

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 656/2025-T

Tema: IRS. Trabalhador marítimo. Domicílio fiscal e residência fiscal. Artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS. Troca automática de informação. Ónus da prova. Improcedência.

SUMÁRIO:

I. A qualificação como residente fiscal em Portugal, para efeitos de IRS, depende da correcta subsunção nos critérios do artigo 16.º do Código do IRS, sendo distinta da figura do domicílio fiscal prevista no artigo 19.º da LGT.

II. A informação recebida pela Autoridade Tributária ao abrigo da troca automática internacional (DAC1) é, em regra, um meio probatório relevante quanto à existência e quantificação de rendimentos no estrangeiro, mas não constitui, só por si, prova directa e bastante da verificação dos critérios de residência fiscal do artigo 16.º do Código do IRS.

III. A manutenção do domicílio fiscal em Portugal, conjugada com a ausência de demonstração de habitação estável no estrangeiro (designadamente por via de certificado de residência fiscal) e com a documentação fiscal estrangeira junta aos autos contendo consistentemente endereço em Portugal, constitui um conjunto indiciário relevante para a apreciação do critério do artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS.

IV. Não tendo o Requerente produzido prova suficiente e verificável de que, em 2017, dispunha de habitação e centro de vida fora de Portugal, nem ilidido os indícios resultantes do acervo documental, o pedido de anulação da liquidação deve ser julgado improcedente.

DECISÃO ARBITRAL

Martins Alfaro, árbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formar o presente Tribunal Arbitral Singular, constituído em 12-09-2025, profere a seguinte Decisão Arbitral:

A - RELATÓRIO

A.1 - Requerente da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT): A..., contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua ..., ..., ...-... Póvoa de Varzim.

A.2 - Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

A.3 - Objecto do pedido de pronúncia arbitral:

A liquidação de IRS n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, no valor de € 13.779,15, bem como dos juros compensatórios a esta associados (liquidação n.º 2021..., no valor de € 1.671,80).

A.4 - Pedido:

O Requerente formulou o seguinte pedido:

Deve ser declarada a ilegalidade dos actos impugnados e, em consequência, determinando-se a sua anulação, com a devolução do montante indevidamente pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios e demais consequências legais.

A.5 - Fundamentação do pedido:

O Requerente sustenta que a liquidação impugnada é ilegal por assentar na qualificação errada do Requerente como residente fiscal em Portugal no ano de 2017, quando, na realidade, o Requerente exerceu actividade profissional como marinheiro pescador a bordo de navios de pesca de pavilhão francês, ao serviço da sociedade francesa "B...", com sede em ..., França, tendo estado embarcado durante 326 dias no referido ano.

Alega o Requerente que não permaneceu em território português por período superior a 183 dias, que não dispunha de habitação em condições que fizessem supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual e que os navios em que trabalhou não estavam ao serviço de entidade com residência, sede ou direcção efectiva em Portugal, pelo que não se verifica qualquer dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS.

Mais sustenta que a circunstância de manter domicílio fiscal registado em Portugal não constitui fundamento para a tributação como residente, porquanto o domicílio fiscal e a residência fiscal são conceitos autónomos com natureza e finalidades distintas.

A.6 - Resposta da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira:

A Requerida defendeu a manutenção da liquidação impugnada, alegando que o Requerente mantinha domicílio fiscal em Portugal e que a informação recebida ao abrigo da troca automática de informação confirmava que o Requerente auferia rendimentos em França, pelo que deveria ser tributado em Portugal sobre a totalidade dos seus rendimentos numa base mundial.

A Requerida invocou ainda que dos documentos fiscais franceses juntos aos autos - nomeadamente o aviso de liquidação emitido pelo Service des Impôts des Particuliers Non Résidents e a ficha do empregador - resulta que o Requerente foi tributado em França enquanto não residente, constando da documentação a morada portuguesa como domicílio do contribuinte.

Mais alegou que foi o Requerente que, perante a entidade patronal e as autoridades fiscais francesas, se apresentou como residente fiscal em Portugal e como não residente em França.

B - SANEAMENTO:

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do Tribunal Arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAMT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o tribunal arbitral foi regularmente constituído em 12-09-2025.

A Requerida apresentou a sua Resposta, na qual juntou o processo administrativo e defendeu a manutenção da liquidação impugnada.

O Requerente apresentou requerimento de impugnação do documento junto pela Requerida, consistente num comprovativo dos dados recebidos ao abrigo da troca automática de informação, alegando que o mesmo não constitui prova suficiente da residência fiscal em Portugal.

O Tribunal decidiu dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAMT, tendo concedido prazo para apresentação de alegações escritas simultâneas.

O Requerente apresentou alegações, nas quais desenvolveu os argumentos jurídicos sobre a não verificação dos critérios de residência fiscal do artigo 16.º do Código do IRS e sobre o direito a juros indemnizatórios.

A Requerida apresentou alegações, reiterando o entendimento de que a liquidação impugnada é legal e que o Requerente deve ser considerado residente fiscal em Portugal.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O vício invocado pelo Requerente consubstancia erro sobre os pressupostos de facto e de direito da liquidação, enquadrável no artigo 78.º, n.º 1, da LGT.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 20-01-2025, dentro do prazo de quatro anos previsto naquela disposição legal (contado a partir de 29-12-2021, data-limite de pagamento voluntário).

Não tendo sido proferida decisão expressa no prazo de quatro meses previsto no artigo 57.º, n.º 1, da LGT, formou-se indeferimento tácito em 20-05-2025.

O pedido de constituição do tribunal arbitral ocorreu em 07-07-2025, dentro do prazo de 90 dias após a formação do indeferimento tácito, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT.

O pedido de constituição do Tribunal arbitral é assim tempestivo.

O processo não enferma de nulidades, nem existem excepções de que cumpra conhecer oficiosamente.

C - FUNDAMENTAÇÃO:

C.1 - Matéria de facto - Factos provados: Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

O Requerente tem domicílio fiscal registado na AT, desde data anterior a 2017, na morada Rua ..., ..., Póvoa de Varzim.

A AT recebeu, no âmbito da troca automática internacional de informações (DAC1), proveniente de França, informação relativa ao Requerente, respeitante ao ano de 2017, incluindo a indicação de rendimentos do trabalho e a indicação de morada em Portugal (Rua ..., Póvoa de Varzim).

Do documento interno de comprovação/declaração emitido pela Direcção de Serviços de Relações Internacionais da AT resulta, para 2017, a existência de dois registos de “Rendimentos” (wages), com valores de € 23.589,00 e € 19.403,00, provindos de França, associados ao Requerente e ao seu NIF. (Documento comprovativo AEoI junto pela Requerida)

Do documento denominado “EXONÉRATION D’IMPÔTS – ANNEXE 5”, datado de 27-04-2018 e respeitante ao ano de 2017, consta identificado o Requerente com morada em Portugal (Rua..., Póvoa de Varzim) e constam, designadamente:

- “Jours Emb.” total de 326 (181 + 145);
- valores de remuneração associados a tais entidades/linhas, incluindo 23.589,31 e 19.402,64, e total anual de 42.991,95;
- referência a retenção na fonte (“Retenue à la source ... année 2017”) no valor de 825,95. (Doc. 2 junto com o pedido.)

Do documento “AVIS D’IMPÔT 2018 – Impôt sur les revenus de l’année 2017”, emitido pela administração fiscal francesa, constam:

- identificação do Requerente;

- indicação de “adresse d’imposition” em Portugal (Rua..., Póvoa de Varzim);
 - menção ao “Service des Impôts des Particuliers Non Résidents” (Noisy-le-Grand);
- indicação de “montant à payer” de 2.082,00 € com prazo indicado (15/11/2018). (Doc. 1 junto com o pedido.)

O Requerente não apresentou declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2017, tendo a AT procedido à emissão de liquidação oficiosa de IRS.

A AT emitiu a liquidação oficiosa de IRS n.º 2021 ... (ano 2017), com data de liquidação 17-11-2021 e data-limite de pagamento voluntário de 29-12-2021, apurando “valor a pagar” de € 13.779,15, incluindo juros compensatórios no valor de € 1.671,80 (liquidação de juros compensatórios n.º 2021...). (Demonstração de liquidação junta pelo Requerente e referência no PA.)

Em 04-02-2022 o Requerente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação, na qual alegou, entre o mais, que:

- esteve em território português “cerca de 90 dias”, sem exercer actividade profissional;
 - a sua entidade empregadora é uma empresa com sede em França;
 - auferiu em França rendimento e aí foi retido/pago imposto;
- é pai de menor identificado no processo e afirmou, nessa sede, que o agregado familiar era constituído por ambos. (Processo administrativo.)

O Requerente e o seu filho menor, C..., residem na morada da Rua ..., ..., Póvoa de Varzim, conforme resulta da declaração do próprio Requerente na reclamação graciosa de 04-02-2022, da indicação reiterada e consistente dessa morada em todos os actos processuais subsequentes - incluindo o recurso hierárquico (2022), o pedido de revisão oficiosa (2025), o pedido de pronúncia arbitral e a procuração conferida à Ilustre Mandatária - e da ausência de qualquer indicação de morada alternativa.

A reclamação graciosa foi indeferida por decisão de 22-04-2022 e notificada em 27-04-2022 (data da assinatura do aviso de recepção), com fundamento, designadamente, na falta de apresentação de prova bastante relativa à situação de residência e quanto ao imposto pago no estrangeiro (Processo administrativo).

Em 03-06-2022, o Requerente interpôs recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa; por despacho de 16-09-2022, o recurso hierárquico foi rejeitado por intempestividade. (Processo administrativo).

Em 20-01-2025, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação (interacção e-balcão identificada no documento junto), sem que conste dos autos qualquer decisão expressa, formando-se indeferimento tácito por decurso do prazo legal para decisão.

O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado em 07-07-2025 - Sistema Informático de Gestão Processual (SGP) do CAAD.

No âmbito do presente processo, o Requerente impugnou a idoneidade do documento/declaração da AT relativo à AEOI para servir, por si só, como prova bastante da residência fiscal em Portugal, reafirmando a distinção entre residência fiscal e domicílio fiscal. (Requerimento de impugnação junto aos autos).

O Requerente não juntou aos autos certificado de residência fiscal emitido pela administração fiscal francesa respeitante ao ano de 2017.

C.2 - Matéria de facto - Factos não provados:

Não se provou, com segurança bastante e verificável, que:

- a) O Requerente tenha transferido efectivamente, em 2017, a sua residência fiscal para França, ou para outro Estado, no sentido de aí ter fixado o centro estável e permanente da sua vida pessoal e familiar.
- b) O Requerente dispusesse, em 2017, de habitação estável em França (ou noutro Estado) em termos que permitissem afirmar, positivamente, a respectiva residência fiscal fora de Portugal.
- c) O Requerente tenha pago efectivamente, em 2017/2018, o imposto francês no montante total/definitivo que afirma ter suportado, inexistindo nos autos comprovativo bancário/recibo de pagamento que permita concluir pelo pagamento do “montant à payer” constante do “Avis d’impôt” (2.082,00 €), nem pela correspondência exacta entre retenções francesas e imposto definitivamente suportado.

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

C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT.

A convicção do Tribunal fundou-se na análise crítica e conjugada dos seguintes elementos probatórios:

- a) Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelo Requerente e documentos que o acompanham, designadamente contrato de trabalho com a B... e livro de marinheiro;

- b) Resposta apresentada pela Requerida e processo administrativo junto, incluindo o documento comprovativo dos dados recebidos ao abrigo da troca automática de informação;
- c) Livro de marinheiro, que documenta de forma oficial e com fé pública os dias de embarque do Requerente em navios de pavilhão francês durante o ano de 2017, totalizando 326 dias;
- d) Contrato de trabalho celebrado entre o Requerente e a B..., sociedade francesa com sede em ..., França;
- e) Aviso de liquidação do imposto sobre o rendimento (Avis d'impôt 2018), emitido pela Direction Générale des Finances Publiques francesa, do qual resulta que o Requerente foi tributado pelo Service des Impôts des Particuliers Non Résidents de Noisy-le-Grand, com indicação da morada portuguesa como "adresse d'imposition";
- f) Ficha de informação do empregador francês ("Exonération d'impôts - Annexe 5", datada de 27-04-2018), da qual consta a morada portuguesa do Requerente;
- g) Liquidação de IRS n.º 2021 ... e respectiva fundamentação;
- h) Liquidação de juros compensatórios n.º 2021 ...;
- i) Reclamação graciosa n.º ...2022... e decisão final do procedimento de 22-04-2022.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo, que não foram impugnados quanto à sua autenticidade, bem como no processo administrativo junto pela Requerida.

No que respeita especificamente aos documentos fiscais franceses juntos aos autos (aviso de liquidação e ficha do empregador), o Tribunal valorou-os ao abrigo do princípio da livre apreciação da prova (artigo 16.º, alínea e), do RJAMT), tendo igualmente em consideração que a informação transmitida pelas autoridades fiscais francesas ao abrigo da troca automática de informação goza de fé pública nos termos do artigo 76.º, n.ºs 1 e 4, da LGT.

Destes documentos resulta, com segurança, que o Requerente se apresentou no sistema fiscal francês como não residente em França e com domicílio em Portugal - circunstância que será objecto da devida valoração aquando da apreciação da matéria de direito.

A convicção do Tribunal fundou-se igualmente nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não se entende posta em causa, e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objecto de uma análise crítica e de adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade.

D - MATÉRIA DE DIREITO:

Questões a decidir:

São as seguintes, as questões a decidir:

- 1) O documento relativo à troca automática de informação (AEOI) tem valor probatório bastante para demonstrar, por si só, a residência fiscal do Requerente em Portugal?
- 2) Verifica-se, em 2017, algum dos critérios de residência fiscal do artigo 16.º, n.º 1, do CIRS (alíneas a), b) ou c))?
- 3) É aplicável, no caso, a Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e França (DL n.º 105/71, e Protocolo de 2016) e em que termos?
- 4) Deve a liquidação impugnada ser anulada?

Vejamos, então:

D.1 - 1.ª questão a decidir: O documento relativo à troca automática de informação (AEoI) tem valor probatório bastante para demonstrar, por si só, a residência fiscal do Requerente em Portugal?

O Requerente impugnou o documento junto pela Requerida contendo informação recebida ao abrigo da troca automática de informação (AEoI), nos termos da Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, transposta para o ordenamento jurídico português pelos Decretos-Leis nrs. 61/2013, de 10 de Maio, e 64/2016, de 11 de Outubro.

A questão que se coloca nesta parte é a de saber qual o valor probatório deste documento e se o mesmo constitui prova bastante e suficiente para fundamentar a qualificação do Requerente como residente fiscal em Portugal.

O artigo 76.º da LGT estabelece o regime da força probatória dos documentos emitidos pela administração tributária e por outras entidades públicas.

Nos termos do n.º 1 deste preceito, os documentos autênticos fazem prova plena dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, assim como dos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora.

O n.º 4 do mesmo artigo estende esta força probatória aos documentos oficiais oriundos de Estados estrangeiros ou de organizações internacionais quando autenticados nos termos das normas de direito internacional aplicáveis.

Este regime confere, *prima facie*, força probatória plena aos documentos oriundos de autoridades fiscais estrangeiras transmitidos através dos mecanismos de cooperação administrativa internacional.

Todavia, esta força probatória não é absoluta nem inilidível.

Antes se trata de uma presunção *juris tantum*, susceptível de ser contrariada mediante prova em contrário.

A questão essencial nesta parte consiste em determinar quais o objecto e o alcance desta força probatória.

O documento em causa atesta que o Requerente auferiu rendimentos de fonte francesa no ano de 2017, nos montantes de € 23.589,00 e € 19.403,00, e que esses rendimentos foram sujeitos a tributação em França.

Estes factos - a percepção de rendimentos de fonte francesa e a sua tributação em França - gozam efectivamente de fé pública e não foram contrariados pelo Requerente.

Importa, porém, assinalar um aspecto que resulta da análise conjugada da informação AEOI com os demais documentos fiscais franceses juntos aos autos: a informação transmitida pelas autoridades fiscais francesas à AT portuguesa identifica o Requerente como residente em Portugal, com a morada da Rua..., Póvoa de Varzim.

Esta identificação não resultou de uma qualificação autónoma efectuada pelas autoridades francesas, mas sim dos dados fornecidos pelo próprio Requerente - ou pela sua entidade patronal com base em informação por aquele prestada - aquando do registo no sistema fiscal francês.

Com efeito, a informação transmitida pelas autoridades fiscais francesas à AT identifica o Requerente com morada em Portugal, o que corresponde à morada que o próprio forneceu ao empregador francês e que consta de todos os documentos fiscais franceses juntos aos autos.

Assim, o documento AEOI, embora não constitua, por si só, prova directa e bastante da residência fiscal do Requerente em Portugal - na medida em que a qualificação da residência

depende da verificação dos pressupostos legais do artigo 16.º do Código do IRS -, não é um documento neutro quanto a esta questão.

Antes constitui um elemento probatório relevante que, conjugado com os demais documentos fiscais franceses juntos aos autos, permite ao Tribunal extrair ilações sobre o modo como o Requerente se posicionou no sistema fiscal internacional.

A impugnação do documento é, pois, julgada parcialmente procedente: este, embora admissível e gozando de fé pública nos termos do artigo 76.º da LGT quanto aos factos nele atestados, não constitui, por si só, prova directa e bastante da residência fiscal do Requerente em Portugal, antes constituindo elemento probatório relevante que, conjugado com os demais documentos fiscais franceses, poderá ser susceptível de permitir ao Tribunal extrair ilações sobre o modo como o Requerente se posicionou no sistema fiscal internacional.

D.2 - 2.ª questão a decidir: Verifica-se, em 2017, algum dos critérios de residência fiscal do artigo 16.º, n.º 1, do CIRS (alíneas a), b) ou c))?

A estrutura do IRS assenta numa distinção fundamental entre residentes e não residentes.

Esta distinção não é meramente formal ou categorial, e tem profundas implicações na determinação das obrigações tributárias em sede daquele imposto.

Os residentes fiscais estão sujeitos a tributação ilimitada (*unlimited tax liability*): o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, independentemente do local onde sejam obtidos, abrangendo tanto rendimentos de fonte portuguesa como rendimentos de fonte estrangeira.

Esta tributação sobre o rendimento mundial (*worldwide income taxation*) fundamenta-se no princípio da capacidade contributiva: quem mantém vínculos pessoais e económicos preponderantes com determinado Estado deve contribuir para as despesas públicas desse

mesmo Estado em função da totalidade dos seus rendimentos, reflectindo a sua capacidade contributiva global.

Os não residentes, diversamente, estão sujeitos a tributação limitada (*limited tax liability*): o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português. A tributação limita-se aos rendimentos que têm fonte portuguesa, atendendo ao princípio da territorialidade.

Esta distinção estrutural está consagrada no artigo 15.º do Código do IRS.

O n.º 1 daquela norma estabelece o âmbito subjectivo do imposto: " Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território".

E o n.º 2 delimita o âmbito objectivo para não residentes: "Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português".

A determinação da residência fiscal constitui, assim, uma questão prévia e essencial para a aplicação do regime tributário em sede de IRS.

O conceito de residência fiscal não deve, contudo, confundir-se com o conceito de nacionalidade, nem com o conceito de domicílio civil, nem sequer com o conceito de domicílio fiscal.

Trata-se de conceito autónomo de direito tributário, definido em função de critérios específicos estabelecidos no artigo 16.º do Código do IRS.

O artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS estabelece três critérios alternativos de residência fiscal.¹

¹ Ter-se-ão sempre em conta as redacções vigentes à data do facto tributário em causa nos presentes autos.

A natureza alternativa (e não cumulativa) destes critérios é essencial: basta que se verifique um dos critérios para que o particular seja considerado residente fiscal; inversamente, se nenhum dos critérios se verificar, o particular será considerado não residente fiscal.

Os três critérios são os seguintes:

- a) Permanência em território português por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa (critério temporal-físico);
- b) Disponibilidade de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, tendo permanecido em Portugal por período inferior a 183 dias (critério da habitação permanente); ou
- c) Qualidade de tripulante de navio ou aeronave ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva em território português (critério específico para tripulantes).

A Autoridade Tributária fundamentou a liquidação impugnada, em larga medida, na circunstância de o Requerente manter domicílio fiscal registado em território português.

O domicílio fiscal está regulado no artigo 19.º da LGT: trata-se de conceito de natureza procedimental, destinado a fixar o local onde devem ser efectuadas as notificações e comunicações da administração tributária ao contribuinte.

A residência fiscal, por seu turno, constitui um conceito de natureza substantiva, regulado no artigo 16.º do Código do IRS.

A residência fiscal determina qual a extensão da obrigação tributária: se o contribuinte será tributado sobre o rendimento mundial (residente) ou apenas sobre rendimentos de fonte portuguesa (não residente).

Esta autonomia entre ambos os conceitos é reconhecida pela jurisprudência.

A [Decisão arbitral do CAAD de 13-07-2022, processo n.º 36/2022-T](#) expressou o entendimento de que "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".

E no [Acórdão do TCA Sul, de 11-11-2021, processo n.º 2369/09.7BELRS](#) escreveu-se que "os conceitos de domicílio fiscal e de residente para efeitos de IRS não são sinónimos".

Assim, o domicílio fiscal não pode, por si só, fundar a tributação de um sujeito passivo como residente.

Todavia - e este é um ponto essencial que o Tribunal não pode deixar de assinalar -, a manutenção voluntária do domicílio fiscal em Portugal não é juridicamente irrelevante no quadro da apreciação da residência fiscal.

Com efeito:

Em primeiro lugar, o artigo 19.º, n.º 4, da LGT declara ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.

Embora esta ineficácia não converta automaticamente o contribuinte em residente, gera uma aparência cadastral de residência em Portugal que o contribuinte tem o ónus de contrariar.

Em segundo lugar, quando a manutenção do domicílio fiscal em Portugal é susceptível de ser conjugada com outros elementos indiciários - tais como a indicação da morada portuguesa nos registos de empregadores estrangeiros, a tributação como não residente no Estado estrangeiro

e a comunicação dessa informação à AT por via da troca automática de informação -, o conjunto dos indícios é susceptível de revestir significado probatório relevante no quadro da análise dos critérios de residência fiscal do artigo 16.º do Código do IRS, em particular no que respeita ao critério da alínea b).

A [Decisão arbitral do CAAD, de 27-02-2023, processo n.º 570/2022-T](#), que tratou igualmente de contribuinte com ligações a Portugal e a França, reconheceu expressamente que a comunicação da autoridade fiscal francesa à AT, classificando o contribuinte como residente em Portugal, constitui declaração que goza de fé pública (artigo 76.º, nrs. 1 e 4 da LGT).

Conclui-se, assim, que o domicílio fiscal em Portugal não funda, por si só, a tributação como residente, mas é susceptível de integrar o quadro indiciário relevante para a determinação da residência fiscal, especialmente quando conjugado com outros elementos probatórios.

Dos documentos fiscais franceses juntos aos autos resulta uma cadeia documental coerente e convergente que este Tribunal não pode deixar de valorar no âmbito da livre apreciação da prova (artigo 16.º, alínea e), do RJAMT), já que, nos termos desta norma:

Constituem princípios do processo arbitral:

[...]

e) A livre apreciação dos factos e a livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, de acordo com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros.

Com efeito e em primeiro lugar, o aviso de liquidação do imposto sobre o rendimento (Avis d'impôt 2018, respeitante aos rendimentos de 2017), emitido pela Direction Générale des Finances Publiques, identifica como serviço competente o Service des Impôts des Particuliers Non Résidents (SIPNR) de Noisy-le-Grand.

Este serviço trata exclusivamente de contribuintes que a administração fiscal francesa considera não residentes em França.

A atribuição de competência ao SIPNR constitui um acto administrativo formal que pressupõe a prévia determinação de que o contribuinte não é residente fiscal francês.

Em segundo lugar, o referido aviso de liquidação indica como "adresse d'imposition" a morada Rua..., ..., Póvoa de Varzim, ...-..., Portugal.

Esta morada corresponde exactamente ao domicílio fiscal registado nas autoridades fiscais portuguesas.

Em terceiro lugar, a ficha de informação do empregador francês ("Exonération d'impôts - Annexe 5"), datada de 27-04-2018, contém igualmente a morada portuguesa como endereço do Requerente.

Esta ficha é elaborada pelo empregador com base em informações prestadas pelo trabalhador.

Em quarto lugar, a tributação foi efectuada ao abrigo dos artigos 197 A e 197 B do Code Général des Impôts (taux minimum para não residentes), normas que apenas se aplicam a contribuintes considerados não residentes em França.

Em quinto lugar, as autoridades fiscais francesas comunicaram à AT portuguesa, através do mecanismo de troca automática de informação (DAC1), os rendimentos auferidos pelo Requerente em França, identificando-o como residente em Portugal.

Esta comunicação goza de fé pública nos termos do artigo 76.º, nrs. 1 e 4, da LGT.

A convergência destes cinco elementos permite ao Tribunal concluir, com base nas regras da experiência e na livre apreciação da prova, que o Requerente se apresentou no sistema fiscal

francês como não residente em França e como residente em Portugal - com a morada da Póvoa de Varzim como domicílio.

Esta conclusão não resulta de uma presunção legal, mas sim da apreciação crítica e conjugada da documental constante dos autos, todos eles coerentes entre si e apontando univocamente no mesmo sentido.

O Requerente não contrariou esta conclusão.

Não apresentou qualquer documento que demonstre ter indicado às autoridades francesas ou ao empregador francês uma morada diferente da portuguesa.

Na reclamação graciosa, o Requerente limitou-se a alegar que se "esqueceu de alterar a residência" - declaração que, longe de afastar a conclusão atrás referida, antes a confirma: o Requerente reconhece implicitamente que a morada portuguesa foi a que utilizou no sistema fiscal francês.

A relevância destes factos para a determinação da residência fiscal será analisada de seguida, no quadro da verificação dos critérios do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS, mediante um 'teste de residência em Portugal'.

Assim:

O primeiro critério de residência fiscal assenta na permanência física em território português por período superior a 183 dias.

Este critério tem natureza puramente objectiva e física, assentando exclusivamente na presença corporal em território português.

No caso concreto, resulta provado que o Requerente esteve embarcado em navios de pesca de pavilhão francês durante 326 dias no ano de 2017.

Os navios de pavilhão estrangeiro não são território português, pelo que os dias de embarque não contam como permanência em território português.

Face ao exposto, o Requerente não permaneceu em território português por mais de 183 dias no ano de 2017.

Em consequência, o critério da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS não se tem por verificado.

O segundo critério de residência fiscal previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS contém uma formulação mais complexa.

Na redacção aplicável a 2017, a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do CIRS exigia que, para que se verificasse o pressuposto normativo, o sujeito passivo que tivesse permanecido em território português por menos do que 183 dias, dispusesse, num qualquer dia do período referido na alínea a), de habitação em condições que fizessem supor a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual.

A *ratio* deste critério reside em captar situações de vinculação efectiva ao território português que não resultem da permanência prolongada (superior a 183 dias).

Pretende-se abranger pessoas que, embora não permaneçam em Portugal durante a maior parte do ano, mantêm no território português a sua base residencial estável, para onde regressam regularmente e onde se situa o centro dos seus interesses pessoais e familiares.

Analisemos cada um destes pressupostos cumulativos:

Quanto ao primeiro pressuposto - alguma permanência em Portugal - a lei não estabelece limite mínimo de dias.

Basta que o particular tenha permanecido em Portugal por algum período, ainda que breve, para que este requisito se considere preenchido.

O que a lei exclui é a situação de ausência total de qualquer permanência em território português.

Quanto ao segundo pressuposto - disponibilidade de habitação - trata-se de conceito que exige análise cuidada.

Não basta a mera titularidade de um imóvel em Portugal ou a existência de uma morada registada.

O conceito de "disponibilidade de habitação" pressupõe que a pessoa tenha efectivamente à sua disposição um espaço habitacional que possa ocupar como residência, seja na qualidade de proprietário, arrendatário, comodatário ou outra.

Exige-se uma disponibilidade efectiva, não meramente formal ou abstracta.

A lei exige que esta disponibilidade se verifique "num qualquer dia " do ano, estabelecendo assim um lapso temporal preciso para a verificação deste requisito.

Esta exigência temporal não é casual: visa evitar situações de manipulação através da aquisição ou alienação de habitação para efeitos de elisão fiscal.

O terceiro pressuposto - intenção de manter e ocupar como residência habitual - constitui o elemento nuclear e mais complexo deste critério.

É aqui que reside a verdadeira substância do conceito de habitação permanente para efeitos de residência fiscal.

A lei não se contenta com a mera disponibilidade formal de habitação.

Exige que existam "circunstâncias que façam supor a intenção actual" de manter e ocupar essa habitação como residência habitual.

Esta formulação tem várias implicações interpretativas essenciais:

Em primeiro lugar, a lei refere "intenção", introduzindo assim um elemento subjectivo.

Não basta a realidade objectiva da disponibilidade de habitação; necessário é que essa disponibilidade se conjugue com a intenção de uso efectivo como residência habitual.

Em segundo lugar, a lei refere-se às "circunstâncias que façam supor" essa intenção.

Isto significa que a intenção não tem de ser provada directamente (o que seria impossível, tratando-se de elemento interno da vontade), mas antes inferida de circunstâncias objectivas exteriores.

São os factos externos - a forma como a pessoa organiza a sua vida, onde trabalha, onde estuda, onde mantém relações familiares e sociais, onde concentra os seus interesses económicos - que permitem inferir onde se situa o centro da sua vida e, conseqüentemente, qual a sua intenção quanto à ocupação da habitação.

Em terceiro lugar - e este é um ponto essencial - a intenção relevante é a "intenção actual", não uma intenção futura ou meramente eventual.

Esta distinção é fundamental.

Não basta que a pessoa tenha a intenção de, *um dia*, eventualmente, vir a residir em Portugal.

O que releva é apurar se, no ano em causa, a pessoa tem/teve a intenção actual de manter e ocupar a habitação em território nacional como sua residência habitual.

Esta intenção actual manifesta-se através de actos concretos de uso da habitação, de organização da vida em torno desse local, de estabelecimento de vínculos pessoais, familiares, sociais e económicos com esse território.

Em quarto lugar, a lei refere "residência habitual".

Este conceito distingue-se de permanência ocasional ou esporádica.

Residência habitual pressupõe estabilidade, continuidade, regularidade.

É o local onde a pessoa tem o centro estável e permanente da sua vida, o local para onde regressa após ausências temporárias, o local que constitui a sua base residencial.

A conjugação destes elementos conduz à conclusão de que o critério da alínea b) visa captar situações nas quais, não obstante a ausência prolongada de Portugal (mais de 183 dias), a pessoa mantém no território português o centro estável da sua vida pessoal e familiar, manifestando através de circunstâncias objectivas a intenção actual de manter esse local como sua residência habitual.

Aplicando estes critérios ao caso concreto, verifica-se o seguinte:

Quanto ao primeiro pressuposto (alguma permanência em Portugal), o mesmo encontra-se preenchido.

Tendo estado embarcado 326 dias, o Requerente residiu em Portugal pelo menos algum tempo: este - na reclamação graciosa - alegou ter estado em território português cerca de 90 dias.

Quanto ao segundo pressuposto (disponibilidade de habitação em território português), importa considerar que o Requerente manteve ininterruptamente o domicílio fiscal na Rua..., Póvoa de Varzim.

Esta morada consta simultaneamente dos documentos fiscais franceses, dos registos do empregador francês e do cadastro da AT.

O Requerente declarou na reclamação graciosa que o seu agregado familiar era composto por si e pelo seu filho C... .

Não alegou nem demonstrou ter residência em qualquer outro local.

Resulta dos autos que esta morada corresponde a uma habitação efectivamente disponível para o Requerente - caso contrário, não teria razão de ser a manutenção do domicílio fiscal nessa morada, a indicação dessa morada ao empregador francês e às autoridades fiscais francesas, e a constituição do agregado familiar nessa mesma morada.

A Requerida invocou este facto na sua Resposta e o Requerente não o contrariou com prova de que dispunha de habitação noutra local.

A verificação do critério da alínea b) não decorre automaticamente da inscrição cadastral, mas da apreciação conjunta de elementos objectivos que, ponderados segundo as regras da experiência comum, permitem inferir a disponibilidade de habitação em Portugal.

O Tribunal não está assim a converter o registo de domicílio fiscal numa presunção inilidível de residência, resultando o juízo da valoração conjunta dos seguintes indícios convergentes:

- a) o Requerente manteve domicílio fiscal em Portugal durante todo o período relevante (artigo 19.º da LGT);

- b) a documentação fiscal francesa junta aos autos apresenta, de forma consistente, a morada portuguesa como endereço de imposto/identificação do contribuinte;
- c) não existe nos autos prova de habitação estável em França (ou noutro Estado) nem certificado francês de residência fiscal em 2017; e
- d) o Requerente, mesmo após os procedimentos gratuitos e o pedido arbitral, continuou a identificar-se processualmente (pedido de constituição do Tribunal arbitral e procuração) com a morada portuguesa.

Não consta dos autos qualquer contrato de arrendamento, inscrição municipal, comprovativo de consumo de serviços essenciais ou inscrição consular que ateste estabelecimento estável do Requerente em França ou noutro Estado.

A convergência destes elementos, apreciados conjuntamente segundo as regras da experiência, permite formar convicção segura quanto à manutenção de habitação disponível em Portugal.

A alínea b) não exige permanência física constante, mas disponibilidade de habitação em termos que revelem ligação estável e actual ao território, sendo suficiente a possibilidade efectiva de ocupação como residência habitual.

É verdade que domicílio fiscal e residência fiscal não são sinónimos e que a falta de comunicação de mudança não é formalidade *ad substantiam*.

Porém, a prova da residência fiscal exige demonstração positiva e verificável e o domicílio fiscal é um elemento que integra a apreciação indiciária, conjugado com mais elementos.

Por outro lado, com fundamento no artigo 76.º, n.º 4, da LGT, do peso probatório de documento oficial/declaração da autoridade fiscal estrangeira (ou comunicação oficial) qualificando o

contribuinte como residente em Portugal, resulta que a sua ilisão exige prova oficial inequívoca em sentido contrário.

Ora, no caso concreto, embora se não considere demonstrado que o AEOI, isoladamente, prove a residência, a verdade é que a conjugação dos elementos objectivos provados e a ausência de prova positiva de residência em França conduzem à conclusão de que o Requerente não ilidiu a possibilidade (e, no caso, a forte verosimilhança) de dispor de habitação em Portugal e de manter aí uma habitação disponível compatível com a intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual, para efeitos do artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do CIRS.

Em consequência, julga-se verificado o critério da alínea b) do artigo 16.º, n.º 1, do Código do IRS.

Sobre o ónus da prova, cumpre explicitar a repartição aplicável.

Nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque.

A liquidação oficiosa impugnada assentou em dados objectivos de que a AT dispunha: rendimentos comunicados por troca automática, domicílio fiscal registado e ausência de declaração de rendimentos.

Invocando o Requerente a inexistência de residência fiscal em Portugal como fundamento de ilegalidade - facto impeditivo do direito da administração tributária -, incumbe-lhe a prova dos factos concretos que afastem a verificação dos critérios do artigo 16.º do CIRS.

Não tendo produzido tal prova, mantém-se a qualificação resultante da apreciação indiciária dos elementos objectivos constantes dos autos.

Neste sentido, podem ver-se, entre outras, a [Decisão arbitral do CAAD, de 13-03-2025, processo n.º 847/2024-T](#) e a [Decisão arbitral de 27-02-2023, processo n.º 570/2022-T](#), já citada.

A este propósito, cumpre ainda esclarecer que o Tribunal não concluiu pela residência fiscal do Requerente em Portugal com base na mera ausência de prova contrária.

A conclusão assentou na existência de elementos objectivos suficientes e convergentes - a saber, a declaração do próprio Requerente quanto à composição e localização do seu agregado familiar, a indicação reiterada da morada portuguesa em todos os actos praticados perante autoridades nacionais e estrangeiras ao longo de vários anos, a cadeia documental fiscal francesa e a manutenção ininterrupta do domicílio fiscal -, valorados segundo as regras da experiência comum e da livre convicção do Tribunal.

Não tendo o Requerente logrado afastar tais indícios mediante prova idónea de que, em 2017, dispunha de habitação e centro de vida fora de Portugal, mantém-se a qualificação resultante da apreciação indiciária dos elementos constantes dos autos.

É certo ainda que o Requerente invocou como argumento central do pedido de pronúncia arbitral que esteve embarcado 326 dias e que, por isso, o centro da sua vida profissional se situava em França.

Este argumento, contudo, não afasta a verificação do critério da alínea b).

A própria *ratio* deste critério reside precisamente em captar situações em que, não obstante a ausência prolongada do território, o particular mantém em Portugal o centro estável da sua vida pessoal e familiar.

O marinheiro que está embarcado a maior parte do ano, mas que regressa a Portugal nos intervalos, que mantém a sua família em Portugal, que indica Portugal como sua morada a

empregadores e autoridades estrangeiras, e que nunca transferiu a sua residência para outro Estado, é precisamente o tipo de situação que a alínea b) visa abranger.

Acresce um elemento que este Tribunal considera particularmente significativo: o Requerente posicionou-se voluntariamente, perante o sistema fiscal francês, como residente em Portugal.

Fê-lo ao fornecer a morada portuguesa ao empregador, ao ser tributado como não residente em França e ao não requerer qualquer alteração desta classificação.

Este comportamento, apreciado à luz das regras da experiência, constitui manifestação objectiva da intenção actual de manter Portugal como local de residência habitual.

Quem se apresenta perante autoridades estrangeiras como residente em Portugal revela, por esse acto, a intenção de manter em Portugal a sua habitação como residência habitual.

O argumento de que o Requerente se "esqueceu" de alterar a residência - invocado na reclamação graciosa - não é susceptível de afastar esta conclusão.

Em primeiro lugar, trata-se de mera alegação, não sustentada por qualquer prova.

Em segundo lugar, mesmo que correspondesse à verdade, o "esquecimento" não elimina o facto objectivo de o Requerente se ter apresentado como residente em Portugal durante todo o ano de 2017 e de ter mantido a morada portuguesa em todos os registos e documentos.

Em terceiro lugar, o Requerente manteve a mesma morada ainda depois de apresentar a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, além do próprio requerimento de constituição do Tribunal arbitral, o que demonstra que a opção por Portugal como local de residência não foi fruto de esquecimento, mas sim de uma escolha consciente e reiteradamente mantida ao longo do tempo.

E assim e face ao exposto, o Tribunal conclui que se encontram reunidos os três pressupostos cumulativos constituintes do critério previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS: o Requerente permaneceu em Portugal durante parte do ano de 2017; dispunha aí de habitação; e existem circunstâncias objectivas suficientes - nomeadamente a cadeia documental francesa, a manutenção do domicílio fiscal, a existência de agregado familiar e a ausência de prova de residência alternativa - que fazem supor com verosimilhança a intenção actual de manter e ocupar essa habitação como residência habitual.

Finalmente, o critério da alínea c) respeita, em 31 de Dezembro, a tripulantes de navios/aeronaves ao serviço de entidades com residência/sede/direcção efectiva em Portugal.

Não resulta dos autos que o Requerente estivesse, em 2017, ao serviço de entidade com direcção efectiva em Portugal.

Pelo contrário, os documentos indicam ligação profissional e fiscal a França.

Consequentemente, este critério não é aplicável ao Requerente.

D.3 - Terceira questão a decidir: É aplicável, no caso, a Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Portugal e França (DL n.º 105/71, e Protocolo de 2016) e em que termos?

Face à conclusão de que o Requerente preencheu o critério de residência fiscal previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, deve ser considerado residente fiscal em Portugal no ano de 2017.

Sendo residente fiscal, o Requerente encontra-se sujeito a IRS sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os rendimentos de fonte estrangeira, nos termos do artigo 15.º, n.º 1, do Código do IRS.

A liquidação impugnada tributou os rendimentos auferidos pelo Requerente em França, no pressuposto de que o mesmo era residente fiscal em Portugal.

Este pressuposto - que é o único que foi submetido à apreciação deste Tribunal - encontra-se verificado, pelo que a liquidação não padece do vício que lhe vem imputado pelo Requerente.

É verdade que, numa situação como a que decorre da argumentação do Requerente, a CDT Portugal-França é relevante, em abstracto, para eliminar a dupla tributação, caso exista tributação concorrente em França sobre os mesmos rendimentos.

Porém, a questão do crédito de imposto relativo ao imposto pago em França sobre os mesmos rendimentos não foi suscitada pelas partes nos presentes autos, pelo que este Tribunal está impedido de pronunciar-se sobre ela - visto não ser uma questão de conhecimento oficioso -, sem prejuízo de o Requerente poder exercer os seus direitos pela via adequada.

Diga-se ainda, que, em todo o caso, a eliminação de dupla tributação no Estado da residência (Portugal) pressupõe, em regra, a demonstração do imposto efectivamente pago no outro Estado nos termos aplicáveis, matéria que, como se viu, não se encontra provada com grau bastante, faltando, em todo o caso, a comprovação do pagamento desse imposto.

D.4. - 4.^a questão a decidir: Deve a liquidação impugnada ser mantida?

Face a todo o exposto, concluindo-se que o Requerente preenche o critério de residência fiscal previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS e que deve ser considerado residente fiscal em Portugal no ano de 2017, a liquidação impugnada não padece do vício que lhe vem imputado.

Em consequência, o pedido de anulação da liquidação irá ser julgado improcedente a final.

Sendo o pedido principal julgado improcedente, fica prejudicada a apreciação do pedido de juros indemnizatórios, o qual pressupõe a procedência da pretensão anulatória.

E - DECISÃO:

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

- a) **Julgar parcialmente procedente** a impugnação do documento junto pela Requerida, no sentido de que o mesmo, embora admissível e gozando de fé pública nos termos do artigo 76.º da LGT quanto aos factos nele atestados, não constitui, por si só, prova directa e bastante da residência fiscal do Requerente em Portugal, embora susceptível de constituir elemento probatório relevante que, conjugado com os demais documentos fiscais franceses, permite ao Tribunal extrair ilações sobre o modo como o Requerente se posicionou no sistema fiscal internacional.
- b) **Julgar totalmente improcedente** o pedido de anulação da liquidação de IRS n.º 2021..., respeitante ao ano de 2017, no valor de € 13.779,15, bem como dos juros compensatórios associados (liquidação n.º 2021 ..., no valor de € 1.671,80), porquanto o Requerente preenche o critério de residência fiscal previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, devendo ser considerado residente fiscal em Portugal no ano de 2017, mantendo-se a liquidação impugnada na ordem jurídica;
- c) **Julgar prejudicado** o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, em consequência da improcedência do pedido principal.

F - VALOR DA CAUSA:

O Requerente indicou como valor da causa o montante de € 13.779,15, correspondente ao valor da liquidação de IRS impugnada.

A Requerida não impugnou o valor indicado.

Considera o Tribunal não existir fundamento para alterar o valor indicado, pelo que se fixa à presente causa o valor de € 13.779,15.

G - CUSTAS:

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, as custas arbitrais são determinadas em função do valor da causa, de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Para o valor de causa de € 13.779,15, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros).

Nos termos do artigo 12.º, n.º 2 do RJAMT, indo vencido, o Requerente é condenado no pagamento da totalidade das custas do processo.

Notifique.

Lisboa, em 09 de Março de 2026.

O Árbitro,

(Martins Alfaro)

Assinado digitalmente