes, vertidas nos argumentos expendidos, verifica-se que a única questão a decidir é a de saber se o Requerente deve ser considerado residente fiscal em Portugal.

### **IV. MATÉRIA DE FACTO:**

#### **a. Factos provados**

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. O Requerente trabalha em França desde 09/07/2002, numa embarcação, onde reside durante o tempo em que está em França;
2. O Requerente auferir o respetivo salário em França, onde paga os impostos devidos sobre os rendimentos aí auferidos, na qualidade de não residente fiscal;
3. Nos anos de 2016, 2017, 2018, 2020, 2021, 2022 e 2023 o Requerente encontrava-se inscrito como residente fiscal em Portugal;
4. Nos referidos anos o Requerente não auferiu qualquer rendimento em Portugal;

5. Nos anos em causa, o Requerente não permaneceu em Portugal por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
6. A AT emitiu as liquidações impugnadas, respeitantes aos anos de 2016, 2017, 2018, 2020, 2021, 2022 e 2023, das quais resultou o valor global a pagar de € 47.771,05, que o Requerente pagou;
7. O Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa das liquidações relativas aos exercícios de 2016, 2017, 2018, 2021 e 2022, o qual, até à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, não foi objeto de qualquer decisão;
8. O Requerente deduziu reclamação graciosa contra as liquidações relativas aos exercícios de 2020 e 2023, as quais vieram a ser indeferidas por despacho notificado ao Requerente por ofício datado de 12/03/2025;
9. O Requerente é, desde 2001, proprietário de fração autónoma, destinada a habitação, fração esta coincidente quer com a residência fiscal do Requerente, quer com a residência do seu agregado familiar;
10. Nos anos em causa o Requerente deduziu à coleta valores suportados com o pagamento de juros de dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente;
11. O Requerente desloca-se a Portugal para passar fins-de-semana, férias, períodos de descanso e Natal;
12. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 21/04/2025.

#### **b. Factos não provados**

Com interesse para os autos, não resultou qualquer facto não provado.

---

**c. Fundamentação da matéria de facto**

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pelas partes, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada, bem como a matéria alegada e não impugnada.

**V. DO DIREITO:**

Fixada que está a matéria de facto provada, cumpre agora, por referência àquela, apurar qual o Direito aplicável.

Em causa nos autos está apurar se o Requerente deve ser considerado residente fiscal em Portugal.

De acordo com o Requerente, estando demonstrado, por um lado, que nos anos em questão não permaneceu em território português por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados e, por outro lado, que não dispõe em Portugal de habitação em condições que façam supor intenção de a manter e ocupar como residência habitual, não pode ser considerado residente fiscal em Portugal.

Ao invés, defende a AT que se encontram preenchidos, em relação ao Requerente, os requisitos previstos no artigo 16º nº 1 b) do CIRS, pelo que deve o Requerente ser tributado como residente fiscal em Portugal.

Vejamos, pois, qual o quadro normativo relevante para a apreciação da questão em causa nos presentes autos.

Assim, dispõe, desde logo, o número 1 do artigo 19º da LGT que, para as pessoas singulares, o domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário, o local da residência habitual.

Nos termos do número 4 do mesmo artigo, é ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.

Por seu turno, prescrevem os números 1 e 2 do artigo 15º do CIRS:

*“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.”*

Por último, prevê-se nas alíneas a) e b) do número 1 do artigo 16º do CIRS:

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

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;*
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.”*

No que diz respeito aos conceitos de domicílio e de residência fiscal, parece não haver dúvidas que estes não coincidem, não se depreendendo nem do processo administrativo nem da resposta apresentada pela Requerida nos presentes autos, que a AT confunda os conceitos, como defende o Requerente.

De facto, conforme é aceite de forma pacífica pela doutrina e pela jurisprudência, *“enquanto o conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, a questão do domicílio fiscal projeta-se em consequências processuais<sup>24</sup>. [24A questão de saber se alguém é ou não residente em Portugal é independente da do domicílio*



*fiscal. Aquele que efetivamente transferiu a sua residência para o estrangeiro não pode mais ser considerado residente em Portugal, mesmo que nos registos da administração fiscal continue a figurar como domiciliado em Portugal (mesmo que por omissão dele, sujeito passivo, em promover a necessária alteração). A nosso ver, o domicílio fiscal não constitui, no plano internacional, qualquer presunção de residência].” – neste sentido veja-se **RUI DUARTE MORAIS**, in “Sobre o IRS”, Almedina, 2006, pp. 17 e 18.*

O dever de comunicação do domicílio fiscal, previsto no artigo 19º nº 3 da LGT não constitui qualquer formalidade *ad substantiam*, não tendo a sua preterição necessariamente impacto em termos de tributação, não podendo defender-se que o domicílio fiscal constitui uma presunção inilidível de que a residência fiscal corresponde a essa morada – nesse sentido veja-se, entre outros, Ac. do TCAS de 11NOV2021, processo nº 2369/09.7BELRS, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Aqui chegados, não existe dissenso entre as partes quanto ao facto de não se encontrarem preenchidos em relação ao Requerente os requisitos previstos no artigo 16º nº 1 a) do CIRS, já que, nos anos em causa nos autos, o Requerente não permaneceu em Portugal por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados.

Vejamos, pois, se se encontram preenchidos os requisitos previstos na alínea b) do citado preceito.

Resulta da leitura deste preceito que não basta, para efeito de qualificação do sujeito passivo como residente em Portugal, que este disponha de uma habitação em Portugal, sendo necessário que tal habitação seja detida “*em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.*”

Note-se que a intenção a que alude a norma tem de ser atual, não sendo suficiente para qualificar o sujeito passivo como residente fiscal em Portugal o facto de a habitação ter sido adquirida com a intenção de ser ocupada como residência fiscal e tal intenção ter entretanto deixado de existir ou de ter sido adquirida com a intenção de, no futuro, ser ocupada como residência fiscal.

No que diz respeito às “*condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual*”, o legislador não as concretizou, ficando assim a definição de tais condições ao critério do intérprete.

Aqui chegados, invoca a Requerida que o Requerente não exibiu certificado de residência fiscal emitido pela autoridade fiscal francesa a atestar que o mesmo era residente em França nos anos em causa, pelo que não fica demonstrado que nesses anos tenha sido residente fiscal em França.

Donde conclui que teria de ser considerado residente fiscal em Portugal.

O Requerente insurge-se contra este entendimento e a nosso ver bem, já que a lei não exige, para prova da residência fiscal, qualquer certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades tributárias. Ao invés, a prova da residência fiscal pode ser efetuada por qualquer meio.

No caso dos autos, porém, o Requerente não logrou demonstrar ser residente fiscal em França.

Desde logo, apesar de o Requerente pagar em França impostos sobre os rendimentos aí auferidos, resultou demonstrado – cfr. ponto 2 da matéria de facto provada – que o fez na qualidade de não residente.

Da mesma forma, apesar de passar em França mais de 183 dias por ano, seguidos ou interpolados, não logrou demonstrar que aí dispusesse de habitação que fizesse supor a intenção de a manter como residência habitual.

Ao invés, o próprio Requerente invoca que, quando está em França, está embarcado.

Ora, a embarcação onde o Requerente reside durante o período que está em França não pode ser considerada como a sua residência, desde logo por se tratar de um local transitório, utilizado apenas para o exercício da sua profissão. Por outro lado, não se pode defender, nem, aliás, tal foi alegado, existir entre o Requerente e tal embarcação qualquer vínculo pessoal, social ou familiar, elementos indispensáveis à determinação da residência.

Com efeito, a embarcação onde o Requerente reside quando está em França é apenas utilizada por este para efeitos de trabalho, não tendo com a embarcação qualquer outro elemento de conexão passível de a qualificar como habitação.

De facto, não resultou demonstrado nos autos, nem tal sequer foi alegado, que o Requerente receba família e amigos na embarcação, nem que os seus períodos de descanso sejam passados nesta embarcação. Ao invés, ficou demonstrado que os períodos de descanso do Requerente são passados em Portugal – cfr. ponto 11 da matéria de facto provada.

Assim, teremos necessariamente de considerar que o Requerente não logrou demonstrar ser residente fiscal em França.

Vejamos, pois, se poderá ser considerado residente fiscal em Portugal, apesar de aqui não permanecer por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados.

Conforme já exposto, nos termos do disposto no artigo 16º nº 1 b) do CIRS são residentes em território português as pessoas que, tendo permanecido em Portugal por menos de 183 dias, aí disponham de habitação em condições que façam supor a intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

Sabendo-se que o legislador não definiu quais as condições que permitem fazer supor a intenção atual de o sujeito passivo de manter e ocupar a habitação de que disponha como residência habitual, terá o interprete de as definir.

No caso dos autos, ficou demonstrado que:

- a) o Requerente é, desde 2001, proprietário de fração autónoma, destinada a habitação, fração esta coincidente quer com a residência fiscal do Requerente, quer com a residência do seu agregado familiar (ponto 9 da matéria de facto provada);
- b) nos anos em causa nos presentes autos o Requerente deduziu à coleta valores suportados com o pagamento de juros de dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente (ponto 10 da matéria de facto provada);

- c) o Requerente desloca-se a Portugal para passar fins-de-semana, férias, períodos de descanso e Natal (ponto 11 da matéria de facto provada).

Ora, tais factos são, por si só, passíveis de sugerir um elemento de conexão pessoal, social e familiar com a habitação que o Requerente detém em Portugal.

Com efeito, é nesta habitação que reside o agregado familiar do Requerente, sendo a esta habitação que o Requerente regressa para passar os períodos de descanso, fins-de-semana, férias e Natal.

Por outro lado, o próprio Requerente reconhece tal habitação como sendo a sua habitação própria e permanente, pois que, como demonstrado, nos anos em causa nos presentes autos, deduziu à coleta valores suportados com o pagamento de juros de dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente. Não podendo, como parece evidente, o Requerente efetuar estas deduções à coleta durante todos estes anos e, paralelamente, defender ser residente fiscal em França, invocando não constituir a habitação que detém em Portugal a sua residência.

Ademais quando se verifica, como exposto, não existir com a embarcação onde o Requerente reside em França qualquer elemento de conexão pessoal, social ou familiar, sendo a embarcação utilizada apenas para fins de desempenho das suas funções profissionais.

Assim, teremos necessariamente de considerar que o Requerente é residente fiscal em Portugal, pelo que o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português, conforme decorre do disposto no artigo 15º nº 1 do CIRS.

Donde resulta a legalidade das liquidações impugnadas, bem como dos atos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e das reclamações graciosas, apresentadas, que devem, assim, manter-se na ordem jurídica.

Improcede, assim, o pedido arbitral formulado, de declaração de ilegalidade dos atos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e das reclamações graciosas apresentadas, bem como de declaração de ilegalidade das liquidações impugnadas, improcedendo igualmente os pedidos de condenação da Autoridade Tributária à restituição do valor pago e ao pagamento de juros indemnizatórios.

## **VI. DISPOSITIVO:**

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e das reclamações graciosas apresentadas;
- b) Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações impugnadas;
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária à restituição do valor pago;
- d) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

\*\*\*

Fixa-se o valor do processo em € 47.771,05, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

---

\*\*\*

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 3 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pelo Requerente, por ser a parte vencida.

\*\*\*

Registe e notifique.

Lisboa, 26 de fevereiro de 2026

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira