

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 841/2025-T

Tema: IRS – Residência Fiscal vs Não residência Fiscal - Prova

SUMÁRIO:

- I. A preterição da formalidade de comunicação prevista no n.º 1 do artigo 43.º do CPPT, e no actual artigo 19.º, n.º 3 da LGT, não deverá por si só converter o contribuinte em residente para efeitos fiscais, na medida em que não configura uma formalidade ad substantiam.
- II. O Contribuinte, por não cumprir com os critérios previstos no artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS, não pode qualificar como residente fiscal em Portugal.
- III. Os meios de prova de que o Contribuinte se pode servir para comprovar a sua residência fiscal não se encontram limitados legalmente podendo provar a sua não residência fiscal através de qualquer meio e não apenas através de certificados de residência fiscal emitidos por Autoridades Fiscais estrangeiras.

DECISÃO ARBITRAL¹

O árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 03-12-2025, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

- 1.1. A..., contribuinte n.º..., residente em ..., em ..., França (adiante designado por “*Requerente*”), apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA) e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 26-09-2025, ao abrigo do disposto no artigo 2, n.º 1, alínea a) e do disposto no artigo 10º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).
- 1.2. O Requerente veio apresentar pedido de pronúncia arbitral “(…) *com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (...) e de juros compensatórios n.º 2024..., respeitante ao ano de 2020, da qual um montante [a pagar] de 11.667,60 €*”, requerendo que que deve “(…) *ser condenada a Autoridade Tributária a restituir os montantes indevidamente penhorados /cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios, contados, à taxa legal, sobre esses montantes, desde a data do pagamento indevido até ao momento do efetivo e integral reembolso desses montantes*”, protestando juntar o documento comprovativo de pagamento daquele montante.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 29-09-2025 e notificado, em 01-10-2025, à *Requerida*.
- 1.4. Em 13-11-2025, dado que o Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, foi a signatária designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, ao abrigo do disposto no artigo 6º, n.º 1 do RJAT, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e nos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

- 1.6. Em 03-12-2025, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data (notificado a 04-11-2025), no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.8. A Requerida, em 20-01-2026, apresentou a sua Resposta (notificada a 21-01-2026), tendo-se defendido por impugnação e concluído “(...) *pela improcedência total da argumentação expendida pelo Requerente, concluindo-se pela legalidade do ato impugnado, o qual, não padecendo de qualquer vício, deve manter-se na ordem jurídica*”, pelo que peticiona que “(...) *deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, por não provado, e a Requerida absolvida de todos os pedidos*”.
- 1.9. Na mesma data, a Requerida anexou cópia do processo administrativo.
- 1.10. Por despacho arbitral de 27-01-2026 (notificado a 29-01-2026), o Tribunal Arbitral notificou as Partes no sentido de que, não tendo sido requerida a produção de prova testemunhal, não se via utilidade na realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e, dado que as questões estavam suficientemente debatidas nas peças processuais apresentadas pelas Partes (em sintonia com o previsto no artigo 113.º do CPPT, subsidiariamente aplicável, por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT), entendeu também este Tribunal que não havia necessidade de alegações. Assim, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais [artigos 16.º, alínea c), 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT] dispensou-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações, tendo sido designado o dia 27-02-2026 para

prolação da decisão arbitral, devendo o Requerente, até essa data, efectuar o pagamento da taxa arbitral subsequente e comunicar esse pagamento ao CAAD.

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. O Requerente começa por referir que, durante o ano de 2020, exerceu a profissão de marinheiro ao serviço de uma empresa sediada em França tendo, naquele ano, estado embarcado 202 dias.
- 2.2. Refere o Requerente que os rendimentos do trabalho foram auferidos exclusivamente em França e tributados pelas autoridades fiscais francesas, através da retenção na fonte, efectuada pela entidade patronal francesa, do imposto sobre os rendimentos que lhe foram pagos.
- 2.3. Entende o Requerente que o seu centro de interesses económicos era em França, onde trabalhava, residia (no navio) e pagou os seus impostos.
- 2.4. Assim, conclui o Requerente que não cumpre com a qualificação de residente fiscal em Portugal, no ano de 2020, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.
- 2.5. Não obstante, a Requerida, por referência ao ano de 2020, considerou o Requerente como residente em território nacional e, em consequência, liquidou IRS e juros compensatórios (liquidação n.º 2024...), nos termos da qual foi apurado um valor a pagar de EUR 11.667,60.
- 2.6. O Requerente alega ter efectuado o pagamento da quantia em causa (EUR 11.667,60), protestando juntar o respectivo comprovativo e, por não concordar com aquela liquidação, apresentou reclamação graciosa, a qual não mereceu qualquer decisão expressa até à data de apresentação do pedido de pronúncia arbitral (26-09-2025),

4.

beneficiando da presunção de indeferimento tácito, decorridos que foram quatro meses desde a data da sua apresentação.

- 2.7. Nestes termos, conclui o Requerente que o referido acto tributário padece de ilegalidade e, nestes termos, pretende obter a sua declaração de ilegalidade, bem como a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa interposta contra o mesmo, com a condenação da Requerida no pagamento dos montantes indevidamente cobrados/penhorados, acrescidos de juros indemnizatórios.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. A Requerida, em sede de Resposta, apresenta defesa por impugnação, concluindo “(...) *pela improcedência total da argumentação expendida pelo Requerente, concluindo-se pela legalidade do ato impugnado, o qual, não padecendo de qualquer vício, deve manter-se na ordem jurídica*”.
- 3.2. A Requerida começa por esclarecer que a Requerente não tem razão, impugnando “*tudo o que esteja em contradição com a presente Resposta e processo administrativo, assim como, todas as ilações, conclusões e alegações de direito formuladas pela mesma, dando por integralmente reproduzido, para todos os efeitos e consequências legais, o processo administrativo junto*”.
- 3.3. Esclarece a Requerida que, “*de acordo com informação remetida pelas autoridades fiscais francesas à AT, o Requerente auferiu, em 2020, rendimentos de trabalho dependente provenientes de França, pagos pela entidade B... SI, no montante de € 40.074,00, valor este que não foi declarado em Portugal*” e que, “*(...) no âmbito da troca automática internacional de informação, a AT recebe informação sobre rendimentos obtidos no estrangeiro por pessoas consideradas fiscalmente residentes em Portugal*”, tendo as autoridades Fiscais Francesas enviado “*(...) informação (...) porque o*

Requerente indicou, nesse Estado [França], que era residente fiscal em Portugal [sendo assim que] aquelas autoridades (...) o reconhecem”.

- 3.4. Alega a Requerida que *“tratando-se de um residente em território português, o Requerente está sujeito a IRS sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos no estrangeiro (...) pelo que a omissão declarativa daqueles rendimentos suscitou a notificação ao Requerente para corrigir a situação (...)”* mas como o *“(...) não o fez, a AT efetuou a respetiva correção, em 2024-11-01, através da recolha de uma declaração oficiosa de fixação de rendimentos (...)”, “que originou a liquidação n.º 2024... com imposto a pagar no valor de € 11.667,60 (...)”.*
- 3.5. Sustenta a Requerida que *“(...) não merece provimento a tese invocada pelo Requerente quanto à defendida residência em território francês”* porquanto, *“desde logo, (...) era sua obrigação, nos termos do artigo 19.º da Lei Geral Tributária (LGT), comunicar qualquer eventual alteração do domicílio fiscal, o que, com referencia à data dos factos (2020), não aconteceu”, só tendo o Requerente alterado “(...) a sua morada para território francês em 2022-07-01 (...)”.*
- 3.6. Segundo alega a Requerida, *“constata-se que os domicílios constantes quer no recibo de vencimento de dezembro de 2020 (...), quer na nota de liquidação emitida pela administração fiscal francesa relativa ao ano 2020 (...), estão localizados em território português”* o que a Requerida interpreta que *“(...) só pode decorrer de dados fornecidos pelo Requerente à sua entidade patronal e à administração fiscal francesa”.*
- 3.7. Por outro lado, alega a Requerida que *“o Requerente não apresentou qualquer prova que comprove que o Estado francês o considerou como residente fiscal naquele país”* não tendo apresentado qualquer *“(...) certificado de residência fiscal emitido pela administração fiscal francesa, que atestasse que no ano de 2020 foi residente em França, nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e França”* considerando que, *“(...) pelo contrário, o Requerente apresentou uma liquidação de imposto francesa, relativa ao ano em causa, na qual consta que o*

Requerente foi tributado em França como não residente, visto que foram emitidas pelo serviço de não residentes francês «Centre des Finances Publiques - Sip Non Residents Noisy-Le-Gran» (...), “para além de que no mesmo documento se encontrada declarada a sua morada portuguesa (...)”.

- 3.8. Assim, para a Requerida *“resulta demonstrado que o Requerente era residente em território português no ano de 2020, e como tal era considerado, (...), pelo Estado Francês”.*
- 3.9. Segundo entende a Requerida, *“tratando-se de rendimentos auferidos por um residente em Portugal, decorrentes do exercício de um emprego a bordo de um navio, é aplicável - por decorrência do n.º 2 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa - e independentemente do estabelecido na lei interna, o disposto no artigo 16.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e França”, transcrevendo as regras enunciadas no referido artigo da CDT aplicável.*
- 3.10. Assim, segundo alega a Requerida, *“conjugando o previsto no n.º 1 do artigo 16.º, que concede o poder tributário ao Estado da residência da contribuinte (o Português) e ao mesmo tempo ao Estado da fonte dos rendimentos (a França), com o estabelecido no n.º 3, que concede poder tributário ao Estado onde se situa a direção efetiva da empresa que explora o navio (o francês), verifica-se estarmos perante uma situação de competência tributária cumulativa”, sendo que, a este nível, “(...) o n.º 3 do artigo 16.º da CDT concede o poder tributário ao Estado Francês, sem, contudo, o retirar ao Estado Português”.*
- 3.11. Nestes termos, conclui a Requerida que, no caso, *“(...) o Estado Português exerceu o poder tributário que lhe fora concedido pela citada CDT” e, “não tendo o Requerente corrigido a omissão de declaração dos rendimentos auferidos, a AT promoveu a declaração oficiosa de fixação de rendimentos, que originou a liquidação (...) identificada (...)”, “pelo que a mesma não padece de qualquer vício, devendo manter-se na ordem jurídica”.*

3.12. Por fim, a Requerida alega que “(...) o Requerente não apresentou qualquer comprovativo do efetivo pagamento do imposto liquidado” sendo que, “demonstrada, (...), a legalidade do ato liquidação, não há lugar, nos termos legais transcritos, ao pagamento de juros indemnizatórios, nem, necessariamente, à restituição de qualquer quantia respeitante ao imposto liquidado”, concluindo que “deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, por não provado, e a Requerida absolvida de todos os pedidos”.

4. SANEADOR

4.1. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

4.2. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

4.3. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.

4.4. Não se verificam exceções de que cumpra conhecer.

4.5. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

4. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Preliminarmente, e no que diz respeito à matéria de facto, importa salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, sim, o

dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da matéria não provada [cfr. artigo 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigo 607º, nºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi artigo 29º, nº 1, alíneas a) e), do RJAT].

- 5.2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Dos factos provados

- 5.3. O Requerente, durante o ano de 2020, exerceu a profissão de marinheiro ao serviço de uma empresa sediada em França (a B... SI, com endereço em ...,), tendo naquele ano auferido rendimentos do trabalho dependente no total de EUR 40.074,00, em conformidade com cópia da nota de liquidação de IRS (*doc. n.º 3*) anexada com o PPA e Processo Administrativo anexado pela Requerida.
- 5.4. O Requerente, no ano de 2020, esteve embarcado 202 dias, em conformidade com cópia de recibo relativo ao mês de Dezembro de 2020, emitido pela entidade patronal francesa (*doc. n.º 1*), anexado com o PPA.
- 5.5. De acordo com o referido recibo, as quantias auferidas no mês de Dezembro de 2020, no montante total bruto de EUR 7.187,49, foram sujeitas tributação por retenção na fonte (EUR 318,37), determinando um montante líquido para efeitos fiscais de EUR 6.869,12 e um montante líquido a pagar de EUR 5.504,72, em conformidade com a cópia anexada com o PPA (*doc. n.º 1*).
- 5.6. Ainda de acordo com o referido recibo, as quantias auferidas no ano de 2020, ascenderam a um montante total bruto de EUR 42.575,02, a um montante líquido para efeitos fiscais de EUR 40.074,36 e a um montante líquido final de EUR 33.815,24, em conformidade com a cópia anexada com o PPA (*doc. n.º 1*) e como a seguir se evidência:

| CUMULS | | | | |
|--------------|-------------|------------|-------------|--------------|
| Salaire Brut | Net à Payer | Net Fiscal | Cotis. Sal. | Cotis. Patr. |
| 42. 575,02 | 33. 815,24 | 40. 074,36 | 2. 500,66 | 468,79 |

- 5.7. Os rendimentos do trabalho dependente auferidos, pelo Requerente, em 2020 foram assim tributados em França, na qualidade de não residente fiscal, tendo sido emitida liquidação de imposto final, pelos serviços “*Centre des Finances Publiques - Sip Non Residents Noisy-Le-Gran*”, sem qualquer adicional de imposto a pagar, em conformidade com cópia da referida nota (*doc. n° 2*), anexada com o PPA.
- 5.8. O endereço constante, quer do recibo de vencimento de Dezembro de 2020 (*doc. n° 1*), quer na nota de liquidação emitida pela Administração Fiscal Francesa relativa ao ano 2020 (*doc. n° 2*), era localizado em território português, respectivamente, na Rua, nas ... , em Vila do Conde e na Rua ... , n° ... , em Vila do Conde (por referência a 01-01-2021), em conformidade com as cópias dos referidos documentos.
- 5.9. O Requerente esteve registado, de 08-02-2020 a 30-06-2022, como residente fiscal em Portugal, de acordo com declaração anexada, pela Requerida, com o Processo Administrativo, emitida em 19-01-2026, pela Direção de serviços de Registo de Contribuintes.
- 5.10. O Requerente alterou a sua morada para território francês em 01-07-2022, para, (que coincide com a morada da empresa para a qual trabalhava), com a indicação de que era residente em França, em conformidade com cópia da Informação Cadastral do Requerente, anexada pela Requerida com o Processo Administrativo, mantendo essa condição até, pelo menos, 19-01-2026, em conformidade com declaração anexada, pela Requerida, com o Processo Administrativo, emitida em 19-01-2026, pela Direção de Serviços de Registo de Contribuintes.

- 5.11. No âmbito do mecanismo de troca automática internacional entre jurisdições quanto à informação sobre rendimentos dos Contribuintes que se declararam e são reconhecidos pelos emitentes como sendo residentes na jurisdição de destino da informação enviada, as autoridades Fiscais Francesas enviaram às autoridades Fiscais Nacionais, em 25-06-2022, pedido de informação quanto à questão da residência em Portugal do Requerente e consequente tributação de rendimentos auferidos em França, porquanto este havia sido considerado como não residente em França, quanto à tributação de rendimentos aí auferidos, em conformidade com cópia anexada, pela Requerida, com o Processo Administrativo.
- 5.12. Na sequência do pedido de informação identificado no ponto anterior, e dado que o Requerente não havia declarado quaisquer rendimentos, em Portugal, no ano de 2020, a Requerida notificou o Requerente para corrigir a situação, no âmbito de um procedimento de divergências (GIC-..., de 09-09-2024) - Notificação sobre Controlo Entrega Modelo 3, em conformidade com cópia, anexada pela Requerida, com o Processo Administrativo.
- 5.13. Como o Requerente nada veio esclarecer em tempo útil, a Requerida considerou, por referência ao ano de 2020, o Requerente como residente fiscal em Portugal e, em consequência, efectuou a respectiva correção, em 01-11-2024, através da recolha de uma declaração oficiosa de fixação de rendimentos, tendo liquidado ao Requerente, por referência àquele ano 2020, IRS e juros compensatórios (liquidação n.º 2024...), nos termos da qual foi apurado um valor a pagar de EUR 11.667,60, em conformidade com cópia da liquidação anexada com o PPA e Processo Administrativo anexado pela Requerida.
- 5.14. Na liquidação identificada no ponto anterior não há evidência de qualquer dedução por crédito de imposto por dupla tributação internacional relativa ao imposto que incidiu em França sobre os rendimentos aí obtidos, em conformidade com cópia da liquidação anexada com o PPA e Processo Administrativo anexado pela Requerida.

- 5.15. O prazo para pagamento voluntário do valor liquidado de IRS e juros era até 16-12-2024, em conformidade com cópia da liquidação anexada com o PPA e Processo Administrativo anexado pela Requerida.
- 5.16. O Requerente, por não se conformar com a liquidação de IRS ora impugnada, apresentou, em 03-04-2025, reclamação graciosa da liquidação de IRS e juros acima identificada, em conformidade com cópia da mesma (*doc. n.º 3*), anexada com o PPA e Processo Administrativo anexado pela Requerida.
- 5.17. O Requerente não obteve dentro do prazo de quatro meses após entrega da mesma, qualquer notificação de decisão, beneficiando da presunção de indeferimento tácito que se formou decorrido aquele prazo (ou seja, em 03-08-2025).
- 5.18. Por não se conformar com a presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa e não concordar com a liquidação de IRS aqui impugnada, o Requerente apresentou, em 26-09-2025, pedido de pronúncia arbitral, relativo ao pedido de anulação da referida liquidação de IRS e juros, bem como relativo ao pedido de anulação daquele indeferimento tácito.

Motivação quanto à matéria de facto

- 5.19. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos pela Requerente e pela Requerida (processo administrativo).
- 5.20. No que diz respeito aos documentos anexado com o PPA), redigidos em língua francesa (*doc. n.º 1 e 2*), entende este Tribunal Arbitral que dado que a lei não impõe que os documentos a integrar nos autos estejam escritos na nossa língua cabe ao Tribunal decidir se a respectiva tradução é necessária, estando, portanto, na discricionariedade do Tribunal determinar a sua necessidade. No caso em análise, dado que o Tribunal compreendeu o

teor dos documentos em língua estrangeira, foram os mesmos admitidos como meio de prova, sem necessidade de tradução.

Dos factos não provados

- 5.21. Não foi considerado como provado que o Requerente tenha pago o IRS e juros liquidados pelo acto tributário aqui impugnado, no montante de EUR 11.667,60 dado que não anexou ao processo qualquer comprovativo.
- 5.22. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. MATÉRIA DE DIREITO

- 6.1. Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, atentas as posições assumidas pelas Partes, vertidas nos argumentos expendidos nas peças processuais, cumpre a este Tribunal Arbitral determinar e decidir se a liquidação de IRS (e juros) objecto do PPA enferma ou não de ilegalidade, face ao disposto na legislação aplicável à data a que se reporta o facto tributário (2020).
- 6.2. Nesta matéria, o Requerente alega que, em 2020, no contexto da profissão exercida, passou mais dias, enquanto tripulante de navio ao serviço de empresa francesa, em alto mar do que em terra e que, durante o período que assim permaneceu, a entidade patronal francesa procedeu à retenção de imposto sobre os seus rendimentos do trabalho que lhe pagou, pelo que conclui que não cumpre com a qualificação de residente fiscal em Portugal.
- 6.3. Em consequência, o Requerente não se conforma com a liquidação adicional de IRS e juros compensatórios (liquidação n.º 2024...) efectuada pela Requerida, nos termos da qual foi apurado um valor a pagar de EUR 11.667,60, tendo previamente à apresentação

do PPA interposto reclamação graciosa daquela liquidação de IRS, a qual deu origem à presunção de indeferimento tácito dado que não foi obtida no prazo de quatro meses qualquer decisão expressa.

- 6.4. Nestes termos, com o PPA, o Requerente pretende obter a declaração de ilegalidade do acto tributário impugnado, a declaração de ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa, bem como a condenação da Requerida no pagamento dos montantes indevidamente cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios.
- 6.5. Por outro lado, a Requerida não concorda com a posição do Requerente, pugnando “(...) *pela improcedência total da argumentação expendida (...), concluindo-se pela legalidade do ato impugnado, o qual, não padecendo de qualquer vício, deve manter-se na ordem jurídica*” porquanto alega que “(...) *no âmbito da troca automática internacional de informação, (...)*” as autoridades Fiscais Francesas enviaram à Requerida pedido de “(...) *informação (...)*” porque “(...) *o Requerente indicou, nesse Estado [França], que era residente fiscal em Portugal (...)*” e, em consequência, “*tratando-se de um residente em território português, o Requerente está sujeito a IRS sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos no estrangeiro (...)*”, facto que “*originou a liquidação n.º 2024... com imposto a pagar no valor de € 11.667,60 (...)*”.
- 6.6. Reitera a Requerida que “*o Requerente não apresentou qualquer prova que comprove que o Estado francês o considerou como residente fiscal naquele país*” não tendo apresentado qualquer “(...) *certificado de residência fiscal emitido pela administração fiscal francesa, que atestasse que no ano de 2020 foi residente em França, nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada entre Portugal e França*” pelo que, em consequência, o Requerente foi tributado em França como não residente.
- 6.7. Neste âmbito, no caso em análise, a questão a decidir diz respeito a saber como deveria ser o Requerente considerado, para efeitos fiscais, em 2020? Se deveria ser considerado residente fiscal em Portugal, aí tributando a totalidade dos seus rendimentos? Ou se

deveria ser considerado com não residente fiscal em Portugal, aí não tendo que tributar rendimentos de origem francesa?

6.8. Cumpre analisar e decidir.

Do direito interno - da residência fiscal em Portugal

6.9. 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, no ano 2020.

6.10 Nos termos do disposto no artigo 16º do Código do IRS, em vigor à data dos factos, e no que ao caso possa interessar, “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; 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) (...). 2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo. 3 - As pessoas que preenham as condições previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 tornam-se residentes desde o primeiro dia do período de permanência em território português, salvo quando tenham aí sido residentes em qualquer dia do ano anterior, caso em que se consideram residentes neste território desde o primeiro dia do ano em que se verifique qualquer uma das condições previstas no n.º 1. 4 - A perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, salvo nos casos previstos nos n.os 14 e 16. (...).” (sublinhado nosso).

- 6.11. O artigo 13º, nº 1 do Código do IRS estabelece que “ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos” sendo que o artigo 15º prevê que “sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território” (nº 1) e que “tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português” (nº 2) (sublinhado nosso).
- 6.12. Deste modo, pode afirmar-se que a residência configura um conceito basilar em termos de determinação da sujeição pessoal ao IRS porquanto nos artigos acima referidos é estabelecido 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 Convenções para evitar a Dupla Tributação (CDT), quer da própria legislação interna.
- 6.13. Citando nesta matéria a decisão arbitral relatada pela signatária, no âmbito do processo P 428/2024-T, de 18-11-2024, como refere Paula Rosado Pereira, “temos, portanto, no IRS, uma distinção essencial entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes. A residência é, a par da fonte do rendimento, um dos elementos de conexão que definem os termos da aplicação da lei fiscal no espaço, quando nos encontramos perante situações com um elemento internacional relevante. Reportando-nos ao (...) artigo 13.º, n.º 1 do CIRS, a tributação em Portugal dos rendimentos obtidos por pessoas singulares que residam em território português reflete o elemento de conexão “residência”, ao passo que a tributação dos não residentes quanto aos rendimentos considerados como obtidos em território português concretiza a aplicação do elemento de conexão “fonte”. (...) A definição de residência em território português é dada pelo artigo 16.º do CIRS, prevendo-se que sejam 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. (...) Para além de corresponder, como vimos, a um dos elementos de conexão para a aplicação da lei fiscal no espaço, a residência é também um conceito essencial para determinar o âmbito de sujeição pessoal ao IRS, uma vez que este tende a ser bastante distinto para residentes e não residentes. Relativamente aos residentes, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora de território português (artigo 15.º, n.º 1 do CIRS). Os residentes encontram-se, portanto, sujeitos a um princípio da universalidade ou da tributação universal ou ilimitada pelo Estado da residência. Assim, podem ser tributados em Portugal todos os rendimentos obtidos por um residente, independentemente do local onde tais rendimentos sejam obtidos. (...) Em contrapartida, um não residente – pessoa singular que não preencha nenhum dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do CIRS – encontra-se sujeito a IRS unicamente quanto aos rendimentos obtidos em território português (artigo 15.º, n.º 2 do CIRS). Os não residentes são tributados ao abrigo do elemento de conexão fonte do rendimento. O artigo 18.º elenca os rendimentos que se consideram obtidos em território português e que, como tal, podem ser tributados em sede de IRS mesmo quando auferidos por um não residente” (sublinhado nosso).²

- 6.14. E, acompanhando o teor da referida decisão arbitral, como afirmado por Pedro Roma, “(...) tendo em conta estas três normas [artigo 16.º, n.ºs 1, alínea a), 2 e 3, do Código do IRS], julgamos que se poderá formular este critério de residência fiscal [a permanência por mais de 183 dias num período de 12 meses] do seguinte modo: (i) um sujeito passivo é considerado residente fiscal se, em qualquer período de 12 meses, permanecer mais de 183 dias (que incluam dormida) em Portugal e (ii) será considerado residente fiscal em Portugal desde o primeiro dia de permanência daquele período de 183 dias. (...) (...), à mera disposição de uma habitação não é suficiente para que se possa concluir pelo preenchimento deste critério de residência fiscal em Portugal [critério previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS], pois é necessária a existência de “condições

² Vide Manual de IRS, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 56 a 59.

que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual”. Em primeiro lugar, deverá tratar-se de uma residência habitual, o que significa que não basta a existência de um imóvel em Portugal que é ocupado ocasionalmente (e.g. em período de férias ou fins-de-semana) para que o mesmo qualifique para este efeito. Por outro lado, veio a nova redação desta norma esclarecer que temos que estar perante uma intenção “atual”, o que significa que o imóvel em questão até pode ter sido adquirido para que no futuro venha a ser utilizado como residência habitual do sujeito passivo – contudo, se no momento em questão o mesmo não estiver a ser ocupado com esse propósito, não poderá ser considerado uma residência habitual para este efeito. Por último, no que respeita às “condições que [fazem] supor” a intenção de manter e ocupar uma habitação, como residência habitual, verificamos que o legislador decidiu não concretizar que condições são essas, deixando as ao critério do intérprete. (...) Uma vez que a ocupação da habitação como residência habitual não é objeto de prova direta, a mesma resulta das condições objetivas e subjetivas que a façam supor. (...) Não obstante, (...), uma análise casuística impor-se-á sempre. (...) Por último, (...) os critérios de residência fiscal previstos nas alíneas a) e b) do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IRS são alternativos, (...)” Destarte, temos, pois, que o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS se cinge à presença física (corpus), em Portugal, considerando residentes, de forma automática, os indivíduos que permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, num período de 12 meses, no território nacional. Por seu turno, a alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, exigindo uma ligação física menos qualificada, impõe uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva com o território; esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (animus), que deve ser analisado de uma perspetiva objetiva, ou seja, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados”.³

³ Vide Residência Fiscal Parcial em IRS, Almedina, Coimbra, 2018, pp 131 a 145.

- 6.15. Assim, será também importante clarificar a questão associada com a existência de um domicílio fiscal (endereço) em Portugal e aferir a sua relevância para efeitos de residência fiscal.
- 6.16. Nesta matéria, o artigo 19º da LGT, estatuinto sobre o domicílio fiscal, contém diversas regras que importa aqui ter em consideração, a saber:
- 6.16.1. O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário, para as pessoas singulares, o local da residência habitual [cf. n.º 1, alínea a)];
- 6.16.2. É obrigatória a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária (cf. n.º 3);
- 6.16.3. É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária (cf. n.º 4);
- 6.16.4. Sempre que seja alterado o estatuto de residência de um sujeito passivo, este deve comunicar tal alteração à administração tributária (cf. n.º 5)”.
- 6.17. Neste âmbito, como salienta Rui Duarte Morais, *“são diferentes as noções de residência e domicílio fiscal, ainda que relativamente aos residentes o local do domicílio fiscal coincida com o da sua residência habitual (art. 19.º, n.º 1, al. a) da Lei Geral Tributária). 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 projecta-se em consequências processuais. A questão de saber se alguém é ou não residente em Portugal é independente da do domicílio fiscal. Aquele que efectivamente 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” (sublinhado nosso).*

4

⁴ Vide “Sobre o IRS”, Almedina, Coimbra, 2006, pp 17 e 18.

- 6.18. Assim, resulta do exposto que os conceitos de domicílio fiscal e de residente para efeitos de IRS não são sinónimos.
- 6.19. Com efeito, 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*”.
- 6.20. Nestes termos, a relevância do conceito de domicílio fiscal previsto no artigo 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) enquanto o conceito de residência fiscal tem subjacente, como vimos, outros pressupostos, como decorre do artigo 16.º do Código do IRS, tais como (a) a permanência em território português mais de 183 dias seguidos ou interpolados – “*corpus*”; (b) a 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*”.
- 6.21. Por outro lado, e ainda a propósito de domicílio e residência fiscal, também a jurisprudência de tribunais superiores tem consagrado o que se acaba de referir, nomeadamente, no Acórdão do TCAS, de 11-11-2021 (proferido no âmbito do processo n.º 2369/09.7BELRS,), nos termos do qual se refere que “(...) *os conceitos de domicílio fiscal (...) e de residente fiscal para efeitos de IRS não são sinónimos. (...) O dever de comunicação, previsto quer no n.º 1 do art. 43.º do CPPT quer no então art. 19.º, n.º 2,*

da LGT (atual n.º 3), não se trata de formalidade ad substantiam, pelo que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação. (...)

- 6.22. E também o Acórdão do TCAS, de 08-07-2021 (proferido no processo n.º 803/05.0BESNT) refere que *“saber se alguém é ou não residente em Portugal não está dependente do domicílio fiscal, por este não constituir, no plano internacional, qualquer presunção de residência. (...) O conceito de residência integra a hipótese de normas tributárias substantivas, determinantes da existência e da extensão da obrigação de imposto, enquanto o domicílio fiscal projecta-se em consequências processuais”*.⁵
- 6.23. A este propósito, afigura-se também pertinente considerar o seguinte posicionamento de Pedro Roma (acima já citado), no sentido de que *“(...) o conceito de não residência fiscal não se encontra expressamente contemplado no ordenamento jurídico-fiscal português. Tal como analisado por José Calejo Guerra (...) entendemos que o conceito de não residência fiscal resulta a contrario do próprio Código do IRS, uma vez que todos aqueles que não preencherem um dos critérios de residência fiscal previstos no artigo 16.º do Código do IRS deverão ser considerados não residentes fiscais em Portugal”*.⁶
- 6.24. E, acrescenta ainda o supra citada Autor que a não residência fiscal é uma definição legal não escrita que se encontra sob a alçada da reserva relativa de lei da Assembleia da República (que resulta do artigo 165º, nº 1, alínea i) da CRP) e, nesta medida, é defendido que a administração tributária não pode introduzir, através da sua actuação (ainda que

⁵ E 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” (sublinhado nosso).

⁶ Cf. José Calejo Guerra, “A (não) residência fiscal no Código do IRS e seus requisitos: do conceito legal à distorção administrativa”, Cadernos de Justiça Tributária, n.º 6, Outubro-Dezembro 2014, pp. 16-22.

baseada em orientações administrativas), quaisquer exigências que, de algum modo, dificultem ou impeçam que um qualquer sujeito passivo, que não preencha nenhum critério de residência fiscal em Portugal, seja considerado não residente fiscal.⁷

Do direito internacional

6.25. Do ponto de vista internacional, e de acordo com o disposto no artigo 1º (Pessoas Visadas) da Convenção para Evitar a Dupla Tributação assinada entre Portugal e França, destinada (como o nome assim o indica) a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento (como é, em Portugal, o caso do IRS), a “(...) *Convenção aplica-se às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes*”, sendo que nos termos do seu artigo 4º (Residência), no que ao caso interessa, “(...) *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, (...) ou a qualquer outro critério de natureza similar (...)*” (nº1).

6.26. Já de acordo com o nº 2 daquele artigo 4º, “*quando, por virtude do disposto no parágrafo 1), uma pessoa singular for 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 habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente; c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente*

⁷ Na verdade, de acordo com a actual prática administrativa, como é até a espelhada no caso em análise, a administração tributária exige a apresentação de um comprovativo de residência no estrangeiro para proceder à alteração do estatuto de residência fiscal dos sujeitos passivos para não residentes em Portugal, prática que, para alguns autores, se poderá reputar de ilegal, por violação do princípio da legalidade tributária, que encontra cobertura legal no artigo 8.º da LGT e cobertura constitucional no já citado artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional; d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo”.

6.27. Mas, no caso em concreto, o que temos?

6.28. No caso, o que está pois em causa é a possibilidade de a Requerida tributar, em Portugal, um cidadão nacional que entende dever ser considerado como não residente em território nacional, por referência ao ano 2020, relativamente a rendimentos obtidos fora do território nacional, pagos por empresa francesa por trabalho prestado a bordo de um navio, com base nas informações que constam do Sistema de Registo de Contribuintes, complementada com informações resultantes do mecanismo da troca automática de informações, efectuado ao abrigo da Directiva 2011/16/EU do Conselho, de 15 de Fevereiro, entre as Autoridades Fiscais Francesas e a Requerida (Portugal).

6.29. Neste âmbito, a Requerida, com base na situação cadastral do Requerente a 31-12-2020, e na sequência do pedido de troca de informações entre Autoridades Fiscais, na qual as Autoridades Fiscais Francesas solicitaram informação relativa ao tratamento dado em Portugal a rendimentos de origem francesa (dado que alega a Requerida, o Requerente indicou em França que era residente fiscal em Portugal), veio liquidar oficiosamente IRS, assumindo que o Requerente era residente em Portugal naquele ano, com base no acima descrito e no facto de ter, em 2020, domicílio fiscal em Portugal.

6.30. O Requerente alega que em momento algum pretendeu declarar que, em 2020, tinha residência fiscal em Portugal mas constitui facto assente que o Requerente apenas alterou a sua morada para França, em 01-07-2022, encontrando-se registado como residente fiscal, em Portugal, no ano 2020, de 08-02-2020 a 30-06-2022 (vide pontos 5.9. e 5.10., supra).

- 6.31. Em consequência, defende o Requerente que, em 2020, foi residente fiscal em França, porquanto este embarcado, ao serviço da sua entidade patronal (empresa francesa) por 202 dias, tendo aí declarado os seus rendimentos e pago os respectivos impostos.
- 6.32. Nesta matéria, refira-se que, em termos gerais, o conceito de residente fiscal é determinado de acordo com a Lei interna de cada Estado e, para este efeito, a lei interna portuguesa determina, como acima foi transcrito, que é residente fiscal, em Portugal, quem reunir as condições previstas no artigo 16.º do Código do IRS, ou seja, no que ao caso interessa, quem 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; 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) (...)”*”.
- 6.33. Tendo em consideração o disposto no artigo 19º, n.º 1, alínea a) da LGT, nos termos do qual o domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário, para as pessoas singulares, o local da residência habitual, ficciona-se assim uma presunção da residência em Portugal do Requerente, dado os condicionalismos acima descritos.
- 6.34. Assim, cabe ao Requerente demonstrar que, não obstante ter, em 2020, domicílio fiscal em Portugal (em conformidade com o probatório), o mesmo não determina que o Requerente tivesse de ser considerado como residente fiscal em Portugal.
- 6.35. Com efeito, demonstrado que seja que não cumpria os critérios de residência elencados no artigo 16.º do Código do IRS, desde logo, demonstrando que não esteve em Portugal mais de 183 dias, em 2020, a referida presunção é passível de ser ilidida.⁸

⁸ Neste âmbito, vide, entre outros, Acórdão do TCAS, Proc. 744/08.9BELRS, de 11-01-2024 e decisão arbitral P 92/2025-T, de 27-06-2025.

- 6.36. Mas terá o Requerente logrado provar ter sido não residente fiscal, em Portugal, em 2020, por não reunir os critérios estabelecidos no artigo 16.º do Código do IRS?
- 6.37. Como alega a Requerida, incumbia ao Requerente, ao abrigo das regras do ónus da prova previstas no artigo 74º, da LGT, fazer prova do pretendido, ou seja, de que era residente para efeitos fiscais, no ano de 2020, em França e não em Portugal, devendo para este efeito apresentar prova suficiente para afastar o normativo nacional.
- 6.38. Em concreto, como resulta da factualidade provada, o Requerente para fazer a referida prova, apresentou em sede graciosa e/ou com o pedido de pronúncia arbitral, com pertinência de prova do pretendido, cópia de recibo emitido pela entidade patronal francesa relativo ao mês de Dezembro/2020, no qual se refere que o Requerente passou em alto mar, no ano 2020, 202 dias, demonstrando-se assim que não poderia ter passado, no mesmo ano, em Portugal mais de 183 dias para efeito da sua qualificação como residente fiscal em Portugal porquanto só restaria a possibilidade de aí passar a diferença entre os referidos 202 dias e o total do ano (365) o que se traduz em 163 dias.⁹
- 6.39. Segundo alega a Requerida, a prova da residência fiscal deveria ter sido efectuada, nomeadamente, através de certificado de residência fiscal que comprovasse esta qualidade em França mas, sublinhe-se, em termos gerais, a prova da residência fiscal num dado Estado não é exclusivamente efectuada através de um Certificado de Residência Fiscal emitido pelas autoridade fiscais desse Estado, para um determinado ano e para efeitos de aplicação de uma CDT celebrada entre Portugal e outro Estado (no caso França) porquanto inexistente qualquer norma legal, incluindo no Código do IRS, que condicione/limite os meios de prova de que o contribuinte se pode socorrer para comprovar a sua residência fiscal.¹⁰

⁹ Nesta matéria, note-se ainda que, de acordo com a matéria dada como provada (vide ponto 5.9., supra), o Requerente esteve registado como residente fiscal, em Portugal, entre 08-02-2020 e 30-06-2022.

¹⁰ Neste sentido, vide Decisão Arbitral proferida no âmbito do P 85/2022-T, de 24-10-2022 e P 155/2022-T, de 11-10-2022.

- 6.40. O facto de as Autoridades Fiscais Francesas terem comunicado à Requerida, através mecanismo da troca automática de informações (ao abrigo da Directiva 2011/16/EU do Conselho, de 15 de Fevereiro), informações acerca dos rendimentos que o Requerente obteve, no ano de 2020, em França, assenta no pressuposto que uma autoridade tributária de um EM (neste caso, de França) comunica as informações de que dispõe relativas a residente noutro EM às autoridades fiscais desse EM (neste caso, Portugal), ou seja, considerando/admitindo aquelas autoridades a possibilidade de o Requerente ser residente fiscal em Portugal.
- 6.41. Mas porque a prova pode ir além dos certificados de residência, como ficou demonstrado, da prova apresentada pelo Requerente, ficou demonstrado que o Requerente permaneceu fora do território nacional, em 2020, pelo menos 202 dias, pelo que só pode ter permanecido em Portugal no limite pelo período remanescente (que como vimos, só pode atingir um máximo de 163 dias, o que é inferior aos mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano de 2020, de acordo com o critério estabelecido no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS.
- 6.42. Assim, com base no critério da permanência em Portugal por período superior a 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano de 2020, entende este Tribunal que não pode o Requerente ser considerado residente fiscal em Portugal.
- 6.43. Mas, permanecendo por menos tempo, o Requerente poderia ainda ser considerado como residente em Portugal se aí dispusesse, num qualquer dia do período referido no ponto anterior, de habitação em condições que façam supor intenção actual de a manter e ocupar como residência habitual (artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS).
- 6.44. Segundo alega a Requerida, deveria o Requerente efectuar prova que não dispunha, em Portugal, de habitação em condições que fizessem supor essa intenção, dado que tinha

em Portugal o seu domicílio fiscal (e impendia sobre o Requerente a comunicação de qualquer alteração, o que não aconteceu antes de 01-07-2022).

6.45. Nesta matéria, refira-se que a não prova dos elementos de facto que preencham o requisito da intenção de manter e ocupar esse imóvel como residência habitual, leva a que se considere que a Requerida aqui não cumpriu o ónus de prova que recai sobre ela.

6.46. Com efeito, cite-se o Acórdão do TCAS nº 06935/13, de 28-11-2013 (Relator Eugénio Sequeira), nos termos do qual se refere que *“ainda que em regra, o ónus da prova se reporte aos factos positivos de certo direito pretendido (...), a lei, não fez inverter o ónus da prova para os casos em que tal ónus assenta sobre factos negativos como forma de infirmar o direito (positivo) invocado pela parte contrária”*.¹¹

6.47. Por outro lado, e como se refere na decisão arbitral nº P 492/2025, de 14-01-2026, *“conforme tem sido entendido pela jurisprudência do STA, nomeadamente do Acórdão proferido no processo n.o 0876/10 (de 24/02/2011): (...) como explica MANUEL FAUSTINO em «Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Portugêses» (CTF, n.o 424, p. 124), o referido critério legal «exige a reunião do “corpus” e do*

¹¹ Neste Acórdão é referido, a propósito do ónus da prova para efeitos de residência que *“(…) o que interessaria provar (...) é que o ora recorrente nos referidos anos de 2008 a 2010, não tenha permanecido em território português até 183 dias, seguidos ou interpolados, para que nos termos do disposto no art.º 16.º, n.º1, alínea a) do CIRS, não possa ser considerado como residente em território português, independentemente de possuir ou não outra residência em qualquer um outro País, não sendo por outro lado, aquela afirmada residência em Angola, impeditiva de ter permanecido mais de 183 dias em território português, como é bem de ver, para ao abrigo de tal alínea ser considerado residente e sujeito a tal incidência subjectiva do imposto nos termos do disposto nos art.ºs 13.º e 15.º do mesmo CIRS (...)”* (sublinhado nosso). E prossegue referindo que *“(…) o recorrente (...) em todos estes anos aqui em causa, andou a entregar declarações de IRS, onde nelas sempre fez constar que a sua residência era em território português (...)”* e que *“(…) a liquidação de tal imposto assenta no método declarativo nos termos do disposto nos art.ºs 57.º, 65.º e 76.º do CIRS, sendo o imposto liquidado com base nos elementos declarados pelo contribuinte, para si favoráveis ou desfavoráveis, para além de que, em termos probatórios, as menções narradas pelos contribuintes presumem-se verdadeiras e de boa fé, nos termos do disposto nos art.ºs 75.º da LGT e 59.º do CPPT, desta forma passando a AT a ter a seu favor uma presunção legal (no caso, de o ora recorrente ter residência em território português), pelo que escusava de fazer a prova o facto a que ela conduz, nos termos do disposto no n.º1 do art.º 350.º do Código Civil, passando desta forma a caber ao contribuinte a fazer a prova do contrário do facto presumido, nos termos do n.º2 deste mesmo artigo, ou seja, que nesses anos esteve em território português menos de 183 dias, que não à AT a prova de que o mesmo nesses mesmos anos esteve em território português por mais de 183 dias, por beneficiar da citada presunção legal (...)*”.

“animus”. (...) um “corpus”, constituído por um local de residência, associado a um “animus”, que consiste na “intenção” de a manter e ocupar como residência habitual (...)», pelo que, (...) ao integrar-se na previsão a manutenção e ocupação dessa casa como residência habitual desde logo se excluem da condição de residentes os que dispõem em Portugal de uma simples habitação secundária (desde que nela não permaneçam mais de 183 dias por ano) ou de férias, bem como aqueles que, nomeadamente os emigrantes, dispoñdo aqui de uma habitação que poderão vir a ocupar como sua residência habitual quando, em definitivo, regressarem a Portugal, apenas a ocupam por ocasião das suas férias ou em deslocações pontuais e fortuitas. (...). A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente (...)»¹².

- 6.48. Ou seja, relativamente ao requisito da intenção sempre se dirá que o Requerente, pelo menos no ano de 2020 (aqui em litígio), dado que demonstrou que permaneceu fora de Portugal por um longo período de tempo (superior a 183 dias), quanto às casas (uma em cada momento) que constam dos dois domicílios fiscais evidenciados, quer no recibo anexado com o PPA, quer na nota de liquidação de imposto francês (também anexada com o PPA, será difícil alegar que existia uma “*intenção imediatista*” (para o presente) do Requerente regressar a qualquer uma delas, não havendo qualquer indício que cada uma delas reunia condições que fizessem supor uma intenção (actual) de as manter e ocupar como residência habitual.
- 6.49. Assim, entende este Tribunal que, também com base neste segundo critério, não pode o Requerente ser considerado residente fiscal em Portugal no ano de 2020.
- 6.50. Em suma e face ao acima exposto, ao abrigo das regras do ónus da prova prescritas no artigo 74.º, da LGT, considera este Tribunal que o Requerente foi capaz de cumprir com o ónus que sobre si incidia e, por conseguinte, respondendo à questão anteriormente

¹² Este entendimento foi reiterado pelo STA em Acórdão uniformizador de jurisprudência (Acórdão n.º 3/2020, de 04-03-2020, Proc. n.º 1679/13.9BALS.B).

colocada (vide ponto 6.7., supra), considera-se que o Requerente deverá ser enquadrado como não residente para efeitos fiscais em Portugal, no ano de 2020, porquanto demonstrou com os documentos apresentados que o referido enquadramento não lhe era aplicável naquele ano.

6.51. Adicionalmente, refira-se que não advêm do facto de o Requerente poder ter sido considerado como não residente, para efeitos fiscais, em França que o fará qualificar como residente fiscal em Portugal, como parece ser insinuado pela Requerida no artigo 34º da sua resposta ao referir que “(...) *a informação enviada pela administração fiscal francesa à AT, no tocante aos rendimentos auferidos pelo Requerente em França, pressupõe a consideração deste como residente em território nacional. Caso contrário tais elementos não teriam sido enviados*”.

6.52. Com efeito, em conformidade com o que se refere na decisão arbitral proferido no processo P 492/2025, de 14-01-2026, que nesta matéria aqui se acompanha (com as necessárias adaptações), “(...) *conforme se extrai da Jurisprudência (veja-se o Acórdão proferido pelo TCA-Norte em 11-01-2024, Proc. n.o 744/08.9 BELRS): A FP coloca um acento tónico no sentido de que a declaração de rendimentos referida em L) do probatório não demonstra que as autoridades do Reino Unido trataram o Impugnante como sendo ali residente. Ora, tal argumento não é de chamar aqui à colação, porquanto não foi acionado qualquer instrumento de direito convencional que exija tal pressuposto. Até poderíamos, em abstrato, estar perante uma situação de dupla não residência (que não de dupla não tributação), que não cumpre aqui aferir. O que é certa é a prova de não permanência em território nacional por mais de 183 dias e essa foi, de forma que consideramos inequívoca, feita. Ou seja, o que nesta sede cumpre apreciar é se, face à lei interna, o Impugnante era ou não residente fiscal em território português. E, face ao exposto, conclui-se que não era residente fiscal em Portugal.*” (sublinhado nosso).

6.53. E, prosseguindo, “o que [aqui] releva é saber se, perante o artigo 16.º do CIRS (i.e. lei doméstica) o Requerente pode ou não qualificar como residente fiscal em Portugal (...)

e, como vimos, o Requerente qualifica, isso sim, como não residente fiscal. O facto de alegadamente qualificar como não residente fiscal em (...) França não confere a Portugal, de acordo com a lei doméstica, o direito a qualificá-lo como residente fiscal em Portugal. A mesma conclusão extrai-se quanto ao Direito Convencional (i.e. Acordos de Dupla Tributação), desde logo porque a qualificação como residente depende ab initio da lei doméstica [cfr. Art. 4.º, n. 1 dos Acordos de Dupla Tributação - “ADT” - celebrados entre Portugal e França (...)]. É certo que uma situação de “dupla não residência” não é do ponto de vista do Direito Fiscal Internacional algo recorrente. No entanto, tal situação - como vimos não confere ao Estado Português a possibilidade de qualificar o Requerente como residente fiscal em Portugal. Aliás, tendo o Estado Português dúvidas quanto a essa não residência fiscal no estrangeiro e não qualificando o Requerente como residente fiscal em Portugal, as autoridades fiscais Portuguesas podem (...) utilizar os mecanismos de troca de informações existentes (...)” (sublinhado nosso).

- 6.54. Assim, face ao acima exposto, considera-se que a qualificação do Requerente como residente fiscal, em Portugal, realizada pela Requerida não tem qualquer suporte legal, não sendo, em consequência de aplicar as regras de tributação de rendimentos previstas, nomeadamente, na CDT/ADT celebrado entre Portugal e França, enunciadas na Resposta pela Requerida (artigo 16.º daquela CDT).
- 6.55. Em consequência, conforme resulta de tudo o acima exposto, o acto de liquidação de IRS nº 2024..., referente ao ano de 2020 (com o valor a pagar de EUR 11.667,60), padece de vício de violação de lei, devendo por isso ser anulado, assim como deverá ser anulado o acto de indeferimento tácito da reclamação graciosa que sobre aquele acto de liquidação incidiu, julgando-se procedente a pretensão do Requerente.
- 6.56. Nestes termos, conclui este Tribunal pela procedência do pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de anulação da liquidação adicional de IRS identificada, com fundamento em vício de violação de lei e quanto ao pedido de anulação da decisão de

indeferimento tácito da reclamação graciosa interposta relativamente à referida liquidação.

Do reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios

6.57. O Requerente na sequência do pedido de anulação da liquidação de IRS e juros identificada, peticiona no PPA que deve “(...) *ser condenada a Autoridade Tributária a restituir os montantes indevidamente penhorados /cobrados, acrescidos de juros indemnizatórios, contados, à taxa legal, sobre esses montantes, desde a data do pagamento indevido até ao momento do efetivo e integral reembolso desses montantes*”, tendo protestado juntar o comprovativo do pagamento da liquidação (o qual acabou por não anexar ao processo).

6.58. No caso, dado que não ficou provado que o Requerente tenha pago o montante de IRS cuja liquidação agora se manda anular (vide ponto 5.21., supra), fica prejudicado o conhecimento do pedido acessório de reembolso daquele montante, bem como do pedido de juros indemnizatórios, incidentes sobre aquele valor.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.59. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*” sendo que:

6.59.1. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito;

6.59.2. Nos termos do nº 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.60. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

7. DECISÃO

7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral Singular:

7.1.1. Julgar procedente o pedido arbitral relativo ao pedido de anulação da liquidação de IRS e juros identificada no PPA, relativa ao ano 2020, por enfermar da ilegalidade que lhe foi imputada pelo Requerente, mandando-se anular a mesma, bem como mandar anular a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa interposta com respeito à referida liquidação;

7.1.2. Não conhecer do pedido acessório de reembolso do imposto indevidamente liquidado (EUR 11.667,60) por não ter sido dado como provado o seu pagamento, nem conhecer do pedido de juros indemnizatórios incidentes sobre aquele montante, atentas as razões apresentadas;

7.1.3. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em EUR 11.667,60.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 918,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2026

O Árbitro,

Sílvia Oliveira